

Revista de Aduanas y Comercio Exterior

Mayo 2011

06

LA PLATAFORMA
DE LA FACILITACIÓN
AL COMERCIO
INTERNACIONAL

Prof. Dr. Andrés Rohde Ponce

38

LAS ADMISIONES
TEMPORARIAS
INDUSTRIALES
VENCIDAS
Y LA INFRACCIÓN
ADUANERA

Dr. Raúl González

56

LA NORMATIVA
VIGENTE EN MATERIA
DE RESPONSABILIDAD
DE LOS
DESPACHANTES
DE ADUANA

Dr. Pablo Labandera



ADAU

ASOCIACIÓN DE DESPACHANTES
DE ADUANA DEL URUGUAY

CEA

Escuela de Formación Profesional
en Comercio Exterior y Aduana



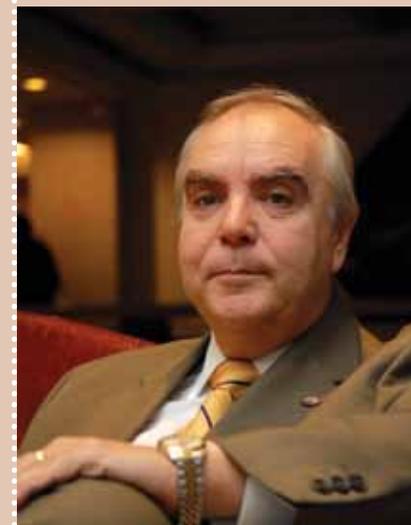
Mensaje del Presidente de ADAU	04
La plataforma de la facilitación al comercio internacional	06
Las restricciones al comercio internacional La crisis y las licencias	10
La denuncia en el Tratado de Asunción Efectos de la misma	22
Abandono no infraccional	26
Las admisiones temporarias industriales vencidas y el infraccional aduanero	38
Fondo complementario de la industria periodística de Montevideo	52
La normativa vigente en materia de responsabilidad de los Despachantes de Aduana en relación a las Infracciones aduaneras de valor	56
El tránsito aduanero. Los principios de tipicidad y congruencia. Su adecuada aplicación a nivel judicial	76
Los convenios con la aduana y el proceso aduanero	82
Concepto de tributos en las infracciones aduaneras	88
El dolo y la defraudación de valor	100
Admisión temporaria e infracciones aduaneras	108

Mensaje del Presidente de ADAU

estimados lectores, me dirijo a Uds. para presentar la primera edición de la publicación semestral de la Asociación de Despachantes de Aduana del Uruguay con la Escuela de Comercio Exterior y Aduana, la que hemos llamado "Revista de Aduana y Comercio Exterior." Es un profundo placer de la Comisión Directiva y de quien la Preside, inaugurar esta publicación, teniendo en cuenta que esta iniciativa era un deseo sin concretar desde hace muchos años, que da respuesta a una necesidad de contar con una publicación técnica que contenga información y opiniones

de relevancia para todos quienes de alguna forma nos encontramos vinculados al comercio internacional. Esta concreción, que se suma a todas las desarrolladas en el año 2010, consolida el trabajo realizado por todos quienes participamos en ADAU, desde la Presidencia, la Directiva y las Comisiones de Apoyo. En esta publicación desarrollaremos los temas más trascendentes de los anteriores meses, relacionados con las Aduanas y el Comercio Exterior de Uruguay y el Mundo. Encontrarán los últimos estudios y proyectos que se desarrollan a nivel de la Organización Mundial de Aduanas (OMA),

Ignacio Marone
Presidente



temas técnicos analizados por estudiosos en la materia, informes técnicos sobre eventos en los cuales hemos participado, Resoluciones Judiciales que nos marquen el camino de futuro, Ordenes del Día de Aduana, Criterios de Clasificación, y todo aquel material que sea relevante para el comercio exterior, con el objeto de que los lectores, se encuentren actualizados en temas vinculados a la Profesión del Despachante de Aduana y su importante participación como Agente Privado de Interés Público. Con esta publicación deseamos generar un material con un perfil técnico, que se constituya en una guía a tener en cuenta en diferentes ámbitos de controversia, que se puedan suscitar en el futuro. Es un gran desafío, que ponemos hoy en marcha, y que comprometo a la

actual y a futuras Directivas de ADAU a continuar transitando el camino iniciado, con una herramienta muy útil, que no sólo beneficie a nuestra Institución, sino a la transparencia del Comercio Exterior del Uruguay y a su coordinación con las Aduanas. Finalmente les envié un cordial saludo y mis mejores deseos para que este nuevo emprendimiento cuente con la preferencia de todos ustedes. ■

La plataforma de la facilitación al comercio internacional

h asta finales de la década del 70 del siglo pasado, las políticas comerciales de los países estaban encerradas en postulados que miraban a la exportación, solamente, como un medio para vender al exterior la producción sobrante o los excedentes no consumidos dentro de su territorio. Quizás se miraba como una forma de acceder a divisas estrictamente necesarias para comprar los bienes o productos que no producían. En la capa misma de estas políticas se tendían las bases del proteccionismo imperante en aquella época y el consecuente mercantilismo que busca el acopio de reservas internacionales, como fin

de las medidas monetarias internacionales. Con la terminación de la Guerra Fría, la explosión abrupta de la tecnología, particularmente aquella que trascendió a las comunicaciones, como la electrónica, la informática y las telecomunicaciones, así como a la desregularización de la inversión extranjera en los mercados mundiales, irrumpió una nueva forma de manufactura en el mundo, manifestada a través de la deslocalización industrial, conocida como globalización o mundialización. Ante ello, los gobiernos del mundo debieron responder al nuevo reto que fincaba el crecimiento y el empleo en la integración de sus países en las cadenas de la producción mundial.

Este moderno modelo se conoce como **INDUSTRIALIZACIÓN ORIENTADA A LA EXPORTACIÓN (I.O.E)** y tiene varios pilares para su eficiente desempeño:

I. OFERTA DE PRODUCCIÓN EXPORTABLE, basada en volumen, puntualidad, calidad y precio competitivo.

II. INNOVACIÓN Y TECNOLOGÍA, que trascienda a más y mejores procesos, productos y servicios, que sean factor de distinción y elección.

III. MERCADOTECNIA Y PRÁCTICAS COMERCIALES DE NIVEL MUNDIAL, que brinde espacios y oportunidades de exhibición a la producción exportable.



Profesor Andrés Rohde Ponce
Abogado Especialista en Derecho Aduanero
Presidente de la Academia Internacional de
Derecho Aduanero

IV. INVERSIÓN, CRÉDITO Y APOYOS, que establezcan conductos de financiamiento a nuevos productos para nuevos mercados de novatos exportadores.

V. PLATAFORMA DE LA FACILITACIÓN AL COMERCIO INTERNACIONAL, que se constituye por todos los mecanismos, instrumentos y procesos institucionales de facilitación al comercio exterior y particularmente a la exportación. La Plataforma de la Facilitación al Comercio Internacional está construida en los siguientes pilares:

1. INTEGRACIÓN A LA RED INTERNACIONAL COMERCIAL

Los países se integran y con

ellos sus empresas, a una red de acuerdos comerciales básicos necesaria para generar la confianza de sus socios comerciales y las contrapartes de los exportadores nacionales, como fueron:

- a. El GATT, ahora Organización Mundial de Comercio (OMC).
- b. La OCDE, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
- c. Los acuerdos de promoción y protección recíproca de inversiones.

2. TENDIDO DE PISTAS DE LIBRE FLUJO COMERCIAL

Igualmente, la mayoría de los gobiernos han tendido grandes pistas

para el despegue de sus exportaciones, como son los Tratados de Integración Económica, por ejemplo:

- a. La Unión Europea.
- b. El MERCOSUR – Mercado Común del Sur.
- c. La ASEAN – Asociación de Naciones del Sureste Asiático
- d. El Tratado de Libre Comercio de América del Norte -TLCAN.
- e. La Comunidad Andina de Naciones y otros más CAN.

3. SEÑALES DE LARGO PLAZO CON POLÍTICAS DE ESTABILIDAD MACROECONÓMICA

Siguiendo criterios del Banco Mundial y del FMI los gobiernos han implementado políticas estables de las variables sobre:

- a. Déficit fiscal
- b. Tasas de interés
- c. Tipos de cambio

4. CERTEZA JURÍDICA PARA LA INVERSIÓN Y EL COMERCIO

También las economías emergentes han modificado sustancialmente sus leyes e incluso, en algunos casos, sus normas constitucionales para brindar seguridad jurídica al inversionista nacional y extranjero, por ejemplo, en los siguientes ámbitos:

- a. Inversión privada, nacional y extranjera, para permitir la en sectores y áreas que antes estaban reservadas al Estado, como el caso de servicios muy vinculados como la banca y los servicios financieros.
- b. Nueva legislación en materia de Puertos, Aeropuertos, transporte terrestre y ferroviario, para permitir mecanismos modernos de operación consolidada.
- c. Nuevas políticas que brindan inmunidad aduanera a los transportistas, recintos y otros operadores logísticos; implantación del sistema de gestión de riesgos en el despacho aduanero (que eliminó la revisión de las mercancías en la aduana en casi 90%) y aumentó la oferta de servicios de agentes de aduanas, de tal suerte que de

ser “mercado de prestadores” pasó a ser “mercado de clientes”, trayendo consigo una desmedida competencia que provocó la caída de los precios y el aumento de más y mejores servicios.

Así pues, la “Plataforma de la Facilitación al Comercio Internacional”, no es en absoluto el desmantelamiento de los controles del Estado en las fronteras, visión errónea por incompleta y parcial, sino que esa “Facilitación” debe estar cimentada en estructuras orgánicas públicas que la conduzcan. En una Política de Estado como lo es un Programa de Promoción Industrial de máxima jerarquía dentro del Plan Nacional de Desarrollo, contendrá todos los mecanismos e instrumentos de apoyo y soporte, tales como medios de financiamiento, crédito y subsidios estatales.

Por ello, son necesarias medidas financieras de facilitación a las exportaciones consistentes en políticas

macroeconómicas de estabilidad como son la paridad cambiaria y el ejercicio de la inversión pública como detonantes de la actividad productiva que pueda, a su vez, impactar en la producción de oferta estable.

Ese Programa de Facilitación sólo puede estar completo si contempla las acciones del Estado para concertar con las demás naciones la supresión de los obstáculos que frenan las corrientes de exportación de sus productos en los mercados internacionales.

En el terreno del mercado interno, la facilitación debe mirar hacia determinar la escala de los “precios relevantes”, esto es, el análisis se distorsiona cuando el estudio de competitividad juzga por el número de participantes y pierde de vista los “precios relevantes” y su método de fijación, al margen del número de los actores, que trascienden en el costo de las operaciones de comercio internacional.

Las recomendaciones de

facilitación para el comercio exterior deben mirar al corto plazo en:

- I. La ejecución de un Plan Nacional de Desarrollo en particular de un Programa de Promoción Industrial que promueva la oferta exportable y apoye a los productores nacionales, especialmente a los del campo y a las pymes.
- II. La instrumentación y operación de fondos de promoción para la producción y comercialización de la oferta mexicana, especialmente la producción agropecuaria.
- III. La concertación de acuerdos comerciales que protejan las exportaciones de restricciones injustificadas en los mercados nacionales.
- IV. La revisión de las políticas macroeconómicas que permitan detonar el crecimiento económico y con ello la actividad productiva dirigida a la exportación.
- V. La revisión de costos de los servicios relacionados con

la exportación con base en los “precios preponderantes” y sus métodos de fijación y cobro.

En conclusión, la Facilitación Comercial no es la supresión de controles y menos de procesos en la tramitación e inspección de aduana, por el contrario, constituye toda una Plataforma sin la cual todas las acciones públicas y privadas aisladas están condenadas a no repercutir, exitosamente, en el aumento de las exportaciones.

Las restricciones al comercio internacional

La crisis y las licencias



Por Juan Patricio Cotter

** Abogado especialista en Derecho Aduanero*

** Presidente del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros*



Consideraciones preliminares.

1.- El mundo se encuentra inmerso en una profunda crisis económica y financiera. El consumo ha bajado a proporciones alarmantes. Los países populosos han descendido, considerablemente, su consumo y la producción ha seguido el mismo camino. La Argentina no ha escapado a esta realidad internacional, a la vez que ha agregado no pocos inconvenientes bien propios.

2.- En este contexto de crisis económica, el comercio internacional ilegal aumenta y resulta indudable que los países deban extremar los recaudos para controlar el comercio internacional de

mercaderías, analizar los nuevos flujos comerciales e investigar los que resultaren sospechosos. Las mercancías buscan puertos con controles relajados. Y desgraciadamente, nuestras latitudes suelen ser puertos propicios para mercadería de descarte o sub-valorada.

3.- Obviamente, la acción decidida del Estado es necesaria. A nadie escapa que, justamente en épocas tormentosas, es cuando más se requiere la mirada atenta y la acción diligente y mesurada de los gobernantes. Ahora este control, esta presencia obligada y necesaria, debe ajustarse al marco legal aplicable. El Estado y sus funcionarios son los primeros obligados a cumplir y respetar

del marco legal aplicable. Si el derecho se presume conocido por todos, más aún por los funcionarios y gobernantes de una nación. Al tomar definiciones, deben primero conocer el marco legal aplicable y a la vez la mejor opción económica y luego decidir y resolver al amparo y en pleno respeto del marco legal, en el convencimiento de la política económica por implementar.

4.- El análisis de las medidas que pudieran corresponder implementar no debe limitarse al análisis de su impacto económico, sino que muy especialmente corresponderá un análisis de legalidad profundo. El mundo evidencia que los países con mayor crecimiento son aquellos en los cuales se garantiza el debido respeto de las reglas de juego, son aquellos países en los cuales la seguridad jurídica es una garantía bien entendida y resguardada. En el mundo real, las decisiones económicas dependen, en gran medida, de las instituciones. La mejora de las instituciones y el respeto por la ley y el orden jurídico, definen, en muchos casos, la actividad económica de una Nación.

5.- En este contexto y en lo que respecta a la Argentina, es importante tener presente que se ha superado la vieja disputa entre la tesis monista y la tesis dualista, relacionada con los conflictos de normas internas con las normas internacionales y su adecuada aplicación. Primero, a partir de la solución jurisprudencial brindada por la Corte Suprema y luego a partir de la reforma constitucional. Con la reforma del artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional, quedó definitiva y plenamente receptada la supremacía de los Tratados Internacionales en un eventual conflicto con cualquier norma de derecho interno que resultare contraria, aunque ésta fuere posterior.

6.- Consecuentemente, la acción del Estado debe adecuarse entonces a los Acuerdos Internacionales que cada país hubiere suscripto sobre el particular. Particularmente, corresponde tener presente que, a partir de la segunda mitad del siglo pasado, la naciones del MERCOSUR y en general la comunidad de las naciones, han ido acordado pautas generales que regulan el comercio internacional de mercaderías, principios y

acuerdos marco a los cuales los países suscriptores deben adecuar su accionar.

7.- Además de ello, debemos tener presente que el adecuado análisis de las medidas de control que pudiera establecer la Argentina, debe, muy especialmente, tener presente los pasos decididos que se han dado en su integración con los hermanos países de Brasil, Uruguay y Paraguay, en el Marco del Tratado de Asunción, dando origen al MERCOSUR. Allí también se han fijado pautas generales relativas a la liberación del comercio intrazonal que deben ser consideradas y respetadas. Cualquier norma de control al comercio internacional que dicten las naciones del MERCOSUR de espaldas a los principios y garantías tuteladas por el Tratado de Asunción, serían claramente censurables.

8.- Consecuentemente, así como esperamos la acción decidida y enérgica del Estado para salvaguardar el interés de los ciudadanos, aún en épocas de crisis, esta acción resuelta deberá tener presente que existen posiciones y políticas marco que la Argentina ha

comprometido respetar al suscribir los Acuerdos del GATT y el Tratado de Asunción. Por lo tanto, cualquier acción de gobierno que pudiere restringir el comercio internacional debe suscribirse en el marco de ciertas pautas generales adoptadas por la comunidad de las naciones en el marco de la OMC y además debe circunscribirse en el marco del Tratado de Asunción.

9.- Cualquier curso de acción que violente estos acuerdos, se opone al principio de jerarquía de normas que tutela la Constitución Nacional de la Argentina y violenta además, la Convención de Viena de los Tratados. Consecuentemente, si Argentina considera la posibilidad de elevar los derechos de importación de manera de proteger una determinada industria, deberá, en primer lugar, acordar esta suba arancelaria con los restantes países miembros del MERCOSUR –conforme lo estipula el Tratado de Asunción- y corresponderá también respetar que los aranceles no sean superiores al máximo acordado en los Acuerdos del GATT – 35%-. Asimismo, si considera que una mercadería ingresa en

condiciones de dumping, no podrá imponer un derecho antidumping sino en el marco de un proceso reglado bajo los lineamientos establecidos por el Acuerdo de Dumping suscripto en el marco del GATT. En igual sentido, si estima que existe un aumento significativo de ingreso de mercadería que puede causar un daño severo a una industria determinada, sólo podrá establecer restricciones a este ingreso inusual, en el marco de un proceso reglado bajo los auspicios del Acuerdo de Salvaguardias.

10.- Se impone, entonces, la acción decidida del Estado a fin de intentar morigerar el impacto de la crisis en nuestra economía, definida no sólo a partir del análisis económico de la medida sino además y fundamentalmente, validada a partir del análisis jurídico que se impone a efectos de justipreciar la medida en el marco de los acuerdos internacionales suscriptos por nuestro país, básicamente en el marco de los Acuerdos del GATT (hoy OMC) y en el Tratado de Asunción.

11.- Resulta oportuno, entonces, repasar las leyes que gobiernan el tráfico

internacional de mercaderías y en concreto el régimen de restricciones directas, visto la reciente proliferación de exigencias de certificaciones previas (Certificados de Importación) que la Argentina ha comenzado a implementar hace ya algunos años, pero que sin dudas ha intensificado recientemente.

II.- Las restricciones directas. El Acuerdo sobre el procedimiento para el trámite de licencias de importación.

1.- Hasta la primera Guerra Mundial la regulación del comercio internacional de mercaderías se ejercía, mayormente, a través de los aranceles aduaneros. En general, las restricciones directas eran establecidas por razones de salubridad, seguridad, moralidad, etc. Luego los métodos de regulación se hicieron más complejos y elaborados. Se recurrió a la regulación monetaria, el control de pagos y se amplió el horizonte de las restricciones directas, mediante la utilización de regímenes de licencias o cupos.

2.- Después, el comercio

internacional de mercaderías comenzó a disciplinarse, a partir del establecimiento de reglas básicas que fueron establecidas en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y el Comercio (GATT, hoy OMC). Estas reglas y principios, obligan a los Estados miembros suscriptores del Acuerdo, al pleno respeto de ciertos compromisos económicos, financieros, cambiarios y tributarios. Obliga al respeto de los métodos de control directo de las importaciones y las exportaciones acordados en el GATT.

3.- En cuanto interesa a estas líneas, cabe especialmente destacar el “Acuerdo sobre procedimientos para el trámite de licencias de importación” que fuera suscripto en el marco del GATT 94, aprobado por la Argentina en ley 24.425. Como anticipamos, visto que se trata de un Tratado Internacional, las normas internas que regulen los procedimientos de las licencias de importación deben estar adecuadas a los parámetros que el Acuerdo estableciera. En este marco, nos proponemos analizar los certificados de importación que se han impuesto en Argentina para la importación

de varios productos.

4.- Las licencias o certificados de importación constituyen una forma de intervencionismo de los Estados, justificado en las formas de hacer efectivas las restricciones cuantitativas–cupos–, en necesidades de tipo estadístico o bien en la administración de los recursos, como ser la salubridad y el control de divisas. Se traducen en la necesidad de presentar una solicitud previa a un órgano administrativo como condición previa a la importación.

5.- Las licencias pueden ser automáticas y no automáticas. Las licencias automáticas son autorizaciones exigidas con fines de control o estadísticos que se otorgan sin la imposición de condición alguna. Por su parte las licencias de importación no automáticas son aquellos permisos exigidos para hacer efectiva una restricción cuantitativa, encuadrada en el sistema de la OMC (Ej. autorizaciones como salvaguardias).

III.- Los certificados de importación establecidos por la Argentina de un tiempo a la fecha.

1.- En los últimos años hemos observado como política de Estado, la imposición de licencias de importación a una importante cantidad de mercaderías. Al implementarse las primeras certificaciones para los juguetes y el calzado, Halperín nos anticipaba ya hace algunos años, que resultaba posible que, siguiendo una orientación proteccionista, “sus autores hayan pergeñado estas resoluciones ministeriales como globos de ensayo”.

2.- El tiempo le dio la razón. En estos años se han ido estableciendo certificados de importación para la importación de calzado (CIC), para la de partes de calzado (CIPC), para la de papel (CIP), para la de pelotas de fútbol (CIP), para la de bicicletas (CIB), para la de artículos para el hogar (CIAH), para la de neumáticos (CIN), para la de motocicletas (CIM), para la de juguetes (CIJ), para determinados productos metalúrgicos (CIPM), para la de productos textiles (CIPT), para la de cubiertas y cámaras

neumáticas de bicicletas (CICCNB), certificado de importación para hilados y tejidos (CIHT), certificados de importación de manufacturas diversas (CIMD), para la importación de tornillos y afines (CITA) y también para la de diversos productos, en cuyo caso el certificado exigido es el certificado de importación de productos varios (CIPV).

3.- El fundamento jurídico que justifica la medida está dado por los “cambios significativos en los flujos de comercio en determinados productos de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, cuyo comportamiento resulta conveniente evaluar”.

4.- La experiencia nos indica que, en su actual contexto, la imposición de estos certificados de importación violenta seriamente el libre comercio y restringe el derecho constitucional de ejercer industria lícita. Además, violenta el Acuerdo sobre Procedimiento para el Trámite de Licencias de Importación y el Tratado de Asunción, generando la posibilidad que la Argentina tenga represalias comerciales del resto de los países suscriptores del Acuerdo. En su actual

esquema, nos enfrentamos a la posibilidad cierta del rechazo de la comunidad internacional, en el marco de la OMC y al serio cuestionamiento de nuestros vecinos, en el marco del Tratado de Asunción.

5.- Nos proponemos en estas líneas, realizar una aproximación a los aspectos que entendemos pueden y deben ser mejorados y corregidos para adecuar el proceso interno a los Acuerdos Internacionales que regulan la materia.

IV.- Naturaleza jurídica de los certificados de importación. ¿Son licencias automáticas o no automáticas?

1.- Es evidente que los certificados de importación establecidos por la Argentina, deben ser analizados en el marco de las licencias de importación. Nótese incluso que en los considerandos de todas las resoluciones que han establecido certificados de importación, se han fundado en el Acuerdo de Licencias.

2.- Sin embargo, en la inmensa mayoría de las resoluciones del Ministerio de Economía y del Ministerio de la Producción que han impuesto los

certificados, no se ha definido si los certificados son licencias automáticas o no automáticas. Sí lo ha hecho la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa al reglar algunos aspectos formales de la tramitación de los certificados y los ha calificado como licencias no automáticas.

3.- Pero encontramos una contradicción importante en la comunicación que Argentina ha elevado al Comité de Licencias del Acuerdo, dado que allí se refiere a estas licencias como licencias automáticas. El error es serio, dado que en Argentina la Secretaría de Industria ha regulado un procedimiento para el trámite de licencias no automáticas, mientras que se ha comunicado al Comité de Licencias de la OMC que se trata de licencias automáticas. La contradicción nos preocupa, fundamentalmente, porque evidencia una incongruencia que vicia el proceso en su totalidad.

4.- Asimismo, resulta curioso que los certificados de importación establecidos por diversas resoluciones ministeriales, hayan sido definidos como licencias

no automáticas, cuando en sus considerandos se ha determinado como fundamento jurídico “cambios significativos en los flujos de comercio en determinados productos de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, cuyo comportamiento resulta conveniente evaluar”. A los fines de seguimiento estadístico del volumen de importaciones el “Acuerdo sobre Procedimiento para el trámite de licencias de importación”, ha establecido las licencias automáticas. Por lo tanto, los propios considerandos de la resolución se oponen a la definición que luego se ha plasmado. No puede establecerse una licencia no automática para analizar el flujo comercial de un producto, a ese efecto el Acuerdo ha establecido la figura de la licencia automática.

5.- Corresponde la aplicación de licencias no automáticas, por ejemplo, si corresponde la aplicación de contingentes a la importación. La licencia no automática, presupone que no será otorgada automáticamente, esto significa que requiere un análisis de cantidad (análisis vinculado a una medida de

fondo antes definida –ej. cupo-) y de asignación justa y equitativa (análisis estadístico previo para asignar cupo con sabiduría y justicia). En estos casos puntuales antes detallados en los cuales el gobierno aún no ha decidido si resulta ajustado establecer cupos a las importaciones, entendemos que hubiera correspondido el establecimiento de licencias automáticas. La licencia no automática, sin la previa determinación de la medida de fondo que la licencia viene a administrar, es claramente un contrasentido. Se ha creado una licencia no automática que se entrega, automáticamente, a todas los peticionantes que cumplan con los requisitos formales de solicitud.

6.- La definición no es menor dado que, para las licencias automáticas el Acuerdo establece que las mismas deben entregarse en forma automática o dentro de un plazo máximo de 10 días, mientras que ha establecido que las licencias no automáticas podrán entregarse dentro de un plazo máximo de 30 días. Si las mismas se entregan a medida que se reciben o

en un máximo de 60 días si las solicitudes se examinan simultáneamente. He aquí, tal vez, alguna razón que pudiera explicar el error involuntario del encuadre legal realizado.

V.- El trámite de las licencias. Los plazos y las demoras.

1.- El Acuerdo establece plazos máximos. Surge evidente que los países que han suscripto el Acuerdo deberán adecuar sus procedimientos internos a los plazos máximos establecidos por el mismo. Cualquier disposición normativa de orden interno que no respete los plazos máximos establecidos en el Acuerdo es contraria a derecho, dado el principio de jerarquía normativa.

2.- Como anticipamos, en materia de plazos máximos de otorgamiento, la diferencia entre las licencias automáticas de las licencias no automáticas es notoria. En un caso el plazo máximo es de diez días y en el otro de sesenta días. De allí que corresponda extremar la prudencia a la hora de definir los Certificados de Importación como licencias automáticas o no automáticas.

3.- Por nuestra parte,

consideramos que estamos en presencia de licencias automáticas. Así lo ha comunicado nuestro país al Comité de Licencias y además es la única definición que nos permite asumir la simple lectura de los considerandos de las resoluciones ministeriales que las imponen. No puede haber licencias no automáticas para analizar el flujo comercial de un producto.

4.- Ahora bien, asumamos que asisten motivos fundados a la administración para establecer el carácter de “no automático” a las licencias, igualmente su otorgamiento debe concretarse en plazos máximos establecidos y vemos que, en muchos casos, las licencias son otorgadas vencido largamente el plazo máximo de sesenta días. Incluso más, las licencias son concedidas por orden cronológico y a medida que son presentadas, motivo por el cual el plazo máximo no sería de sesenta días sino de treinta. La demora en muchas oportunidades, es pues más alarmante.

5.- En resumidas cuentas, en muchos casos es público y notorio que el procedimiento

interno de otorgamiento de licencias no cumple con la premisa fundamental del Acuerdo, esto es que el mecanismo de entrega de licencias no tenga, en sí mismo, un carácter restrictivo en las importaciones. Y el punto es muy importante, dado que en los temas de licencias no automáticas, la medida restrictiva es el cupo, la licencia tiene por única finalidad la adecuada distribución del cupo, más no puede ser otra medida restrictiva, en sí misma.

VI.- El trámite de licencias y los errores formales.

1.- El Acuerdo es claro al establecer que los formularios de solicitud de licencias deberán ser de la mayor sencillez posible, además de disponer que sólo se podrán exigir los documentos y la información que se considere estrictamente necesaria para el buen funcionamiento del régimen.

2.- Además, determinó que el procedimiento no debe entrañar más cargas administrativas que las absolutamente precisas para administrar las medidas, de manera que los

procedimientos para el trámite de licencias de importación, no se transformen en una utilización contraria a los principios y obligaciones del GATT de 1994.

3.- También, se dispuso que no se rechace ninguna solicitud por errores leves de documentación que no alteren los datos básicos contenidos en la misma.

4.- Es evidente que el Acuerdo tiene algunas premisas básicas, además de la celeridad, esto busca que el procedimiento sea sencillo, sin que corresponda exigir documentos o datos que no sean estrictamente necesarios, a la vez que se impone la aceptación plena de las peticiones aunque éstas pudieran tener algún mínimo error en su formulación o documentación.

5.- En las diversas resoluciones ministeriales que han impuesto licencias, se determinan los “modelos de formulaciones de solicitud de extensión del certificado de importación”. En todos los casos se piden diversos datos del importador y del exportador, así como información completa de la

mercadería. En algunos casos el detalle exigido es tal vez excesivo, dado que en algunas oportunidades el importador puede no tener la totalidad de la información peticionada.

6.- Las propias resoluciones ministeriales establecen una tolerancia del cinco por ciento en lo que respecta al valor FOB y a las cantidades. Vemos sumamente positiva esta disposición, a la vez que consideramos de suma importancia que también se incluya en la misma al peso y/o volumen. Ello así visto que incluso el Acuerdo así lo dispone en sus disposiciones generales.

7.- Por otra parte, cabe también señalar que la Secretaría de Industria ha determinado que no se acepten presentaciones con errores, no admitiendo la rectificación de la información inicialmente presentada. De esta manera, si una solicitud de certificado adolece de algún error material, éste no puede rectificarse por más mínimo que sea, debiendo por tanto iniciarse nuevamente la solicitud de certificado. Léase: vuelva a empezar, con los plazos en cero. Esta disposición no resulta

adecuada al Acuerdo que obliga a los países suscriptores a aceptar las solicitudes con errores leves.

8.- Además de ello, la resolución permite que la Dirección Nacional de Gestión Comercial Externa, requiera información adicional relativa a los más diversos aspectos comerciales de la operación. Vemos aquí una nueva imposición discrecional que puede motivar retrasos alarmantes, dado que se faculta a los funcionarios intervinientes a requerir a los importadores documentación que incluso pudieran no tener en su poder. Y lo que es peor, el plazo vuelve a cero.

VII.- El orden de entrega de las licencias.

1.- El Acuerdo establece que las licencias deben aplicarse de forma transparente y previsible, además de señalar que el procedimiento debe garantizar la aplicación y administración justa y equitativa. Además, en las disposiciones generales, se ha determinado que los procedimientos se aplicarán de manera neutral.

2.- Es evidente entonces,

que el sistema previsto por el Acuerdo impone la entrega sistemática y previsible de las licencias, en plazos máximos de duración, que contemple la posibilidad de otorgamiento aún en casos de leves errores.

3.- Los principios de transparencia y neutralidad del procedimiento asignan un modo público y conocido por todos los administrados. De esta forma, se podrá controlar que las licencias se entregan a partir del orden de presentación.

4.- Sobre el particular la OMC ha señalado que los gobiernos deben publicar información suficiente para que los comerciantes tengan conocimiento de cómo y por qué se otorgan licencias.

VIII.- Las licencias y la opinión de los tribunales.

Existen varios aspectos censurables en relación al régimen de certificados de importación establecidos por la Argentina. Los antecedentes, tanto del MERCOSUR como del Comité de Licencias, a la vez que la propia voz de los tribunales de la Argentina, resultan elocuentes.

VIII. 1.- La experiencia del MERCOSUR.

Mediante Laudo del 28 de abril de 1999, el primer tribunal arbitral del MERCOSUR se pronunció por unanimidad declarando incompatibles con los compromisos asumidos en el Tratado de Asunción a las restricciones no arancelarias consistentes en licencias automáticas y no automáticas aplicadas por Brasil a productos Argentinos.

Consideró muy especialmente “el papel central de la liberación comercial en el cumplimiento de los fines y objetivos del Mercosur, la naturaleza inseparable de sus vertientes arancelaria y no arancelaria y la obligación de eliminar totalmente las restricciones en ambas. Es un corolario natural de ello que no quepa restablecer restricciones no arancelarias eliminadas o imponer nuevas”.

En virtud de estos principios y con respecto al tema específico de las licencias, concluyó “Las licencias automáticas son compatibles con el sistema normativo del Mercosur en tanto no contengan condiciones o procedimientos y se limiten

a un registro operado sin demora durante el trámite aduanero. Las licencias no automáticas solamente son compatibles con el sistema normativo del MERCOSUR, en tanto correspondan a medidas adoptadas bajo las condiciones y con los fines establecidos en el artículo 50 del Tratado de Montevideo de 1980 (para salvaguardar la salud pública, etc.) y siempre que `no configuren obstáculos comerciales”.

VIII. 2.- La experiencia del Comité de Licencias de la OMC.

El Acuerdo de Licencias ha establecido un Comité de Licencias de Importación, que permite a todos los miembros efectuar consultas sobre cualquier cuestión vinculada a la aplicación del Acuerdo. También definió el sistema de consultas y solución de diferencias, remitiendo a las disposiciones establecidas en los artículos XXII y XXIII del GATT 1994, desarrolladas y aplicadas en virtud del Entendimiento sobre Solución de Diferencias. E incluso, sin el requerimiento de ningún estado miembro, el Comité examinará, por lo menos dos

veces al año, la aplicación y funcionamiento del Acuerdo.

El incumplimiento del Acuerdo puede generar responsabilidades de un país suscriptor del Acuerdo hacia un tercer país que pueda verse afectado por la aplicación del Acuerdo de Licencias, lo que indudablemente sería un inconveniente no menor. Existen varios antecedentes, en algunos de ellos se realizaron, simplemente, consultas y en otros se avanzó en el análisis de Grupos Especiales. Veamos algunos ejemplos:

a) El caso India

El Informe del Grupo Especial del caso India consideró que “los sistemas de concesión facultativa o no automática de licencias, por su naturaleza misma, actúan como limitaciones, dado que pueden no permitirse ciertas importaciones”. Se cuestionaron por violatorias del Acuerdo de Licencias, las que fueron impuestas por India en relación a la importación de determinados productos agrícolas, textiles e industriales.

b) El caso de Japón

Mediante el Informe del Grupo Especial, se cuestionó la posición de Japón porque se constató que “las prácticas del Japón en materia de licencias de exportación, por ser causantes de retrasos de hasta tres meses en el caso de la expedición de licencias para semiconductores destinados a partes contratantes distintas de Estados Unidos, no tenía carácter automático y constituían restricciones a la exportación de ese producto, incompatibles con el artículo XI”.

c) El caso de Brasil

El 14 de octubre de 1999, las Comunidades Europeas cuestionaron la aplicación de Licencias por parte de Brasil. Concretamente discutieron el régimen de licencias automáticas y el régimen de precios mínimos establecidos para el sector agrícola, en cuanto limitaban las exportaciones de la Comunidades Europeas, en particular los productos textiles, sorbitol y carboximetilcelulosa. Se realizaron consultas pero no se ha establecido un grupo especial de trabajo ni se ha

notificado resolución alguna.

d) El caso de Venezuela

El 7 de noviembre de 2002, los Estados Unidos solicitaron la celebración de consultas con Venezuela, respecto a los sistemas y prácticas de este país, en materia de licencias de productos agrícolas procedentes de los Estados Unidos, incluidos el maíz, el sorgo, los productos lácteos, las uvas, la grasa amarilla, las aves de corral, la carne vacuna, la carne de cerdo y la harina de soja. Estados Unidos cuestiona el establecimiento de un régimen discrecional. Discute además la falta de transparencia del régimen.

A estas consultas luego se sumaron las Comunidades Europeas, Canadá, Chile, Nueva Zelanda, Colombia y Argentina.

Se realizaron interrogantes pero no se ha establecido un grupo especial de trabajo ni se ha notificado resolución alguna.

e) El caso de India

El 23 de diciembre de 2002, las Comunidades Europeas cuestionaron la aplicación de

Licencias por parte de India. Concretamente debatieron sobre el régimen de licencias automáticas, en cuanto limitaban las exportaciones de la Comunidades Europeas. Posteriormente se asoció a la consulta Estados Unidos. Se plantearon interrogantes, pero no se ha establecido un grupo especial de trabajo ni se ha notificado resolución alguna.

VIII. 3.- La jurisprudencia en la Argentina.

La demora que se ha generado con la entrega de las licencias ha judicializado la cuestión. En el marco del conocimiento preliminar y limitado que admite una medida cautelar, la jurisprudencia federal se ha manifestado de manera contundente, en el pleno respaldo y respeto del Acuerdo de Licencias.

Se ha señalado que “La exigencia de la tramitación de un certificado adicional de importación de juguetes como recaudo para el libramiento de la mercadería a plaza aparece, en principio, como arbitraria e irrazonable, en tanto no se observa justificación de hecho o de derecho para supeditar dicho ingreso al libramiento del certificado previsto en la

norma... y considerando que los datos solicitados en la resolución impugnada pueden ser obtenidos en igual modo verificando el despacho de importación. Por tales motivos, los recaudos establecidos en la resolución 485/05 se erigen, preliminarmente, como una barrera para-arancelaria que provoca una restricción, cuando menos temporal, a la importación de determinados artículos, viciando así la finalidad del acto, que persigue la obtención de información sobre flujos de importación del sector”.

También se ha señalado que “la exigencia de la tramitación de un certificado adicional de importación de juguetes como requisito para el libramiento de la mercadería a plaza aparece como arbitraria e irrazonable, en tanto no se observa justificación para supeditar dicho ingreso. Máxime cuando en el rubro en cuestión se encuentra vigente un certificado específico de seguridad”.

Se concluyó también que “a simple vista se advierte que las resoluciones se encuentran más dirigidas a valorar el comportamiento del flujo comercial que a determinar

normas de seguridad en la importación del calzado. Que por lo tanto, dejar sujeta la liberación de la mercadería importada por la actora, al cumplimiento del requisito exigido por las citadas resoluciones comportaría un perjuicio de mayor magnitud y de difícil reparación ulterior para la actora, frente al que podría ocasionarse al Estado Nacional en la medida que la restricción impuesta en las citadas resoluciones no resulta ser de naturaleza económica o tributaria”.

IX.- Consideraciones finales.

Las licencias de importación constituyen un medio eficaz a los efectos de realizar un control estadístico sobre un determinado producto que se otorga sin condición alguna (Licencia Automática) o a efectos de hacer efectiva una restricción cuantitativa encuadrada en el sistema de la OMC (Licencia No Automática).

En ambos casos las Naciones deben verificar que su aplicación concreta se adecue al Acuerdo sobre Procedimientos para el trámite de Licencias de Importación.

La aplicación indiscriminada de licencias a un sin fin de productos es evidentemente contraproducente. La gran cantidad de licencias establecidas en los últimos tiempos en la Argentina y en varios países del mundo, ha tornado de difícil cumplimiento los plazos máximos de otorgamiento establecidos por el Acuerdo, a la vez que hace difícil que el Estado pueda realmente controlar y fiscalizar el flujo de ingreso de estos productos.

Las licencias no pueden ni deben establecerse como una medida restrictiva al comercio internacional de mercaderías, aún en casos de crisis económicas o incluso de ingreso desmedido de determinados productos. A ese efecto el GATT 1994 (hoy OMC) ha determinado mecanismos adecuados como el Acuerdo de Salvaguardias.

La denuncia en el Tratado de Asunción Efectos de la misma

mucho se ha hablado, en estos años, acerca de la necesidad de la permanencia de Uruguay en el MERCOSUR. Hay voces que propugnan la salida del país de dicho ámbito, así como otros piden más y mejor MERCOSUR. Ellos son planteos de corte netamente político que cada uno deberá elegir de acuerdo a lo que entiende son los mejores intereses para el país.

Sin embargo, no hemos escuchado un análisis desde el punto de vista jurídico

sobre si es posible retirarse del MERCOSUR y en su caso, en qué condiciones se haría. Este trabajo, por tanto, abordará la posible salida, no de Uruguay, sino de cualquier miembro del mecanismo de integración sin que ello implique definirse hacia dicha solución o no, lo cual no es el sentido ni el objeto del presente. Para ello debemos, en principio, ocurrir a su fuente constitutiva, a su pacto de constitución o sea el Tratado de Asunción de 1991. Veamos lo que él expresa:



Dr. Gustavo Rodríguez Tabó

Abogado especialista en comercio exterior
Profesor de la Universidad Católica del Uruguay (UCUDAL)



DENUNCIA

Artículo 21

“El Estado Parte que desee desvincularse del presente Tratado deberá comunicar esa intención a los demás Estados Partes de manera expresa y formal, efectuando dentro de los sesenta (60) días la entrega del documento de denuncia al Ministerio de Relaciones Exteriores de la República del Paraguay que lo distribuirá a los demás Estados Partes”.

El mismo Tratado, como vemos, establece dicha facultad a los países miembros. Los contratos no son eternos entre particulares y menos entre Estados soberanos. Se requiere en el tratado un doble acto expreso, voluntario. Por una parte, comunicarlo a los socios en forma expresa y formal y por otra, depositar el documento dentro de los 60 días siguientes. Si bien no dice expresamente, al indicarse que se debe

depositar el documento de la denuncia en el Ministerio de Relaciones Exteriores de la República del Paraguay, se está indicando que el mismo requiere la solemnidad de la escritura. O sea que se deberá depositar el documento que expresa o contiene la voluntad del Estado denunciante manifestado, claro está, a través de sus legítimas autoridades. Acá dependerá del ordenamiento interno de cada país el establecer quién es la autoridad legítima para efectuar la denuncia. En cuanto al ordenamiento interno uruguayo, la Constitución de la República no trata específicamente el caso de la denuncia, aunque sí el de la aprobación de los tratados como el que nos ocupa. Sin querer incursionar en otras áreas del derecho, nos atreveríamos a decir que se deberá, en el caso de la denuncia, contar con la misma aprobación que se tuvo originalmente en la Asamblea General.

Denuncia efectos

Artículo 22

“Formalizada la denuncia, cesarán para el Estado denunciante los derechos y obligaciones que correspondan a su condición de Estado Parte, manteniéndose los referentes al programa de liberación del presente Tratado y otros aspectos que los Estados Partes, junto con el Estado denunciante, acuerden dentro de los sesenta (60) días posteriores a la formalización de la querrela. Esos derechos y obligaciones del Estado denunciante continuarán en vigor por un período de dos (2) años a partir de la fecha de la mencionada formalización.”

Desarrollo

En lo inmediato: cesan los derechos y obligaciones como Estado Parte del acuerdo de integración. O sea, en principio no deberá ni podrá presentarse con voz y voto en los diferentes órganos del MERCOSUR, llámense estos CMC, GMC, CMC entre otros, tampoco podrá presentarse ante los tribunales ad hoc ni ante el Tribunal Permanente de Revisión, pues se requiere

ser parte del Tratado para tener derecho a hacer uso del mecanismo previsto en el Protocolo de Olivos.

Expresa también el Tratado que se mantienen las obligaciones referentes a los programas de liberación y a otros aspectos que las partes consideren adecuado incorporar, dentro de los 60 días. O sea, sólo se podrá avanzar hasta el grado que las partes de común acuerdo así lo establezcan.

Plazo de duración de lo antes expresado: 2 años a contar desde el momento del depósito de la denuncia ante el Ministerio de Relaciones Exteriores del Paraguay, o sea, desde la formalización de la misma.

El estado denunciante dispondrá entonces de dos años para adaptar su economía y su comercio a la nueva realidad. Podrá participar como asociado al MERCOSUR, podrá suscribir tratados de libre comercio con uno o todos los miembros, dependerá en definitiva de su voluntad y de la voluntad de sus ex-socios y dependerá de la forma y las circunstancias en que se haya

dado la denuncia del Tratado de Asunción.

Las partes firmantes del Tratado de Asunción, si bien con pocas palabras, dejaron establecida la forma en que se sale del sistema de integración. Fijaron un plazo prudencial de transición que permitirá mirar con otra perspectiva la nueva situación, llegado el momento. Los intereses de cada parte determinarán en su momento, la mejor forma de encontrar un nuevo relacionamiento. Nada impedirá que las partes luego decidan suprimirlos gradualmente o prorrogarlos, mismo durante determinado tiempo. No olvidemos que la denuncia no es el fin del mundo, ni la aislación del país que abandona el proceso de integración y que a pesar de ella permanecerán incólumes las obligaciones y derechos emergentes de la condición de miembros de la ALADI tanto para los que permanecen como para los que se van del ACE 18.

Veamos a qué se refiere el tratado cuando habla del programa de liberalización. En el artículo 5 del mismo tratado de Asunción, las

partes firmantes definieron el mismo como: “Artículo 5. Durante el período de transición, los principales instrumentos para la Constitución del Mercado Común serán: a) Un Programa de Liberación Comercial, que consistirá en rebajas arancelarias progresivas, lineales y automáticas, acompañadas de la eliminación de restricciones no arancelarias o medidas de efectos equivalentes, así como de otras restricciones al comercio entre los Estados Partes, para llegar al 31 de diciembre de 1994 con arancel cero, sin limitaciones no arancelarias sobre la totalidad del universo arancelario;” Como se puede apreciar, cuando las partes hablaron de programa de liberalización pensaron en las trabas arancelarias y no arancelarias o equivalentes. Era el instrumento para arribar en diciembre de 1994 al Mercado Común, cosa que no ocurrió hasta la fecha.

Conclusiones

Es jurídicamente posible y viable que un miembro del MERCOSUR se escinda, desligándose de las

obligaciones que impone el Tratado de Asunción. Existe un procedimiento, el de los artículos 21 y 22 del Tratado de Asunción, para desligarse de las obligaciones del MERCOSUR, la denuncia. Si bien no es completo y deja algunos vacíos, estipula lo esencial para obtener la desvinculación y regula, aunque con vacíos, la situación posterior a la querrela.

El cese tiene efectos inmediatos y otros mediatos; estos últimos son los más importantes desde el punto de vista comercial, al determinarse en el mismo Tratado la perduración de las condiciones y beneficios durante un periodo de 2 años. Las partes pueden incorporar nuevos elementos además de los especificados en el artículo 22 del Tratado o prorrogar el plazo de 2 años. Liberaría al denunciante de obligaciones tales como solicitar autorización a los demás miembros para celebrar tratados de comercio, esencial a nuestro entender para el crecimiento de la oferta exportable del país.

La situación del denunciante no se vería agravada, el status

arancelario y no arancelario que hasta la fecha ostenta se mantendrá incambiado. Por un plazo de dos años que las partes pueden extender, el Estado recedente mantendrá los beneficios obtenidos durante su permanencia en el MERCOSUR. Ello le permitirá realizar otras alianzas estratégicas con otros Estados que permitan, en su momento, compensar la pérdida de los beneficios del Mercado Común del Sur.

Abandono no infraccional

- A. NORMATIVA
- B. TIPO DE PROCEDIMIENTO – NATURALEZA JURÍDICA
- C. SUJETOS INTERVINIENTES
- D. CAUSALES DE SOLICITUD
- E. COMPETENCIA Y JURISDICCIÓN
- F. PROCEDIMIENTO
- G. DESTINO ADUANERO
- H. DESTINO DEL PRODUCIDO LÍQUIDO DEL REMATE
- I. EL PAGO DE TRIBUTOS
- J. ¿QUIÉN PAGA LOS TRIBUTOS Y CÓMO SE PAGAN?
- K. ESTUDIO DE DOS HIPÓTESIS.
 1. Solicitud de Abandono No Infraccional por los titulares de los depósitos.
 2. Abandono No Infraccional en caso de desinterés de los denunciadores en el pago de los tributos, en la etapa de ejecución de sentencia.
- L. CONSIDERACIONES FINALES

El presente trabajo tiene como finalidad realizar un breve estudio del Art. 312 de la ley 18.719 (en adelante LP) y consiguientemente

plasmarse la exigua experiencia práctica recogida por la titular en el Poder Judicial y por el suscripto en la Dirección Nacional de Aduanas.

A) NORMATIVA

El Abandono no infraccional, se encuentra regulado en el Código Aduanero Uruguayo (Decreto- Ley 15.691, del 7 de diciembre de 1984), en los artículos 121 y 122, con las modificaciones introducidas por la ley 16.736 y la ley 18.719 artículos 304 y 312.

B) TIPO DE PROCEDIMIENTO NATURALEZA JURÍDICA

Atento a la regulación normativa dada al procedimiento por abandono no infraccional y estando a la distinción entre procedimiento contencioso y voluntario, se debe concluir que nos encontramos ante un procedimiento esencialmente voluntario.

Couture y Arlas¹, enseñaban que la expresión “jurisdicción voluntaria” es de antigua raigambre y que un texto antiguo (Marciano, Digesto 1,16,21) denominó jurisdicción voluntaria a los procedimientos judiciales seguidos sin oposición de partes y en los cuales la

decisión del juez no causa perjuicio a persona conocida.

C) SUJETOS INTERVINIENTES

- a) Juzgado Letrado de Aduana o en el interior Juzgados Letrados con competencia en materia aduanera
 - b) Ministerio Público
 - c) Denunciante
 - d) Eventuales terceros intervinientes (rematadores, depositarios, dna)
 - e) Dueño, depositantes o consignatario de la mercadería
- El artículo 312² de la ley 18.719 expresa que: “La solicitud de abandono en los casos previstos en el artículo 121 del Decreto-Ley N° 15.691, del 7 de diciembre de 1984, con la modificación introducida por el literal d) del artículo 181 de la Ley N° 16.736, de 5 de enero de 1996, se realizará por parte interesada.”
- En sentido estrictamente procesal, partes son los sujetos activos del proceso, ya que sobre ellos recae el derecho de iniciarlo y determinar su objeto. Tradicionalmente se ha definido el concepto de

Dra. Julia Staricco Campodónico- Juez Letrado de Aduanas.
Dr. Marcelo Sica Pérez – Asesor Letrado de la Dirección Nacional de Aduanas

¹ I.U.D.P. Curso de Derecho Procesal. Tomo V. Volumen II. Pág. 369

² Artículo 312.- Sustituyese el artículo 122 del Decreto-Ley N° 15.691, de 7 de diciembre de 1984, (Código Aduanero) en la redacción dada por el artículo 220 de la Ley N° 16.736, de 5 de enero de 1996, por el siguiente:

“ARTÍCULO 122.- El abandono eximirá al dueño de la mercadería de la obligación de abonar los tributos impagos de importación, salvo que a juicio de la Autoridad Competente, se comprobare la existencia de una infracción.

El proceso relativo al abandono no infraccional previsto en el artículo 121 del Decreto-Ley N° 15.691, de 7 de diciembre de 1984, con la modificación introducida por el literal d) del artículo 181 de la Ley N° 16.736, de 5 de enero de 1996, se podrá tramitar ante los Juzgados Letrados de Primera Instancia, con excepción de Montevideo y de Canelones, Juzgado Letrado de Aduana o en su defecto, en los Juzgados Letrados con competencia en asuntos relativos a los asuntos aduaneros o ante la Dirección Nacional de Aduanas, indistintamente.

La solicitud de abandono en los casos previstos en el artículo 121 del Decreto-Ley N° 15.691, de 7 de diciembre de 1984, con la modificación introducida por el literal d) del artículo 181 de la Ley N° 16.736, de 5 de enero de 1996, se realizará por parte interesada, conforme con las normas generales relativas a la demanda, acompañando los medios de prueba de la hipótesis de abandono correspondiente, luego de lo cual, se oír al Ministerio Público, por el término de seis días hábiles.

Si mediare oposición, se resolverá la cuestión por vía incidental. De no existir oposición, la autoridad interviniente declarará el abandono no infraccional de la mercadería, y ordenará su remate sobre la base de las dos terceras partes del valor en aduana, el que a tales efectos fijará la Dirección Nacional de Aduanas, designándose al rematador correspondiente.

La subasta se realizará conforme a lo establecido en el artículo 387 del Código General del Proceso. El producido de la subasta se destinará a financiar gastos de funcionamiento de la Dirección Nacional de Aduanas.

En caso de que la mercadería abandonada deba ser destruida, ya sea porque se encuentra vencida, porque su comercialización está prohibida o por cualquier otra razón similar, la sede judicial interviniente, una vez decretado el abandono no infraccional, adoptará las medidas necesarias para que se proceda a la destrucción de la mercadería referida.

Las boletas de compra de mercaderías en estos remates y en todas las subastas de mercaderías o efectos, en materia aduanera, tendrán un plazo de validez y vigencia de sesenta días, contados a partir de la fecha de efectuada la referida subasta.”

parte como aquel que pide en nombre propio o en cuyo nombre se solicita la actuación de una voluntad de ley (Actor, demandante, Ministerio Público, etc.) y aquel frente a quien es pedida (reo, demandado, imputado, etc.). La calidad de parte es esencialmente procesal y está dada por una determinada posición en el proceso. Al tratarse de un proceso de naturaleza voluntaria, el concepto de parte se restringirá al caso que nos ocupa, a aquella que, como sujeto activo presenta la solicitud de abandono. El Dr. Ángel Landoni, expresaba: “Que en cuanto a las partes, desde ya podemos señalar que la noción de parte procesal, sólo es aplicable a los procesos contenciosos, ya que en los de jurisdicción voluntaria solamente lo hay interesados”³, por ende, cuando hablamos de proceso voluntario, debemos de hablar de interesados”.

³ Conforme Ángel Landoni Sosa. Código general del Proceso. Comentado. Volumen I. Año 2002. Pág. 79.

⁴ Redacción dada por el Art. 304 de la ley 18719)

⁵ Redacción dada por el Art. 304 de la ley 18719)

D. CAUSALES DE SOLICITUD

Las mismas se encuentran expresamente establecidas en el Código Aduanero Uruguayo, con las modificaciones y agregados introducidos por el artículo 304 de la ley 18.719. Las causales de solicitud y en virtud de la promulgación de la Ley de Presupuesto, han quedado circunscriptas a las siguientes situaciones:

- a) Cuando los dueños o consignatarios declaren, por escrito, su decisión de abandonarlas
- b) Cuando por deterioro u otro motivo grave no puedan ser conservadas en depósito y el dueño no proceda a despacharlas, después de ocho días hábiles de notificado, o publicado el aviso en el Diario Oficial y otro de circulación general, por el término de diez días
- c) Cuando después de despachadas no las retirase el despachante pasados cinco días hábiles de ser notificado personalmente
- d) Cuando hayan transcurrido diez días corridos de la notificación al consignatario, propietario, depositante o notificado que la mercadería ha permanecido en depósito aduanero, sin dársele nuevo

destino. La notificación en estos casos y en los previstos en los incisos de este artículo se hará por telegrama colacionado, comunicación judicial, notificación notarial o por cualquier otro medio fehaciente y si no se conociere el domicilio de estas personas se publicará un aviso en el Diario Oficial y en otro, por un solo día⁴

e) Cuando los depositantes, propietarios o consignatarios de las mercaderías que se encuentren depositadas, contenerizadas o no en los depósitos, intra o extra portuarios, no hayan abonado el servicio de almacenaje o precio del depósito, por un período superior a los noventa días calendarios⁵.

E. COMPETENCIA Y JURISDICCIÓN

La LP en el – Art.312, sustituyó la redacción del art. 122 del decreto – ley 15.691, estableciendo que el proceso relativo al abandono no infraccional regulado por el Art. 121 del CAU, se podrá tramitar ante los Juzgados Letrados de 1ª Instancia con competencia en asuntos aduaneros, con excepción de Montevideo y Canelones, correspondiendo dentro de

dicha jurisdicción territorial al Juzgado Letrado de Aduana, o ante la Dirección Nacional de Aduanas.

En este aspecto la norma promulgada amplía la competencia y la jurisdicción para iniciar los procesos por abandono no infraccional, siendo a elección del gestionante el optar por ocurrir a la Sede Judicial, o en su defecto ante la Dirección Nacional de Aduanas, no existiendo a este respecto competencia en relación a la cuantía del asunto.

F. PROCEDIMIENTO

La nueva norma innova con relación al procedimiento a seguir en cuanto al abandono no infraccional.

El artículo 312 de la LP, instala un proceso de carácter voluntario, por el cual el gestionante de la solicitud e interesado persigue la declaración de abandono no infraccional de una mercadería, con el dictado de una resolución de carácter meramente declarativo. Como expresamos anteriormente, la norma faculta al interesado a presentar la solicitud de declaración de abandono en forma indistinta ante el Poder

Judicial o ante la Dirección Nacional de Aduanas. Dicha solicitud deberá ceñirse a: “... con las normas generales relativas a la demanda, acompañando los medios de prueba de la hipótesis de abandono correspondiente”. – (Artículos 117 y ss de la ley 15.892 – en adelante CGP). El proceso voluntario se encuentra regulado por los artículos 402 y ss del CGP. En cuanto a los sujetos el Artículo 403 del CGP⁶, enseña que con la iniciación del procedimiento se notificará a todos los sujetos interesados en el asunto, cuando así lo dispusiera la ley o se estimare por el Tribunal y el artículo 404⁷, que establece el procedimiento, ordena en el Inciso 2 que sobre la admisibilidad se oirá al Ministerio Público, a las personas designadas y la misma vía se seguirá de existir oposición de terceros, por lo que se entiende que de la solicitud se deberá de notificar al propietario o al depositario de la mercadería en su caso, a los efectos de guardar las debidas garantías del correspondiente proceso y el fiel cumplimiento de las normas procesales, que regulan este tipo de procedimiento voluntario. Controlada en principio por la

⁶ Ley 15.892. Artículo 403 – Sujetos-
403.1 Los procesos voluntarios se tramitarán ante los tribunales competentes, según la materia, para la primera instancia.
Las providencias que en ellos se pronuncien sólo serán susceptibles del recurso de reposición, salvo la definitiva que ponga fin al procedimiento, la que podrá recurrirse mediante apelación sin efecto suspensivo.
403.2 La iniciación del procedimiento se notificará a todo sujeto interesado en el asunto, cuando así lo disponga la ley o se estimare por el tribunal que, por la naturaleza del asunto, corresponde o conviene tal intervención.
403.3 En todo proceso voluntario intervendrá preceptivamente el Ministerio Público.

⁷ Ley 15892. Artículo 404 – Procedimiento –
404.1 La solicitud se presentará por parte interesada, conforme con las normas generales relativas a la demanda, acompañando los medios de prueba de que piense valerse e indicando toda persona que, en su concepto, pueda estar interesada en el diligenciamiento del asunto.
404.2 Sobre la admisibilidad de la solicitud, se oirá al Ministerio Público y a las personas designadas, por el término fijado para los incidentes; si mediare oposición, se resolverá la cuestión por vía incidental.
La misma vía se seguirá, de existir oposición de tercero, en cuyo caso, si el tribunal considera que ella plantea una cuestión de tal importancia que obste a todo pronunciamiento en la jurisdicción voluntaria, clausurará el proceso, y mandará que los interesados promuevan las demandas que entiendan pertinentes.
404.3 Resuelta favorablemente la admisión del proceso voluntario, el tribunal convocará a los interesados y al Ministerio Público a la audiencia, que se celebrará aunque sólo concurra el que inició el proceso.
En la misma el tribunal interrogará al interesado sobre los objetivos de la solicitud y hará lo propio con otras personas que puedan estar interesadas en ella, y dispondrá el diligenciamiento de la prueba ofrecida, con citación de todos los interesados, fijando audiencia complementaria de prueba si fuere necesario. Al concluir la audiencia se oirá al interesado y a los otros sujetos que concurran, para la conclusión de causa.
404.4 Se oirá al Ministerio Público, si hubiere concurrido a la audiencia.
404.5 El tribunal resolverá aprobando o rechazando la información producida o declarando lo que corresponda, según el objeto del procedimiento, pronunciando resolución según lo dispuesto por el artículo 343.7.
404.6 Serán de aplicación al proceso voluntario, en lo pertinente, las disposiciones del Libro I y las del Libro II sobre procesos contenciosos

Sede actuante o por la DNA, la admisibilidad y regularidad de las actuaciones, corresponde otorgar traslado al Ministerio Público por el término de seis días hábiles se oirá al Ministerio Público, por el término de seis días hábiles. Otorgado el traslado, en principio, al Ministerio Público podrá optar por dos posturas procesales: a). Deducir oposición y en cuyo caso la cuestión se deberá resolver por la vía incidental; o b). De lo contrario no deducir oposición y en cuyo caso la Autoridad interviniente declarará el abandono no infraccional de la mercadería. Corresponde en este estadio y para el caso de existencia de oposición, cuestionarse en cuál sería o podría ser el fundamento de la oposición. El Ministerio Público podrá deducir oposición por entender que no se configuran los requisitos de admisibilidad de la pretensión, advertir que falta el cumplimiento de algún extremo, o en su defecto podrá oponerse cuando entienda que se podría haber configurado la existencia de una presunción de infracción aduanera en relación a la mercadería cuyo abandono se solicita y así lo expresa la redacción dada.

En casos de declaración de abandono no infraccional de la mercadería y con referencia a la competencia el Ministerio Público, el mismo ha sostenido en forma pacífica que “la intervención del Juzgado y de la Fiscalía, lo es a los solos efectos de determinar si existe infracción aduanera, única de su competencia. La ley es clara en cuanto a que la competencia del Juzgado de Aduana es “en asuntos relativos a infracciones aduaneras” (Arts. 257 y 260 de la ley 13.318), las que están definidas en el Art.245 de la citada ley...⁸⁹. En el caso del Ministerio Público, dicho extremo lo edicta la Ley Orgánica del Ministerio Público y Fiscal, el Fiscal Letrado de Hacienda y Aduana (Fiscal actuante en la especie), sólo tendrá competencia para actuar en los casos en que exista una “infracción aduanera”. A partir de la entrada en vigencia del Art. 312 de la LP la competencia del Ministerio Público también fue ampliada, pues, en el caso en estudio y ante la hipótesis de solicitud de la aplicación de la normas de marras, nos encontramos ante una presunción o hipótesis de infracción aduanera e igual

y preceptivamente va a intervenir el Ministerio Público, no como parte, porque es proceso voluntario, pero sí como un tercero preceptivo en el proceso. Y como tal, puede no sólo oponerse, sino que también advertir o dar cuenta de la falta de algún requisito para hacer lugar a la solicitud de abandono. Luego de resuelta la oposición o subsanadas las observaciones hechas por el Ministerio Público, debe resolverse, por parte del Tribunal, sobre la pretensión deducida. Corresponde entonces ingresar a analizar el carácter y eficacia de la resolución dictada por el Tribunal. En dicho aspecto, el Artículo 405 del CGP, nos sitúa y enseña cuál es la eficacia de la presente resolución, siendo éstas siempre revisables en el mismo o en otro proceso de igual índole, sin perjuicio de los derechos adquiridos por terceros de buena fe. En la jurisdicción voluntaria, por consiguiente NO HAY COSA JUZGADA, pudiendo las providencias dictadas en dichos procesos ser revisadas

⁸⁹ Conforme Dictamen Fiscal No.456 de 4/6/2009
⁹⁰ Juzgado Letrado de Aduana “Fisco c/Rilcomar S.A. – Abandono. Ficha. 442-252/2008- Resolución 2164/2009, del 16/7/2009.-

y modificadas, si nuevos hechos no tenidos en cuenta, influyen en tal sentido en el convencimiento del Juez, durante el mismo proceso o en otro de igual índole, por ende las mismas no causan estado. Se dejan así a salvo los derechos adquiridos de buena fe por terceros, al amparo de la primera resolución dictada. Sin perjuicio de lo expresado, debe tenerse presente que estas providencias tienen igualmente efecto general y corresponde a todos su acatamiento, como actos de autoridad pública de la que emanan. Esto les otorga una presunción de regularidad. En cuanto a la recurribilidad de las providencias dictadas en el decurso del proceso voluntario, el Artículo 403. 1 del CGP, expresa que las providencias que se pronuncien sólo serán susceptibles del recurso de reposición, salvo la

¹⁰ Ley 15.982 - Artículo 405 – 405.1 Salvo disposición legal en contrario, las providencias de jurisdicción voluntaria pueden ser siempre revisadas en el mismo o en otro proceso de igual índole, sin perjuicio de los derechos adquiridos por terceros de buena fe.
 405.2 Todo aquel que considere perjudicial para su interés lo establecido en el proceso voluntario, podrá promover el pertinente proceso contencioso. La sentencia definitiva que se pronuncie en el mismo, prevalecerá, entre las partes, sobre lo resuelto en el proceso voluntario, ya sea que aquel proceso se haya promovido antes, durante o después que este último.- (Nota. Se consagra aquí el principio de prevalencia del proceso contencioso sobre el voluntario).
¹¹ Ejemplo: Se protege el derecho del adquirente en el remate.

definitiva que ponga fin al procedimiento, la que podrá recurrirse mediante apelación sin efecto suspensivo. En este último caso corresponde distinguir cuál será el órgano de alzada. Para aquellos expedientes que se tramiten ante la Dirección Nacional de Aduanas, el órgano de alzada será el Juzgado Letrado de Aduanas o el Juzgado Letrado en lo Civil con competencia Aduanera. En aquellos casos que se tramiten ante el Juzgado Letrado de Aduana o Juzgado Letrados en lo Civil con competencia Aduanera, las apelaciones se gestionarán ante los Tribunales de Apelaciones en lo Civil. A modo de suma, en aplicación de la norma citada y lo establecido por el Artículo 406 del mismo cuerpo normativo, se desprende la siguiente vía recursiva:

a). Contra providencias dictadas en dichos procesos: Sólo procederá el Recurso de Reposición ante el mismo Tribunal, el cual tendrá amplias facultades para encauzar el trámite en forma, en ejercicio de sus poderes de dirección.

b). Contra providencias definitivas (las que ponen fin al procedimiento): Procederá

el Recurso de Apelación sin efecto suspensivo (es decir, con efecto devolutivo). Es una apelación unilateral, el Tribunal deberá adoptar la estructura bilateral del recurso a la exigencia de la unilateralidad, suprimiendo las oportunidades que tengan razón de ser en la presencia de la contraparte, ahora ausente.

G. DESTINO ADUANERO

Continuando con la línea argumental y conforme a lo previsto en la norma enunciada, en total coincidencia con lo expuesto por el Dr. Pablo Labandera¹², una vez “declarada la mercadería en abandono”, a la misma se le podrán atribuir dos “destinos aduaneros”, en base a lo oportunamente solicitado y probado por el interesado correspondiente. En dicho sentido la mercadería, podrá ser subastada o bien destruida, con las salvedades – en éste último caso – que marca la norma promulgada. Para el caso en que se proceda al remate de la mercadería declarada formalmente en abandono no infraccional,

¹² Dr. Pablo Labandera “Modificaciones Introducidas por la Ley de Presupuesto en Materia de Derecho Aduanero. Primera Aproximación a la Problemática Generada.”

la norma expresa que la “subasta se realizará conforme a lo establecido en el artículo 387 del Código General del Proceso”, tomándose como valor base de ella “las dos terceras partes del valor en aduana el que, a tales efectos, fijará la Dirección Nacional de Aduanas”.

En este aspecto, la norma no innova en cuanto a la forma de producirse la subasta, toda la mercadería en situación de abandono no infraccional que proceda a rematar la Dirección Nacional de Aduanas por intermedio de la Comisión de Remates, se realizará sobre las pautas estatuidas por la norma de marras, debiéndose ajustar, a partir de la vigencia del Art. 312 LP, en un todo a lo dispuesto por el Art. 387 del CGP.

Para el supuesto de configurarse la hipótesis prevista en la norma en estudio, - resolución de declaración de abandono no infraccional- y que la mercadería debiera ser destruida, corresponde realizar determinadas puntualizaciones.

En primer término y por un error de técnica legislativa se consignó que: “En caso que la mercadería abandonada deba ser destruida, ya sea porque se encuentra vencida,

porque su comercialización está prohibida o por cualquier otra razón similar, la sede judicial interviniente, una vez decretado el abandono no infraccional, adoptará las medidas necesarias para que se proceda a la destrucción de la mercadería referida”.

Como bien se observa, el Legislador, facultó únicamente a proceder en la situación prescripta –destrucción de mercadería en situación de abandono no infraccional-, a “la sede judicial interviniente”, lo que acarreará situaciones poco prácticas, en el desarrollo del proceso y la culminación del mismo.

Obsérvese, una solicitud de abandono conforme a lo dispuesto en el Art. 121 y ss, del CAU, en la redacción dada por la ley 18.719, incoada ante la Dirección Nacional de Aduanas, en la cual, luego de instruido el trámite respectivo se dicte resolución declarando a la mercadería en situación de abandono no infraccional y que la misma deba ser destruida.

En dicho aspecto, por un lado, la Dirección Nacional de Aduanas, no podrá proceder a la destrucción ya que la misma no es una Sede Judicial, pero por otro, tampoco la Sede Judicial intervino en

el procedimiento. Por ende, resulta es una hipótesis jurídica debiéndose proceder a la interpretación armónica de la norma, conforme lo establecido por los Arts. 17 y ss del Código Civil¹³.

Si se interpretara la norma de forma piedeletrista en el caso planteado, luego de dictada la resolución que pone fin al procedimiento y si se debiera destruir la mercadería, se debería remitir el expediente a la Sede Judicial que correspondiere para que ésta dispusiera la destrucción y lleve adelante la misma.

También se podría interpretar la norma en un sentido más amplio, sin violentarla, en cuanto a que la intensión del Legislador no fue la de suprimir las facultades de la Dirección Nacional de Aduanas, sobre los cometidos que ésta venía cumpliendo, pudiéndose concluir que, correspondería interpretarla en el sentido de darle competencia para la destrucción a cualquiera de las dos Sedes intervinientes.

En el mismo andarivel de pensamiento, es preciso recordar la práctica llevada a cabo hasta el dictado de la presente norma.

La Dirección Nacional de Aduanas, por intermedio

de la Comisión de Remates, procedía a la destrucción de las mercaderías vencidas, o aquellas en que su comercialización estuviera prohibida o que previo informe del Organismo correspondiente se ordenará su destrucción. Dicho mecanismo llevado a cabo por la DNA, por intermedio de la Comisión de Remates, muchas veces fue y es utilizado en cumplimiento de órdenes judiciales, de mercaderías incautadas a la orden del Juzgado correspondiente, el cual previa puesta a disposición de la mercadería a la orden de la DNA, solicitaba que la misma procediera a la destrucción. Indudablemente el error involuntario en la redacción de la norma de marras y el giro utilizado, no fue el adecuado, debiendo haberse utilizado el giro: “autoridad jurisdiccional interviniente” o uno similar.

¹³ Artículo 17 del Código Civil.- “Cuando el sentido de la ley, es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su sanción”.

¹⁴ Ley. 17.743 Artículo 8º.- Exceptuase de lo dispuesto en la presente ley, los bienes adulterados, falsificados, vencidos o copiados, los que continuarán rigiéndose por las normas jurídicas aplicables

En el mismo plano y como un segundo aspecto de no menor trascendencia, la norma preceptúa que la mercadería ya abandonada, solamente podrá ser destruida “porque se encuentra vencida, porque su comercialización está prohibida o por cualquier otra razón similar,” esto en consonancia con lo dispuesto en la ley N° 17.743, con las excepciones dispuestas por el Art. 8 de dicho cuerpo legal¹⁴.

H. DESTINO DEL PRODUCIDO LÍQUIDO DEL REMATE

En relación a este aspecto el Art. 312 LP, establece que “El producido de la subasta se destinará a financiar gastos de funcionamiento de la Dirección Nacional de Aduanas”.

Con referencia al giro utilizado y según una interpretación integral de la novel norma promulgada, habrá de entenderse que, cuando se refiere a “el producido de la subasta”, debe pensarse en el producido líquido de la subasta luego de realizadas todas las deducciones que correspondan conforme a la ley.

I. EL PAGO DE TRIBUTOS

El Art. 312 LP, enseña que: “El

abandono eximirá al dueño de la mercadería de la obligación de abonar los tributos impagos de importación, salvo que a juicio de la Autoridad Competente se comprobare la existencia de una infracción”. Situándonos en la hipótesis de mercadería declarada en abandono no infraccional y que pueda ser rematada y exonerado el propietario de la mercadería de la obligación de abonar los tributos a la importación, corresponde preguntarnos si la misma, para ser ingresada a plaza debe abonar los gravámenes que cargan a la importación o no. Resulta por demás claro que dicha mercadería, teniéndose presente su situación para ingresar a plaza, deba pagar todos los tributos que gravan a la importación. Observemos por un momento las distintas causales en las cuales procede la solicitud de abandono no infraccional. En dicho sentido la norma expresa: “Se considerarán abandonadas las mercaderías en los siguientes casos:

- a) Cuando los dueños o consignatarios declaren por escrito su decisión de abandonarlas.
- b) Cuando por deterioro u otro motivo grave no les permitan

ser conservadas en depósito y el dueño no proceda a despacharlas después de ocho días hábiles de notificado o publicado el aviso en el Diario Oficial y otro de circulación general, por el término de diez días.

c) Cuando después de despachadas no las retirase el despachante pasados cinco días hábiles de ser notificado personalmente “.

d) Cuando hayan transcurrido diez días corridos de la notificación al consignatario, propietario, depositante o notificado que la mercadería ha permanecido en depósito aduanero, sin dársele nuevo destino. La notificación en estos casos y en los previstos en los incisos de este artículo se hará por telegrama colacionado, comunicación judicial, notificación notarial o por cualquier otro medio fehaciente y si no se conociere el domicilio de estas personas se publicará un aviso en el Diario Oficial y en otro, por un solo día.

e) Cuando los depositantes, propietarios o consignatarios de las mercaderías que se encuentren depositadas, contenerizadas o no en los depósitos intra o extra portuarios no hayan abonado el servicio de almacenaje o

precio del depósito, por un período superior a los noventa días calendarios”.

Las distintas hipótesis hacen referencia a mercaderías y bienes que se encuentran colocadas en los depósitos aduaneros fiscales, intra o extra portuarios, playa de contenedores, etc.

Se trata en la especie de mercancías que arribaron al país y que se encontraban, según lo expresado, en un exclave aduanero, amparadas por diversa normativa, como ser, los artículos 56, 94 y 104 Código Aduanero¹⁵, los artículos 2 y 3 de la ley 16.246 (Ley de Puertos)¹⁶.

Con relación a la noción de exclaves aduaneros corresponde recordar que, a partir de la entrada en vigencia de la ley de Puertos – ley 16.246-, el Puerto de Montevideo, pasó a regirse por una reglamentación especial, la que ha dado en llamarse de Puerto Libre. La doctrina acepta que, a partir de la sanción de la ley, los puertos libres constituyen exclaves aduaneros.

Dichos bienes, se encuentran en una situación jurídica de “Tránsito”, a los efectos aduaneros y al situarse en principio en exclaves aduaneros (Art.6 del CAU),

¹⁵ Art. 56.- Tránsito. Definición.- Se entiende por tránsito aduanero, el régimen por el cual las mercaderías que se encuentran sometidas al control de la Aduana, son transportadas dentro del territorio aduanero, estén o no destinadas al extranjero
Art. 94.- Movilización.- Las mercaderías introducidas en zonas francas, puertos francos y depósitos francos y los productos elaborados en aquéllas, podrán ser reembarcados libremente en cualquier tiempo.
Cuando fueren introducidas al país desde las zonas francas, puertos francos y depósitos francos las mercaderías existentes en ellos o los productos elaborados en aquéllas, abonarán los tributos y demás gravámenes fiscales y recargos correspondientes como si procedieren directamente del exterior
Art. 104.- Mercaderías en tránsito.- Las mercaderías extranjeras que se movilicen en tránsito aduanero a través del territorio aduanero nacional podrán desembarcarse y reembarcarse, entrar y salir, en cualquier momento, libres de tributos de importación o exportación y de cualquier impuesto interno creado o a crearse.
En el curso de su movilización y sin perjuicio de los controles que correspondan a otros Organismos, dichas mercaderías sólo podrán ser objeto de operaciones destinadas a asegurar su conservación e impedir su deterioro, tales como reparar o precintar bultos.

¹⁶ Ley 16.246 - Artículo 2: La circulación de mercaderías en el Puerto de Montevideo será libre. No se exigirán para ello autorizaciones ni trámites formales. Las actividades que se cumplan en dicho puerto no significarán modificaciones de la naturaleza del producto o mercaderías y quedarán limitadas a operaciones de depósito, reenvasado, remarcado, clasificado, agrupado y desagrupado, consolidado y desconsolidado, manipuleo y fraccionamiento. El destino de las mercaderías que ingresen al puerto podrá ser cambiado libremente. No estarán sujetos en ningún caso a restricciones, limitaciones, permisos o denuncias previas.

Ley 16.246 Artículo 3: Durante su permanencia en el recinto aduanero portuario, las mercaderías estarán exentas de todos los tributos y recargos aplicables a la importación o en ocasión de la misma.
Cuándo fueren introducidas desde el Puerto de Montevideo al territorio aduanero nacional, se considerarán importaciones o despachos de entrada procedentes del exterior a todos los efectos y deberán cumplir los trámites y pagos que correspondan.

Las mercaderías nacionales o nacionalizadas para ser introducidas al Puerto de Montevideo, deberán ajustarse a las normas que rigen para la exportación o para el despacho de salida del país.

no corresponde dentro de los mismos el pago de tributos. El artículo 3º de la ley de Puertos establece que, durante la permanencia en el recinto aduanero portuario, las mercaderías estarán exentas de todo los tributos y recargos aplicables a la importación o en ocasión de la misma y cuando fueran introducidas desde el Puerto al territorio nacional aduanero se considerarán importaciones y deberán cumplir los trámites y pagos que correspondan. Ahora bien, en consecuencia, obtenida una sentencia declarativa de abandono no infraccional al momento del ingreso de los bienes al territorio aduanero nacional, deben de tributar conforme al régimen general. Dicha mercadería deberá pagar todos los tributos que gravan a la importación (Tributos Aduaneros y aquellos recaudados por la D.G.I.).- En resolución dictada por el Juzgado Letrado de Aduanas, recaía en expediente 442-297/2006, la Sede Letrada expuso: “Asimismo, en virtud de los incisos segundo y tercero del artículo 3, el traspaso de los bienes por encima de los límites del Puerto, desde el mismo al “territorio aduanero nacional”

se considera una importación y el traspaso inverso se considera una exportación. La norma refiere al ingreso “desde el Puerto al territorio aduanero nacional. Esto, porque el traspaso de los bienes por encima de dichos límites en un sentido o en otro, se considera ingreso o egreso de bienes del territorio aduanero nacional (importación o exportación)”¹⁷ Se plantea la interrogante sobre qué base de cálculo se computarán los tributos, siendo en principio una buena solución que se establezca en los edictos que los gravámenes se abonarán conforme a las normas de valoración de las mercaderías en aduana. Esto brindaría certeza y seguridad jurídica a los compradores.

J. QUIÉN PAGA LOS TRIBUTOS Y CÓMO SE PAGAN

Los tributos deben ser abonados por el mejor postor, o en el caso que hubiera cesión de los derechos a mejor postor, por aquel que pretenda introducir los bienes adquiridos a plaza. En cuanto a la forma de pago, se entiende que se deberá tramitar un DUA (Documento Único Aduanero)

de Importación, debiéndose abonar la totalidad de los tributos, de igual modo que se abona cualquier otra importación de mercaderías.

K. ESTUDIO DE DOS HIPÓTESIS

El presente trabajo busca conforme a lo expresado anteriormente entre otros aspectos, exponer la experiencia práctica recogida en estos años y proyectar la misma hacia la futura aplicación del nuevo régimen estatuido por la norma en estudio.

Las hipótesis que nos planteamos son:

a) Solicitud de Abandono No Infraccional por los titulares de los depósitos

b) Abandono No Infraccional en caso de desinterés de los denunciante en el pago de los tributos, en la etapa de ejecución de sentencia

¹⁷ Resolución 1667/2008 del 18/06/2008. Juzgado Letrado de Aduana, autos caratulados “Fisco c/ Infractor desconocido. Imputación de Infracción Aduanera”. Ficha. 442-197/2006.-

En cuanto a la primera de las situaciones - Solicitud de Abandono No Infracional por los titulares de los depósitos- debemos tener presente la realidad actual de los locales intraportuarios, los cuales tienen un importante número de mercaderías, técnicamente, en situación de abandono, siendo en principio, los primeros interesados en la aplicación de la norma objeto de estudio y esto en sustento en dos pilares básicos, tales como: (a). Recuperar el monto adeudado por concepto de depósito y (b). Poder tener libre sus locales para albergar más mercadería.

La norma promulgada nada dice con relación al cobro de lo adeudado por concepto de depósito por parte de los custodios, lo cual hubiera sido loable que al menos se expresará sobre dicho extremo, tal como se encontraba redactado en el proyecto original y el que establecía, medularmente, que del saldo líquido hasta el 50% podía ser destinado al pago de lo adeudado por concepto de depósito y gastos accesorios.¹⁸ Al no existir una norma expresa que solucione dicho extremo, se deberá recurrir a las normas que regulan el contrato de

depósito, en el Código Civil y, si correspondiera, en el Código de Comercio. Sin el ánimo de ingresar al estudio pormenorizado de dicha situación por exceder el objetivo del presente trabajo, en principio y sin querer adelantar una posición general con respecto al derecho de los depositarios al cobro de lo adeudado y debiendo observarse cada situación en particular, un estudio armónico de las normas del Código Civil sobre contrato de depósito, podría habilitar a los mismos (depositarios), en vía incidental, a solicitar que se le abone por dicho concepto, de los fondos líquidos resultantes de la almoneda. Creemos que la solución al punto en estudio es de vital importancia, ya que plasmaría la aplicación de un procedimiento que en la práctica se encuentra inactivo, por la incertidumbre que le genera a los depositarios en cuanto a su derecho al cobro de lo adeudado y por otro lado, la aplicación del nuevo sistema generaría un mayor control por parte de la DNA, sobre las mercancías a rematar, un mayor ingreso tributario en todos los aspectos para las arcas del Estado.

¹⁸ Proyecto de ley - abandono.-
"Artículo....- "Sustituyese el artículo 122 del Decreto - Ley Nº 15.691 de 7 de diciembre de 1984, por el siguiente: El abandono eximirá al dueño de la mercadería de la obligación de abonar los tributos impagos de importación, salvo que a juicio de la Autoridad Competente, se compruebe la existencia de una infracción. El proceso relativo al abandono no infraccional previsto en el artículo 121 del Decreto - Ley Nº 15.691 de 7 de diciembre de 1984, se tramitará ante los Juzgados Letrados de Primera Instancia, con excepción de Montevideo y Canelones, Juzgado Letrado de Aduana o, en su defecto, en los Juzgados Letrados con competencia en asuntos relativos a los asuntos aduaneros. La solicitud de abandono en los casos previstos en el artículo 121 del Decreto - Ley Nº 15.691 de 7 de diciembre de 1984, se realizará por parte interesada, conforme con las normas generales relativas a la demanda, acompañando los medios de prueba de la hipótesis de abandono correspondiente, luego de lo cual, se oír al Ministerio Público, por el término de 6 (seis) días hábiles, a los únicos efectos de que controle si en la especie existe indicio o prueba de la comisión de una infracción fiscal aduanera. Si mediare oposición, se resolverá la cuestión por vía incidental. De no existir oposición, el Tribunal declarará el abandono no infraccional de la mercadería, y ordenará su remate sobre la base de las dos terceras partes de la tasación que a tales efectos realizará la Dirección Nacional de Aduanas, designando a tales efectos, al rematador correspondiente. La subasta se realizará conforme a lo establecido en el artículo 387 del Código General del Proceso.

Si la mercadería subastada fuera a ser introducida a plaza en forma definitiva, del producido del remate, se destinará un 20% (veinte por ciento) a Rentas Generales por concepto de tributos a la importación, un 30% (treinta por ciento) a la Dirección Nacional de Aduanas para gastos de funcionamiento de la Unidad Ejecutora, y un 50% (cincuenta por ciento) al interesado, por concepto de depósito y gastos accesorios, siempre que el porcentaje correspondiente sea igual o inferior a la suma liquidada. En caso contrario, y si existiere excedente, el mismo será vertido a Rentas Generales.

Si por el contrario, la mercadería rematada, sea reembarcada fuera del territorio nacional, se destinará un 50% (cincuenta por ciento) a la Dirección Nacional de Aduanas, para gastos de funcionamiento de la Unidad Ejecutora, y un 50% (cincuenta por ciento) al interesado, por concepto de depósito y gastos accesorios, siempre que el porcentaje correspondiente sea igual o inferior a la suma liquidada. En caso contrario, y si existiere excedente, también en este caso, el mismo será vertido a Rentas Generales. En tal sentido, la Sede controlará y homologará la liquidación correspondiente, que el interesado deberá acompañar al momento de presentar la solicitud de abandono y ulterior remate de la mercadería abandonada.

La segunda hipótesis que nos planteamos es aquella que resulta de la declaración de Abandono No Infracional con posterioridad al dictado de la sentencia de condena estando la misma en autoridad de cosa juzgada, luego de intimado al condenado al pago de los tributos sin que el mismo los abone e intimados los denunciante al pago de ellos, bajo apercibimiento de declarar la mercadería en abandono no infraccional, estos no son abonados. Este caso es muy común y se puede observar diariamente en la tramitación de los procesos por presuntas infracciones aduaneras. Dicha hipótesis encuentra su sustento entre otros en lo resuelto por sentencia No. 7/2009, del TAC de 7º Turno, quien ha expresado que: "... según lo reconoce la propia apelante, el art.121 del C. Aduanero dispone que exista abandono - entre otras hipótesis- siempre que los bienes no hayan sido retirados o no se hayan pagado los tributos respectivos. Justamente, en el caso en examen se dieron estos supuestos, habida cuenta que la mercadería no pudo ser retirada por la denunciante porque no pagó los tributos

correspondientes, pese a que se le requirió. Finalmente el Tribunal considera que la decisión adoptada en el grado anterior encarta en la previsión del Art. 283 lit." a" de la ley 13318... en tal marco, el Sr. Juez a quo, a iniciativa del representante del Ministerio Público y Fiscal, tomó una clara medida a fin de garantizar el pago de los tributos debidos: intimar el pago bajo apercibimiento de declarar la mercadería en abandono, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 121 del C. Aduanero..."¹⁹. Ahora bien, según lo dicho, la hipótesis planteada resulta a consecuencia de un procedimiento iniciado por la presunta infracción aduanera y la declaración de abandono conforme a lo establecido en el Art. 121 y ss del CAU, lo es a consecuencia del desinterés de los denunciante, por lo cual corresponde preguntarse si es correcto que, a partir de la resolución de abandono no infraccional se tramite el procedimiento prescripto por el Art. 312 LP. Se entiende que no es oportuno en dichos casos seguir el procedimiento estatuido por el Art. 312 ed jus dem y esto atento a que el mismo está instaurado para los temas en que "la solicitud

de abandono prevista en el Artículo 121... se realizará por parte interesada..." y en la cuestión que nos ocupa no se cumple con dicho presupuesto, siendo a consecuencia de una resolución de carácter jurisdiccional.

CONSIDERACIONES FINALES

Como consideraciones finales se entienden:

- Que la norma vigente ha avanzado en algunos aspectos, tales como, establecer un procedimiento para la tramitación del abandono no infraccional
- Que hubiera sido loable incursionar en otros ámbitos, tales como, establecer un procedimiento claro para el pago de los tributos
- Que será de vital importancia establecer una base jurídica sobre el derecho de los depositarios al cobro de lo adeudado por piso, siendo este extremo el verdadero desafío ante la ausencia de una norma expresa, con relación al tema que nos ocupa.

¹⁹ Cfme. TAC. 7º Turno. Sentencia No.7/2009. Recaída en 2º instancia. Autos caratulados "Fisco y Otra c/ Enrique Pedroza. Imputación de Infracción Aduanera. I.U.E. 18-60/1995

Las admisiones temporarias industriales vencidas y el infraccional aduanero

El objeto de este trabajo.

El régimen aduanero de admisión temporaria industrial sin lugar a dudas es una de las principales herramientas de promoción para la industria nacional orientada a la exportación. Básicamente, el mismo consiste en la posibilidad, para las empresas industriales, de ingresar al territorio aduanero nacional, temporalmente y libre de tributos, insumos a ser utilizados en el proceso de los productos que serán exportados. En la autorización y control de dichas operaciones coparticipan el LATU y la Dirección Nacional de Aduanas.

En la última década los controles y la operativa de este régimen han variado lo que ha dado lugar a diversas dudas acerca de la interpretación de las normas, que también han sido modificadas.

El presente trabajo tiene por finalidad abarcar solamente una de estos puntos. Esto es, de ninguna manera pretende analizar todos los aspectos jurídicos y operativos de este importante régimen aduanero.

El tema que se analizará es el de si el sólo vencimiento del plazo de una admisión temporaria industrial, sin que la operación se haya cancelado, configura la infracción aduanera de Defraudación.



Dr. Raúl González Berro

* Abogado especialista en Derecho Aduanero

* Asesor jurídico de la Asociación de Despachante de Aduana del Uruguay

II. El Régimen de Admisión Temporaria Industrial y regulación a lo largo de la última década.

A comienzos de la década del 2000, el régimen de admisión temporaria industrial no tenía una regulación especial a nivel legal.

Este régimen estaba regulado por las normas legales generales referidas a la operación de admisión temporaria. Esto es, el artículo 50 del Código Aduanero Uruguayo.

La única norma legal especial referida a este régimen era el artículo 163 de la Ley No.

13.640, que servía de base para la participación del L.A.T.U. en los controles de los aspectos técnicos del mismo. En función de esto, la regulación detallada de todas las condiciones del régimen de admisión temporaria industrial estaba establecida en normas de carácter reglamentario.

Así, a principios de la década referida, la norma reglamentaria vigente era el Decreto 420/90 de 11 de setiembre de 1990.

Durante los años 2002 y 2003, la Dirección Nacional de Aduanas tomó un rol más activo en el control de las cancelaciones de estas operaciones.²²

En ese marco, la Aduana entendió que algunos aspectos formales de cómo venían administrando el régimen algunas empresas, con la aprobación del LATU, no se ajustaba a la normativa vigente en ese momento. Esto generó grandes disputas entre dichas empresas,

la Aduana y el LATU. Esas dudas giraban en torno a la legitimidad de esa forma de operar, las consecuencias de que el LATU hubiera aceptado esa operativa y si las eventuales irregularidades generaban alguna infracción aduanera.

Como resultado de esta situación en el 2004, se dictaron dos decretos que resultaron muy importantes. Por un lado, el Decreto 380/2004 que determinó una nueva reglamentación para el régimen de admisión temporaria industrial, derogando el Decreto 420/90. Por otra parte, el Decreto 381/04 pretendía buscar una vía de regularización a los problemas del pasado. Sin embargo, estas normas tampoco pudieron poner fin a las dudas. Esto, porque algunas soluciones que imponía el Decreto 380/04, inclusive las que se tomaban del régimen anterior del decreto 420/90, no tenían sustento legal. Esto es, tenían

²⁰ Debe tenerse presente que este análisis solamente se realiza para la admisión temporaria industrial y no para la admisión temporaria en general, con todos las regulaciones reglamentarias especiales que la misma tiene. Esto, porque esas reglamentaciones especiales pueden hacer que las conclusiones o los puntos de análisis varíen y llevaría a un trabajo de proporciones que superan ampliamente mis posibilidades y la potencial extensión de un trabajo para una revista.

²¹ El artículo 50 del CAU (Decreto Ley 15.691) establece que "La admisión temporaria consiste en la introducción plaza, exenta de tributos, de mercaderías extranjeras procedentes del exterior del territorio aduanero nacional con un fin determinado ajeno al consumo, para ser reexpedidas dentro de cierto plazo, sea en el estado en que fueron introducidas o después de haber sufrido una transformación, elaboración o reparación determinadas."

²² En realidad hasta ese momento la Aduana siempre había tenido potestades para realizar esos controles. Sin embargo, se había limitado a controlar que coincidiera la declaración de la mercadería que ingresaba en A.T. o que se exportaba o reexportaba sin llevar un control de las cancelaciones de las admisiones temporarias. Ese otro control, en la práctica, lo ejercía efectivamente el LATU y la Aduana se limitaba a tomar la información que le era suministrada por el mismo.

²³ A manera de ejemplo de algunas de estas soluciones cabe mencionar, las referencias a multas y recargos que son sanciones y no estaban previstos en una ley; la multa del 100% del valor CIF que podía imponer el MIEEM que tampoco tenía respaldo legal; o la tipificación de una infracción aduanera de Defraudación (art. 6 del decreto Ley 14.629) también mediante una norma de rango reglamentario.

²⁴ Resulta extraño que una ley promulgada en octubre de 2007 entre en vigencia en febrero de 2010. Sin embargo, esa especial situación se origina en que el artículo 12 de la ley establecía que la misma entraría en vigencia "a los noventa días de su reglamentación". Así, la ley estaba promulgada pero se había condicionado su vigencia a que el Poder Ejecutivo emitiera la reglamentación, lo que recién ocurrió en noviembre de 2009.

²⁵ El objeto del presente trabajo no es analizar esta nueva regulación y todas las consecuencias que tiene la misma en la operativa.

²⁶ Artículo 8 del decreto 420/990, artículo 4 del Decreto 380/004, artículo 2 de la Ley 18.184 y artículo 4 del Decreto 505/009.

²⁷ La mercadería que había ingresado en AT, continuaba siendo extranjera y solamente podía permanecer en el territorio aduanero nacional por el plazo determinado (temporal). Mediante la operación de importación cambia su situación jurídica; ya puede permanecer por tiempo indefinido en el país e integrarse a la corriente comercial del mismo y deja de ser mercadería extranjera para pasar a ser nacionalizada.

disposiciones que violentaban el principio de legalidad.²³

Esta situación llevó a que el Poder Ejecutivo promoviera un proyecto de ley que regulara todo el sistema. Así, luego de mucho tiempo de discusión se sancionó la Ley No. 18.184 el 27 de octubre de 2007.

Dicha ley fue reglamentada por Decreto 505/2009 del 3 de noviembre de 2009 y entró en vigencia en febrero de 2010.²⁴

En resumen, en la actualidad la admisión temporaria industrial tiene una previsión legal expresa.²⁵

Es más, la definición que contiene el artículo 1º, literal A de la ley no coincide, en su totalidad, con el artículo 51 del CAU. En consecuencia, en la actualidad desde el punto de vista jurídico, hay una operación de admisión temporaria (la regulada por el CAU) y una operación aduanera de admisión temporaria industrial (regulada por la ley especial). En función de esta nueva regulación, tanto legal como reglamentaria, se deben analizar algunas de las situaciones que habían llevado a discusiones y dudas en los operadores.

III. La situación de hecho que se analiza en este trabajo. El vencimiento del plazo de la AT sin que la operación se haya cancelado y sin que la mercadería se haya comercializado en plaza.

El régimen de admisión temporaria industrial supone el ingreso de mercadería a territorio aduanero nacional, por un plazo determinado. El plazo de permanencia en el territorio aduanero nacional de la mercadería en la admisión temporaria industrial desde 1990, ha sido siempre de dieciocho meses.²⁶

Dentro de ese plazo la mercadería debe ser reexportada o el producto producido con ella debe ser exportado. Esa es la manera natural de cancelación de la operación de admisión temporaria. Esto es, una operación de reexportación del insumo en el mismo estado en que ingresó o una exportación del producto terminado.

Sin perjuicio de esto, también como otra forma de cancelación de la operación de admisión temporaria, se admite que dentro de esos plazos (y cumpliendo con algunos requisitos) se pueda

importar la mercadería que inicialmente ingresó en admisión temporaria. Es lo que comúnmente se conoce como nacionalización.²⁷ Puede ocurrir y ocurre, que a alguna empresa industrial se le haya vencido el plazo de la admisión temporaria y que aún tenga la mercadería en su poder, sin haberla reexportado ni nacionalizado. Esto es, sin cancelar la operación. Este trabajo se propone analizar las consecuencias de dicha situación en el marco del Régimen Infraccional Aduanero. Una situación diferente, que tiene una regulación distinta a la que se analizará, es cuando la mercadería ya no está en poder de la empresa industrial debido a que la comercializó en plaza.

IV. Las normas que refieren a la cancelación tardía de la admisión temporaria.

A efectos de poder estudiar con perspectiva la regulación jurídica actual de este tema, vale la pena referirse a sus antecedentes.

1. El Decreto 420/990
El primer inciso del artículo 10 del Decreto 420/990

establecía que las empresas que no hubieran cancelado la admisión temporaria en los plazos fijados debían pagar los tributos a la importación, según las normas y el tipo de cambio vigentes al momento del ingreso de la mercadería. El segundo inciso establecía lo siguiente:

"Asimismo, deberán abonar a los respectivos organismos recaudadores una multa equivalente al 20% (veinte por ciento) del monto de los tributos adeudados y un recargo mensual a calcularse día por día desde la fecha del vencimiento y hasta la fecha en que los adeudos fueron cancelados. El recargo y su forma de aplicación serán equivalentes a los fijados por el Poder Ejecutivo de acuerdo al artículo 94 del Código Tributario."

De acuerdo con estas normas, entonces, si a una empresa se le vencía el plazo de la admisión temporaria y aún tenía la mercadería en su poder, debía proceder a la nacionalización y pagar las multas y recargos previstos en el artículo 10.

Ese sistema funcionó de manera pacífica durante más de una década. Esto es, se vencía una admisión temporaria, la empresa se

presentaba a nacionalizar el saldo de mercadería que no había exportado y pagaba los tributos a la importación, con las multas y recargos. En estos casos, la Dirección Nacional de Aduanas tramitaba la operación de importación que nacionalizaba la mercadería ingresada en admisión temporaria, cobraba los tributos correspondientes a la importación y a su vez liquidaba las sanciones previstas en el artículo 10 del decreto 420/990 (multa del 20% y recargos del CT). No se planteaba, siquiera la posibilidad que ello diera lugar a una infracción aduanera ni se denunciaba la situación frente al Juzgado competente.²⁸ La explicación de esto puede resultar muy lógica. La propia norma que fijaba el plazo de la admisión temporaria (plazo para cancelarla), admitía su

²⁸ A nivel de la doctrina, el Dr. Pablo González Bianchi analizó este tema en una conferencia dictada en las Primeras Jornadas del Derecho del Comercio Exterior. La conferencia estaba titulada "Cancelación Tardía de las Admisiones Temporarias" y fue publicada en el libro *Primeras Jornadas del Derecho del Comercio Exterior*, editado por Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1991, pags. 103 y ss.

cancelación tardía en ciertas circunstancias (existencia de la mercadería, pago de multas y recargos). De esta manera, si se cumplían esos requisitos se daba por cancelada la operación, regularizando la situación. El propio Poder Ejecutivo aceptaba esa solución en el decreto por lo que era sostenible que ello no podía generar una infracción aduanera.

En relación a las multas y recargos que preveía el artículo 10 del Decreto 420/990 debe señalarse, sin embargo, que resulta muy clara su ilegalidad. Esto se debía a que, indudablemente, se trataba de sanciones. Al tener esa naturaleza, su previsión debería surgir de una norma de rango legal en aplicación del principio de legalidad²⁹. En este caso, sin embargo, la norma que creaba las sanciones era una norma reglamentaria (el Decreto 420/990) sin una norma legal que le sirviera de respaldo. Debe hacerse una mención aparte de lo que preveía el artículo 11 del Decreto 420/990, que refería a otra situación diferente: a la de la comercialización de la mercadería. Este artículo preveía que

vencido el plazo de 18 meses no se podía comercializar la mercadería en plaza sin tramitar la nacionalización y el pago de las sanciones previstas en el artículo 10. Asimismo, disponía que la comercialización sin el pago de la nacionalización y multas y los faltantes de stock de la mercadería en las empresas, serían sancionados por el MIEM con una multa equivalente al 100% del valor CIF de la mercadería³⁰. El artículo 11 culminaba expresando que, si se entendía que se había configurado una infracción aduanera se debía realizar la denuncia correspondiente ante la justicia competente. Así, este artículo resaltaba la posibilidad de nacionalizar la mercadería fuera del plazo (con el pago de las multas y recargos). Sin embargo, se refería a la comercialización en plaza y faltantes de stock de mercadería en las empresas industriales, sin la previa nacionalización. Allí, se imponía una multa por el Ministerio de Industria y aquí si se hacía referencia a la posibilidad que se generara una infracción aduanera. Resulta muy claro que no le corresponde a una norma reglamentaria

disponer qué situaciones o hipótesis comprenden una infracción aduanera ya que esas figuras están previstas por ley. Sin embargo, esto denota que para el Poder Ejecutivo, la situación que si podía generarlas era la comercialización no autorizada de la mercadería en plaza o la desaparición de la misma (faltante).

2. El Decreto 380/004

El artículo 9 del Decreto 420/004 establecía que las empresas que hubieran ingresado mercadería en admisión temporaria y que no hubieran cancelado la misma al término del plazo fijado serían objeto de una inspección conjunta por la Dirección Nacional de Aduanas y el LATU. El artículo 10 disponía que las empresas que se encontraran en dicha situación deberían “abonar los tributos a la importación según las normas y el tipo de cambio vigentes

²⁹ Esta posición es aceptada prácticamente por toda la doctrina y jurisprudencia actual. Se entiende que una norma que establece una sanción limita el derecho de libertad de una persona y que por otra parte, causa un perjuicio (aunque legítimo) al responsable. En función de esto, de acuerdo a los artículos 7, 10, 36 y 72 de la Constitución es necesario que la potestad sancionatoria esté prevista en una norma legal.

³⁰ Esta multa tampoco tenía respaldo legal y violentaba el principio de legalidad.

al inicio del plazo del artículo 7º, con las actualizaciones, multas y recargos que correspondan, a calcularse desde la referida fecha y hasta la fecha en que los tributos fueran cancelados”. Así, esta disposición también suponía que era posible nacionalizar una mercadería ingresada en admisión temporaria, fuera de plazo, pagando multas y recargos. A simple vista, el sistema parece ser similar al del Decreto 420/990. Sin embargo, el problema era que este decreto no hacía ninguna referencia a cuáles eran las multas y recargos aplicables. El Decreto 420/990 se refería a una multa del 20% y los recargos del CT y aunque resultaba ilegal, por lo menos los determinaba. La duda que surgió, entonces, era cuáles eran esas multas y recargos. Una primera interpretación era que, al no estar fijados por la norma, no podía aplicarse ninguno.³¹ Esto es, si la sanción no había sido determinada por la norma no había ninguna aplicable. Otra posición, sostenía que se debían seguir aplicando las mismas multas y recargos que en el decreto 420/990. El problema de esta tesis era

que aquel decreto se refería, expresamente, a las sanciones del CT y el de 2004 no. Por último, había quienes sostenían que no se hacía referencia a ninguna sanción en especial, por lo que resultaba aplicable el infraccional aduanero y en especial la infracción prevista en el artículo 6º del Decreto Ley 14.629 (Defraudación). De esta manera, la multa a que referiría el decreto de manera indirecta sería a la sanción de multa prevista para dicha infracción. Debe tenerse en cuenta, también, que el artículo 11 del Decreto 380/004 regulaba la situación de las empresas que comercializaban “en el mercado interno los bienes importados en admisión temporaria, sin el previo cumplimiento de lo previsto” en otras disposiciones que hacían referencia a autorizaciones previas y pagos de tributos (nacionalización). Ante esas situaciones el Decreto establecía que dichas empresas “incurrirán en la infracción prevista en el artículo 6º del decreto Ley 14.629 de 5 de enero de 1977”. Asimismo, disponía que el MIEM les impondría una multa del 100% del valor CIF

de la mercadería. Resulta claro que la situación que reglamentaba este artículo era diferente que la que se viene analizando. Aquí no se trata solamente de una admisión temporaria vencida, sino que lo que hay es un desvío definitivo de la franquicia al haber vendido de manera ilícita la mercadería en el mercado interno sin que la misma estuviera importada. Es esa la situación a la que el decreto pretendía imputarle (violando el principio de legalidad) la infracción aduanera e imponerle la multa por el MIEM (violentando también ese principio).

3. La Ley 18.184 y su decreto reglamentario.

La Ley 18.184, en su artículo 2, estableció que las multas y recargos aplicables en los regímenes que la misma regula “se regirán por lo dispuesto en el artículo 94 del Código Tributario”. De esta manera, viene a zanjar dos problemas del Decreto 380/004. Primero que las multas y los recargos

³¹ Sin perjuicio de esto, resulta claro que cualesquiera fueran esas multas y recargos resultaban contrarios al principio de legalidad ya que no había ninguna norma de rango legal que creara la falta o infracción y previera la potestad sancionatoria

no estuvieran determinados en su forma de cálculo; y segundo, que no tuvieran sustento legal.³² El artículo 13 del Decreto 505/009 establece a “la Dirección Nacional de Aduanas, sobre la base de las constataciones efectuadas por el Laboratorio Tecnológico de Uruguay en el curso de una inspección, exigirá de las empresas que tengan saldos pendientes de cancelación, el pago de los tributos correspondientes, según las normas y el tipo de cambio vigentes a la numeración del despacho Aduanero, con anticipos, actualizaciones, multas y recargos que correspondan a calcularse desde la referida fecha.” “Efectuadas las regularizaciones, la Dirección Nacional de Aduanas comunicará al Laboratorio Tecnológico del Uruguay las operaciones de admisión temporaria involucradas y los volúmenes regularizados”. De esta manera, en el sistema actual, el régimen frente al vencimiento de una admisión temporaria, si la empresa cuenta con la mercadería objeto de la misma, es solicitar una inspección al LATU (artículo 9) y proceder

frente a la Aduana al pago de la nacionalización, con la cancelación de los tributos correspondientes a la misma, más las multas y recargos del artículo 94 del CT. Nótese que el párrafo final del artículo 13 referido, habla de regularizaciones y de admisiones temporarias regularizadas. De esta manera, surge con claridad que la nacionalización, con el pago de las sanciones del artículo 94 CT, de mercadería en poder de la empresa industrial, aún fuera del plazo, regulariza o convalida la situación irregular por expresa voluntad del Poder Ejecutivo. La Ley y su decreto reglamentario también se refieren a la mercadería ingresada en admisión temporaria que resulta comercializada en plaza sin haberse nacionalizado. Para esta situación, el artículo 5º de la ley establece que el responsable “incurrirá en la infracción prevista en el artículo 6º del Decreto Ley 14.629”.

³² Debe recordarse que la exposición de motivos del Poder Ejecutivo, al remitir el proyecto de ley se refería a que el régimen de admisión temporaria hasta ese momento estaba regulado por el Decreto 380/04 “conteniendo algunas disposiciones que regulan aspectos de reserva legal”.

A su vez, el Decreto 505/009 establece en su artículo 17 donde se refiere también a que se incurrirá en esta infracción aduanera. Asimismo, el artículo 16 expresa que además se aplicará por el MIEM una multa del 100% del valor CIF.³³

V. El planteo de si la cancelación tardía genera, además, una infracción aduanera de Defraudación.

Realizadas todas estas aclaraciones previas corresponde ahora analizar si ante el vencimiento de una admisión temporaria y cuando el industrial cuenta con la mercadería objeto de la misma (no la comercializó) puede regularizar la situación nacionalizando (importando) ésta, en forma tardía, con el pago de las multas y recargos del Código Tributario o si ello además configura la infracción de Defraudación.

1. La infracción de Defraudación.

La infracción de Defraudación está prevista en el artículo 251 de la Ley 13.318. Su sanción está en el artículo 252 y es el doble de los tributos evadidos.³⁴

Por otra parte, el artículo 6º del Decreto Ley 14.629 también se refiere a una situación de Defraudación, con la misma sanción, aunque con una técnica legislativa muy particular.³⁵ La doctrina ha sostenido que ambas situaciones configuran, en sí mismas, distintos tipos de una misma infracción que es la Defraudación. La segunda, en realidad se refiere a lo que se ha llamado desvío de franquicia. La situación que prevé es la de una operación que se ha visto beneficiada por alguna exoneración o rebaja tributaria en función

³³ En función de lo previsto en el artículo 4º de la Ley el MIEM puede aplicar, además, sanciones de hasta el 100% del valor CIF ante irregularidades en estos regímenes.

³⁴ Art. 251. Se considera que existe defraudación en toda operación, manejo, acción u omisión, realizada con la colaboración de empleados o sin ella, que, desconociendo las leyes, reglamentos o decretos, se traduzca o pudiera traducirse, si pasase inadvertida en una pérdida de renta fiscal o en aumento de responsabilidad para el Fisco, y siempre que el hecho no esté comprendido en las prescripciones de los artículos 246 y 253.”

³⁵ Art. 252. En los casos de defraudación se impondrá una multa igual al doble del importe de los gravámenes adeudados, siendo éstos, también, de cargo del infractor.”

³⁶ Art. 6º. No se podrá cambiar el destino de las mercaderías amparadas por exoneraciones totales o parciales concedidas en virtud de la finalidad de su aplicación o naturaleza, sin autorización previa de la autoridad competente y reliquidación y pago del tributo que se crea por esta ley, so pena de incurrir en la infracción prevista por el artículo 13.” Nótese que se hace referencia la infracción del artículo 13, que también se llama Defraudación y tiene la misma sanción, pero refiere al valor de la mercadería.

³⁷ Debe tenerse en cuenta que aunque no existiera esta previsión expresa para este tipo de situaciones perfectamente se podían considerar comprendidas en el tipo infraccional de Defraudación previsto en el artículo 251 de la Ley 13.318.

al destino o naturaleza de la mercadería a la que luego de despachada se le da otro destino o se le cambia la naturaleza. De alguna manera, así se burla la franquicia concedida por algún incumplimiento posterior al ingreso a que los bienes cuando ya fueron despachados. En ese caso, se considera que el beneficio tributario obtenido es ilegítimo y que ello genera esta infracción.³⁶ Ahora bien, para que se configure la infracción de Defraudación es imprescindible que exista pérdida de renta fiscal. En la redacción del artículo 251 de la ley 13.318 ello es meridianamente claro. Este es uno de los elementos típicos de la infracción. En el caso de la situación prevista en el artículo 6º del Decreto Ley 14.629, ello surge también de su texto aunque en una forma más indirecta. Esto es, porque para que se configure la infracción es necesario que se haya cambiado el destino o la naturaleza de la mercadería que se tuvo en cuenta para conceder la franquicia, sin autorización previa y sin haber pagado los tributos de importación, que se rebajaron

por la franquicia. Otro aspecto que se podría analizar es si la situación prevista en el artículo 5º de la nueva Ley 18.184, es un nuevo tipo de Defraudación o si esta norma se limita a declarar que la misma encuadra en el tipo infraccional ya existente. Esto es, si esta norma tiene un carácter declarativo o si está creando una nueva hipótesis de infracción. Las consecuencias de este análisis tendrían efecto para el pasado o mejor dicho, para las situaciones ocurridas antes de la vigencia de esta ley. Desde mi punto de vista, la redacción prevista en el artículo 6º del Decreto Ley 14.629 ya comprendía esta clase de situaciones. La comercialización de la mercadería ingresada en admisión temporaria podía considerarse un desvío de una franquicia, aún antes de la ley 18.184.

2. Un análisis de las normas y sus antecedentes demuestran que la situación que se analiza no configura Defraudación.

Como hemos visto a lo largo de este trabajo, la regulación del régimen de admisiones temporarias industriales desde el Decreto

420/990 siempre tuvo alguna disposición que refería expresamente a lo que sucedía cuando una empresa no había cancelado la operación dentro de los plazos previstos y tenía la mercadería en su poder. Las distintas normas tenían regulaciones similares. Se preveía que para esos casos lo que correspondía era que el industrial tramitara una importación para nacionalizar la mercadería, pagara los tributos que gravan la importación y además, multas y recargos hasta el momento del pago efectivo. De esta manera, el propio Poder Ejecutivo al regular la operación y sus plazos, creo un sistema para cancelar la operación fuera del plazo. El Decreto 505/009 es más explícito en este sentido. El último inciso del artículo 13 califica a esta situación como una "regularización" de la operación. Así, no pueden haber dudas que la irregularidad que

se produce al no cancelar la operación en plazo se puede remediar por la vía de la nacionalización tardía con el pago de la multa y recargos correspondientes (que ahora no hay dudas son los del artículo 94 del Código Tributario). El Estado a través de la regulación de las admisiones temporarias industriales ha convalidado esta forma de regularizar la operación. Si se cumple con esta forma de cancelación tardía se desvanece así la irregularidad original. Por otra parte, debe tenerse presente que la normativa trataba de una manera bien diferente a la cancelación tardía de la admisión temporaria cuando el industrial tiene en poder la mercadería, a aquellos casos que la mercadería había desaparecido debido a su comercialización en plaza. Esta segunda situación, pero solamente ella, ha sido calificada como defraudación. De esta manera, si se hacía referencia a la defraudación para estos casos de comercialización ilícita de la mercadería (desvío de la franquicia) y no para los de admisión temporaria industrial vencida y pago

tardío, es porque se entendía que en estas oportunidades el industrial estaba habilitado a pagar sin que se configurara esta infracción aduanera. Esto resulta meridianamente claro. En el caso de las previsiones del Decreto 380/004 se podría alegar que el Poder Ejecutivo no tiene potestades para reglamentar cuándo se comete una infracción aduanera y cuándo no. Sin embargo, esto es muy significativo ya que era el propio Poder Ejecutivo quien en ese momento había reglamentado y establecido el procedimiento y plazos de la admisión temporaria industrial y las posibilidades de pago tardío, dando la posibilidad de regularizar la situación con el pago de los tributos a la importación y sus accesorios.⁴¹ Sin perjuicio de lo anterior, debe señalarse que ésta también fue la posición del Poder Legislativo al dictar la Ley 18.184. En efecto, la Ley No. 18.184 en el artículo 5º establece que "cuando la infracción constatada haya consistido en la comercialización en el mercado interno de bienes introducidos al amparo del régimen

de admisión temporaria, definido en el literal A del artículo 1º de la presente ley, sin la previa importación definitiva autorizada por el Ministerio de Industria y Energía, se entenderá que el administrado incurrió también en la infracción prevista en el artículo 6º del decreto Ley 14.629" Así, la situación que prevé la norma legal como configurando la Defraudación es la misma que la que preveía el Decreto 380/04 y como aquel solamente prevé como esa infracción aduanera el desvío de la admisión temporaria (su comercialización irregular) y no el pago tardío de la nacionalización. Esta otra situación se regula con las multas y recargos previstos en el último inciso del artículo 2º de la ley (las del artículo 94 del Código Tributario) Esto es tan así, que en la misma exposición de motivos de la ley, cuando se hace referencia a este artículo se expresa que "dicha disposición recoge en lo

sustancial, el artículo 11 del decreto No. 380/004." De esta manera, para el propio Poder Legislativo, las situaciones que generan la infracción aduanera de Defraudación son solamente los casos en que hay venta en plaza irregular y no solamente cancelación o nacionalización tardía. Para estos casos, se prevé el pago de las multas y recargos del C.T. La posición de esta ley está también directamente reflejada en el Decreto 505/09 reglamentario de esta ley. Pues bien, entonces, con estos antecedentes normativos no puede entenderse que un atraso en la cancelación de una admisión temporaria industrial, siempre que la mercadería esté en poder de la empresa, implique una infracción de Defraudación. La actitud del propio Estado al sancionar estas normas y aplicarlas, así lo demuestra.

3. La situación que se analiza no genera pérdida de renta fiscal que es uno de los requisitos típicos de la infracción de Defraudación. Resulta claro que para que se genere pérdida de renta fiscal en un caso como el que se analiza, es necesario que se generen los tributos a la

importación, por lo que debe producirse una importación (su hecho generador).

Ahora bien, la importación se encuentra definida en el artículo 49 del Código Aduanero Uruguayo. De acuerdo con esta definición "La importación consiste en la introducción a plaza para el consumo de mercaderías procedentes del exterior del territorio aduanero nacional, sujetas al pago de tributos o al amparo de las franquicias correspondientes."

La doctrina y la jurisprudencia nacionales, en forma totalmente mayoritaria coinciden en que, para que se produzca la importación es necesario que la mercadería ingrese a la corriente comercial del país ya que la norma se refiere al término "plaza" "para el consumo".

Sin perjuicio que a continuación se analizará la doctrina y la jurisprudencia en general debe tenerse presente que es la posición de la Suprema Corte de Justicia.⁴²

³⁷Ver su redacción en la llamada No. 14.
³⁸ Cfme. Ariosto D. González, en *Tratado de Derecho Aduanero Uruguayo*, t. II, pag. 119 y Erik Colombo y Luis Torello, en *Procesos Jurisdiccionales Aduaneros*, pag. 13.
³⁹ Decreto 420/990, Decreto 380/004 y ahora el Decreto 505/009
⁴⁰ El momento de inicio del cálculo de los recargos tuvo alguna variación.

⁴¹Debe recordarse que en 2004 no había una norma legal especial para esta clase de operaciones, la que se dictó recién en 2007 y entró a regir en febrero de 2010.
⁴²Sentencia No. 251 de fecha 23 de agosto de 2004, publicada en *La Justicia Uruguaya*, caso 15714.

La Corte ha expresado lo siguiente:

“En situación como la de autos en que no hay ingreso a la corriente comercial de la plaza, no se tipifica la infracción imputada, ya que es con dicha entrada al consumo (entrada aduanera en la terminología de Reta) que se configura el hecho generador del tributo aduanero y sin ella –o su tentativa o acto preparatorio (art. 281 Ley Nº 13318)- no puede darse el elemento estructural esencial de la posibilidad del perjuicio a la renta fiscal.”

Para reseñar la doctrina citada en esta sentencia cabe referirse, en primer término, a la Dra. Reta ya que su posición es la más citada acerca de este tema.

La Dra. Adela Reta⁴³ sostenía que para que pueda existir la modalidad de contrabando que afecta la renta fiscal, es necesario que haya un ingreso de mercadería a la corriente comercial del país. Para esto no bastaría un mero ingreso físico, sino que es necesario que la misma se vincule o ingrese al proceso económico del país.

Esto es así, debido a que el hecho generador de los

tributos a la importación es el ingreso de los bienes a territorio aduanero nacional pero si el ingreso que se traduce en un ingreso económico en la corriente comercial del país. No alcanza con un ingreso meramente físico.

A efectos de fundar esta afirmación cabe analizar la descripción legal del hecho generador de los tributos que gravan la importación.

Así, el artículo 1 del Decreto Ley 14.629, que reglamenta el IMADUNI, se refiere al ingreso de bienes a plaza para consumo.

Por su parte, el artículo 2 de la ley 12.670 que reglamenta los recargos se refiere a la “importación”, la que a su vez está definida en el artículo 49 del Código Aduanero como “introducción a plaza para el consumo”.

Por último, el artículo 85 del Código Aduanero, que refiere al “régimen impositivo a la importación” establece que las operaciones resultarán gravadas en tanto “introduzcan al consumo” bienes.

⁴³ Adela Reta, “Acerca del mal llamado contrabando de tránsito”, publicado en la revista de Aduanas y Comercio Exterior, No. 3, año 1, pag. 77 y ss. y en la Revista de Derecho Penal, No. 1.

Entonces, si la mercadería o bienes no ingresan a territorio aduanero nacional de manera de integrarse a la corriente comercial del país, no se generan los derechos a la importación y no puede haber pérdida de renta.

El Dr. Ariosto J. González Cuñarro, también coincide con esta posición. Ha realizado un profundo estudio de este aspecto donde analiza varios fallos judiciales y coincide con ellos, en cuanto señalan que cuando la mercadería no estaba destinada a ingresar en la corriente comercial del mismo, no se configura la pérdida de renta fiscal porque no se generan los tributos a la importación. Por dicha razón, en los casos que estudia se concluye que no existe infracción aduanera a pesar de que no se hubiera tramitado la documentación adecuada.

Esta posición ha sido respaldada por la jurisprudencia. Cabe mencionar aquí una sentencia dictada por Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1er. Turno, donde se expresa que “en la situación como en la de autos en que no hay ingreso a la corriente comercial de

la plaza, no se tipifica la infracción imputada, ya que es con dicha entrada al consumo (entrada aduanera en la terminología de Reta) que se configura el hecho generador del tributo aduanero; y sin ella –o su tentativa- o acto preparatorio (art. 281 Ley No. 13.318) no puede darse el elemento estructural esencial de la posibilidad del perjuicio a la renta fiscal.”

Esta posición ha sido reiterada por el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6º Turno. En la misma se trataba de un ingreso temporario de vehículos y el Tribunal concluyó que “no se configura la infracción aduanera de contrabando por no haberse probado el ingreso de los bienes a la corriente comercial de plaza, aspecto fáctico que configura el hecho generador del tributo aduanero”. Más adelante, esta misma sentencia, citando una de su similar de 2º Turno, expresa que “pérdida que no ocurre cuando los efectos que se introducen no están

destinados al consumo. Lo que interesa es la relación que esa entrada o salida tiene con el proceso económico, con las operaciones aduaneras, esto es, el ingreso o egreso aduanero y no físico, ya que será en esa oportunidad en que se liquidarán los derechos aduaneros que se pretenden que no se eludan”.

Trasladados estos conceptos a la situación que se analiza debe concluirse que no hay pérdida de renta fiscal y por ello no se configura la infracción.

En efecto, en estos casos la mercadería ingresa a territorio aduanero nacional en admisión temporaria y aún vencido el plazo de la misma, los bienes siguen en manos de la empresa que no los comercializa sino que pretende su importación o nacionalización previa.

De esta manera, no puede sostenerse que se haya producido el hecho generador de la importación, ya que la mercadería no ha ingresado a la corriente comercial del país en los términos que expresaba la doctrina y la jurisprudencia que se viene de ver.

En una reciente sentencia del Tribunal de Apelaciones de 6º Turno ⁴⁷, se concluyó que

la situación que se analiza no configura la infracción de Defraudación por razones similares a las que se han expuesto.

Así esta sentencia expresa lo siguiente.

“En todo caso, podría configurarse la infracción aduanera de defraudación, si se cumplieran los requisitos del tipo legal.”

Más adelante señala: “En este sentido, surge de las actuaciones de obrados que no existió pérdida de renta fiscal. Para que se generen los tributos a la importación debe producirse una importación.

Y, si la importación consiste en la introducción a plaza para el consumo de mercaderías provenientes del exterior del territorio aduanero nacional, en el caso subjudice es evidente que tal supuesto no se configura.

La mercadería de obrados, desde que arribó al país, no se movió de la planta industrial de la demandada, se hallaba en su embalaje original y sin uso (fs. 31-32), no se encontraba en forma clandestina, ni se demostró la intención de incorporación al proceso económico del país. Entonces, en estas coordenadas, no puede configurarse una infracción

⁴⁴ Ariosto J. González Cuñarro, “Embarcaciones Deportivas y Contrabando”, Revista de Aduanas y Comercio Exterior, No. 11, pag. 377 y ss.

⁴⁵ El Tribunal estaba integrado por Marabotto, Gutiérrez (R) y Parga Lista y fue publicada en La Justicia Uruguaya, caso 11.409.

⁴⁶ El Tribunal estaba integrado por los Dres. E. Martínez (r), F. Hounie y S. Bossio Roig, es su sentencia No. 300, de fecha 24/11/04, inédita.

aduanera de contrabando ni de defraudación. Es necesario que la mercadería ingrese o pretenda ingresar al territorio nacional para configurar el hecho generador de los tributos correspondientes." "Ha dicho la Sala, con anterioridad (sentencias Nos. 219/06 y 135 y 301/09), en conceptos aplicables a la especie: "El quid de la cuestión radica en que la mercadería de obrados, si bien ingresó materialmente al país, no se incorporó -ni se pretendió incorporar- a su proceso económico". "En tal sentido, se entiende con el TAC 1º que "la introducción o entrada, en forma indocumentada de mercaderías a la corriente comercial, requiere, para ingresar en la descripción típica de la figura legal, que esté destinada a traducirse en pérdida de la renta fiscal. Y esa pérdida de la renta fiscal deviene imposible en hipótesis como la sub-examine, ya que el hecho generador de los tributos aduaneros es la introducción al consumo de mercaderías de procedencia extranjera (art. 85 del C. Aduanero, D.L. N° 15.691) (sentencia N° 287/88). Tal como sostiene Reta "la simple carencia

de documentación o la permanencia irregular de una mercadería en tránsito en el territorio nacional no configura el delito de contrabando y sólo autoriza a iniciar un procedimiento destinado a comprobar el alcance de la irregularidad y su posible trascendencia fiscal o penal..." (Reta, A., "Acerca del llamado contrabando de tránsito", Rev. de Derecho Penal, N° 1, 1980, p. 66; sentencia N° 251/04 de la SCJ)." Las citas doctrinarias y jurisprudenciales que se han mencionado adhieren a lo que el profesor Enrique Barreira ha llamado como Teoría de la Importación para Consumo.⁴⁸ Esto, porque estos autores parten de la base que, según la definición nacional de importación, para que se perfeccione esta operación no basta que la mercadería ingrese a territorio aduanero nacional sino que es necesario que además ingrese a la corriente comercial del país. La importación entonces se produce con el ingreso a la corriente comercial. Para aquellos que tenemos una posición un poco diferente acerca del momento en que se perfecciona la operación de importación,

las conclusiones respecto al análisis que se ha realizado en este trabajo son similares. En efecto, personalmente la tesis expuesta acerca de la definición de importación no me termina de seducir, aunque reconozco que es la más aceptada en nuestro país. En efecto, desde mi punto de vista, la definición de importación contiene dos aspectos muy claramente diferenciables. Por un lado, un aspecto objetivo (de hecho) y por otro, uno subjetivo (relacionado con la finalidad o intención del titular de la operación). El aspecto objetivo, es el ingreso de la mercadería a territorio aduanero nacional.⁴⁹ El aspecto subjetivo, es que el titular de la operación tenga como finalidad que

⁴⁷ Sentencia No. 38/2011 de 4 de marzo de 2011. El tribunal estaba integrado por S. Klett (r), F. Hounie y E. Martínez.

⁴⁸ "La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación con especial referencia a los países del Mercosur", en revista de Comercio Exterior y Aduana, No. 6, año 2000, pag. 32-40.

⁴⁹ Desde mi punto de vista el término plaza responde al territorio aduanero nacional en nuestro sistema aduanero actual (Cfme. Daniel M. Ferrere, "La Regulación Jurídica del Comercio Exterior por el Estado", Ed. A. Fernández, 1988, pag. 42). Se utiliza como sinónimo. Basta revisar las definiciones de las operaciones contenidas en nuestro Código Aduanero y ver como se utilizan de esta manera. Un muy buen ejemplo de ello es el artículo 54 referido a la salida temporal. Otro aspecto a tener en cuenta es ese término en la definición de exportación que resultaría inexplicable si plaza tuviera otro sentido ya que ocurriría la exportación cuando todavía la mercadería está en territorio aduanero nacional, y su momento de perfeccionamiento sería harto difícil de determinar.

la mercadería se integre a la corriente comercial del país o para permanecer o ser utilizado por tiempo indefinido en el territorio aduanero nacional. Esto se deduce de los términos "para consumo" que expresa la definición del artículo 49 del CAU. Aquí, entonces, no es necesario que la mercadería efectivamente, en los hechos, ingrese a la corriente comercial del país sino que basta que se tenga tal finalidad. De esta manera, si se produce el ingreso a territorio aduanero nacional y el titular tiene esa finalidad, es en ese instante que se produce la importación. Ahora bien, a la luz de estas consideraciones cabe analizar la situación objeto de este estudio. Esto es, en el caso de la admisión temporaria vencida, en que el titular tiene la mercadería todavía en su poder, sin haber pretendido comercializarla. Allí, no puede sostenerse que hasta ese momento se haya producido la importación porque no ha tenido intención o finalidad de integrarla a la corriente comercial o dejarla de manera definitiva aquí.

Es una situación muy diferente a lo que ocurre cuando el industrial comercializó su mercadería, perdió el control de ella y dejó así de manifiesto que su intención era que la misma se introdujera en la corriente comercial del país de manera definitiva (en los hechos ya la hizo ingresar allí).

En función de lo expresado, entonces, no es posible sostener que la situación que se analiza de lugar a la infracción de Defraudación debido a que la misma no genera pérdida de renta fiscal, que es uno de los elementos esenciales a dicha infracción.

VI. Conclusiones

En función de lo expresado cabe presentar las siguientes conclusiones:

→ El mero vencimiento del plazo de una admisión temporaria industrial, cuando el industrial no ha comercializado la mercadería de manera indebida, no lo hace incurrir en la infracción de Defraudación.

→ La regulación de este régimen aduanero de promoción industrial permite a los titulares de la operación "regularizar" la

operación vencida mediante la nacionalización tardía de la mercadería, el pago de los tributos y las multas y recargos del artículo 94 del Código Tributario.

→ Ello permite sostener que, cuando el particular cumple con esa regularización, el Estado convalida la situación y la irregularidad inicial se desvanece.

→ El trato diferente que le ha dado la Ley 18.184 y los reglamentos (tanto el actual como los que le han servido de antecedente), a la situación de quien comercializa la mercadería ingresada en admisión temporaria industrial, que la de a quien se le ha vencido la operación pero tiene la mercadería en su poder, reafirman esta conclusión.

→ Por último, en la situación que se ha analizado no se produce pérdida de renta fiscal, por lo que no puede sostenerse que se configure Defraudación, ya que ése es uno de los elementos esenciales a dicha infracción.

Fondo complementario de la industria periodística de Montevideo

el análisis que me ocupa es el relativo al tema del título, el cual fue creado por la Ley

13.641 del año 1968, y que actualmente se liquida en el Documento Aduanero Único de Importación, de acuerdo a sucesivas interpretaciones y procedimientos dispuestos por la DNA en las OD Nros. 19/2005 y 22/205 y Comunicado Nro. 006/2010 de la Dirección Nacional de Aduanas.

Al los efectos de poder desarrollar mi interpretación, sobre, el momento del hecho generador, a qué, quién y cómo se le aplica este tributo, y como aplica y actúa la DNA respecto al mismo, primero

pasaré a transcribir en forma textual parte de la misma, a la cual haré referencia, en mi ejercicio interpretativo.

Ley Nº 13.641 EMPRESAS PERIODISTICAS

“Se establecen normas sobre aportaciones sociales con el Banco de Previsión Social, pago de jornales devengados durante el conflicto de la prensa, sustitución de contribuciones patronales de asignaciones familiares y seguro de enfermedad por una tasa sobre el valor del papel de diario y se establecen disposiciones para el fomento de la prensa escrita del interior.”



Álvaro Rodríguez
• Despachante de Aduana
• Integrante de la Comisión Directiva de la ADAU. Período 2008 – 2011



Poder Legislativo.

El Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, reunidos en Asamblea General,

Decretan:
Capítulo I
Aportes Sociales

Artículo 1º Las empresas periodísticas (prensa escrita) del Departamento de Montevideo, sustituirán sus aportaciones y contribuciones patronales por servicios sociales, para con el Banco de Previsión Social, Asignaciones Familiares y Seguro por Enfermedad por:

A) Una tasa única del 16% (dieciséis por ciento) sobre el valor CIF del papel de diario importado por las empresas periodísticas y otras que se dediquen a ese tipo de

importación.

La referida tasa tendrá el carácter de recargo cambiario y será recaudada por el Banco de la República Oriental del Uruguay en el acto del despacho aduanero del papel de diario importado.

El último párrafo del Artículo 1º establece:

La tasa e impuesto establecidos en este artículo no son aplicables a las empresas periodísticas del interior. La Dirección de Industrias ejercerá el contralor correspondiente siendo aplicable a esos efectos lo dispuesto por el artículo 69 de la Ley 13.349 de 29 de julio de 1965. Siguiendo con el desarrollo de la Ley el artículo 3º establece:

Artículo 3º Del producido total de la tasa única a que se refiere el apartado A) del artículo 1º se destinará:

D) el 10% (diez por ciento) como aporte destinado a financiar el Fondo Complementario que, para los empleados y obreros de las empresas periodísticas de Montevideo, se instituye por la presente Ley.

Luego el Capítulo V establece:

Fondo Complementario Artículo 16º. El producido del porcentaje establecido en el apartado D) del artículo 3º de la presente Ley, constituirá el “Fondo Complementario de la Industria Periodística de Montevideo”. Pasare a desarrollar los puntos por mis planteados en el comienzo de este trabajo como sigue:

1) DESARROLLO

a) “momento del hecho generador”.
A partir de la promulgación de la Ley 13.641 la llamada

“Tasa” referida en el artículo 1º inc. A., fue vertida en el BROU al momento de la tramitación del Despacho de Aduana en ese organismo. Solamente se respetó de la Ley la parte relativa al organismo recaudador, y no el “hecho generador” que es el “despacho aduanero”, que como se verá más adelante, el mismo crea obligación tributaria al momento de numerarse por el organismo aduanero.

b) “a quiénes grava”. En el encabezado de la Ley establece claramente que los sujetos pasivos serán las Empresas Periodísticas, las gravadas en sustitución de sus aportes al BPS devengados durante el conflicto de la prensa, etc. Específicamente aclara el artículo 1º de la siguiente forma: “las empresas periodísticas (prensa escrita) del departamento de Montevideo sustituirán...”. También serán sujetos pasivos aquellas empresas que importen el papel de diario para esos fines sin ser específicamente empresas periodísticas. Queda claro que son ellas y exclusivamente ellas en su actividad o por su actividad,

las que estarán gravadas. Excluye a título expreso de la obligación del aporte de la tasa a las Empresas Periodísticas del Interior según se establece en el último párrafo del Artículo 1º.

c) “a qué grava”. Indudablemente que el bien gravado, es el “papel de diario”, materia prima principal para la impresión de las informaciones diarias nacionales y extranjeras, llamados “diarios” (prensa escrita) de la capital. Esto está definido claramente en el Artículo 1º Inc. A., de la Ley.

d) “importe y concepto de la Tasa”. También el artículo 1º Inc. A., define el importe en un 16% sobre el valor Cif, aunque la Ley 15.189, estableció que el porcentaje pasaría a ser el 1,6%. Establece además que esta tasa tendrá el carácter de “Recargo Cambiario”. De acuerdo a las definiciones establecidas en la Ley 14.306 “Código Tributario”, al no tener una contraprestación por parte del Fisco, esta “tasa” es un “impuesto”, tal cual se define en el Art. 11º de la misma Ley. Queda definido por la Ley

14.306 que este “impuesto”, llamado “tasa” es un Tributo Aduanero, ya que su hecho generador es una operación aduanera de importación, tal cual lo define el Código Aduanero.

e) “organismo recaudador”. También queda establecido en el artículo 1º Inc. A., que el organismo recaudador será el BROU, que además tendrá las facultades y obligaciones establecidas en la Ley 13.641 pero que no son motivo de este análisis.

f) “organismo controlador”. En el último párrafo del Artículo 1º de la Ley 13.641 queda establecido que la Dirección de Industrias, ejercerá dicho control. Queda claro que regulara los aspectos fundamentales para que el BROU efective dicha recaudación, a los sujetos y bienes gravados y efective los destinos de la recaudación tal cual lo establecen los Incisos A) al E) del Art. 3º de la misma Ley antes citada.

2) ANALISIS

a) De acuerdo a lo expuesto anteriormente queda claro que la llamada “tasa” promulgada, es un “impuesto”, en sustitución de

otros impuestos, de la cual un 10% de su recaudación será vertido al FONDO COMPLEMENTARIO tal cual lo establece el Inc. D del Art. 3º de Ley 13.641.

b) Que el carácter de RECARGO CAMBIARIO que se le asigna en el párrafo segundo del Inc. A) Art. 1º, pasaría a formar parte de la Tasa Global Arancelaria (TGA) de acuerdo al Art. 4º de la Ley 14.988, reglamentado por el Art. 2º del Decreto 333/92.

c) Que la intención del legislador debe haber sido la de “comparar” este impuesto creado, con las formalidades de los RECARGOS creados por el Art. 2º de la Ley 12.670 y no, que este impuesto fuera un nuevo RECARGO ADICIONAL.

d) Que sin lugar a dudas el Organismo regulador y controlador de este impuesto es la Dirección Nacional de Industrias de acuerdo al párrafo segundo del Inc. C) del Art. 1º, además de la atribuciones a que hace referencia el Art. 689 de la Ley 13.349, hecho reflejado en una nota de fecha 30 de Junio de 2003 de la Dirección Nacional de Industrias en la cual establece los NCM a controlar por parte de la DNA.

e) Que ese mismo Organismo controlador en la nota referida en el inciso anterior establece en el último párrafo de la nota lo siguiente “Para el caso de una empresa que no le correspondiese efectuar el aporte, la misma podrá requerir la certificación negativa de la D.N.I.” (cita textual).

3) CONCLUSIONES

1) El impuesto creado por la Ley 13.641, es a mi juicio específico para los sujetos pasivos, empresas periodísticas de la prensa de la capital, y para aquellas empresas “no periodísticas” que importen el papel prensa y que su destino sea específicamente el de la impresión de los periódicos de la capital.

2) El organismo controlador es únicamente la Dirección Nacional de Industrias.

3) El impuesto no forma parte de la TGA por lo que debe liquidarse y percibirse en un rubro independiente a la TGA, a los efectos que el BROU asigne las cuotas partes a las cuentas de los organismos tal cual lo expresa el Art. 3º y que lo obliga el Art. 4º de la Ley 13.641.

4) Que la D.N.A. debería haber implementado a partir de la vigencia del Decreto 333/92 la liquidación y percepción de este impuesto al momento de la numeración del Despacho Único de Importación (DUI) y a partir del Decreto 312/98 en el DUA de Importación.

5) Que la aplicación del Sistema Lucia, debería permitir ingresar la exoneración del pago previa certificación negativa de la DNI, cosa que a la fecha no está implementada, razón por la cual, las importaciones de papel prensa, bajo los NCM'S establecidos en la OD N° 19/05 tienen el pago “obligatorio” del impuesto.

6) El espíritu de esta nota es aportar una solución lógica y amparada a derecho, tanto para las empresas involucradas como para nuestra intervención profesional, de acuerdo a las responsabilidades y obligaciones establecidas en la Ley 13.925 y su decreto reglamentario.

La normativa vigente en materia de responsabilidad de los Despachantes de Aduana en relación a las Infracciones aduaneras de valor

1.

Introducción.

La cuestión cuyo análisis se plantea en el presente trabajo, constituye uno de los temas más controvertidos del Derecho Aduanero nacional, ya que no existe consenso – ni a nivel de la Administración Aduanera, ni de la Justicia especializada, ni de los operadores jurídicos privados – en cuanto a la interpretación y ulterior aplicación de las disposiciones vigentes en materia de infracciones de valor.

En ese entendido, y esgrimiendo aquello que desde nuestra óptica constituye la debida interpretación de las normas

vigentes en relación al problema mencionado, intentaremos seguidamente definir alguno de los puntos en conflicto y aportar una posible solución práctica, pero – sobre todo – justa a los mismos.

2. Aspectos metodológicos del análisis jurídico realizado.

A tales efectos procederemos, en primer término, a reseñar las normas que regulan la intervención de los Despachantes de Aduana y su eventual participación en la comisión de una infracción aduanera de valor.

En segundo término, pretendemos efectuar una interpretación contextualizada

• Abogado especialista en Derecho Aduanero
• Director Académico de la Escuela de Formación Profesional en Comercio Exterior y Aduana / ADAU



Dr. Pablo Labandera



e integradora de las referidas normas, oportunidad en la cual intentaremos arribar al alcance de la responsabilidad de los Despachantes de Aduana frente a la eventual comisión de una infracción fiscal aduanera de valor, esto es, presuponiendo que existe una situación infraccional, procuramos delimitar en qué casos corresponde que sean responsabilizados dichos Agentes Privados de Interés Público.

Por último, en tercer término, analizaremos en profundidad ambos tipos infraccionales de valor, regulados en los artículos 149 y 150 de la Ley Nº 16.320, y a la luz de la situación planteada examinaremos en que casos corresponde atribuir algún tipo de sanción (además de la correspondiente reliquidación), y en dichas circunstancias, cuál sería.

3. Las normas vigentes aplicables al presente análisis.

Los límites existentes para la atribución de responsabilidad en relación a

los Despachantes de Aduana.

Las disposiciones vigentes que necesariamente deben tenerse en cuenta al momento de examinar la responsabilidad de los Despachantes de Aduana, son las siguientes, a saber:

En primer lugar, el artículo 80 del Código Aduanero Uruguayo (CAU), que dispone: “Responsabilidad. La responsabilidad de las operaciones aduaneras será siempre del solicitante de la misma, entendiéndose por tal el que firma la documentación o su mandante, si firmase por poder, todo ello sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley Nº 13.925 de 17 de diciembre de 1970.” (resaltado nuestro).

Siguiendo con el CAU, el artículo 82 recuerda que: “los Despachantes de Aduana están facultados para tramitar todas las operaciones de carácter aduanero, de acuerdo a las normas dispuestas por la Ley Nº 13.925, de 17

de diciembre de 1970 y concordantes sin perjuicio de las correspondientes a los Agentes Marítimos, Aéreos y Terrestres y a los Proveedores Marítimos y Aéreos”.

Asimismo, y en lo que refiere al “Estatuto del Despachante de Aduana”, consagrado en la Ley Nº Ley 13.925, en su artículo 1º se estatuye que: “sólo podrán ejercer la profesión de despachantes, por sí o por sus apoderados, ante la Dirección Nacional de Aduanas y sus dependencias en toda la República, las personas que por estar inscriptas en el Registro de Despachantes de Aduana, están facultadas para tramitar la importación, exportación y tránsito, y toda otra operación de carácter aduanero; en los lugares en donde no existan despachantes, la Dirección Nacional de Aduanas podrá autorizar a la Receptoría respectiva, en cada caso, para que acepte el despacho directo por el propietario de la mercadería; también podrá prescindirse del

despachante en los casos en que la ley admite el despacho, por el pasajero, de algunas mercaderías que integran su equipaje; los organismos públicos podrán despachar su mercaderías directamente o por el despachante en la matrícula.”

De igual modo, el artículo 11º del mismo cuerpo normativo (Ley Nº 13.925), estipula que: “el despachante sólo será responsable por el pago de los tributos aduaneros, tasas portuarias y por las infracciones que se consumaren en la tramitación de las operaciones mencionadas en el artículo 1º; los propietarios, consignatarios e importadores de las mercaderías serán responsables por el cambio de aplicación o destino de las mismas, así como por el posterior incumplimiento de las obligaciones condicionantes de la introducción provisional, temporaria o definitiva de los efectos despachados y serán responsables solidariamente con el despachante del pago de todos los derechos, tasas y tributos que devengare la operación y de las sanciones fiscales que pudiera dar lugar.” (resaltado nuestro).

Por último, los artículos 149 y 150 de la Ley Nº 16.320, sustitutivos de los artículos 12 y 13 del Decreto – Ley Nº 14.629, rezan lo siguiente:

“Art. 149.- Sustitúyese el artículo 12 del decreto ley 14.629, de 5 de enero de 1977, por el siguiente:

“**ARTÍCULO 12.-** Cuando conforme a los procedimientos establecidos en la presente ley, el valor normal en Aduana, determinado por la Dirección Nacional de Aduanas, supere el valor declarado por el importador, éste deberá abonar los tributos correspondientes a la diferencia de valor, y por concepto de multa, el importe determinado de acuerdo a lo que se establece en el inciso siguiente, la fijación de las diferencias admitirá una tolerancia del 20% (veinte por ciento), con respecto al valor declarado por el importador. (resaltado nuestro).

La tolerancia es al solo efecto de librar de la sanción correspondiente, debiendo efectuarse el pago de los tributos sobre el valor determinado por la Dirección Nacional de Aduanas.

La multa será equivalente al 35% (treinta y cinco por ciento), de los tributos correspondientes a la diferencia de valor, cuando ésta sea superior a la tolerancia y no supere el 55% (cincuenta y cinco por ciento), del valor declarado por el importador y al 70% (setenta por ciento), de dichos tributos cuando el valor determinado por la Dirección Nacional de Aduanas supere en más del 55% (cincuenta y cinco por ciento), al declarado por el importador, sin perjuicio de lo establecido por el artículo 13”.

Art. 150.- Sustitúyese el artículo 13 del decreto ley 14.629, de 5 de enero de 1977, por el siguiente:

“**ARTÍCULO 13.** - Las acciones u omisiones que tiendan a distorsionar u ocultar el precio normal de las mercaderías a importar, definido como tal por la presente ley, constituirán la infracción aduanera de defraudación.

Se presumirá la defraudación cuando:

A) Se compruebe la presentación de declaraciones inexactas o incompletas que pretendan desvirtuar el valor imponible de los tributos;

B) Se compruebe la adulteración de documentos o registros contables de los importadores, relacionados con la operación aduanera de importación que corresponda;

C) El precio normal determinado por la Dirección Nacional de Aduanas supera como mínimo en un 100% (cien por ciento), el valor declarado por el importador.

En los casos de defraudación se impondrá una multa igual al doble del importe de los gravámenes adeudados, siendo ésta también de cargo del importador.

Si los hechos dieran lugar simultáneamente a más de una infracción aduanera, se aplicará la sanción mayor.

La responsabilidad de estas infracciones será siempre del importador de la mercadería o de su mandante si actuara por poder. Esta responsabilidad será sin perjuicio de la subsidiaria que se pueda hacer efectiva contra el despachante o solicitante de la operación (resaltado nuestro).

Lo dispuesto en este artículo referido a la responsabilidad rige, exclusivamente para

diferencias de valor, no excluyendo lo dispuesto por el artículo 284 de la ley 13.318, de 28 de diciembre de 1964”.

Tal y como se anunciara, seguidamente intentaremos contextualizar y coordinar las normas precitadas, a los efectos de determinar cuál es la verdadera significación que puede llegar a tener la responsabilidad del Despachante de Aduana, en las infracciones de valor, contempladas por los artículos 149 y 150 de la Ley Nº 13.318, y si la misma se configura, a que título, y en que orden y prelación.

Las normas antes reseñadas establecen dos límites a los efectos de poder atribuir responsabilidad a los Despachantes de Aduana, a saber: por un lado, un límite de carácter cronológico o temporal: sólo se les puede atribuir – eventualmente – responsabilidad infraccional, por las acciones que éstos desarrollen “en la tramitación de las operaciones” aduaneras, descartando así, la atribución de responsabilidad por situaciones cometidas con posterioridad al trámite de precepto del despacho respectivo (siempre, claro

está, que el Despachante de Aduana interviniente, resulte completamente ajeno a la supuesta maniobra infraccional).

Y por otro lado, existe un límite de carácter sustancial o estrictamente jurídico, y es que, como explícitamente estatuye el penúltimo apartado del artículo 150 de la Ley Nº 16.320, en mandato que aplica para ambos tipos infraccionales (el supuesto por los artículos 149 y 150), la correspondiente responsabilidad “será sin perjuicio de la subsidiaria que se pueda hacer efectiva contra el despachante o solicitante de la operación”.

Esto es, la eventual responsabilidad del Despachante de Aduana, no es de orden y de carácter imperativo, sino que por el contrario, corresponderá al intérprete y aplicador de la norma, determinar si ha existido o no, un actuar inconsistente con la normativa vigente por parte del eventual responsable, y solamente en el caso de que se confirme dicha circunstancia, el Despachante de Aduana interviniente en la operación de importación respectiva, podrá ser llamado

a responsabilidad.

En síntesis, en la hipótesis mencionada (esto es, que la responsabilidad será sin perjuicio de la subsidiaria que se pueda hacer efectiva contra el despachante o solicitante de la operación interviniente en la operación aduanera denunciada), habrá que distinguir dos situaciones: por un lado, si la responsabilidad del Despachante de Aduana, resulta probada en Sede aduanera o administrativa, la misma se deberá hacer efectiva, y además, en forma solidaria; y por otro lado, si la responsabilidad respectiva, no resulta probada, por el contrario, se deberá descartar su responsabilidad al momento de dictar sentencia, clausurando las actuaciones respecto del despachante de aduanas denunciado.

4. La ajenidad de principio de los Despachantes de Aduana en relación a las infracciones de valor.

Ahora bien, como fundamentaremos seguidamente, salvo que – luego de sustanciar en forma y con todas las garantías correspondientes un proceso, por la supuesta comisión de una infracción

aduanera – exista prueba fehaciente, que permita confirmar la participación, y por tanto, atribuir algún tipo de responsabilidad al Despachante de Aduana interviniente en una operación aduanera de importación cuyo valor declarado se cuestiona, la comisión de dicha infracción – como regla – no podrá ser imputada al Despachante de Aduana involucrado, ni de manera solidaria, y, ni aún, de manera subsidiaria.

Más allá de que la norma legal que tipifica la infracción mencionada es clara, en el sentido de que la responsabilidad directa corresponde al “solicitante de la operación”, que es el que “firma la declaración”, tal como reza el artículo 80 del CAU (en la especie, el Importador), no debe olvidarse que la imputación de cualquier hecho supuestamente infraccional en materia de infracciones de valor (al igual que en todo el ámbito del Derecho Sancionatorio), debe estar acompañada de la prueba acerca de algún tipo de participación de los acusados.

Así, en términos generales puede afirmarse que para la Doctrina Penal, cuyos conceptos en la especie que se analiza resultan extensibles a todo el Derecho Sancionatorio como lo es el Derecho Infraccional Aduanero, una acción típica y antijurídica, sólo es culpable si le puede ser reprochado al sujeto – en la situación concreta en que se hallaba – que hubiera obrado en contra de las exigencias del Ordenamiento Jurídico.

Se habla así, de “culpabilidad en sentido estricto”⁵², o imputación de la conducta al autor, que se configura como un elemento esencial de la infracción, en el que se examina si al sujeto se le puede reprochar la infracción de la norma de determinación; esto es, la realización de la acción u omisión típica y antijurídica.

Y ello sólo es posible si esa persona, en la situación concreta en que se hallaba, podía obrar de otro modo, de acuerdo con la información con que contaba y / o con las exigencias del Ordenamiento Jurídico correspondiente.

Así, estos requerimientos – que se formalizan en principios –

no son más que una exigencia de rango constitucional, ya que la regulación del aparato sancionador del Estado está sometido a los postulados del Estado de Derecho.

Entre dichos principios se halla el de culpabilidad, así como todas sus manifestaciones o exigencias. La dignidad de la persona, que configura el concepto de persona y que subyace al principio de Estado de Derecho, impone al Legislador, primero; y al intérprete y aplicador de la ley, después, la obligación de respetar las exigencias de dichos principios, y en su mérito, resulta esencial la necesidad de imputar la responsabilidad sancionadora, únicamente a un sujeto que efectivamente haya participado en la comisión

⁵⁰ A tales efectos cabe recordar que la Declaración Jurada de Valor, que se presenta a despacho, y que debe ser absolutamente consistente con la factura comercial correspondiente, es suscrita por quien formaliza el negocio comercial y abona la suma debida, es decir, por el Importador.

⁵¹ Ver por todos: CEREZO MIR, S. *Curso de Derecho Penal Español. Parte General, Volumen III*, Ed. Tecnos, Madrid, 2001, págs. 15 y ssgg., 135/136 y 522 y ssgg. y ROXIN, C. *Derecho Penal. Parte General, Tomo I. Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito. Trad. y notas de Diego – Manuel Luzón Peña; Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remesal*, Ed. Civitas, Madrid, 1997, págs. 791 y ssgg.

⁵² *Idem*.

⁵³ PALMA DEL TESO, A. *El Principio de culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador*, Ed. Tecnos, Madrid, págs. 60/61.

⁵⁴ QUINTERO OLIVARES, G. “La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho Penal”, en *Revista de Administración Pública*, 1991, septiembre – diciembre, núm. 126, págs. 253/293, en especial, pág. 273.

de una infracción, como consecuencia del principio de personalidad de las sanciones; que la conducta típica, antijurídica y culpable pueda ser además reprochable a su autor o “culpabilidad estricto sensu”; y por último, la exigencia de “responsabilidad por la acción”, que enlaza con el principio de legalidad y su exigencia de tipicidad.

Por tanto, si no se dan estos requisitos o exigencias, el supuesto infractor, no podrá ser llamado a responsabilidad a los efectos de imponerle sanción alguna.

Y en el tema analizado, esto es, el alcance de la responsabilidad de los Despachantes de Aduana frente a una infracción de valor, también se verifica la necesidad de requerir la debida conexión que debe existir entre la conducta constitutiva de una infracción, por un lado; y la efectiva participación en la misma del sujeto acusado, por otro.

Es por ello que, por el simple hecho de formalizar un despacho aduanero, no se le puede considerar incurso en infracción aduanera alguna, sino que el Representante

del Fisco, deberá probar la participación del Despachante de Aduana interviniente, y que además, su conducta ha resultado ser “típica” (es decir, oportuna y previamente prevista en una norma de rango legal como una conducta reprochable), “antijurídica” y – por supuesto – “culpable”, ya que, como ulteriormente veremos, las infracciones de valor se castigan – según los casos – a título de culpa o de dolo, pero nunca de manera objetiva. De proceder en caso contrario, se estaría declarando responsable a un sujeto, por unos hechos constitutivos de una infracción, en los cuales no ha tenido participación alguna.

5. La correcta interpretación de las normas que tipifican las infracciones aduaneras de valor.

Pues bien, veamos ahora cuál es – desde nuestra óptica – la debida interpretación en relación a la temática planteada.

a. Aproximación conceptual al tema. La debida correlación entre los artículos 149 y 150 de la Ley Nº 16.320.

La determinación del valor de las mercancías ha sido objeto de una regulación a nivel multilateral, habiéndose aprobado en el marco del Sistema GATT / OMC, un instrumento internacional denominado “Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT de 1994”, conocido como “Código de Valoración” o “Acuerdo de Valoración” de la OMC. Dicho “código” que fuera inicialmente aprobado al final de la Ronda Tokio del GATT en 1979, fue ulteriormente reformado y ampliado durante las discusiones de la “Ronda Uruguay del GATT” celebradas entre los años 1985 y 1994, que finalizaran con los Acuerdos de Marrakech, vigentes a partir del 1º de enero de 1995, oportunamente internalizados por nuestro país mediante la Ley N° 16.671 de 13 de diciembre de 1994.

A su vez, a nivel del MERCOSUR, se aprobó la Decisión N° 17/994 del CMC, que fuera luego internalizada en Uruguay por el Decreto N° 574/94 de 29 de diciembre de 1994, disposición que puso en vigencia a partir del 1º de enero de 1995 la “Norma de Aplicación” sobre valoración aduanera de mercaderías.

Esta “Norma” establece en su artículo 1.1 que: “La base imponible para la determinación de los derechos a la importación será el valor en aduana de las mercaderías importadas, introducidas a cualquier título al Territorio Aduanero del MERCOSUR, y se determinará según las normas del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT”.

El Acuerdo es por consiguiente Derecho positivo vigente en nuestro país, en el MERCOSUR, y en todos los países que forman parte de la Organización Mundial de Comercio (al día de hoy, 153 Naciones).

Se trata pues de un “Código Internacional”. Su estructura consiste en el establecimiento de seis métodos para valorar las mercaderías que se aplican “en cascada”; esto significa que están estructurados en un determinado orden de prelación (partiendo del artículo I), y sólo se puede pasar al método siguiente si el anterior resulta de imposible aplicación. De todas formas, el primer método de valoración (previsto en el artículo I del Acuerdo) denominado método del

“valor de transacción”, se aplica en la casi totalidad de los casos. Así, el método referido, establece que el valor en aduana de las mercaderías (o sea su valor a los efectos de la aplicación de los derechos “ad valorem”), será el precio realmente pagado o por pagar por las mismas, esto es el precio real, aunque dicho precio pueda ser distinto (superior o inferior), para varios compradores diferentes, en un mismo periodo de tiempo y al mismo nivel comercial.⁵⁵

Vale decir entonces que, el valor en aduana – como regla – será el “precio contractual” oportunamente acordado entre el proveedor e importador, y salvo que no se cumpla con alguno de los “ajustes” preceptivos previstos en el propio Acuerdo, la Aduana deberá aceptar dicho valor contractual, aún cuando sea diferente de los precios abonados por otros importadores⁵⁶.

En lo que consideramos una interpretación inadecuada de la normativa vigente en materia de infracciones de valor, la Administración Aduanera ha sostenido tradicionalmente que la única infracción de valor vigente, es la prevista en el artículo 150

de la Ley N° 16.320, es decir, la infracción de Defraudación por diferencia de valor. Sin embargo, la normativa nacional consagra otra cosa completamente diferente. Así, los escenarios posibles – ante cada situación presuntamente infraccional, vinculada al valor de la mercadería – son los siguientes:

Por un lado, el artículo 149 de la Ley N° 16.320, establece que toda vez que exista una diferencia entre el valor en aduana declarado por el importador y el determinado por la DNA, y dicha discordancia sea superior el 20 % (margen que se tendrá como “tolerancia”, únicamente a los efectos de la sanción respectiva), el importador deberá abonar una multa, según sea el margen respectivo.

- Si la diferencia es inferior o igual al 55 %, se deberá pagar una multa equivalente al 35 % de los tributos correspondientes a dicha diferencia;

- y cuando la referida diferencia sea superior al 55 % pero inferior al 100 % (tal como lo establece el artículo 150), la multa a abonarse deberá

ser del 70 % de los tributos correspondientes a esta diferencia.

Por otro lado, el artículo 150 de la misma Ley N° 16.320 – de una redacción más pulida, aún cuando técnicamente es imperfecta – recuerda que las acciones u omisiones que tiendan a distorsionar u ocultar el precio normal de las mercaderías a importar, definido como tal por la Ley No. 16.320 (esto es, desde la vigencia de la Ley No. 16.671, el “valor en aduana”), constituirán la infracción aduanera de Defraudación, la que se castigará con una multa equivalente al doble del importe de los gravámenes adeudados, sin perjuicio de lo que corresponda pagar por concepto de reliquidación. Y a renglón seguido, establece tres hipótesis de presunción (relativa), sobre la existencia de la infracción predicha; y entre ellas, en el literal C) se contemplan aquellas situaciones en las cuales el “valor en aduana” determinado por la DNA, supere como mínimo en un 100% el valor oportunamente declarado por el importador.

Por tanto, entendemos que una interpretación lógico – sistemática de las normas

referidas a las infracciones aduaneras de valor, debe arrojar el siguiente resultado: Cuando la diferencia de valor sea inferior al 20 % de los tributos correspondientes a dicha diferencia: no se aplicará sanción alguna, debiéndose reliquidar las sumas debidas, esto es, debiéndose abonar la carga tributaria de precepto que debió pagarse oportunamente si se hubiera declarado correctamente (la “reliquidación”); Cuando la diferencia de valor sea superior al 20 % de los tributos correspondientes a dicha diferencia, pero inferior al 55 %: la multa debida será equivalente al 35 % de los tributos correspondientes a dicha diferencia;

Quando la diferencia de valor sea superior al 55 % de los tributos correspondientes a dicha diferencia, pero inferior al 100 %: la multa debida será equivalente al 70 % de los tributos correspondientes a la referida diferencia, y por último.

⁵⁵ LABANDERA, P. “El Valor en Aduana de las mercancías. Su regulación a nivel multilateral y nacional”, en *Revista Tributaria – Tomo XXX – Número 175*. Junio – Agosto de 2003.

⁵⁶ Vide in extenso: la excelente obra del Dr. PABLO GONZÁLEZ BIANCHI, *El Valor en Aduana. La valoración de las mercancías en el sistema GATT/OMC*, Volumen I, Ed. Universidad de Montevideo – Facultad de Derecho, Montevideo, 2003.

Cuando la diferencia de valor sea superior al 100 % de los tributos correspondientes a dicha diferencia: la multa debida será equivalente al doble del importe de los gravámenes adeudados. En todos los casos premencionados, las eventuales multas se aplicarán, sin perjuicio de lo que corresponda pagar por concepto de reliquidación. Por tanto, en lo que a porcentajes de eventual “subfacturación” refiere, la interpretación apropiada – en nuestro concepto – es la precedente, con una aclaración conceptual relevante, al tratarse de hipótesis de presunción, no podrá considerarse que cualquier declaración inconsistente, esto es, “incompleta, incorrecta o inexacta” (al tenor de lo que reza el artículo 63 del Código Aduanero Uruguayo), apareja siempre la imputación de la hipótesis infraccional prevista por el artículo 150 de la Ley N° 16.320.

Y esa es la línea conceptual que ha seguido nuestra Jurisprudencia especializada, la que, en reciente sentencia de prolija elaboración técnica – analizando justamente la posible comisión

de una infracción al tenor de lo preceptuado por el artículo 150 de la Ley N° 16.320 – afirmaba lo siguiente: “...en opinión de esta sentenciante, la infracción imputada requiere la existencia de dolo para su configuración. Y si este presupuesto no está presente, no puede tener andamiaje la presunción prevista en el art. 150 de la ley 16.320 lit.A”⁵⁷.

Por tanto, si partimos de la base de que existe alguna maniobra fraudulenta y que la misma fue oportunamente probada, únicamente en esos casos se deberán considerar a tales efectos, las “subfacturaciones” superiores al 100 % del valor respectivo; mientras que en todos los casos en que se determine una diferencia de valor inferior a dicho porcentaje, no aplicará la presunción estatuida en el literal A) del artículo 150, razón por la cual, se deberán aplicar las multas ya mencionadas, en los rangos reseñados (35 % y 70 %), según sea el monto de la eventual diferencia.

b. La fundamentación jurídica de la afirmación precedente.

Razonar en sentido contrario a lo expresado anteriormente, implicaría admitir una cuestión inaceptable, a saber: que

la norma consagrada en el artículo 149 (incluso de manera contemporánea al 150, nótese que se trata del mismo Legislador el que redactó y aprobó dichas normas), debe tenerse por “no escrita” e inaplicable, desconociendo un claro mandato legislativo, e incurriendo en una interpretación absolutamente incorrecta e irrazonable.

Así, cabe tener en cuenta en este caso, las enseñanzas del Profesor BOBBIO⁵⁸, que al respecto nos recordaba que el estudio de las normas de conducta, particularmente de las normas jurídicas, presenta muchos problemas, y entre ellos, los tres siguientes, a saber: si la norma jurídica correspondiente es 1) justa o injusta; 2) válida o inválida, y; 3) eficaz o ineficaz.

El problema de la justicia, es el problema de la correspondencia o no, de los valores superiores o finales que inspiran un determinado orden jurídico. En el presente análisis,

tal cuestionamiento resulta fuera del alcance del análisis realizado. Lo mismo sucede con relación al tercer problema, esto es, la eficacia de tal norma. El mismo se vincula con relación a su cumplimiento o no por parte de las personas a quienes se dirige y, en caso de ser violada, que se la haga valer por medios coercitivos por parte de la autoridad que la ha impuesto. En este segundo caso, también, el análisis supera el contenido del presente capítulo.

Pero, donde sí creemos pertinente concentrarnos es en el segundo problema enumerado por BOBBIO, esto es, en la validez de la norma jurídica.

El problema de la validez es el problema de la existencia de la regla en cuanto tal, independientemente del juicio de valor sobre si ella es justa o no. Por ello, mientras el problema de la justicia se resuelve con un juicio de valor; el problema de la validez se resuelve con un juicio de existencia o de hecho; vale decir, se trata de comprobar si una regla jurídica existe o no, o mejor, si aquella determinada regla, así como es, es una regla jurídica.

Y particularmente, para decidir si una norma jurídica es válida, esto es, si existe como regla jurídica que pertenece a determinado sistema, con frecuencia – recuerda BOBBIO⁵⁹ – es necesario realizar tres operaciones, que consisten en lo siguiente:

a) Determinar si la autoridad que “promulgó” la referida norma tenía el “poder legítimo para expedir normas jurídicas”, es decir, normas vinculantes en ese ordenamiento jurídico determinado;

b) Comprobar si la norma objeto de análisis “no ha sido derogada”, lo que sucede cuando una norma posterior en el tiempo la ha derogado expresamente o ha regulado la misma materia, y;

c) Comprobar que no sea “incompatible” con otras normas del sistema (lo que se denomina, derogación implícita), particularmente por una norma jerárquicamente superior o con una norma posterior.

Por tanto, en la medida en que la norma objeto de análisis “apruebe” el referido “test de validez”, deberá considerarse vigente y por tanto de aplicación obligatoria.

c. El “test de validez” del artículo 149 de la Ley N° 16.320.

En tal sentido, someteremos ahora, a la “cuestionada” (por la Administración Aduanera) norma jurídica prevista en el artículo 149 de la Ley N° 16.320, a dicho “test de validez”, a los efectos de determinar si su aplicación resulta obligatoria, o por el contrario, tal y como entiende la Aduana uruguaya, la misma puede ser descartada a radice por considerar que ha sido tácitamente derogada o que no permanece vigente; más allá de su eventual justicia o injusticia, eficacia o ineficacia.

De confirmarse – como veremos seguidamente que sucede – la validez de la disposición predicha, revalidaremos también el razonamiento efectuado en el capítulo anterior, en el sentido de que ambas normas deben ser leídas y aplicadas coetáneamente, tomando en cuenta para su correcta intelección, los márgenes de eventual “subfacturación” a que pueda haber sido sometido el valor en aduana oportunamente declarado en cada despacho de importación.

⁵⁷ Sentencia del Juzgado Letrado de Aduana de 12 de octubre de 2010, dictada en el Expediente Ficha N° 442 – 212 / 2008, por parte de la Señora Juez titular de la referida Sede, la Dra. Julia Staricco Campodónico.

⁵⁸ BOBBIO, N. Teoría General del Derecho, Tercera Edición revisada y corregida (traducción de Jorge Guerrero R.), Ed. Temis S.A., Bogotá, 2007, págs. 20 y ss.

⁵⁹ Idem.

Esto es, si la eventual “minoración del valor” es inferior al 20 % únicamente habrá que “reliquidar tributos”; si es superior al 20 % pero inferior al 55 %, se deberá abonar una multa igual al 35 % de los gravámenes adeudados; si el “margen de subfacturación” se ubica entre el 55 % y el 100%, la multa debida será del 70 % de los gravámenes correspondientes; y si la “subfacturación” fuera superior al 100 %, entonces la multa referida sería equivalente al doble de los gravámenes eludidos.

Pues bien, tal como anunciáramos, para ello realizaremos ahora sobre la norma jurídica referida (artículo 149 de la Ley N° 16.320) y sus antecedentes, las tres operaciones requeridas por el “test de validez”, a los efectos de determinar fehacientemente si la misma puede ser considerada como una verdadera norma jurídica válida, a la luz del ordenamiento jurídico nacional.

i) Al realizar la primera operación, esto es, la confrontación y análisis de la consistencia de la norma con respecto al necesario “poder legítimo” del órgano o sistema orgánico que la dictó (“promulgó”, en términos del Profesor BOBBIO⁶⁰), comprobamos que la misma fue aprobada cumpliendo con todos los requisitos exigidos por la normativa nacional vigente (esto es, por el Poder Legislativo, con las mayorías requeridas a dichos efectos, cumpliendo con el procedimiento de precepto, realizándose la promulgación en forma y su ulterior publicación, etc.⁶¹), por lo cual, en este aspecto no existe cuestionamiento alguno que realizar.

ii) Al efectuar la segunda operación, consistente en comprobar si la multicitada norma ha sido “derogada” o no, comprobamos fácilmente que tal situación no se ha verificado, y por tanto, la misma puede ser considerada como válida y vigente⁶².

iii) Por último, la tercera operación exigida, requiere un análisis un poco más profundo y fundado, ya que deberemos verificar la validez

de la norma analizada, desde una perspectiva lógico – sistemática^{63 64}. Y para ello, recurriremos a las enseñanzas del Profesor EZIO VANONI⁶⁵. El referido jurista – analizando los elementos esenciales en todo proceso de interpretación, y tal como anotáramos precedentemente – distingue, por un lado, al elemento histórico, “con cuya ayuda se pretende reconstruir la voluntad del Estado contenida en la norma, tal como se concibió en el momento de su emanación”; y por otro lado, en lo que aquí importa, el elemento lógico en sentido estricto, “a través del que se pone a la ley en contacto con la vida social, con las nuevas necesidades y con las nuevas corrientes de pensamiento, con el fin de reconstruir el valor de la regla jurídica en el momento de su aplicación”. Ahora bien, ingresando al segundo elemento mencionado por VANONI, esto es, el **elemento lógico de interpretación**⁶⁶, según nos recuerda dicho Profesor, es quizás el mismo, en cualquiera de sus dos vertientes de análisis, de la ratio legis (esto es, el fin particular que se propone con la ley), o del aspecto sistemático o de la realidad de la situación (vale

decir, la relación del precepto legal con las disposiciones de leyes afines del ordenamiento jurídico patrio)⁶⁷, el que pueda llevarnos a la interpretación que entendemos jurídicamente correcta. Y al efectuar el correspondiente examen, nos encontramos con que, solamente aceptando algo que sería insensato, podríamos concluir en que la norma analizada (artículo 149 de la Ley N° 16.320), no se encuentra vigente. Es decir, deberíamos consentir que el artículo 149 de la Ley N° 16.320 no está vigente, o bien, porque “no se utiliza”⁶⁸, o bien, porque – y esto sería más fatuo aún – dicha disposición (el artículo 149) ha sido derogada por el “siguiente” artículo de la misma norma de rango legal, esto es, por el artículo 150 de la misma Ley N° 16.320⁶⁹.

En síntesis, no existe duda alguna de que el artículo 149 de la Ley N° 16.320, se encuentra vigente, ya que cuenta con la debida validez, y por tanto, el mismo debe ser oportunamente aplicado por el intérprete y aplicador respectivo, esto es, según los casos, la Administración Aduanera o el Poder Judicial.

6. El régimen de responsabilidad que rige en los casos de las infracciones de valor, previstas por los artículos 149 y 150 de la Ley N° 16.320.

Por último, confirmada la vigencia y validez contemporánea de ambas disposiciones (artículos 149 y 150 de la Ley N° 16.320), debemos ingresar ahora al análisis del régimen de responsabilidad que rige en relación a las infracciones de valor. Y en tal sentido, intentaremos demostrar que nos encontramos en sede de responsabilidad subjetiva (y no objetiva), con todas las consecuencias jurídicas que ello apareja.

En otras oportunidades hemos sostenido que en situaciones similares a la estudiada, el régimen de responsabilidad correspondiente, es la subjetiva⁷⁰. A continuación, reafirmaremos y profundizaremos nuestra posición al respecto.

En segundo término, y teniendo en cuenta que ya hemos delimitado aquellas circunstancias en que puede ser atribuida la responsabilidad por la comisión de una

⁶³ El referido método de interpretación, busca alcanzar el sentido lógico objetivo de la Ley, como expresión del Derecho. Los textos legales tienen una significación propia, implícita en los signos que los constituyen, e independiente de la voluntad real o presunta de sus autores. En tal caso, resulta pertinente analizar lo que expresan las palabras de la Ley, y las conexiones sistemáticas que existen entre el sentido del texto y el de otros textos que pertenecen al ordenamiento jurídico de que se trate. Se busca la debida coordinación y subordinación lógica de la norma, con relación al resto del orden jurídico vigente. Es por ello que la Ley respectiva, no se ve como la simple formulación de un “querer”, sino como la formulación de un Derecho Objetivo.

⁶⁴ En tal sentido, cabe recordar que dicho método de interpretación se encuentra “validado” desde el punto de vista positivo, en virtud de lo preceptuado por el artículo 20 del Código Civil patrio y el artículo 5° del Código Tributario Uruguayo.

⁶⁵ VANONI, E. *La Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Madrid. 1973, págs. 241 y ssgg.

⁶⁶ *Idem*.

⁶⁷ *Idem*.

⁶⁸ La interpretación que propugna la Administración Aduanera uruguaya, alude tácitamente al “desuetudo”, como la derogación por vía consuetudinaria (CLARÍA OLMEDO, J. A. *Derecho Procesal Penal*. Tomo I. Marcos Lerner Editora, Córdoba, 1984, pág. 70.), por su no aplicación por parte de la propia Administración; o derogación implícita, por vía de la propia Ley N° 16.320, concretamente, por el artículo 150.

Así, según esta tesis, en cualquiera de las dos modalidades mencionadas, descartables ambas, se llega al absurdo de sostener que el poder constituyente del Estado de Derecho radica sólo formalmente en la Administración (Aduanera, en este caso), ya que quienes tienen la última palabra en materia de creación de las normas, terminan siendo los jefes de la Administración, y no los Legisladores, tal como lo establece la Constitución Nacional.

⁶⁹ Nótese, una vez más, que en ambos casos, se trata del mismo Legislador que analizó, examinó, descartó y finalmente, aprobó, ambas normas de manera contemporánea, y sin que sufrieran ulteriores modificaciones. En tal sentido, cualquier interpretación – ya no jurídica – sino razonablemente adecuada, nos lleva a descartar dicha posibilidad.

⁷⁰ LABANDERA, P. “La responsabilidad de los directores y administradores de sociedades comerciales por infracciones fiscales aduaneras, en Uruguay”, en *Revista Tributaria*, Tomo XXXVII, Número 214, Enero – Febrero 2010, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo, 2010, págs. 79 y ssgg.

⁶⁰ *Idem*.

⁶¹ Ver al respecto, en: www.parlamento.gub.uy y www.impco.com.uy.

⁶² Ver al respecto, en: www.parlamento.gub.uy y www.impco.com.uy.

infracción aduanera de valor a los Despachantes de Aduana, confirmaremos que – toda vez que se intente tipificar una infracción aduanera de valor (esto es, las normalizadas por los artículos 149 y 150 de la Ley N° 16.320) – las misma deberá serlo en sede de responsabilidad subjetiva, y a título de culpa o de dolo.

Ahora bien, a pesar de su contradictoria evolución en materia de redacción, lo que esta claro – tanto por su adecuada interpretación histórica, como lógico – sistemática – es que el Legislador Nacional, tanto al “autonomizar” las diferencias de valor cuando se dictaron los artículos 12 y 13 del Decreto – Ley N° 14.629 (que originalmente eran reguladas junto con todas las diferencias, en el artículo 246 de la Ley N° 13.318), como con sus sucesivas modificaciones, incluso en el ultimo caso (artículos 149 y 150 de la Ley N° 16.320), lo que quiso hacer, fue introducir el régimen de

responsabilidad subjetiva para este tipo de infracciones aduaneras de valor.

Y lo expresado tiene una “doble confirmación”: por un lado, una “confirmación histórica”, que surge de la discusión del proyecto correspondiente, en el seno del entonces Consejo de Estado, organismo que aprobó el Decreto – Ley N° 14.629; y por otro lado, una “confirmación normativa”, que surge de la propia evolución de las normas y su actual culminación con la consagración de los artículos 149 y 150 de la Ley N° 16.320.

Y los dos aspectos referidos, analizados desde la Teoría de la interpretación jurídica, pueden resumirse del siguiente modo, a saber:

En primer término, en lo que a la “confirmación histórica” aludida refiere, cabe recordar que el Profesor EZIO VANONI⁷¹ – analizando los elementos esenciales en todo proceso de interpretación, y tal como ya anotáramos – distingue en primer lugar, al elemento histórico, “con cuya ayuda se pretende reconstruir la voluntad del Estado contenida en la norma, tal como se

concibió en el momento de su emanación”. Y al analizar dicho elemento, para lo cual hemos recurrido al Mensaje que oportunamente remitiera la Comisión de Finanzas del Consejo de Estado⁷², a dicho órgano y la ulterior discusión a nivel del pleno⁷³, se confirma lo expresado, esto es, que se quiso expresamente pasar de un régimen de responsabilidad objetiva (que regía hasta ese momento, para todas las infracciones fiscales aduaneras), a un régimen de responsabilidad subjetiva, en una primera etapa, únicamente para las infracciones vinculadas al valor de la mercadería. Así, entre otras opiniones, al momento de la discusión referida, se manifestó lo siguiente: “... lo que ocurre acá es que hay un problema de táctica. Quizá, por pretender demasiado, la totalidad, como sería, evidentemente, la derogación de dicha disposición⁷⁴, nos quedamos sin nada... (...). Sin embargo, la propia administración quiso respaldarse represivamente en la aplicación de este mecanismo que es una buena medida revolucionaria, sobre todo por el concepto de valor en la Aduana. Y como quiso respaldarse aumentó gravemente la

sanción en materia de diferencia de valores. Pero como compensación – adviértase que es todo un problema político y no precisamente jurídico – abrió una pequeña brecha en su recinto abroquelado, decía yo, de la responsabilidad objetivo, dando como excepción esta posibilidad de que el principio de la subjetividad empiece a caminar en materia de represión aduanera”⁷⁵.

Y en segundo término, en lo que a la “confirmación normativa” corresponde, seguiremos también el planteo metodológico efectuado por el Profesor VANONI, Así, al reseñar el segundo elemento esencial en todo proceso de interpretación, esto es, el elemento lógico de interpretación⁷⁶, el referido jurista nos recordaba que es quizás el mismo, en cualquiera de sus dos vertientes de análisis, el de la ratio legis (esto es, el fin particular que se propone con la ley), o el del aspecto sistemático o de la realidad de la situación (vale decir, la relación del precepto legal con las disposiciones de leyes afines del ordenamiento jurídico patrio)⁷⁷, el que puede llevarnos a la interpretación que entendemos jurídicamente adecuada.

Y en este sentido, de una lectura y análisis de todo el ordenamiento jurídico fiscal y sancionatorio, además de – claro está, el específicamente aduanero – surgen las siguientes conclusiones:

- En cuanto a la ratio legis, luego de examinar la actual redacción de las normas predichas, la solución propugnada – en nuestro concepto – resulta contundente. Véase que el “giro” (“tiendan a distorsionar u ocultar”) explícito de los “verbos nucleares” utilizados, así como la necesaria coordinación y “lectura conjunta” de las dos infracciones, como ya hemos señalado en capítulos anteriores del presente trabajo, no hacen mas que confirmar lo expresado, esto es, en materia de infracciones aduaneras de valor, el régimen de responsabilidad consagrado, es la responsabilidad subjetiva. Y ello se confirma con la redacción que reciben los dos apartados finales del artículo 150 de la Ley N° 16.320. Mientras que en el penúltimo apartado se dice que “la responsabilidad de esas infracciones será siempre del importador... (...). sin perjuicio de la que se

pueda hacer efectiva contra el despachante o solicitante de la operación”; en el último apartado se estatuye que “lo dispuesto en este artículo referido a la responsabilidad rige, exclusivamente para diferencias de valor”, con lo cual, acota el régimen de responsabilidad subjetiva, solamente a las hipótesis de infracciones de valor. Y por último, el artículo 150 in fine recuerda – con lógica conceptual – “no excluyendo lo dispuesto por el artículo 284 de la Ley 13.318”; situación que contemplará aquellas hipótesis en que – luego de la correspondiente investigación y sustanciación procedimental – se arribe a la conclusión de que lo que a priori aparecía como una supuesta infracción de valor, resultó ser en realidad, por ejemplo, una infracción de contrabando, todo lo cual resulta sustancialmente consistente con el antepenúltimo apartado del mismo artículo 150 que se analiza, y que reza: “si los hechos dieran lugar simultáneamente a más de una

⁷¹ VANONI, E. *La Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Madrid, 1973, págs. 241 y ssgg.

⁷² Anexo I al Repartido N° 1155, de 20 de noviembre de 1975.

⁷³ Discusión publicada en el Diario Oficial N° 19.966 de 28 de diciembre de 1976.

⁷⁴ El Consejero opinante, se está refiriendo al artículo 287 de la Ley N° 13.318, que consagra a texto expreso la responsabilidad objetiva, para el resto de las infracciones fiscales aduaneras.

⁷⁵ Intervención del Consejero Viana Reyes, en la sesión del pleno del Consejo de Estado donde se discutió el proyecto de Decreto – Ley oportunamente remitido y finalmente aprobado.

⁷⁶ Ídem.

⁷⁷ Ídem.

infracción aduanera, se aplicará la sanción mayor”.

• Por su parte, en cuanto al aspecto sistemático o de la realidad de la situación (esto es, a la vinculación existente entre el precepto legal analizado y las disposiciones de leyes afines del ordenamiento jurídico

⁷⁸ Así lo consagran – a título de ejemplo, y en numerosas normas – el Código Tributario Uruguayo y el Código Penal patrio.

⁷⁹ Como concluye en su estudio sobre la valoración del dolo en el delito, el Profesor catalán RAMÓN RAGUÉS i VALLES, en su excelente obra: *El dolo y su prueba en el proceso penal*, Ed. J. M. Bosch, Barcelona, 1999, pág. 520.

⁸⁰ ZORZONA PÉREZ, J. J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los Principios constitucionales del derecho sancionador)*, Ed. Civitas, Madrid, 1992, pág. 209.

⁸¹ Artículo 152.- Sustitúyese el artículo 25 del decreto-ley Nº 14.629, de 5 de enero de 1977, por el siguiente:

“ARTÍCULO 25.- Los errores cometidos en la declaración de valor de las mercaderías que puedan advertirse y calificarse como de buena fe en mérito a la documentación aportada en el acto de presentación de la declaración de valor estarán exentos de sanción.

Los errores cometidos en dicha declaración de valor, que no pudieren advertirse y calificarse como de buena fe en mérito a la documentación aportada en el acto de la presentación y puedan traducirse en perjuicio fiscal, serán sancionados con una multa equivalente al 20% (veinte por ciento), de los gravámenes que correspondan a la mercadería a importar.

La comprobación de la reiteración de errores como los indicados en el inciso primero será sancionada con multas progresivas, que se establecerán desde un mínimo equivalente a 10 UR hasta un máximo de 50 UR. El Poder Ejecutivo reglamentará la presente disposición.

Lo dispuesto en el presente artículo es sin perjuicio de lo establecido en el artículo 13 de la presente ley y en el artículo 287 de la Ley Nº 13.318, de 28 de diciembre de 1964.

Es de exclusiva competencia de la Dirección Nacional de Aduanas la valoración y verificación de todas las mercaderías declaradas en los despachos de importación y que se pretendan introducir en el país.”

⁸² QUINTERO OLIVARES, G. “La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho penal”, en *Revista de Administración Pública*, 1991, septiembre – diciembre, número 126, pág. 263.

patrio), a los efectos de confirmar la postura adoptada, deberíamos poder demostrar que, para que la infracción fiscal (aduanera, en la especie), sea considerada como tal, se requiere la concurrencia de dolo o culpa ⁷⁸. Y ello, a nuestro criterio, es así, por los fundamentos que seguidamente se expresan. Así, debemos recordar que, el dolo, supone conocer y querer una determinada conducta y su valoración resulta ciertamente compleja. Sin embargo, el hecho de que el dolo sea conocer y querer una determinada conducta, no implica indagar en la mente del sujeto activo para determinar su concurrencia. Por ello, si se sancionara a un sujeto, únicamente cuando se averiguaran determinados datos psíquicos que concurrieren en el momento de realización del comportamiento objetivamente típico, sencillamente sería imposible sancionar por la comisión de una infracción dolosa ⁷⁹. De ahí que, como haya señalado con acierto ZORZONA PÉREZ, “...dadas las insalvables dificultades para investigar el aspecto psicológico del comportamiento humano, haya de acudirse (...) a

los datos o circunstancias objetivas que acompañan a la conducta típica”, para a partir de la constatación de dichas circunstancias, presumir la concurrencia del fenómeno psicológico que constituye el dolo ⁸⁰. Es por eso que, el objeto de investigación no ha de ser en puridad ese aspecto subjetivo, sino los hechos objetivos a partir de los cuales pueda inferirse el obrar doloso del presunto infractor. Y esa es – en nuestra opinión – la solución que ha querido adoptar el Legislador de la Ley Nº 16.320, siguiendo la tendencia imperante desde el dictado del Decreto – Ley Nº 14.629, al redactar los artículos 149 y 150 de la Ley Nº 16.320. En dicho sentido, entendemos que el Legislador ha tratado de delimitar las circunstancias objetivas más frecuentes en la comisión de estas infracciones que ponen de manifiesto el actuar doloso del sujeto infractor. En efecto, en contraste con la parquedad de la normativa anterior, se aprecia una tendencia hacia la “normativización” del dolo, lo cual se ve confirmado con la – igualmente – confusa redacción del artículo 25 de la misma Ley Nº 16.320 ⁸¹. De esta manera, se delimitan aquellos supuestos en los

que la concurrencia de determinados elementos objetivos, permite inferir razonablemente la intención defraudadora por parte del obligado aduanero en la comisión de la infracción. Es así que, constatada la concurrencia de tales elementos, en principio, se prueba suficientemente la existencia de dicha circunstancia, y desde ese momento, corresponderá al presunto infractor la carga de probar la concurrencia de otros elementos o indicios a partir de los cuales demostrar la inexistencia del dolo. Desde nuestra óptica de análisis, este nivel de concretización, a pesar de las críticas que puedan realizarse sobre algunos de sus aspectos, no parece desacertado en la medida en que favorece la seguridad jurídica y circunscribe la actuación de la Administración Aduanera, a la hora de imponer sanciones. Además, como bien señala el Profesor QUINTERO, es comprensible que el sistema administrativo sancionador se apoye fundamentalmente en hechos externos u objetivizados. Y es en ese entendido que claramente – también en este caso – se cumple con los requisitos exigidos por

el Profesor VANONI, ante lo cual, podemos reafirmar lo expresado precedentemente: se da en la especie la requerida “confirmación normativa”.

7. A modo de conclusión.

El dinamismo de los negocios, la complejidad de los escenarios en los que se desenvuelve la gestión del comercio internacional en punto a la responsabilidad aduanera de los operadores intervinientes, en general, y de los Despachantes de Aduana, en particular, no ha sido acompañado por el régimen aduanero en estudio. La ley no se ha ajustado a estas circunstancias las que, seguramente, no existían – al menos como en la actualidad – en los tiempos de sanción de la Ley Nº 16.320.

Nuestro sistema, por ello, no confiere más certeza jurídica que aquella elaborada por una incipiente corriente Doctrinaria y una promisorio corriente jurisprudencial que está llevando a los Jueces, a colocar esta responsabilidad personal y solidaria dentro de los justos límites. De allí la apelación a los principios jurídicos (puntualmente el principio de culpabilidad) más

que a la norma positiva y en privilegio evidente del valor superior Justicia.

La necesidad de proteger los intereses de la recaudación, aún a riesgo de comprometer el valor Justicia que todo ordenamiento jurídico tiene la obligación de tutelar, implica, como sostiene el Profesor español PÉREZ DE AYALA, que los sistemas tributarios opten – siempre, de hecho – por dar preeminencia a las exigencias de la coactividad del impuesto por encima de las exigencias de Justicia, cuando se plantean los aludidos supuestos de incompatibilidad lógica entre unas y otras ⁸³.

Como enseña VILLEY, “la misión del Derecho no es que el individuo sea justo, ni vigilar la virtud del individuo ni siquiera regular su conducta. Nada le importa al jurista que subjetivamente yo sea honesto y lleno de buenas intenciones hacia las finanzas públicas; únicamente le importa que pague mi impuesto; y todavía con más precisión (ahí reside la misión de la ciencia del Derecho): le importa definir la parte de impuesto que me corresponde pagar... La idea del Derecho ha salido de la idea de Justicia, pero

con Aristóteles el Derecho ha conquistado autonomía⁸⁴. En otras palabras, el Derecho es reparto, es dar a cada uno lo suyo. Por esta razón, de admitir la interpretación sostenida invariablemente por la Administración Aduanera uruguaya, de que el artículo 149 de la Ley N° 16.320

⁸³ PEREZ DE AYALA, J. L. "El Derecho positivo tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico. ¿Una antítesis insalvable?"; en *Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, diciembre 2003. Señala el autor que "entre la nota de la coactividad del tributo – de una parte – y los La existencia de la causa que motiva la imposición, la finalidad fiscal que persigue la contribución y la justicia del tributo – en donde la capacidad contributiva juega un rol decisivo – dan coherencia y legitiman al sistema normativo. La mera coactividad de hecho plasmada en una norma positiva implicaría que el valor Justicia se transforma no el objetivo final sino en un valor anhelable, apetecible, un valor de referencia, a considerar, a tomar en cuenta pero no esencial. Es decir, se privilegia la norma (que encierra la nota de coactividad) por sobre la causa de la imposición, perdiéndose de vista que el valor Justicia es lo esencial".

⁸⁴ VILLEY, M. *Compendio de Filosofía del Derecho. Definiciones y fines del Derecho*. Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1979, pág. 87.

⁸⁵ Así, a título de ejemplo cabe recordar la sentencia N° 127 de 9 de marzo de 2000 de la Suprema Corte de Justicia, que refiriéndose al tema analizado sostenía: "... La Sala no comparte el criterio del a quo porque conforme a lo dispuesto en el artículo 284 L. 13.318, debe entenderse que la responsabilidad del Despachante nace por mandato legal y puede o no haber coincidencia entre responsable e infractor; si no la hubiese aparece el concepto de responsabilidad subsidiaria de quien comió el ilícito (infractor). Es decir, puede haber o no responsabilidad del Despachante. Si no la hubiere, ello no excluye la eventual responsabilidad de un tercero si este infringe la normativa aduanera". Y en el siguiente, desarrollando el criterio indicado, expresa: "si bien hubo intervención del Despachante en la introducción de la mercadería al país, el mismo no fue incluido como sujeto pasivo de la relación procesal... por considerarse, obvio es, que no había tenido participación en eventual infracción aduanera por lo cual los procedimientos continuaron con los denunciado".

no resulta aplicable a las infracciones de valor, y de que – además – el régimen de responsabilidad aplicable a dichas infracciones, es el de la responsabilidad objetiva, entonces deberíamos consentir también que no estamos ante la presencia de un sistema de garantía del crédito tributario, sino ante una sanción, lo cual no resulta consistente desde el punto de vista conceptual.

He aquí la incoherencia del sistema en análisis que tuvo que ser encorsetado – dentro de los límites del valor Justicia – a través de la Jurisprudencia de los Tribunales que se ha encargado, en esporádicas ocasiones en las que han sido llamados a decidir éstas cuestiones, a dar preeminencia a este valor, encontrando en los casos concretos, las causas que – previstas en el texto legal – permiten excluir de responsabilidad a Despachantes de Aduana que han sido colocados en la imposibilidad de cumplir por razones ajenas a su oportuno proceder⁸⁵.

Su precaria regulación requiere de la labor de la Jurisprudencia que modela y limita el sistema de responsabilidad personal y subsidiaria de los

Despachantes de Aduana, de manera que se destilen las impurezas que contiene la ley positiva. En otros términos, los principios jurídicos contribuyen a la solución de la cuestión, aportando las argumentaciones suficientes con el firme propósito de que impere el valor Justicia en la solución de los casos particulares.

Tanto el artículo 149 como el 150 de la multicitada Ley N° 16.320, establecen la posibilidad de llamar a responsabilidad al "Despachante de Aduanas o solicitante" de la respectiva operación aduanera de importación (apartado tercero del art. 150 de la Ley N° 16.320), para el caso de que – quien es obviamente, el responsable directo (esto es, el "importador de la mercadería o de su mandante si actuara por poder"), no abone las sumas debidas. Y el tipo de responsabilidad que se consagra, es la "responsabilidad subsidiaria".

Ahora bien, al establecer la "responsabilidad subsidiaria" del "Despachante de Aduanas o solicitante", ello presupone desde el punto de vista conceptual – como conditio

sine qua non para la aplicación de dicha responsabilidad subsidiaria – también, una responsabilidad personal del referido Agente Privado de Interés Público, en la comisión de la supuesta infracción fiscal aduanera de valor. Esto es, la aplicación del principio de culpabilidad.

Por tanto, aún en el caso de que el "importador o su mandante", no cumplan con la norma tributaria correspondiente, el Despachante de Aduana interviniente, no será responsable si no existe prueba alguna de que tuvo participación en la supuesta maniobra o ardid. Aún más, incluso, para el caso de que existan indicios o presunciones de que tuvo algún tipo de vinculación con la supuesta maniobra infraccional, no podrá ser castigado si prueba que estuvo imposibilitado de cumplir adecuadamente su tarea por causas ajenas a él, es decir, que el incumplimiento de la obligación no le es atribuible.

Este dato, aunque autoevidente, nos permite considerar que la producción del Derecho no es determinada sólo por la voluntad creadora del

Legislador, sino que – por el contrario – el Derecho, como disciplina práctica, está anclado en la realidad. Y es por ello que son los Jueces los encargados de ejercer – porque así los mandata la Ley – un "control de compatibilidad del régimen con los principios jurídicos"⁸⁶.

En definitiva, se trata de dimensionar en su justa posición a los principios como "criterios de valor de la realidad"⁸⁷. Recuerda al respecto el prestigioso Profesor de la Universidad de Turín GUSTAVO ZAGREBELSKY que: "la concepción del derecho por principios, tiene los pies en la tierra y no la cabeza en las nubes. La tierra es el punto de partida de desarrollo del ordenamiento, pero también el punto al que éste debe retornar. Naturaleza práctica del derecho significa también que el derecho, respetuoso con su función, se preocupa de su idoneidad para disciplinar efectivamente la realidad conforme al valor que los principios confieren a la misma. Así, pues, las consecuencias prácticas del derecho no son en modo alguno un aspecto posterior, independiente y carente de influencia sobre el propio

derecho, sino que son un elemento cualificativo del mismo"⁸⁸.

En este sentido entendemos que las normas examinadas, y en especial, el artículo 150, se enrollan en la "teoría subjetivista de la responsabilidad", a consecuencia de la cual, la persona que obra sin culpa, no puede ser considerada como infractor, salvo casos especiales que pueda prever la propia ley^{88 89}. De de esta manera, se ha sepultado la aplicación de

⁸⁶ ALTAMIRANO, A. *Responsabilidad Tributaria de los Administradores de Entes Colectivos. Desde la perspectiva del actuar en lugar de otro*. Tesis Doctoral, Universidad Rovira i Virgili, Tarragona, 2008 (inédita).

⁸⁷ Idem.

⁸⁸ ZAGREBELSKY, G. *El derecho dúctil*. Ed. Trotta, Tercera Edición, Valladolid, 1999, pág. 122.

⁸⁹ BONZÓN, J. C. *Derecho Infraccional Aduanero*, Ed. Hammurabi, Buenos Aires, 1987, pág. 76.

⁹⁰ EDWARDS, C. E. *Régimen penal y procesal penal aduanero*, Ed. Astrea, Buenos Aires, 1995, pág. 99.

⁹¹ Así ROSSANA FERRARI MARTINO, en "La responsabilidad prevista en el art. 287 de la Ley N° 13.318 (régimen represivo aduanero), ¿es objetiva?"; publicado en la *Revista de Comercio Exterior y Aduana*, Tomo 3, año 1997, págs. 67 afirma que: "La norma aduanera parece compartir con la norma Penal, elementos como la 'tipicidad', la 'imputabilidad', la 'antijuricidad', la 'prevención de una sanción o pena con fines ejemplarizadores o intimidatorios... Ello nos permite afirmar, sin tomar especial posición respecto a la naturaleza jurídica de la infracción aduanera, que muchos de los Principios Generales de Derecho Penal son aplicables en el Derecho Aduanero, o al menos inciden en él de forma determinante" (ello en cuanto al aspecto represivo de las infracciones aduaneras).

⁹² GONZÁLEZ BIANCHI, P. "Algunos aspectos de la responsabilidad de los despachantes de Aduana", en *Revista de Comercio Exterior y Aduana* N° 1, año 1995, FCU, Montevideo, 1995.

la responsabilidad objetiva en materia de infracciones de valor, revalidándose, una vez más, el aforismo de que “no hay pena sin culpa”⁹¹. Y ello porque, el tipo culposo infraccional aduanero, describe incumplimientos de los deberes y obligaciones puestos a cargo de los diferentes operadores intervinientes (en la especie, los Despachantes de Aduana), castigando formas de actuación desarregladas y desatentas al cuidado y diligencia que son determinadas o determinables por el Legislador a modo de deberes u obligaciones⁹³, por lo cual, la conducta será atípica, toda vez que el causante cumpla el deber de cuidado exigido, es decir, cuando haya observado los deberes impuestos, y cuando por alguna razón, no lo haga, sean éstos – deberes sustanciales o formales – será castigado, pero sólo cuando exista dolo o culpa⁹⁴.

En conclusión, el Despachante de Aduana, en las infracciones de valor, responderá solamente en aquellos casos en que su actuación dé lugar a una contribución o reforzamiento accesorio de la conducta infraccional

del autor (como regla, el importador. Es por ello que el Legislador estableció que “La responsabilidad de estas infracciones será siempre del importador de la mercadería o de su mandante si actuara por poder”), redundando en la producción del resultado.

Así, con la prueba de aquel “actuar positivo” del Despachante de Aduana, se pondrá de manifiesto que el sujeto tuvo representación cabal del efecto contributivo de su intervención, pero en caso contrario, no podrá ser llamado a responsabilidad. Y ello porque, como recuerda BACIGALUPO, en razonamiento que resulta conceptualmente trasladable al presente examen, el ilícito (penal) es, ante todo, la infracción de una norma⁹⁵.

⁹¹ VÁZQUEZ, J.C. “Las infracciones aduaneras argentinas. Incumplimiento de los deberes impuestos”, en *Revista de Derecho del Mercosur*, Ed. LA LEY, Año 2, N° 3, junio de 1998, pág. 172.

⁹² LABANDERA IPATA, P. “Régimen infraccional en el Código Aduanero del MERCOSUR. Análisis comparado con nuestra legislación vigente”, en *Revista de Comercio Exterior y Aduana*, Tomo 5, FCU, Montevideo, año 1998, pág. 18.

⁹³ BACIGALUPO, E. “La función del concepto de norma en la dogmática penal”, en A.A.V.V., *Estudios de Derecho Penal en homenaje al Prof. Luis Jiménez de Asúa*, 1986, pág. 61 y también en *Principios de Derecho Penal. Parte General*, Akal, 3ra. Edición, Madrid, 1994, pág. 11.

El tránsito aduanero Los principios de tipicidad y congruencia Su adecuada aplicación a nivel judicial



Dr. Pablo Labandera

* Abogado especialista
en Derecho Aduanero

* Director Académico de la Escuela de
Formación Profesional en Comercio
Exterior y Aduana / ADAU



Juzgado Letrado de Primera Instancia de Rivera.
SENTENCIA DEFINITIVA N° 52
de 16 de julio de 2010
Rivera, 16 de julio de 2010.

VISTOS:

Para sentencia definitiva de primera instancia, estos autos caratulados: "H. M. y otros C/ XX y JJ S.A. Imputación de infracción aduanera", Ficha I.U.E. N° 327-259/2007, tramitados ante este Juzgado Letrado de Primera Instancia de Rivera de Primer Turno, con intervención de la Fiscalía Letrada Departamental de Rivera de 2° Turno.

RESULTANDO:

I) Surge de fojas 1 que, el 16 de agosto de 2007, en el Depósito Fiscal Único de esta ciudad, los

funcionarios de la Dirección Nacional de Aduanas, Sres. H. M., R. V. e I. DS, en presencia del encargado de CAVIMAR, Sr. N. O., en oportunidad de realizar el desglose de mercaderías a efectos de la entrega a sus consignatarios, constataron una diferencia de mercaderías de más de las declaradas en el D.U.A. N° 786081/2007 del viaje N° 809612, que arribó el 8 de agosto de 2007, tramitada por la Firma despachante XX, siendo el importador JJ S.A. La mercadería iba destinada a varios Free Shops. Se advirtió que habían, además de las mercancías declaradas, las siguientes: doscientos ochenta y ocho (288) botellas de whisky marca "GLENFIDDICH", 12 años, envase de un litro cada una y 120 estuches de cuero de promoción, conteniendo cada uno un tubo cigarrera y una petaca.

Los mencionados enteraron al Sr. Administrador, Don B.G., quien dispuso la incautación de la mercadería y la elevación del acta labrada, extremo que se cumplió, adjuntándose fotocopia del D.U.A. y de las facturas comerciales (fs. 1/31).

II) A fs. 31 vto., la autoridad administrativa indicó que la situación podría encuadrar dentro de lo establecido en el artículo 253 de la Ley N° 13.318. Entonces, se realizaron las operaciones previstas en el artículo 268 de la citada norma (fs. 33) y atento al valor establecido, se declinó competencia ante esta Sede (fs. 33 vto.)

III) Recibidos los autos, pasaron en vista fiscal, que solicitó se recibiera la declaración de los

involucrados (fs. 35), lo que se cumplió de fs. 54 a 57.

Tanto JJ S.A. como el Sr. XX pidieron la clausura de las actuaciones y su archivo, como surge de los sendos escritos que obran a fs. 61/65 y 67/76, respectivamente.

Previa vista fiscal, por Sentencia Interlocutoria N° 511, de 17 de julio de 2008, se desestimó lo requerido, por ahora y sin perjuicio (fs. 79/81 vto.).

Antes, el Ministerio Público (fs. 68) había indicado que a fin de formalizar las actuaciones correspondientes, debía tenerse por denunciante a los funcionarios aprehensores y por denunciados a los representantes de JJ S.A.

Dicha solicitud fue recogida por la Sede, en Decreto N° 703, de 5 de septiembre de 2008 (fs. 82), intimándoseles a los funcionarios y a JJ S.A. la constitución de domicilio, bajo apercibimiento de tenerlo por constituido en los estrados.

Efectuadas las intimaciones (fs. 83/86) y no habiendo constituido el domicilio, se hizo efectivo el apercibimiento (fs. 87).

IV) Los autos fueron puesto de manifiesto por Providencia N° 235, de 22 de abril de 2009 (fs. 90).

Vencido el plazo sin haberse ofrecido prueba, pasaron en vista fiscal, quien no solicitó otra diligencia probatoria (fs. 93 vto.).

Así, a través del Decreto N° 649, de 5 de agosto de 2009, se

confirió traslado al Ministerio Público a los efectos previstos en el artículo 272 de la Ley N° 13.318.

La Sra. Fiscal, en escrito de fs. 96/96 vto. historió los hechos, indicó los medios probatorios, fundó el derecho y, en definitiva, solicitó que se condene a los denunciados por la comisión de una infracción aduanera de Diferencia, prevista en el artículo 246, literal C) de la Ley N° 13.318, teniendo presente lo previsto en el artículo 284 de la citada norma y procediendo al comiso y adjudicación de la mercadería, previo pago de los gravámenes pertinentes.

De la acusación fiscal se confirió traslado a la parte denunciada (fs. 97), contestando aquella e indicando que correspondía archivar las actuaciones ya que no nos encontrábamos ante una infracción aduanera de diferencia, por los fundamentos que expresa en su libelo de fs. 99/100 vto.

Finalmente, se citó a las partes para sentencia en legal forma (fs. 101), subiendo estos autos al despacho para su efectivo dictado el 3 de mayo de 2010 (fs. 101 vto.).

CONSIDERANDO:

I) Que habremos de desestimar

la demanda acusatoria formulada por la Sra. Representante del Ministerio Público y Fiscal y, en su mérito, absolver a los denunciados -representantes de JJ S.A.- por los fundamentos que desarrollaremos a continuación.

II) Son elementos típicos de infracción aduanera de diferencia: a) que haya una declaración del solicitante de la operación, hecha en el permiso que se debe presentar por escrito ante la Aduana; b) que se trate de operaciones regulares de importación o despacho o de exportación o salida; c) que la irregularidad se compruebe al hacerse la verificación del caso; y, d) que haya pérdida o posibilidad de pérdida de la renta fiscal. (Cfm.: COLOMBO, Eric Héctor y TORELLO, Luis; "Procesos Jurisdiccionales Aduaneros", pág. 11, Ediciones IDEA, Montevideo, 1980).

El Código Aduanero establece que:

a.- Son operaciones aduaneras, las de desembarque y embarque y las de entrada, salida y tránsito de mercaderías (art. 43).

b.- Son operaciones de entrada de mercaderías a plaza, la importación, retorno y admisión temporaria. Son operaciones de salida de mercaderías de plaza la exportación, reexportación y

salida temporal. Mientras que son operaciones de tránsito de mercaderías por el territorio aduanero nacional, el removido y el reembarque. El trasbordo se considera tránsito directo.

c.- La importación consiste en la introducción a plaza para el consumo de mercaderías procedentes del exterior del territorio aduanero nacional, sujetas al pago de tributos o al amparo de las franquicias correspondientes (art. 49).

d.- La exportación consiste en la salida de plaza, para ser consumidas en el exterior del territorio aduanero nacional, de mercaderías nacionales o nacionalizadas, sujeta al pago de tributos o al amparo de las franquicias correspondientes (art. 52).

e.- El tránsito aduanero es el régimen por el cual las mercaderías que se encuentran sometidas a control de la Aduana, son transportadas dentro del territorio aduanero, estén o no destinadas al extranjero (art. 56).

f.- Por territorio aduanero o área aduanera nacional se entiende el ámbito geográfico dentro del cual son aplicables las disposiciones aduaneras de la República, comprendiendo la tierra firme insular del país, sus aguas jurisdiccionales y el espacio atmosférico que a ambas cubre, así como también

incluye los enclaves aduaneros nacionales, que son aquella parte del territorio de otro país en cuyo ámbito geográfico se permite la aplicación de nuestras disposiciones aduaneras. En cambio, quedan fuera del territorio aduanero nacional, las zonas francas, puertos francos y otros exclaves aduaneros establecidos o a establecerse en el territorio nacional. Exclave aduanero es una parte de nuestro territorio en el cual no son aplicables las disposiciones aduaneras nacionales y también donde se permite la aplicación de disposiciones aduaneras extranjeras (arts. 5 y 6).

III) En autos, en ocasión de realizarse el desglose de mercaderías a efectos de la entrega a sus consignatarios, se constató una inconsistencia en el D.U.A. N° 001-2007-786081, descripta en el Resultando I).

De dicho documento se desprende que estamos ante una operación de tránsito, tratándose de mercadería que no había ingresado al territorio aduanero nacional y estaba destinada "free shops" de esta ciudad, extremo que es corroborado por el funcionario aduanero a fs. 56/56 vto. de obrados.

Cabe precisar, por otra parte, que el Código Aduanero es

aplicable en cuanto a los Tax Free Shops, puesto que, como vimos, conforme al art. 6 de la Ley N° 15.691, inc. 2: "por exclave aduanero se entiende la parte del territorio del país, en cuanto ámbito geográfico donde las disposiciones aduaneras no son aplicables, y también la parte del país en cuyo ámbito geográfico se permite la aplicación de las disposiciones aduaneras de otro país". Por consiguiente, los denominados Tax Free Shops, son exclaves y no integran el territorio aduanero nacional (art. 5 inc. final). (Cfm.: T.A.C. 6° (Bossio -r-, Hounie, Martínez), en sentencia N° 102/04, de 25 de abril de 2004, publicada en L.J.U., Edición on line, Suma 132085).

Por tanto, no configurándose los requisitos típicos de la infracción aduanera de diferencia, en especial porque ella no está prevista para la operación aduanera de tránsito y sí respecto a las operaciones regulares de importación o despacho y en las de exportación o salida, corresponde absolver a los denunciados, ordenando la restitución de la mercancía incautada.

Debe tenerse presente que los únicos denunciados de autos son los representantes de la empresa, atento a lo solicitado por el Ministerio Público y Fiscal

a fs. 68 y recogido por la Sede, a través del Decreto N° 703, de 5 de septiembre de 2008 (fs. 82), que no fue objeto de impugnación. Ello, dejó fuera de la litis al despachante de aduana, XX, a quien -naturalmente- a partir de tal circunstancia del proceso no se le notificó ninguna otra providencia.

Por los fundamentos expuestos, lo dispuesto en el artículo 246 de la Ley N° 13.318, normas citadas y demás complementarias y concordantes, FALLO:

ABSUÉLVASE A LOS DENUNCIADOS DE AUTOS, ORDENÁNDOSE LA DEVOLUCIÓN DE LA MERCADERÍA INCAUTADA.

NOTIFÍQUESE PERSONALMENTE AL MINISTERIO PÚBLICO, A LOS DENUNCIANTES Y A LOS DENUNCIADOS.

HONORARIOS FICTOS: 5 (CINCO) B.P.C. CONSENTIDA O EJECUTORIADA, REMÍTASE A LA ADMINISTRACIÓN DE ADUANA DE RIVERA PARA SU CUMPLIMIENTO.

OPORTUNAMENTE, ARCHÍVESE.

1. A modo de introducción.

Procederemos seguidamente a comentar una excelente sentencia judicial, dictada por el Señor Juez Letrado de Primera Instancia de Rivera de Primer Turno, Dr. Marcos Seijas, la cual – con un profundo sentido garantista – “ajusta” su decisión al respeto integral de dos principios cardinales del Derecho Sancionatorio en general, y del Derecho Infraccional Aduanero, en especial, como lo son el principio de tipicidad y el principio de congruencia.

2. Los antecedentes del fallo que se reseña.

Como de manera muy clara repasa la sentencia examinada, los hechos controvertidos se relacionan con una operación aduanera de tránsito, respecto de la cual, al momento de efectuarse una verificación, surge una diferencia de mercaderías, en más, razón por la cual, los funcionarios aduaneros denunciaron, primero, y el Ministerio Público, después, entendieron que se había configurado la hipótesis infracción estatuida por el artículo 246, num. 1º, lit. C) de la Ley Nº 13.318, esto es, una infracción aduanera de diferencia.

En efecto, el encuadre jurídico que de la conducta de los denunciados (en este caso, incluso, sin que haya existido un fundamento jurídico expreso, se omitió acusar a la Firma Despachante de Aduana interviniente), formuló el Ministerio Público en su demanda – acusación, frustró completamente la posibilidad de que el hecho ocurrido – aún cuando hubiera podido ser calificado como incurso en la infracción fiscal de contrabando – lo fuere, ya que se desconocieron dos principios procesales trascendentes, a saber: el principio de tipicidad y el principio de congruencia.

Así, en la especie, el Ministerio Público acusó a uno sólo de los denunciados (el transitario / propietario de la mercadería objeto de la operación aduanera cuestionada), y además, teniendo en cuenta los hechos ocurridos (básicamente, la existencia de una diferencia de mercaderías, detectada durante una operación de tránsito aduanero), lo acusó por una infracción fiscal que no contempla dichas circunstancias, ya que la infracción de Diferencia invocada en su demanda (la

prevista por el artículo 246, num. 1º, lit. C) de la Ley Nº 13.318), solamente aplica – por expresa disposición legal – a las operaciones de importación y exportación, pero no, a la operación de tránsito aduanero.

Por tanto, el Magistrado actuante, en una minuciosa y enjundiosa sentencia – luego de realizar un prolijo repaso de la normativa vigente en materia de territorio aduanero, el concepto de exclave aduanero, las operaciones aduaneras (en especial, el tránsito), con un apropiado repaso de Jurisprudencia – falló absolviendo al único acusado.

Pues bien, de haber procedido en sentido contrario al actuado, tal como se anotara precedentemente, se habrían transgredido dos principios básicos del ordenamiento jurídico sancionatorio.

3. Algunos comentarios jurídicos sobre el fallo examinado.

En relación al principio de tipicidad, cabe recordar que es unánimemente aceptado por nuestra Doctrina y Jurisprudencia que en materia

represiva, rige especialmente el principio de tipicidad; principio que supone la perfecta coincidencia entre el supuesto hipotético consagrado por la norma y los hechos que en el mismo se subsumen.

Así, cabe recordar que, cualquier delito o infracción, para ser castigable, debe reunir los cuatro elementos que toda la Doctrina y Jurisprudencia también, de manera unánime requieren, a saber: acción, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad.

Y como decíamos, en la especie analizada no se daba la indispensable tipicidad, esto es, la necesidad de que el resultado del proceso de averiguación sobre la conducta articule con éxito en el tipo, es decir, que la conducta correspondiente presente los requisitos que la ley ha previsto anteriormente y de manera abstracta, para castigarla.

Por su parte, el principio de congruencia, que se vincula sustancialmente con los aspectos procesales (no solamente del régimen infraccional), puede resumirse del siguiente modo: la descripción material de la conducta imputada contiene

los datos fácticos recogidos en la acusación, que constituyen la referencia indispensable para el ejercicio de la defensa del imputado y la consecuente consideración del juzgador en la sentencia.

De ahí que el imputado o acusado, siempre tenga derecho a conocer, a través de una descripción clara, detallada y precisa, los hechos que se le imputan. La calificación jurídica de éstos, puede ser modificada durante el proceso por el órgano acusador o por el juzgador, sin que ello atente contra el derecho de defensa, cuando se mantengan sin variación los hechos mismos y se observen las garantías procesales previstas en la ley para llevar a cabo la nueva calificación.

El denominado “principio de coherencia o de correlación entre acusación y sentencia”, implica que la sentencia puede versar únicamente sobre hechos o circunstancias contemplados en la acusación.

En resumen, el principio referido implica dos cosas, que: a) para no violar el derecho de defensa, la sentencia no se debe apartar de los hechos descriptos en la acusación,

y que; b) se viola el derecho de defensa si, sin alterar los hechos objeto de imputación, se modifica la calificación desconociendo las garantías procesales previstas en la ley para realizar tal modificación.

4. A modo de conclusión.

La sentencia comentada se trata de una apreciable pieza jurídica que – con argumentos sólidos, pero sobre todo, con una calificación adecuada – encuadra una circunstancia fáctica que en no pocas ocasiones genera desaciertos. Por eso, lo del principio, un buen augurio de Jurisprudencia que comprendiendo la lógica comercial y aduanera de la operación de tránsito, tipifica correctamente las situaciones supuestamente infraccionales que puedan llegar a darse en relación a dichas operaciones aduaneras.

Los convenios con la aduana y el proceso aduanero

Sentencia N°. 279/2008 tribunal de apelaciones en lo civil de 6° turno.

Montevideo, 8 de octubre de 2008.

VISTOS:

En segunda instancia, estos autos caratulados: "Fisco c/ XXXXXXXXXXXXX. Imputación de Infracción Aduanera, IUE: 19-177/2004", venidos a conocimiento de este Tribunal, por virtud del recurso de apelación interpuesto por la representante del Ministerio Público y Fiscal, contra la sentencia N° 5213 de 19 de diciembre de 2007, dictada por el Sr. Juez Letrado de Aduana.

RESULTANDO:

1) Por el referido decreto, el Sr. Juez a quo dispuso: "Aceptar el convenio celebrado por la Dirección Nacional de Aduanas que luce de fs. 59 a 61, donde actuando dentro del ámbito de sus competencias se celebró el acuerdo de la tributación correspondiente. Por lo que corresponde disponer el archivo de estas actuaciones con noticia de las partes cometiéndose la notificación a la Sra. Alguacil de la Sede" (fs. 69-98).

2) Contra dicho pronunciamiento, la representante del Ministerio Público y Fiscal interpuso el recurso de apelación en estudio por entender, en lo medular, que la titularidad, el

ejercicio y la disponibilidad de la acción en el régimen contencioso aduanero corresponde, con carácter privativo y preceptivo, al representante de Fisco. Por esta razón, considera que no pueden clausurarse los procedimientos ante la celebración de acuerdos como el de autos, puesto que el Ministerio Público y Fiscal fue ajeno tanto a su gestión como a su otorgamiento.

3) Del recurso interpuesto se confirió traslado a I. F. De Uruguay S.A., quien lo evacuó abogando por el mantenimiento de la resolución impugnada.

4) Por sentencia interlocutoria N° 470 de 3 de marzo de 2008, el decisor de primer grado mantuvo la recurrida y franqueó la apelación.

5) Llegados los autos al Tribunal el 26.5.08, luego del estudio correspondiente, se

acordó sentencia en legal forma y se procedió al dictado de la presente decisión anticipada, por configurarse los requisitos del art. 200.1 CGP.

CONSIDERANDO:

I) La Sala, por el número de voluntades requerido por la ley (art. 61 inc. 2 LOT) habrá de confirmar la sentencia recurrida, manteniendo su jurisprudencia sobre los temas objeto de la alzada, examinados en un fallo anterior (sentencia N°94/08).

II) El caso de autos. En el caso, el Laboratorio Tecnológico del Uruguay presentó denuncia por presunta infracción aduanera contra la empresa I. F. de Uruguay (fs. 1-3).

El 12 de setiembre de 2007 se presentó un acta de acuerdo celebrado entre la Dirección Nacional de Aduanas e I. F. de Uruguay el 7 de setiembre de 2007, más el correspondiente

recibo de pago. En dicho acuerdo, se estableció que la reliquidación efectuada comprendía la totalidad del objeto procesal de autos, por lo que se solicitó la clausura de los procedimientos (fs. 59-62).

III) En opinión de la Sala, los agravios expresados por la representante del Ministerio Público y Fiscal no son de recibo.

Como correctamente expresa el Sr. Juez a quo, el art. 165 de la Ley N° 17.296 prevé la potestad de la Dirección Nacional de Aduana de celebrar acuerdos como el de autos.

En efecto, la citada norma establece:

"La Dirección Nacional de Aduanas, actuando directamente o por medio de sus oficinas dependientes expresamente delegadas,

podrá realizar acuerdos con los contribuyentes en las siguientes condiciones:

- 1)** El acuerdo solo podrá relacionarse con los tributos y las multas determinadas por la Administración, con posterioridad al desaduanamiento de las mercaderías en los casos en que su monto no pueda determinarse con exactitud.
- 2)** La suscripción del acuerdo no libera a contribuyente de la obligación de denunciar y satisfacer la parte de los tributos reales no contemplados en el mismo.
- 3)** La Dirección Nacional de Aduanas, en los casos del presente artículo podrá conceder prórrogas y facilidades con el régimen establecido en los artículos 32, y apartados 1º y 2º del artículo 34 del Decreto-Ley N° 14.306, de 29 de noviembre de 1974 (Código Tributario) en su redacción vigente a la fecha de la presente ley.

Los acuerdos precedentes se extenderán por acta donde comparecerá el administrado con asistencia letrada y si lo estimare pertinente, además, por contador público o

despachante de aduanas o ambos. El acta, además de los citados, será suscrita por el funcionario que detecta la situación descrita en el ordinal 1º del presente artículo y el Jefe de la División, Departamento u Oficina a que pertenezca el funcionario.

En el acta se efectuará la descripción de la situación con indicación precisa de la o las operaciones aduaneras involucradas, mención de las normas violadas o no observadas y liquidación de tributos y anexos sancionatorios y otros. Al acta se agregará copia certificada de la documentación aduanera en la que se acredita la o las operaciones constitutivas de la situación,, la que se considerará parte integrante de dicha acta”.

A juicio del Tribunal, en el acuerdo suscripto se cumplieron los requisitos exigidos por la norma transcrita para la validez del convenio, razón por la cual éste no merece reproche de especie alguna. En tal sentido, la Sala comparte los fundamentos expuestos por el TAC 1º, en sentencia citada en la

recurrida, en la que se expresa que la facultad de la aduana para celebrar acuerdos con los contribuyentes no tiene como límite temporal la iniciación del proceso aduanero, es de ir no excluye la posibilidad de que tales acuerdos se celebren durante el curso de tal proceso (sentencia N° 374/2005).

Por lo demás, cabe destacar que, en puridad, la apelante no se agravia sobre el contenido ni la legalidad del convenio, sino únicamente en cuanto a que -según su criterio- no se pueden celebrar acuerdos de este tipo una vez iniciado el proceso aduanero, posición con la que no se coincide.

Del mismo modo, es de recibo el argumento manejado en la apelada en punto a que el acuerdo celebrado dejó sin objeto al procedimiento aduanero instaurado.

POR ESTOS FUNDAMENTOS, EL TRIBUNAL RESUELVE:

Confírmase la recurrida, sin especial condenación el el grado.

Oportunamente, devuélvase a la Sede de origen.

Dra. Selva Klett (Ministra)
Dr. Felipe Hounie (Ministro)
Dra. Elena Martínez (Ministra)
Dra. Elena Celi de Liard (Secretaria Letrada)
Fa. 19-177/2004.

1.Introducción

En nuestro Derecho Aduanero, la potestad para determinar si se cometió una infracción aduanera y la imposición de su respectiva sanción al responsable, le corresponde al Poder Judicial, salvo algunas excepciones.

De esta manera, en nuestro país la solución legal de principio es que la determinación de la infracción y la imposición de la sanción se resuelven mediante una sentencia dictada como resultado de un proceso jurisdiccional y no administrativo.

El artículo 165 de la Ley No. 17.296 de 21 de febrero de 2001, facultó a la Dirección Nacional de Aduanas a suscribir convenios con los particulares. La referida norma establece lo siguiente:

Art. 165.- La Dirección Nacional de Aduanas, actuando directamente o por medio de sus oficinas dependientes expresamente delegadas, podrá realizar acuerdos con los contribuyentes en las siguientes condiciones:

- 1)** El acuerdo sólo podrá relacionarse con los tributos y las multas determinadas por la Administración, con posterioridad al desaduanamiento de las mercaderías en los casos en que su monto no pueda determinarse con exactitud.
- 2)** La suscripción del acuerdo no libera al contribuyente de la obligación de denunciar y satisfacer la parte de los tributos reales no contemplados en el mismo.
- 3)** La Dirección Nacional de Aduanas, en los casos del presente artículo podrá conceder prórrogas y facilidades con el régimen establecido en los artículos 32, y apartados 1º y 2º del artículo 34 del Decreto-ley N° 14.306, de 29 de noviembre de 1974 (Código Tributario) en su redacción vigente a la fecha de la presente ley. Los acuerdos precedentes se

extenderán por acta donde comparecerá el administrado con asistencia letrada y si lo estimare pertinente, además, por contador público o despachante de aduanas o ambos. El acta, además de los citados, será suscrita por el funcionario que detecta la situación descrita en el ordinal 1º del presente artículo y el Jefe de la división, departamento u oficina a que pertenezca el funcionario. En el acta se efectuará la descripción de la situación con indicación precisa de la o las operaciones aduaneras involucradas, mención de las normas violadas o no observadas y liquidación de tributos y anexos sancionatorios y otros. Al acta se agregará copia certificada de la documentación aduanera en la que se acredita la o las operaciones constitutivas de la situación, la que se considerará parte integrante de dicha acta. Esta norma vino a poner fin a la discusión que existía en ese momento acerca de si la Aduana tenía facultades o no para arribar a esa clase de convenios. Como surge de su texto, la potestad concedida a la Aduana comprende no solamente los eventuales

adeudos tributarios sino también las multas. Resulta obvio que las multas son las sanciones referidas a las infracciones aduaneras. De esta manera, la norma comentada creó una excepción a los principios señalados en cuanto a la necesidad de una sentencia para la determinación de una infracción y su sanción. La disposición no hace ninguna referencia expresa acerca del momento hasta el cual resultan aceptables dichos convenios ni sus efectos sobre un eventual juicio aduanero que estuviera en curso. Esto ha llevado a que algunos fiscales se opusieran a convenios suscritos por la Aduana cuando ya había un proceso judicial aduanero llevándose a cabo. La sentencia que se comenta resuelve el punto a favor de la validez de estos convenios en esas situaciones siguiendo lo que es la jurisprudencia ampliamente mayoritaria en el tema.

2. Los hechos

En el año 2004 el LATU presenta una denuncia por una presunta infracción aduanera contra una empresa.

En el procedimiento seguido ante el Juzgado Letrado de Aduana, se instruye sumario contra dicha empresa, a solicitud de la Representante Fiscal. Luego de ello, la empresa arriba a un convenio con la Dirección Nacional de Aduanas al amparo de lo dispuesto por el artículo 165 de la Ley No. 17.296. En el mismo se liquidan tributos adeudados, se reconoce una infracción aduanera y se acepta el pago de la multa correspondiente. El propio acuerdo establece que el mismo se va a comunicar al LATU y al expediente judicial, lo que efectivamente sucede. El Juez Letrado de Aduana, da vista a la representante Fiscal quien se opone a que se clausuren los procedimientos judiciales. La sentencia interlocutoria No. 5213 de 19 de diciembre de 2007, del Dr. Gustavo Pini, dispone la clausura de las actuaciones en virtud del convenio referido. La Representante Fiscal apela dicha resolución lo que provoca la intervención del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6° Turno, que culmina con la sentencia que se comenta.

3. La Apelación

La argumentación expresada por la Representante Fiscal como fundamento de su recurso de apelación fue básicamente la siguiente. Sostuvo que en este caso ya se había iniciado un proceso jurisdiccional aduanero ya que se había decretado la instrucción del sumario. Asimismo, expresó que en esta clase de procesos el Representante Fiscal es el titular de la acción por lo cual la Aduana carecería de legitimación para disponer de la misma.

4. La sentencia de segunda instancia

La sentencia de segunda instancia, dictada por el Tribunal de Apelaciones de 2° Turno (integrado por S. Klett, F. Hounie y E. Martínez), ratifica la sentencia de primera instancia. Se fundamenta en los siguientes aspectos.

Por un lado, el hecho de que hay una previsión legal expresa que le otorga potestades a la Aduana para arribar a esta clase de convenios. Por otra parte, que la propia norma legal no establece

límites temporales a la referida potestad. Esto es, no contiene como límite temporal a la facultad de arribar a estos acuerdos el hecho de que se haya iniciado un proceso jurisdiccional. “No excluye la posibilidad de que tales acuerdos se celebren durante el curso de un proceso.”

Asimismo, el Tribunal expresa que si bien la Ley contiene una serie de limitaciones en cuanto al fondo de lo que se puede convenir y a las formas que deben seguirse por la Aduana, la apelación no expresa ningún agravio acerca de dichos aspectos.

Finalmente concluye que el acuerdo celebrado deja sin objeto el proceso que se venía siguiendo por lo cual corresponde su clausura.

Personalmente entiendo que los fundamentos de la sentencia pueden compartirse. La realidad es que la norma legal no establece ningún límite temporal para la suscripción de los acuerdos y especialmente no contiene como límite el que haya un proceso judicial en curso. De esta manera, si el texto de la

ley no establece esa distinción no debe hacerla el intérprete o aplicador de la misma.

Por otra parte, es cierto que el Representante Fiscal es en principio el titular de la acción para determinar si se configuró una infracción, quien es su responsable y cual es la sanción a aplicar. Esto parte de la base que en todos los casos esa determinación se da en vía jurisdiccional.

Sin embargo, como hemos visto hay excepciones a dicho principio y éste sería uno de los casos de excepción contenido en una norma de rango legal.

Asimismo, resulta muy claro que habiéndose determinado por la vía del acuerdo o convenio, la infracción y su sanción y habiéndose pagado los tributos y la multa el proceso carece de objeto.

Por último, debe tenerse presente que el bien jurídico tutelado en la mayoría de las infracciones aduaneras resulta la correcta percepción de la renta aduanera. Es por esta razón que prácticamente todas las infracciones tienen como uno de sus elementos típicos la pérdida de renta fiscal.

Por otra parte, el Representante Fiscal es el titular de la acción en nombre del Estado y debe ejercerla para lograr la efectiva aplicación de las normas al caso concreto y lograr así la tutela referida.

En ese marco, si el bien jurídico tutelado es la renta fiscal y la misma ya fue amparada por una acción del propio órgano recaudador de los tributos, incluso con el reconocimiento y pago de las sanciones, entonces resulta totalmente consistente interpretar que la ley admite que en esos casos el proceso quede sin objeto ya que la actuación fiscal deja de tenerla.

En resumen, entonces, la sentencia comentada resuelve de manera adecuada un punto que ha resultado controvertido en algunos casos y que refiere a un aspecto muy importante del control aduanero.

Concepto de tributos en las infracciones aduaneras

Juzgado Letrado de Aduana.
Sentencia N° 2/2008.

Montevideo, 8 de febrero de 2006.

Vistos:

Para sentencia definitiva de primera instancia estos autos caratulados "FISCO C/ XXXXXXXX. Imputación de infracción aduanera. (Ficha 18/220/2002).

Resultando:

I.- De acuerdo a lo denunciado por los funcionarios de la Dirección Nacional de Aduanas, la Empresa XXXXXX S.A. ha exportado hacia la Comunidad Europea entre los años 2001 a 2002 cueros bovinos, operaciones que analizadas por los denunciantes, han hecho presumir la realización de presuntas infracciones

aduaneras en base a los siguientes elementos. La utilización de un domicilio diferente al real en las facturas (Juan Espinosa 1417 suite 02, fs. 25 en lugar de Ramón Anador 3246/1), fs. 32 y ss. Las maniobras se habrían perpetado en los Duas de exportación Nos. 524.671 por un valor de US\$ 135.675, 524.673 por un valor de US\$ 165.973.90, 524.675 por un valor de 232.961.30 todos referidos a cueros bovinos. El LATU realizó muestras de dichas operaciones de exportaciones correspondientes a los certificados del BROU a fin de establecer la correcta devolución de tributos. Llegando a la conclusión de que se trataba de trozo de descarte curtido como con tacto seco y acartonado, típico de cueros wet-blue, sacándose sin las debidas

previsiones, concluyendo que no eran cueros bovinos semiterminados, como fue denunciado por la empresa. La aduana de España, también fue consultada por un envío de Exxxxxx para tres destinatarios de Europa informando la Aduana de Valencia, que el citado contenedor llegó el 17 de octubre de 2002, y ante la ausencia de destinatarios y el vencimiento de los plazos legales, se procedió a su apertura, tratándose de fardos de pieles en muy mal estado, los que se van a destruir, luego del trámite de abandono.

Los cueros bovinos semiterminados poseen un nivel de procedimiento importante, mereciendo por tanto una posición arancelaria diferente y pueden ser acreedores de la devolución de impuestos del 6%. Los cueros de descarte tipo wet blue, curtido al cromo, no goza de la posibilidad del reintegro en caso de exportación y está sujeto a una detracción

del 5%. De acuerdo a la información recibida por el B.R.O.U. se pudo acreditar que la firma XXXXXX S.A. retiró los certificados de beneficio a la exportación previstos por el decreto 558/994 y modificativos, correspondientes a las tres exportaciones de referencia, embarcados en el contenedor GSTU 933.731-7, por un monto total de U\$S 686.096, por exportación de cueros que no correspondía y en su lugar debió pagar 5% de detracción, que corresponde a los cueros realmente exportados, por un valor de U\$ 34.304.

El Sr. M. E. G. O. Manifestó que su actividad es la venta de sociedades anónimas y tiene un estudio contable. Vendiéndole las sociedades anónimas a XXXXXXXXXXXXX, que conoce al despachante de aduanas C. S., a través de C. así como a J.V. Llevándole la contabilidad a XXXXXX S.A. hasta febrero del 2002. Que no tenía empleados en la Empresa, pero él no gestionaba los reintegros a

las exportaciones, aunque estaban registradas en la contabilidad. Que el Sr. C. era titular de firmas en el exterior del País, aunque desconoce si las exportaciones se realizaban a dichas firmas. El Sr. R.L. titular de la firma XXXXXXXX S.R.L. estudió contable, donde surge que dicha empresa no llevaba la contabilidad a XXXXXXXX S.A., que si bien se acordó algo para el futuro, lo cual no se concretó, ni se registró en ningún organismo del Estado. Desconociendo los motivos por los cuales el Sr. C. puso en las facturas el domicilio de la Empresa, ya que no se realizó trámite alguno para cambiar el domicilio original. El representante de R. S.A. declaró que fue la agencia del buque "Doller Trader" en su viaje del cuatro de febrero del 2002, que transportó el contenedor TTNU 967352-5 embarcado por la firma E. S.A. Que el flete no fue pagado aún, en destino como fue convenido, el destino del contenedor era España y estaba cargado de cueros

y un vehículo Mercedes Benz que no figuraba en el conocimiento, siendo cargado por el exportador, con el sistema "FCHFCL" (house to house). Los agentes de Valencia informaron que dicho contenedor no fue despachado por los consignatarios y por lo tanto permanece aún en el lugar de destino. La agencia Tributaria de Madrid comunicó a la Dirección Nacional de Aduanas, que el citado contenedor llegó a Valencia en el mes de agosto, y hasta octubre nadie se interesó por su destino. Procediéndose a su apertura y se encontraron fardos de cueros en mal estado, iniciándose un expediente por abandono. El despachante G. J. M. actuó en la tramitación del Dua 503754/001/2002 de la firma XXXXXX S.A. tratándose de ocho ballet de cueros bovinos terminados, de acuerdo a instrucciones recibidas por XXXXXX S.A. en la persona de XXXXX CXXXXX. Por orden de la Dirección Nacional de Aduanas todas las exportaciones tenían canal verde, o sea que no se verificaron. Exportando cueros a España, Italia y Oriente, no siendo todos los cueros de igual categoría,

eran diferentes procesos. Que se encargaba del trámite de devolución de impuestos ante el Banco República, los cuales pagó, que es un porcentaje sobre el valor del FOB de factura. Los representantes de la empresa armadora N. L., declararon que intervinieron en la operación relacionando el embarque del buque "La Paloma 007" donde se cargó el contenedor TEXU 380744-3 con 16 pallets de cueros bovinos curtidos, por la firma EXXXXXX S.A. dio instrucciones de ir a Valencia (España), pero la empresa armadora se negó porque no le habían pagado los gastos. También se hizo un primer cargamento a Valencia – España donde además de cueros existía un auto Mercedes Benz, indocumentado. Existe un documento de la Unidad de Comercio de Madrid donde se acredita que la mercadería correspondiente a los 15 pallets, les pertenece el código arancelario 4104191000 siendo el expedidor de la mercadería EXXXXXX S.A. La denuncia fue ampliada con respecto al contenedor TTNU 967.352-5 del Dua 503.754./001/2002, con

destino Valencia contenedor ballets de cueros bovinos terminados. El certificado habilitante del BROU es el N° 357.971 por la suma de \$146.835. La Aduana de España calificó los cueros como "wet blue", que no corresponden a cueros terminados, coincidiendo con las declaraciones de los proveedores de EXXXXXX S.A. Se denuncia además el contenido del contenedor TEXU 380.744-3 con un Dua 501.405/001/002, por cueros bovinos terminados con destino a Valencia, certificado de reintegro N° 356689 por \$203.926. En este caso, se asegura la mercadería por un monto de Euros 15.670, tratándose de una exportación de U\$S 239.518. Por su parte, el contenedor PRSU 213.926, Dua 513746/2002/001, con su destino a Livorio (Italia) Solicitando luego el cambio para Valencia, por cueros secos curtidos secos al cromo, por un valor de U\$S 257.735 y certificado de beneficios por \$ 259.488 N° 365.208. El funcionario del BROU EXXXXXX BXXXXXXX con el cargo de sub gerente, en el área de Comercio Internacional – Departamento de Exportaciones,

manifestó que en lugar de inspeccionarse centenas de exportaciones se seleccionan algunas. En el año 1990 dicha función pasó a ser controlada por la Aduana, pero el BROU igualmente continuaron haciendo esa tarea. La inspección de cueros la efectuó el Dr. A. quién concurre al depósito donde estaban los cueros y obtuvo una muestra informal para ser analizada por el LATU, siendo dicha muestra diferente a los denunciados en la documentación. No pudiendo cumplir con una muestra formal para su prueba. El Dr. A.B.A., médico veterinario, funcionario del BROU, expresó que el día 12 de julio le ordenaron inspeccionar la mercadería depositada en MXXXXXXX S.A (depósito). Se trataba de 24 pallets de cueros curtidos semi-terminados. Al examinarlos constató que no eran curtidos, semi terminados, sino que se trataba de wet-blue. Presentando las muestras a la mesa técnica, para que revisaran sus compañeros técnicos y el Dr. B., Jefe de la Mesa, quien coincidieron con dicho informe. El funcionario del BROU DXXXXXXX XXXXX, quien

cumplía funciones en la mesa técnica del Departamento Comercio Internacional manifestó que se dispuso que el Dr. A fuera a revisar los cueros de XXXXXXX S.A. porque hasta ese momento ese exportador había realizado despachos de exportación de cueros wet blue, y ahora se trataba de una gran partida de cueros semi terminados, pero al llegar a tomar la muestra habían sido embarcados. La empresa solicitaba la inspección, en forma urgente y sobre la fecha de embarque, la muestra informal demostró que no coincidía con la que iban a ser exportadas. Comenzando a exportar pequeños despachos de cueros wet blue, comenzando a exportar grandes cantidades de cueros semi terminados, debiendo destacar que la empresa no tenía fábrica sino que actuaba como terciaria a facón. Manifestando que la empresa no tenía los cueros en un solo depósito, todo lo que hacía suponer una maniobra extraña. El Sr. J.A.C.B manifestó que integró el directorio de XXXXXX S.A a partir del año 2000 hasta el 2002, fecha en que se desvinculó de la Empresa. Que su hermano era

la persona que conocía sobre cueros y el mercado, que embarcó hacia Europa cueros que adquiriría en el frigorífico de Solís y de un acopiador de Treinta y Tres. Desconociendo el paradero de su hermano. En cuanto a las compras de la empresa, expresa el Sr. P.R.C. quién se dedica a comprar y vender cueros, declarando que le ha vendido a XXXXXX S.A. cueros wet blue y reconoce como curtido por la empresa el remito 753 de Fippo's por recortes de cueros wet blue. El representante de "XXXXX S.A", en una venta por doce toneladas de cabezas de descartes wet blue por U\$S 2.128.40. Algunos de los cueros fueron presentados a descarte semiterminados, pero como el cliente no pagó la mano de obra, no se continuó con el procedimiento. Estos descartes no pueden ser considerados cueros bovinos terminados, porque éstos son aquellos cueros que llegan a la parte de terminación de pintura de la flor, vaqueta o napa, que van en el espesor del cuero. El descarte es la parte interna del cuero, una vez que se divide y se separa en un subproducto que es el que se les vendió, cabezas

descarte de wet blue. Los cueros que procesaron jamás se podían haber exportado como cueros bovinos terminados, sino como descartes semiterminados o descartes poliuretizados. Retirando la firma denunciada unas doce toneladas de cabezas de descarte. En los documentos de exportación del BROU donde se indica que se trata de cueros bovinos terminados, por lo que surge que se exportó dicho tipo de cueros, sin la inspección del BROU. El informe del LATU se realizó sin tomar las precauciones necesarias, estando húmeda. Con fecha 21 de noviembre de 2002, se procedió por el BROU a remitir la D.N.A. informes sobre la intervención a EXXXXX S.A. que se pudo comprobar el informe informal que las muestras extraídas eran de inferior calidad, wet blue, descarte según análisis del LATU. A partir de que se tomaron mayores controles la empresa dejó de exportar. La devolución que recibió la empresa por las exportaciones en los años 2001 y 2002 ascendieron a \$2.093.528.

II.- Se dispuso instruir sumario al demandado de

conformidad fiscal, previa realización de las operaciones de estilo por la Dirección Nacional de Aduanas.

III.- Puestos los autos de manifiesto por el plazo de 10 días hábiles y perentorios, (art. 271 de la Ley 13.318) las partes solicitaron probanzas.

IV.- El Ministerio Público solicitó la condena respecto al sumariado por el ilícito de la diferencia solicitando se le aplique en forma solidaria la multa establecida en el artículo 252 de la Ley 13.318.

V.- Conferido el traslado en legal forma, expresando que la acusación se basa en seis exportaciones donde existió una diferencia de clasificación arancelaria, no siendo la mercadería de la calidad de la declarada. Por lo que no se cobró detracciones y les otorgó el beneficio del pago del reintegro. Se sostiene que no surge probado fervientemente, que corresponda otra clasificación arancelaria. En todo el expediente no surge ninguna participación personal del despachante de aduana XXXXXXXX XXXXXXXX, tampoco se fundamenta dicha responsabilidad en el artículo 11 de la Ley 13.925, en cuanto dicho despachante no tenía interés en defender

tal posición. Es de destacar que la exportación del Dua 513746/2002 fue realizada por el despachante AXXXXXX. Dichas irregularidades nunca fueron administradas por la DNA, y sus irregularidades nunca, hasta ahora fueron consideradas por el infraccional aduanero, pues los pagos de detracciones y el cobro de reintegros no dan lugar a una infracción aduanera. Realizando un estudio de las detracciones, en su evolución legal, y dentro del campo económico y monetario, así como la posición doctrinaria de distinguidos tributaristas. El decreto 565/994 que creó el Dua, estableció en caso de incumplimiento con el pago de los tributos a la exportación le serán aplicables las normas tributarias, lo cual continuó con el decreto 312/988, la Ley 17.555 y el decreto 540/2003. Culminando dicho proceso legislativo con la Ley 16.492 y los decretos 283/944 y 558/998, en donde se refiere a la emisión de certificados de devolución de tributos por parte del BROU, así como los demás aspectos de su operativa y aplicación de las regulaciones que regían para los certificados de reintegros.

Las ausencias de actuación de la Junta de Aranceles es de suma importancia en temas de clasificación arancelaria, no siendo posible su reclamación luego del desaduanamiento basado en una incorrecta clasificación según la ley 700 del 13/3/1862 la cual está vigente. Si bien se entiende que puede haber controles a posteriores no son admisibles en los casos de clasificación arancelaria. Citando profusa y destacada doctrina.

VI.- Concluida la causa se citó para sentencia, subiendo a tales efectos el día 2 de diciembre de 2005, pronunciándose la presente sentencia.

CONSIDERANDO:

I.- Corresponde analizar si una situación como la presente se encuadra en una situación de infracción aduanera o no, y por ende si puede encuadrarse dentro del concepto de pérdida de renta fiscal, previsto en las hipótesis de una eventual infracción aduanera. El tema ha sido planteado fundamentalmente con relación al IVA en el caso de la actividad pesquera, previsto en el artículo 458 de la Ley 16.226, en donde

se ha archivado un caso por iniciativa del representante del Ministerio Público, si bien no ha sido explicitado el fundamento de dicha clausura, podría entenderse que sería un hecho similar, en cuanto no se encontró ninguna infracción aduanera. Aunque en el caso de autos se plantea una situación diferente por que se cuestiona una clasificación arancelaria y por ende una eventual pérdida de renta fiscal, en cuanto se declaró una mercadería y sería otra, pero previo a la dilucidación de la comprobación de la mercadería exportada, corresponde determinar la naturaleza de los tributos.

II.- El artículo 155 de la Ley N° 16.320 que modificó la redacción del artículo 285 de la Ley 13.318, en su nueva redacción esta norma dispone que "a los efectos de la determinación del monto de las infracciones aduaneras previstas por la legislación vigente a la fecha de numeración y registro del despacho aduanero, se consideran tributos todos los gravámenes aduaneros o no, que afecten a las mercaderías en ocasión de su importación o exportación."

Esto ha llevado a la Dirección Nacional de Aduanas a entender que dentro del concepto de pérdida de renta fiscal previsto como elemento típico de las infracciones aduaneras debe incluirse algunas tributos claramente internos como lo son el IVA, el COFIS o el IMESI, entre otros. Como fundamento de esta posición, se expresa simplemente que el texto de la ley resulta claro y amplio y que el interprete no debe separarse del mismo.

III.- Sin perjuicio debe destacarse que dichos tributos son recaudados por la D.G.I., y no por la Aduana, esta posición ha sido sustentada por distintos juristas como el Dr. Pablo González Bianchi en la Revista Tributaria Tomo 21 páginas 473 y ss; así mismo el letrado patrocinante Dr. Raúl González Berro en Revista de Comercio Exterior y Aduana N°4 página 77 y ss. Existe un informe del Cr. L.S. de la unidad de Asesoría Fiscal de la D.G.I., en cuanto en un caso relacionado con el IVA de importación, no le resulta aplicable la legislación aduanera sino el Código Tributario. La interpretación piedeletrista no es totalmente ajustada

a derecho, en cuanto existe un contexto normativa y de acuerdo a los antecedentes de la norma conviene estudiar los antecedentes de la misma para poner de manifiesto las diferencias de redacción que existen y sus consecuencias. El antecedente más remoto que existe es el artículo 41 de la Ley 10.257 del 23/10/42. El mismo establecía una definición de tributos que decía: "Por tributos se entiende a los efectos de este decreto – ley, todos los gravámenes aduaneros o no, que deben pagar en la Aduana las mercaderías o efectos a su importación o exportación del país.". Por lo que la definición de concepto era de una aplicación amplísima en lo que tenía que ver con las infracciones aduaneras reglamentadas por dicho decreto-ley. Este amplio campo de aplicación fue causa de por que se utilizó dicho concepto para determinar que se entendía por el requisito de "pérdida de renta fiscal", incluido en las hipótesis típicas de la infracciones (Cfe. Ariosto D. González en su obra Tratado de Derecho Aduanero pág. 162. Montevideo 1946).

IV.- El texto inicial del artículo 285 de la ley 13.318 contenía una definición sin señalar los límites a su campo de aplicación, sosteniendo que la misma resultaba aplicable a todo lo que tenía que ver con las infracciones aduaneras y en consecuencia se utilizaba para determinar que se entendía por el requisito de pérdida de renta fiscal. El artículo 245 de la Ley 15.891 modificó la redacción de dicho artículo y por último la ley 16.320, en donde quedó redactado de la siguiente manera: "A los efectos de la determinación del monto de las infracciones aduaneras previstas por la legislación vigente a la fecha de numeración y registro del despacho aduanero, se considerarán tributos todos los gravámenes aduaneros o no, que afecten a la mercaderías o efectos en ocasión de su importación o exportación. A los efectos de la infracción prevista en el artículo 253 de la presente ley, se consideran tributos las prestaciones pecuniarias que el estado exige en ocasión de la entrada y salida del país de todo tipo de mercadería o efectos. Las multas se pagarán en la misma forma, condición y plazos que los tributos

relativos a la operación que las motive, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 489 del Código de Procedimiento Civil."

Al modificar el texto estableció una definición de tributos determinando expresamente su ámbito de aplicación, por lo que dicho concepto se debe aplicar solamente para determinar el monto de la infracción. Por lo que, esta norma no es para definir lo que se entiende por concepto de "pérdida de renta fiscal", esta definición corresponde solamente para la fijación de los tributos pero no para determinar si se produjo la pérdida de renta fiscal exigida como elemento esencial para el tipo infraccional, por lo que dicha definición no se aplica para la determinación de si la infracción se configuró o no. Por lo que la tesis amplia del concepto de tributos debe aplicarse solamente para el cálculo de la sanción, esto es, no se aplica para saber si hubo pérdida de renta fiscal o no, ni para determinar si hubo infracción. La pérdida de renta fiscal se generaría dependiendo si hubo o no un adeudo tributario aduanero o de comercio exterior, solamente en este caso se

configuraría la infracción, y allí si para el cálculo se consideran también los tributos internos.

V.- La naturaleza de los tributos internos, tiene sus diferencias con los tributos de comercio exterior. El tema ha sido estudiado profundamente con relación al IVA, en cuanto al concepto de que es un tributo de carácter interno a diferencia de los tributos al comercio exterior. Los tributos al comercio exterior generalmente tienen una doble finalidad, por un lado recaudatoria y por otra proteccionista de la industria nacional (Cfe. Andrés Blanco El impuesto al valor agregado vol. I pág. 148 F.C.U. y Addy Mazz Gravámenes al comercio Exterior pág. 12 F.C.U.). La importancia de delimitar los tributos al comercio exterior, es de suma trascendencia, en cuanto a la competencia de la Sede, pues no todos los tributos incluyendo a los internos son pasibles de configurar infracciones aduaneras. Esta posición ha sido unánimemente admitida por la doctrina nacional (Cfe. José Luis Shaw. El impuesto al valor agregado, Andrés

Blanco El impuesto al valor agregado, entre otros). El Dr. J. C. B., quien sostiene que la frase "ante las aduanas nacionales", incluida en el artículo del Código Tributario, fue a los efectos de excluir del concepto de tributos aduaneros a algunos tributos como hecho generador de la importación por ser tributos internos. En tal sentido se ha expresado el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en sentencia 40 del 24 de febrero de 1986. En otro tema similar al presente con relación a los impuestos suntuarios, respecto a si integraban la renta fiscal como elemento de las infracciones aduaneras, quienes lo quisieron incluir se basaron en interpretaciones literales, sin perjuicio de ello la jurisprudencia se pronunció en una sentencia del Dr. Olmedo publicada en el Tratado de Derecho Aduanero y Portuario de Farachio Pág. 975.

VI.- Como hace referencia el Sr. Defensor en su contestación a la demanda acusatoria, las detracciones fueron reguladas y administradas por el Banco República Oriental del Uruguay y por el Banco

Central, es decir por los Organismos monetarios del Uruguay, por lo que nunca se consideró que dichas infracciones estuvieran comprendidas en el infraccional aduanero. Las detracciones quedaron reglamentadas por las leyes 15.630 y 16.646 (art. 21 y 22), por lo que por dicho régimen el poder ejecutivo quedó facultado para detener porcentajes de hasta un 5% del producto bruto en moneda nacional de las exportaciones consideradas tradicionales. Lo que se grava no es la operación en sí misma sino el producto en moneda nacional que cobra el exportador. Por lo que está relacionada con la operación de exportación pero no es el hecho generador, sino que es el producto obtenido de la venta por el exportador. El Decreto 565/994 que creaba el Documento Único de Exportación establecía en su artículo sexto que en caso de incumplimiento por parte del exportador con el pago de los tributos generados en ocasión de la misma, serán aplicables las normas sobre infracciones y sanciones del Código Tributario Nacional y otras que correspondan según las leyes vigentes.

Es claro que dicha norma establece claramente que la competencia en materia de dichas infracciones queda fuera del ámbito del derecho aduanero, estableciendo un sistema sancionatorio diferente que el previsto para el infraccional aduanero. Dicho sistema siguió aún después de la puesta en vigencia del Dua por el Decreto 312/998 y la ley 15.755 reglamentada por el decreto 54/2003, aplicando para dichas situaciones el Código Tributario.

VII.- Este sistema constituye una devolución de impuestos indirectos, consagrándose legalmente por la ley 16.492 siendo reglamentada por los decretos 283/994 y 558/998, dicho beneficio se otorga mediante la emisión por parte del Banco República Oriental del Uruguay de certificados de devolución de tributos, a los cuales se le aplica la normativa que regían para los certificados de reintegros. La finalidad de dicho beneficio consiste en permitirle al exportador, mediante el pago de certificados que pueden utilizarse para el pago de tributos, recuperar sumas pagadas por concepto

de tributos que el Estado entiende que no deben encarecer las exportaciones. Este régimen de emisión de certificados nunca estuvo ni controlado ni regulado por la Dirección Nacional de Aduanas. En conclusión, y de lo expuesto surge en forma clara y expresa que dicho tema se encuentra regulado por el Derecho Tributario, y por ende no es competencia de la materia aduanera, por lo que este Juzgado no tiene competencia en el tema planteado, y correspondo no hacer lugar a la demanda por un tema de competencia.

DERECHO:

Por los fundamentos expuestos, y por lo dispuesto en los arts. 197, 544.1, 545 b) y concordantes del Código General del Proceso ARTS. 253, 268 A 272, 279 Y CONCORDANTES DE LA Ley 13.318, y demás leyes modificativas y concordantes. (14.106, 14.629, 14.622, 15648, 15.809, 15.750, 16.170, 16.226, 16.736, 17.296), ley 17.555, decretos 565/994 y 54/2003.

FALLO:

No haciendo lugar a la demanda. Honorarios fictos (5) cinco salarios mínimos

nacionales. Oportunamente archívese, previa reposición de la vicésima.

ESC. JUAN CARLOS IRIGOYEN – ACTUARIO.
DR. GUSTAVO PINI MITRE – JUEZ LETRADO DE ADUANA.

TRIBUNAL DE APELACIONES EN LO CIVIL DE 1º TURNO MTROS. FTES: DRA. NILZA SALVO, DRA. ALICIA CASTRO, DR. EDUARDO VAZQUEZ

SENTENCIA N°338 – MTRO.REDACTOR. DR. EDUARDO VAZQUEZ.

Montevideo, 13 de diciembre de 2006

VISTOS:

Estos autos caratulados: “FISCO Y XXXXXXXXXX Y OTROS C/ XXXXXXXX – DEFRAUDACION” (Ficha N° 18-220/2002), venidos a conocimiento de esta Sala en virtud del recurso de apelación del representante del Ministerio Público y Fiscal contra la sentencia definitiva de primera instancia N°2, del 8 de febrero de 2006 del Juzgado Letrado de Aduana de 2º Turno.

RESULTANDO:

I.- La referida sentencia no hizo lugar a la demanda (fs. 770/780).

II.- El representante del Ministerio Público y Fiscal interpuso recurso de apelación en base a los siguientes argumentos:

A) El artículo 155 de la Ley N°16.320, modificó la redacción del artículo 258 de la Ley N°13.318. De acuerdo con dicho texto normativo, corresponde incluir toda clase de tributos para la consideración de la pérdida de renta fiscal, sean recaudados o no por la Dirección Nacional de Aduanas que supongan el gravámen y circulación interna o no de la mercadería, como el caso del I.V.A, liquidado y recaudado por la D.G.I.

B) El artículo 2 de la Ley N°16.492, establece un régimen de devolución de tributos que integran el costo de bienes exportados, a cuyo funcionamiento queda afectada la totalidad del producido del incremento dispuesto en el artículo 1º o sea que se acepta legalmente una devolución de tributos que se abonó en razón de la operación de exportación y que integra el precio de los bienes, denunciados a los efectos aduaneros.

En consecuencia, la exportación es el presupuesto necesario e indispensable para la bonificación y liquidación del tributo,

dando causa a la obligación tributaria. Si no existe la exportación no existe el pago del tributo pertinente (fs.757/787 y vuelta).

II.- El representante de XXXXXXXXX contestó el traslado del recurso de apelación abogando por la confirmatoria de la recurrida (Fs.729/796).

III.- Por decreto N° 1726, del 10/3/200, se concedió el recurso de apelación (fs. 797), lo que se efectivizó a fs. 805. Recibidos los autos pasaron a estudio (fs. 807/809), concluido se acordó el dictado de sentencia.

CONSIDERANDO:

1) De acuerdo a lo que emana de autos, la firma XXXXXXXX ha declarado, para ser exportador hacia la Comunidad Europea entre los años 2001 y 2002, cueros bovinos semiterminados, cuando en realidad eran cueros “WET BLUE”, cortido al cromo. Mientras los primeros poseen un nivel de procedimiento importante siendo acreedores de la devolución de impuestos del 6% (seis por ciento), el cuero de descarte tipo “WET BLUE”,

no goza de la posibilidad del reintegro en caso de exportación y está sujeto a una detracción del 5% (cinco por ciento). De acuerdo a lo informado por el Banco de la República Oriental del Uruguay, la firma XXXXXXXX retiró los certificados de beneficio a la exportación previstos en el Decreto N° 558/1994 y modificativos correspondientes a tres exportaciones embarcadas en el contenedor GSTU 933.731-7, por un monto total de U\$S 868.096 por exportación de cueros que no corresponden y en su lugar debió pagar el 5% (cinco por ciento) de detracción que atañe realmente a los cueros exportados por un valor de U\$S 34.304 (fs.1/9)(fs194/198) (fs203/206 vuelta).

2) En el subyudice se debe determinar si la situación planteada configura la infracción aduanera de defraudación como señala el representante del Ministerio Público y Fiscal tanto en su acusación (fs745/750 vuelta, en especial fs 750 vuelta punto 21) y al apelar (fs 785/787 y vuelta). O por el contrario, si esa situación no se adecua a la figura prevista en el artículo 251 de

la Ley N°2 del 8/02/2006 (fs 770/780).

3) Como ha señalado el Tribunal con anterioridad, la figura de la defraudación (artículo 251 de la Ley N° 13.318) requiere para su configuración "...que se traduzca o pudiera traducirse..." "en una pérdida de renta fiscal o en..." "... aumento de responsabilidad para el Fisco (sentencia N° 249/2003 del Tribunal entre otras).

4) El artículo 285 de la Ley N° 13.318 en la redacción dada por el artículo 155 de la Ley N° 16.320 establece que: "A los efectos de la determinación del monto de las infracciones aduaneras previstas por la legislación vigente a la fecha de la numeración y registro del despacho aduanero, se consideran tributos todos los gravámenes aduaneros o no, que afectan a las mercaderías en ocasión de su importación o exportación".

Corresponde puntualizar que la situación analizada por el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6° Turno, en la sentencia N°115, del 25 de junio de 2003, a que refiere el representante del Ministerio

Público en su apelación (fs786 numeral 6), no coincide exactamente con la situación planteada en autos ya que en el caso sujeto a decisión del homólogo de 6° Turno, se trataba de mercadería ingresada al país en forma indocumentada, no protegida por las ventajas del Mercosur, lo que tornaba aplicable lo dispuesto en el artículo 246 de la Ley N° 13318, en tanto si el verificador se hubiera atendido a las declaraciones del solicitante, el Fisco se habría perjudicado pues la mercadería podría haber ingresado a la corriente comercial del país sin pagar los derechos correspondientes (considerando N° 1 de dicho pronunciamiento). Y mas adelante se expresa que estamos ante la existencia de mercadería no declarada y que se intentó ingresar al país en forma indocumentada (considerando N° 1 del referido fallo).

En el caso, como se indicara con anterioridad, y lo señalara el sentenciante de primera instancia, se declaró una mercadería y sería otra, pero en forma previa a la dilucidación de la comprobación de

la mercadería exportada (fs.776).

5) A juicio del Tribunal lo dispuesto en el artículo 285 de la Ley N° 13.318 en la redacción dada por el artículo 155 de la Ley N° 16.320 solo tiene el alcance de establecer como se determinará el monto de la infracciones aduaneras previstas en la legislación vigente, debiéndose considerar por tributos todos los gravámenes aduaneros o no que afecten a las mercaderías en ocasión de la importación o exportación.

Pero dicha disposición no modifica la tipificación prevista en el artículo 251 de la Ley N° 13.318, que refiere para su configuración que se traduzca o pudiese traducirse en una pérdida de la renta fiscal. O sea que lo previsto en el artículo 155 de la Ley N° 16.320, resulta de aplicación sólo para la determinación del monto de la infracción pero no para modificar la tipificación de las infracciones aduaneras legalmente previstas.

La maniobra realizada implicó que el Banco de la República Oriental del Uruguay no cobrará detracciones y

otorgara un beneficio que no correspondía del pago de reintegros, pero ello no se tradujo ó pudo traducirse en una pérdida de la renta fiscal aduanera (artículo 251 de la Ley N°13.318). Lo que lleva a que la presunta infracción cometida no se ajuste en lo previsto en la infracción aduanera de defraudación.

Por lo que corresponde el rechazo de los agravios deducidos por el representante del Ministerio Público y Fiscal y confirmar la sentencia de primera instancia recurrida.

6) No se impondrán especiales condenas en costas y costos en la instancia. Por los fundamentos expuestos, disposiciones legales citadas, el Tribunal

FALLA:

Confirmase la sentencia recurrida.- Sin especiales condena en costas y costos. Y oportunamente devuélvas.

DRA. NILZA SALVO –
MINISTRO – DRA.ALICIA
CASTRO – MINISTRO – DR.
EDUARDO VAZQUEZ –
MINISTRO – ESC. J.A. de MISA
- SECRETARIO

El dolo y la defraudación de valor

Juzgado Letrado de Aduana.

Montevideo, 13 de octubre de 2010

Ficha 442-212/2008

Tramitados ante esta Sede se ha dispuesto notificar a Ud. la providencia que a continuación se transcribe:

VISTO: Para sentencia definitiva de Primera Instancia estos autos caratulados "Fisco c/ YY XX (Firma Despachante) Diferencia, DUA 146457/2008" IUE 442-212/2008 .

RESULTANDO: 1- El día 21 de octubre de 2008, SS al proceder a la lectura del DUA N° 146457/08 de la firma despachante YY XX, siendo el importador ** SA, se constató que se declara un valor

de U\$S 9.720,16 para base de cálculo, llegando a un monto imponible para el pago de los tributos de U\$S 10.458,74. El monto declarado en la póliza de seguro ascendía a U\$S 10.255,84 costo y flete, o sea que confirma el valor declarado en el DUA como base de cálculo. La factura que se presenta N° LE0802 tiene un valor de U\$S 14.248,80 por la misma mercadería solicitada a despacho. Por lo tanto hay un aumento de U\$S 4.528,64 para dicha mercadería. Manifiesta que es de suponer que se trabajó con otra factura, tal vez proforma, pero lo llamativo es que entre este supuesto y la presentada existe una gran diferencia de valor. Si se compara el importe declarado con el que surge de la factura presentada existe un 50% del primero como diferencia y a

su vez el declarado representa casi las 2/3 partes de la factura presentada. El monto imponible asciende a U\$S 14.987,38. Entendiendo que la situación encuadra dentro de lo previsto en el art 150 de la ley 16.320.

2- Como consecuencia de la denuncia recibida, se tomó declaración a ** SA quien compareció representada por YY XX (fs 34 y vta) , quien declaró también a fs 50 del expediente acordonado (fs 50) y la empresa denunciada (fs 24 y 29) agregándose además la prueba documental obrante en autos.

3- Por providencia N° 3029/2009 (fs 45) se dispuso instruir el sumario YY a YY XX por una presunta infracción aduanera, notificándose a éste y a ** S.A.

4- A fs 51 y 52 se realizaron las operaciones de estilo por parte de la DNA, dándose vista solo a ** S. A. y no al sumariado. Sin embargo, posteriormente fue notificado de sucesivos decretos, por lo que en definitiva tomo conocimiento de las actuaciones y de las

operaciones practicadas.

5- Por auto N° 256/2010 de fecha 19/2/2010 se pusieron los autos de manifiesto por el término legal (fs 58) .

6- Por auto N° 1003/2010 del 22/4/2010 se dispuso el pasaje al Ministerio Público para la acusación.

7- A fs. 66 y ss luce la acusación donde luego de una detallada relación de hecho, prueba y otras resultancias, solicitó en definitiva se condene al apoderado de la Empresa ** S.A. y al despachante de Aduana YY YY XX, en calidad de responsable de la infracción aduanera de Defraudación y se les imponga una multa igual al doble del importe de los gravámenes liquidados.

8- Por auto N° 1401/2010 del 21/5/2010 se confirió traslado de la acusación a la parte sumariada por el término legal, evacuando el traslado a fs 71 a 79 vta).

9- Por auto N° 113/2010 del 30/6/2010 se pusieron los autos

para sentencia, citadas las partes, subiendo efectivamente el día 10 de setiembre; habiendo asumido la suscrita como titular el día 29 de setiembre.

CONSIDERANDO:

1- La suscrita procederá al rechazo de la acusación fiscal, procediendo a la absolución del demandado por entender que la infracción imputada no se ha configurado.

2 - Así, el día 21 de octubre de 2008, D. A. al proceder a la lectura del DUA N° 146457/08 de la firma despachante YY XX, siendo el importador ** SA, constató que se declara un valor de U\$S 9.720,16 para base de cálculo , llegando a un monto imponible para el pago de los tributos de U\$S 10.458,74(fs 5). La factura que se presenta N° LE0802 tiene un valor de U\$S 14.248,80 (fs 9) por la misma mercadería solicitada a despacho, por lo tanto hay un aumento de U\$S 4.528,64. La diferencia constatada entre el DUA y el importe resultante de la factura es, entonces del orden del 43%. Al ser interrogado el

denunciado expresa que lo que hubo fue un error en la declaración y que posteriormente pagó lo adeudado, conforme a lo que surge de fs 23, quedando para resolver el pago de la multa, según informa la DNA a este Sede (fs 27).

3- De la narración de los hechos, surge entonces que en el DUA antes referido se estampó una cifra inferior a la verdadera, declarándose también un valor inferior en la póliza del seguro. Y de no haberse percibido por el verificador, se hubiera ocasionado una pérdida de renta fiscal. Sin embargo, en opinión de esta sentenciante, la infracción imputada requiere la existencia del dolo para su configuración. Y si este presupuesto no está presente, no puede tener andamiento la presunción prevista en el art 150 de la ley 16.320 lit A.

4- El Art 150 de la ley 16.320, sustituye el art 13 del dec ley 14.269, estableciendo que: "Las acciones u omisiones que tiendan a distorsionar u ocultar el precio normal de las mercaderías a importar, definido como tal por la presente ley, constituirán la infracción aduanera de defraudación. Se presumirá la defraudación cuando:
A) Se compruebe la presentación

de declaraciones inexactas o incompletas que pretendan desvirtuar el valor imponible de los tributos. B)... C)...

En los casos de defraudación se impondrá una multa igual al doble del importes de los gravámenes adeudados, siendo ésta también a cargo del importador....". Ya, antes de la sanción de la mencionada ley nuestra doctrina y jurisprudencia exigía la existencia del dolo para la configuración de la mencionada infracción. Así se expreso que "El art 13 de la ley 14.629 establece presunciones de la infracción aduanera de defraudación. Concretamente y en lo que dice relación con el caso de autos expresa "... cuando se omiten o se establezcan incorrectamente los datos en formularios..." Se trata de una presunción simple que admite prueba en contrario. Ahora bien, la citada disposición debe ser analizada en forma lógica y atendiendo a la ratio legis. Es obvio que no cualquier omisión o incorrección en los datos puede dar lugar a la presunción. Debe tratarse de una omisión o una incorrección que induzca a engaño. Quedan pues, excluidas aquellas omisiones o incorrecciones que no tengan entidad y revelen un mero error aritmético, pero inidónea a los efectos de inducir en error al

valorador. Es cierto que en el caso se indicó una suma que no era la debida; pero del propio documento resultan elementos que permiten concluir que ello un simple error aritmético....", resolviendo en definitiva la absolución de la demandada (Cf LJU C 9758).

La suscrita se atreverá a transcribir el comentario de dicha sentencia por ser aplicable también a la situación a la de autos. Comentando la misma, dictada por el Tribunal de Apelaciones de 1er turno del 7/6/1982, el Dr Ariosto González Cuñaro expresó que en el caso de autos no existió falsedad o fraude. Existió un error material aritmético. "En nuestro ordenamiento jurídico aduanero – he opinado antes de ahora, sólo es sancionable la falsa manifestación del valor cuando ha sido precisamente tal: falsa por engañosa, mendaz o artificiosa. El medio consiste pues, en utilizar engaño, simulación u ocultación. Tiene que existir un comportamiento engañoso o fraudulento del agente, o en otros términos, una actitud fraudulenta. Engaño, es toda astucia o maquinación de que una persona se sirve en cuanto como tal importe inducir a otra en error, con la finalidad de frustrar la ley o los derechos que ésta atribuye.

Es evidéntísimo entonces... que el engaño puede considerarse como el medio para arribar al fraude y el fraude, como el fin u objeto que uno se propone lograr con el engaño (cf. Bayardo Bengoa, DPU t IX Vol VI p. 140)" (Confrontar : Ariosto González Cuñarro "La defraudación de valor... Revista de Comercio Exterior, N° 36, octubre 1979, pág 5). Se sanciona la falsedad y el fraude y no el simple error material aritmético, desde que los errores aritméticos no son suficientes para sorprender en su buena fe al funcionario encargado de verificar la liquidación. Ese error no constituye infracción aduanera, desde que no era posible que pasase inadvertido, ni en la lectura del permiso ni en la verificación... Los errores evidentes, imposibles de pasar inadvertidos y que surgen de la propia redacción del documento mismo (de la revisión del documento y no de la verificación de las mercaderías) no configuran infracción aduanera alguna (cf Ariosto D. González y sentencia del Juz Dr. Carlos Larghero , en Boletín Aduanero N°89 ps 5134/5136... Hugo Rosello "La Declaración Aduanera de las Mercaderías", en "La Aduana Uruguay" N° 375, pág 3847 y ss Fernández Lalane "Derecho Aduanero" t. I pág 614/615 y Ariosto González Cuñarro,

"Diferencia De Valor", "Revista de Comercio Exterior" N° 4 de enero de 1977 pág 27).

Si el error evidente, el que surge de la lectura de la declaración , no configura infracción aduanera en las infracciones previstas en la ley 13.318, en las que no se admite ninguna excusa en la buena fe, en el error propio o ajeno o en la falta de intención de perjudicar o defraudar al Fisco (art 287) , con más razón no puede perfeccionar esta defraudación de valor en la que se exige el dolo del importador y para la que no es aplicable lo dispuesto por el art 287 (art 13 ley 14.629 de 5/1/77).

La defraudación de valor " se incrimina a título de dolo directo. Este consiste en la intención ajustada al resultado , es decir: voluntad de cambiar, modificar, alterar o falsear el valor (formular una falsa declaración) y en la conciencia del disvalor de la conducta. O sea en la voluntad consciente de modificar el valor en perjuicio fiscal. No se incrimina esta infracción a título de culpa... Quien actúa dolosamente prevé y quiere el ilícito en la totalidad de sus elementos, estando integrado el dolo con: la previsión o representación del resultado y la volición del mismo, a punto que, de faltar uno u otro de estos elementos no podrá hablarse de

dolo, toda vez que previsión sin voluntad es vacía y voluntad sin expresión es ciega (cf Bayardo Bengoa ob cit pág 74). Tiene que existir intención (volición del evento), representación y conciencia de la criminalidad del acto (cf Sebastián Soler ob cit, T II pag 86/87 y 95). La falta de cualquiera de ellos enerva el dolo" (cf. Ariosto González Cuñaro, La defraudación de valor. Sus elementos constitutivos y el dumping", Rev de Comercio Exterior N° 36 de oct 1979 pag 8/9).

El error, como es sabido, excluye el dolo, lo descarta como inexistente. El error excusante debe ser esencial y decisivo; esencial es aquel error "cuando su resultado es el de impedir que el autor tenga la representación de hecho exigida para imputarle criminalmente el hecho de que se trata... decisivo, es el que se ha determinado al autor del hecho, de modo que éste no habría procedido si hubiese conocido bien las circunstancias de la acción. El error ha de versar sobre una de las circunstancias de hecho que pertenecen a la figura ilícita. Es cierto que en este caso estaríamos, en principio, frente a una presunción de hecho en que se presume la defraudación por aplicación del art 13 inc 2 lit A de la ley 14.269. Es una

presunción simple que admite la prueba en contrario o que se desvanece si resulta lo contrario de las circunstancias particulares del juicio. Para que rija esta presunción, primeramente debe estar probado el hecho que le sirve de base y en segundo lugar, de las circunstancias particulares de la causa no debe resultar lo contrario. ... De las circunstancias del caso surge claramente que no hubo intención de defraudar, que no hubo dolo. Porque como ya lo expusimos antes, no puede existir dolo cuando (y tampoco presunción de dolo) el agente actuó por error, decisivo y esencial. Se ha señalado por la doctrina que no puede existir presunción de defraudar cuando se está frente a un simple error u omisión excusable, cuando existe un error de apreciación, cuando el interesado se presenta espontáneamente, etc. ... Esto es así porque la aplicación de las leyes represivas – aun las aduaneras- no puede hacerse de manera mecánica, en la que el Juez deje de ser un órgano sensible a la verdad que se transparente y visualiza, muchas veces, del conjunto de circunstancias concurrentes y que pueden demostrar que los hechos no son imputables o reprochables al sujeto pasivo de la denuncia.” (cf LJU c 9758, Error Aritmético y Defraudación

de Valor; Ariosto González). A su vez, comentando la redacción actual del dec ley 14.629, el Dr. Pablo González ha manifestado que la infracción aduanera de defraudación se castiga a título de dolo. Señalando que en el texto aprobado, resulta evidente en función de los términos utilizados, que se requiere una intención ajustada al resultado (dolo) para que se configure la infracción de defraudación.

Así el acápite del artículo indica: “Las acciones u omisiones que tiendan a distorsionar u ocultar el precio normal de la mercaderías a importar. ... existe pues una referencia subjetiva del tipo- que tiendan a distorsionar u ocultar- que permite interpretar sin esfuerzo que la infracción en cuestión se castiga a título de dolo. “Si la infracción se configura cuando las “acciones u omisiones tiendan a distorsionar u ocultar el precio normal de las mercaderías a importar”, resulta evidente que el legislador ha exigido una intención de realizar esas acciones u omisiones y no se puede concluir sino que la infracción se castiga a título de dolo.

El infractor que realiza las acciones y omisiones (con las demás características que la ley les impone) ha tenido la conciencia y voluntad de realizarlas, ha

previsto el resultado (la lesión de la renta fiscal) y ha querido el resultado” (cf El Valor en Aduana, Tomo II pag 286). Como señala el maestro Zaffaroni, el tipo doloso individualiza la acción prohibida por el fin perseguido por ella, el tipo culposo lo hace en razón de que la programación de causalidad, por violar un deber de cuidado produce el resultado típico. En el tipo culposo el fin no cuenta por sí mismo, porque la prohibición se funda en que, la selección mental de los medios viola un deber de cuidado y la cadena causal termina en un resultado que , de no haberse violado el deber de cuidado, no se hubiera producido (cf. Zaffaroni, Manual. ... pág 428).

Esta infracción aduanera está caracterizada por “acciones u omisiones que tiendan a distorsionar u ocultar el precio normal de las mercaderías a importar”. Es decir se declara intencionalmente un valor en aduana que no corresponde al que se tenía que haber declarado según las normas jurídicas aplicables, empleando el engaño para hacer caer en error a la Administración.

En términos similares el delito de Estafa previsto en el art. 347 del Código Penal establece que comete el delito de Estafa:

“El que con estratagemas o engaños artificiosos, indujere en error a alguna persona, para procurase a si mismo o a un tercero, un provecho injusto, en daño de otro. ...”. El objeto material consiste en emplear estratagemas o engaños artificiosos induciendo en error a alguno. La estratagema por definición es un engaño artificial. Para nuestra ley es de esencia el artificio. Estratagema o artificio es toda estudiada y astuta transfiguración de la verdad, simulando lo que no es o disimulando, es decir escondiendo lo que es. Engaño es un medio de comunicación síquica, necesariamente positivo que crea una falsa apariencia lógica o sentimental. Por su parte el error es un conocimiento inexacto o deficiente (cf. Camaño, Tratado. ... pág. 658).

Como ha señalado la jurisprudencia, la estratagema es toda astucia que debe tomar una forma y convertirse en algo: objetivo, visible y tangible, o como se ha dicho, una “manipulación objetiva” (cf RDP T. 16 c. 177). En la materia aduanera, a diferencia de la penal, no se necesita una estratagema, en iguales términos que el delito de estafa, bastando cualquier engaño

para inducir en error a los funcionarios encargados de la recaudación fiscal (cf LJU c 12.048).

Sin embargo, aún cuando se requiera el dolo por parte del importador, cabe preguntarse como armonizamos la necesidad del dolo para imputar la infracción, con las presunciones que fija la ley en este punto. Más precisamente, como en el caso de autos, la comprobación de presentaciones de declaraciones inexactas o incompletas que pretendan desvirtuar el valor imponible de los tributos (lit A), no surgiendo de autos prueba que la desvirtuó. Incluso el art 63 del Código Aduanero establece: “Formalidades de la declaración: La declaración aduanera deberá ser completa, correcta y exacta”. Cosa que no sucedió en autos, donde la declaración brindada por el sumariado no fue la correcta, acorde a la factura correspondiente.

Como es sabido, la existencia de presunciones relativas, implica en definitiva, una inversión de la carga de la prueba. Como señala la doctrina, “ocurre varias veces en que la ley regula la carga de la prueba, estableciendo presunciones a favor de una de las partes, en el proceso aduanero, se da esta hipótesis. En la que , por

la vía de las presunciones simples, se torna más fácil la posición de la parte actora” (cf Marabotto- Abal; Curso de Derecho Procesal, pág 305). En el presunción legal es el legislador quien efectúa el razonamiento y establece la presunción, pero a condición de que resulte probado el hecho en que uno y otra se funde (cf González ob cit pag 295). Y sabido es que esta presunción es relativa, en contraposición por las presunciones absolutas. Como señala Couture las presunciones legales simples o relativas son proposiciones normativas de carácter general acerca de la verdad de un hecho, contra la cual se admite sin embargo, prueba en contrario (Vocabulario jurídico pág 472).

En autos, al tenor de la norma y teniendo en cuenta la presunción del lit A), habría quedado configurada la infracción aduanera de defraudación de valor, pues el denunciado estampó una cifra inferior a la que debía, y si no hubiera sido por el funcionario, el Fisco se hubiese perjudicado en la recaudación. Pero , este literal debe ser analizado en conjunto con el inciso primero del artículo y las demás normas que integran el represivo aduanero respecto a las infracciones de diferencia y defraudación de valor, debiendo

ser objeto de análisis, que es lo que presume la ley, si la infracción en sí misma o el dolo.

En opinión de la Sede, lo que presume dicha norma, en su lit A) es la infracción, debiendo probarse además el dolo. Es decir que primero debe darse probado que hubieron acciones u omisiones tendientes a distorsionar u ocultar el precio de la mercaderías a importar.

O como se dijera anteriormente, debe probarse que hubo una intención ajustada al resultado-dolo. Y luego de comprobado dicho extremo, surge la presunción de la ley en cuanto a las declaraciones inexactas o incompletas. De otra forma no tendría sentido que la ley en su art. 25 permitiera eximir de responsabilidad en ciertos casos de error. Porque justamente el error elimina el dolo, pero no la culpa. Si el legislador hubiera querido lo contrario, hubiera establecido otra cosa, lo que no surge del texto legal.

Por otra parte, teniendo en cuenta, que en estos casos de infracciones aduaneras, la responsabilidad no es objetiva, pensar que la ley presume el dolo, iría contra los conceptos antes vertidos, invirtiendo la carga de la prueba. Se señala que "La

responsabilidad es subjetiva, cuando el factor de atribución del hecho ilícito y dañoso al sujeto, al que se pretende responsabilizar lo constituye la propia conducta desarrollada por él, pudiendo ser culposo o doloso (cf Pablo Labandera, "La Responsabilidad de los Directores y Administradores ..." Rev. Tributaria, T XXXVII número 214, pag 89).

En el caso de autos, la sentenciante entiende que hubo un error cometido en la declaración de valor de las mercaderías que pudo ser advertido, y de hecho lo fue.

Y que dicho padecido, no tuvo intención de ocultar información o engañar a la Administración, pues de lo contrario no se hubiera presentado la factura con la suma correcta. De ninguna manera puede entenderse, que el sumariado actuó de mala fe, o en forma dolosa, cuando en el momento de presentar la documentación agregó la factura correspondiente por el importe verdadero. Se ha señalado que el error descarta en forma absoluta el dolo o intención. Y este error debe ser evidente, imposible de pasar inadvertido, o sea aquel que surge en forma obvia de la lectura de todos los elementos de la declaración de Valor y revela la

ausencia de dolo o intención de engañar al Fisco, por su absoluta inidoneidad para generar un engaño. Concepto que está en consonancia con la consideración de la Declaración Aduanera como un "todo" o como un "conjunto", de tal forma que no puede considerarse en forma aislada solo alguno de los elementos de la Declaración para llegar a la conclusión de que existe una voluntad infraccional, sino que para llegar a tal conclusión deben analizarse todos los documentos, que integran la Declaración Aduanera (cf Pablo González, ob cit pag 338).

En el caso de autos, la misma estaría integrada no solo con el DUA sino también con la factura que se presentó y de donde surge el valor real de la mercadería.

6- Podrá discutirse si la situación de autos, encuadra dentro de la hipótesis prevista en el art 12 del dec. Ley 14.629, es decir Diferencia de valor, donde la misma se castiga a título de culpa. Pues el error cometido por el sumariado podría encuadrar dentro de alguna de las distintas hipótesis del art 25 y configurar así la infracción de Diferencia de valor. Pero no habiéndose solicitada condena por dicha infracción, la suscrita no puede entrar en su análisis.

Pudiendo solo determinar si se configura o no la infracción de defraudación de valor, atento a los principios de congruencia y acusatorio que rigen en esta etapa del proceso aduanero. Como surge del texto legal, la infracción de diferencia de valor se castiga a título de culpa.

Este artículo comprende todas aquellas situaciones en las cuales se declara un valor incorrecto de las mercaderías importadas, pero ese resultado no es la consecuencia de un accionar doloso o intencional del importador, sino de una errónea aplicación de las normas sobre valoración, por culpa o falta de diligencia. Situación que sería asimilable a la de autos.

El importador estampó una suma que no es la correcta, lo que fue advertido por el despachante. Se ha expresado por la doctrina que "... la consideración de la declaración como un "todo" que incluye una serie de documentos, de cuya lectura total se advierte el error evidente en la declaración, determina que la diligencia del declarante no se vea menoscabada. Si, a pesar de haber errado en la declaración "pura", ha aportado todos los elementos que, considerados conjuntamente, permiten a la autoridad aduanera corroborar y

determinar sin hesitación alguna cuál es el alcance de la declaración en su totalidad, resulta evidente que no ha sido negligente... Esto nos lleva a concluir que cuando el legislador ha decidido no penar aquellos errores que no son fruto de la falta de diligencia, aquellos errores que, en la situación concreta, cualquier persona diligente hubiera podido cometer, está considerando la ausencia de culpa... y esto conlleva la inexistencia de infracción". (cf. Pablo González, ob cit pag 326, 440 y 341).

7- Incluso el criterio de flexibilidad o benignidad, como elemento o criterio para atemperar la rigidez de las normas que rigen el represivo aduanero, no puede pasar inadvertido, cuando como en el caso de autos, el dolo no surge probado. Como ha señalado el Dr. Labandera, uno de los elementos que deben concurrir necesariamente para la verificación de un ilícito aduanero, de naturaleza tributaria, es la culpabilidad, esto es la valoración del autor en su relación con el hecho. Lo que ha sido recogido también por la jurisprudencia a nivel nacional (Lju c 6750, 8470, 9776, LJU 784, 9641, 9808, 10.483, 9917) (cf Pablo Labandera, Rev Tributaria,

T XXXVII Nro 214, pag 94).

8- En consecuencia, no surgiendo probado el dolo por parte del sumariado, y entendiéndose que se ha configurado un caso de error con las características antes detalladas, no se puede condenar por la infracción aduanera solicitada por la Representante del Ministerio Público y Fiscal, correspondiendo absolver al demandado.

9- La conducta de las partes no amerita la imposición de sanciones procesales en el grado.

Por lo expuesto y lo dispuesto por los art. 13 del dec ley 14.629 en la redacción dada por el art 150 de la ley 16.320; art 268 y ss de la ley 13.318 y demás normas concordantes y modificativas,

FALLO: Rechazando la demanda y en su merito absolviendo a YY YY XX por la infracción aduanera de Defraudación de valor. Honorarios fictos 3 bpc.

Oportunamente archívese.

*Dra. Julia E. Staricco Campodónico
Juez Letrado*

Admisión temporaria e infracciones aduaneras

SENTENCIA N° 38/2011.
TRIBUNAL DE APELACIONES
EN LO CIVIL DE SEXTO
TURNO. MINISTRA
REDACTORA: DRA.
SELVA KLETT. MINISTROS
FIRMANTES: DRES. S. KLETT,
F. HOUNIE,
E. MARTÍNEZ.

Montevideo, 4 de marzo de
2011.

VISTOS

Para sentencia definitiva de segunda instancia, estos autos caratulados "Fisco c/ XX S.A. Imputación de Infracción Aduanera.", venidos a conocimiento de este Tribunal por virtud del recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia N° 23 del 31 de agosto de

2010, dictada por la Sra. Jueza Letrada de Aduana.

RESULTANDO:

1) Por la referida sentencia definitiva, la Sra. Jueza a quo condenó a XX S.A. a la infracción aduanera de defraudación, imponiéndole el pago de la multa igual al doble del importe de los gravámenes de importación adeudados. **2)** Contra el mencionado fallo, la parte demandada interpuso el recurso de apelación en examen por entender, en lo medular, que: **a)** El fallo no ha valorado correctamente los hechos de la causa, porque XX S.A. nunca se negó al pago de los tributos, ni se niega a hacerlo, la recaudación fiscal nunca estuvo en riesgo. La mercadería se mantuvo sin

tocar y su parte propuso pagar los tributos correspondientes. **b)** Por tratarse de una admisión temporaria industrial, resulta de aplicación la Ley N° 18.184, que establece que la configuración de defraudación exige la comercialización en el mercado interno. Para el propio Poder Legislativo, se generan las infracciones aduaneras de defraudación en los casos en que existe venta en plaza y no solo nacionalización tardía. Para estos casos, se prevé el pago de las multas y recargos del Código Tributario. **c)** No existió riesgo de pérdida de renta fiscal. XX no usó, ni comercializó la mercadería, ni lo pretendió hacer. Estos bienes incluso siguen estando allí, en esa misma situación. La sentencia no sostiene lo contrario. Es por eso que no se puede sostener que XX S.A. haya ingresado los bienes "a plaza para consumo" sin pagar los tributos. La mencionada empresa ha ofrecido pagar los tributos y mantuvo la mercadería en su poder. El

peligro de pérdida de renta fiscal debe ser efectivo y no hipotético. **3)** Emerge de estas actuaciones que el recurso fue debidamente sustanciado y que la representante del Ministerio Público y Fiscal evacuó el traslado respectivo. **4)** Franqueada la alzada, llegados los autos al Tribunal el 18.10.10, luego del estudio correspondiente, se acordó sentencia en legal forma y se procedió al dictado de la presente decisión anticipada, por configurarse los requisitos del art. 200.1 num. 2) CGP.

CONSIDERANDO:

I) La Sala, por el número de voluntades requerido por la ley (art. 61 inc. 1 LOT), habrá de revocar la sentencia recurrida, manteniendo su jurisprudencia sobre el punto en cuestión (sentencias Nos. 219/06, 197/07 y 135 y 301/09, entre otras). **II)** Los agravios son de recibo, por lo que habrá de revocarse la sentencia impugnada. En tal sentido, cabe partir de la premisa de que la mercadería

ingresó al país en régimen de admisión temporaria. La demandada buscó la regularización de la situación. A tales efectos, solicitó al LATU, el 5 o 6 de junio de 2008, la destrucción de los bienes (fs. **5**). Este organismo contestó que resultaba conveniente la nacionalización de aquellos y no su destrucción. Por ello, el retraso en la nacionalización de la mercadería solo podría producir el pago de los impuestos, de multas y recargos, como lo establece el art. 10 del Dec. 380/2004, pero no la configuración de la infracción aduanera. Desde luego, en opinión de la Sala, el mero vencimiento del plazo de la admisión temporaria no da nunca lugar a la infracción aduanera de contrabando, debido a que, en el momento de ingreso de los bienes, no existía ni clandestinidad, ni violencia, ni ausencia de documentación. En todo caso, podría configurarse la infracción aduanera de defraudación, si

se cumplieran los requisitos del tipo legal. En relación con la infracción de defraudación, el art. 251 de la Ley N° 13.318 establece que “se considera que existe defraudación en toda operación, manejo, acción u omisión, realizada con la colaboración de empleados o sin ella, que, desconociendo las leyes, reglamentos o decretos, se traduzca o pueda traducirse, si pasase inadvertida en una pérdida de renta fiscal o en aumento de responsabilidad para el Fisco y siempre que el hecho no esté comprendido en las prescripciones de los art. 246 y 253”.

En este sentido, surge de las actuaciones de obrados que no existió pérdida de renta fiscal. Para que se generen los tributos a la importación debe producirse –valga la redundancia- una importación. Y, si la importación consiste en la introducción a plaza para el consumo de mercaderías provenientes del exterior del territorio aduanero nacional, en el caso sub iudice, es evidente que tal supuesto no se configura. La mercadería de obrados, desde que arribó al país, no se movió de la planta industrial de la demandada, se hallaba en su embalaje original y sin uso (fs. 31-32),

no se encontraba en forma clandestina, ni se demostró la intención de incorporación al proceso económico del país. Entonces, en estas coordenadas, no puede configurarse una infracción aduanera de contrabando ni de defraudación. Es necesario que la mercadería ingrese o pretenda ingresar al territorio nacional para configurar el hecho generador de los tributos correspondientes. Ha dicho la Sala, con anterioridad (sentencias Nos. 219/06 y 135 y 301/09), en conceptos aplicables a la especie: “El quid de la cuestión radica en que la mercadería de obrados, si bien ingresó materialmente al país, no se incorporó -ni se pretendió incorporar- a su proceso económico”. En tal sentido, se entiende con el TAC 1° que “la introducción o entrada, en forma indocumentada, de mercaderías a la corriente comercial, requiere, para ingresar en la descripción típica de la figura legal, que esté destinada a traducirse en pérdida de la renta fiscal. Y esa pérdida de la renta fiscal deviene imposible en hipótesis como la sub-examine, ya que el hecho generador de los tributos aduaneros es la

introducción al consumo de mercaderías de procedencia extranjera (art. 85 del C. Aduanero, D.L. N° 15.691) (sentencia N° 287/88). Tal como sostiene Reta “la simple carencia de documentación o la permanencia irregular de una mercadería en tránsito en el territorio nacional no configura el delito de contrabando y sólo autoriza a iniciar un procedimiento destinado a comprobar el alcance de la irregularidad y su posible trascendencia fiscal o penal...” (Reta, A., “Acerca del llamado contrabando de tránsito”, Rev. de Derecho Penal, N° 1, 1980, p. 66; sentencia N° 251/04 de la SCJ).

**POR ESTOS FUNDAMENTOS,
EL TRIBUNAL, FALLA:**

Revócase la recurrida y, en su lugar, desestímase la demanda acusatoria, ordenándose las restituciones correspondientes. Sin especial condenación en el grado. Oportunamente, devuélvase a la Sede de origen.
Dra. Selva Klett Ministra Dr.
Felipe Hounie Ministro Dra.
Elena Martínez Ministra
Dra. Elena Celi de Liard
Secretaria Letrada.

