

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

IX JORNADA DE DERECHO ADUANERO
A SESENTA AÑOS DE LA COMPETENCIA ADUANERA DEL
TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Año IV - N° 12 - Agosto 2024



Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario
Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires
Av. Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)
www.derecho.uba.ar - cedfdt@derecho.uba.ar

ISSN 2953-450X

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

IX JORNADA DE DERECHO ADUANERO
A SESENTA AÑOS DE LA COMPETENCIA ADUANERO
DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Año IV - Nº 12 - Agosto 2024

PROPIETARIO

Facultad de Derecho,
Universidad de Buenos Aires

DIRECTOR

Horacio G. Corti

SUBDIRECTOR

Pablo Revilla

CONSEJO EDITORIAL

Fabiana H. Schafrik
Gladys V. Vidal
Horacio F. Cardozo
Patricio E. Urresti
Juan Manuel Álvarez Echagüe

**Responsables de
este número:**

DIRECTORA

Catalina García Vizcaíno

COORDINADOR

Harry Schurig

DISEÑO

Ana L. Sancineto Barsuglia

Editorial

Catalina García Vizcaíno 6

Presentación

Harry Schurig 8

IX JORNADA DE DERECHO ADUANERO

A SESENTA AÑOS DE LA COMPETENCIA ADUANERA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Exposición Inaugural

Catalina García Vizcaíno 11

PANEL I. A SESENTA AÑOS DE LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

La especialidad como medio para lograr la mayor equidad en las sentencias del TFN

Ricardo Xavier Basaldúa 22

Puntos de vista sobre la modernización de la Aduana y el papel del Tribunal Fiscal de la Nación

María Elsa Coronel 29

El despachante de Aduana, la Aduana y el Tribunal Fiscal

Stella Maris Ruiz 37

PANEL II. ILÍCITOS ADUANEROS

La potestad sancionadora administrativa en la Constitución Nacional

Miguel Nathan Licht 43

La tipicidad en el delito de contrabando e infracciones aduaneras

Carolina Robiglio 72

Extraños incentivos a la importación de bienes y su proyección en la faz represiva

Fernando Schettini 81

PANEL III. PROCEDIMIENTOS ADUANEROS

Derechos y garantías de los importadores en las normas de valoración del GATT

Gustavo Zunino 103

Los procedimientos aduaneros en los tiempos actuales

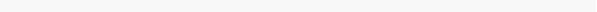
Juan Patricio Cotter 116

Tutela jurisdiccional de las determinaciones de valor en Aduana en Uruguay

Flavia Figueredo 122

La relevancia de la jurisdicción independiente, imparcial y especializada en materia de infracciones aduaneras. El caso de la jurisdicción del Poder Judicial en Uruguay

Andrés Varela 134



EDITORIAL

Totalmente gratificante es presentar este nuevo número sobre la materia aduanera de la Revista DEBATES de Derecho Tributario y Financiero, dirigida por el Dr. Horacio Corti y que, asimismo, reviste el carácter de Director del Centro de Estudios de Derecho Financiero y de Derecho Tributario.

En este número se vuelcan las exposiciones de la concurrida IX Jornada de Derecho Aduanero, que contó con alrededor de mil doscientos inscriptos de la Argentina y del exterior.

Manifiesto el agradecimiento a las autoridades de la mencionada Revista y a los destacados disertantes, de la Argentina y del exterior, que nos han enriquecido con sus ilustrados trabajos.

Los autores de este número, según el caso, son magistrados, o se desempeñan en la esfera privada o en el ámbito público. Algunos de ellos poseen sitios como Miembros de Número de la *International Customs Law Academy* o Academia Internacional de Derecho Aduanero.

En la IX Jornada de Derecho Aduanero se conmemoraron los sesenta años de la competencia aduanera del Tribunal Fiscal de la Nación.

Sintéticamente mencionaré a algunos de los temas tratados.

Quien escribe estas líneas se refirió al decreto-ley 6692/1963, ratificado por la ley 16.478, que amplió la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) incorporándole la materia aduanera. Ha realizado un estudio evolutivo, partiendo, de la Ley 15.265, y resaltando la interdisciplinariedad de este Tribunal, así como la adopción de consultas para determinar su integración con contadores, además de abogados. Se expidió sobre la naturaleza del Tribunal Fiscal de la Nación y el Pacto de San José de Costa Rica. Se ha pronunciado sobre la prescindencia del *solvo et repete*, y detalladamente ha examinado la Ley 27.430. Además, se ha referido a la jurisdicción en cuanto a delitos aduaneros.

El Dr. Ricardo Xavier Basaldúa trató la especialidad en cuanto al medio cada vez más complejo, a la luz de nuestra Constitución Nacional. Ha resaltado la necesidad de la equidad como principio constitucional, de la administración de justicia, de la materia aduanera, y del Tribunal Fiscal de la Nación.

La Dra. María Elsa Coronel se ha referido a la modernización de la aduana y del Tribunal Fiscal. Todo ello en sus aspectos conceptuales, experiencias contempladas en otros países, y actualización aduanera en Argentina, además del papel del Tribunal Fiscal de la Nación ante la necesaria seguridad normativa.

La Dra. Stella Maris Ruiz analizó el tema del despachante de aduana a través del Código Aduanero y distinta normativa. Examinó la responsabilidad y la práctica anterior a la derogación del SIRA. Analizó la jurisprudencia y el despachante frente al Tribunal Fiscal de la Nación. Por último, desarrolla sus propuestas.

El Dr. Miguel Nathan Licht abordó la potestad sancionadora administrativa en la Constitución Nacional. Trató, en particular, los casos “nuevos” y “difíciles” dentro de la órbita del Derecho Administrativo. Puntualizó que ni el principio de separación de poderes ni ningún otro principio o norma de valor constitucional impiden que una autoridad administrativa, dentro de los límites de su competencia en el ámbito del poder público, ejerza la facultad de imponer sanciones. Sin embargo, la imposición de sanciones administrativas debe cumplir con un ámbito de aplicación adecuado y respetar el principio de proporcionalidad en su aplicación.

La Dra. Carolina Robiglio se refirió a fallos emblemáticos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, como “FISCAL y QUERELLANTE v. HUMBERTO GORDO y Otros”, “WAKIN, Miguel A. y otros”, “LEGUMBRES S.A. y otros”. Analizó el contexto infraccional y delictual aduaneros. Examinó doctrinariamente la naturaleza jurídica de las infracciones y delitos, así como el criterio de la Corte

Suprema. Por último, desarrolla sus conclusiones.

El Dr. Fernando P. Schettini ha tratado los extraños incentivos a la importación de bienes y su proyección a la faz represiva. Se ha referido a la política económica hasta el 10 de diciembre de 2023 y a sus consecuencias. Pasó revista del Código Aduanero y de normas internacionales (GATT), y de las distintas perspectivas frente a los ordenamientos que rigen la importación de bienes y servicios. Ha dado sus propias conclusiones ante esos distintos ordenamientos.

El Dr. Juan Patricio Cotter ha tratado los procedimientos aduaneros frente a la actualidad según los principios del debido proceso y de eficacia; las demoras estatales y su incidencia en la prescripción y también ha abordado el tema del recurso por retardo. Trató, especialmente, el tema de la prescripción, y sus causales de suspensión e interrupción a través de la doctrina y jurisprudencia. Se refirió a la transacción en juicio y efectuó consideraciones finales.

El Dr. Gustavo Zunino ha abordado el tema de los derechos y garantías de los importadores en la normativa del GATT. Es así que analizó las normas de valoración frente a los derechos de los importadores. En la aplicación práctica resultó un valor teórico en libre competencia; ejemplifica con empresas. “La combinación entre ajustes de valor y altísimas alícuotas *ad valorem* conducían a resultados absurdos e incompatibles con la realidad comercial”. Examinó la garantía de un sistema equitativo, previsible, recurrible, neutro y uniforme de valoración, puesto de manifiesto por el “valor real” de los bienes, y no valores arbitrarios o ficticios. Adujo que los datos de los importadores son confidenciales. Se refirió a la publicidad normativa, a la posibilidad de extraer las mercaderías bajo el régimen de garantías, a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y al sistema probatorio; ejemplifica con pronunciamientos.

La Dra. Flavia Figueredo trató el tema de la tutela jurisdiccional efectiva en cuanto al valor

en aduana en Uruguay. Detalló casos complejos presentados ante la Justicia.

El Dr. Andrés Varela incursionó sobre la relevancia de la jurisdicción independiente, imparcial y especializada en materia de infracciones aduaneras. El caso de la jurisdicción del poder judicial en Uruguay. Ha desterrado la aplicación objetiva de las infracciones aduaneras. Desarrolló su posición frente a los temas tratados.

Catalina García Vizcaíno

PRESENTACIÓN

Nos complace una vez más presentar en forma de publicación institucional las ponencias que los más destacados juristas, académicos y autoridades vinculadas a la operativa del comercio exterior argentino y uruguayo han expuesto en las IX Jornadas de Derecho Aduanero realizadas el pasado 25 de octubre del 2023 en la Facultad de Derecho de la UBA.

La oportunidad ha resultado propicia para abordar cuestiones de innegable trascendencia, entre ellas, el homenaje a la constitución del Tribunal Fiscal de la Nación, como organismo ubicado fuera de la órbita del Poder Judicial, con la finalidad de dotarlo de una serie de ventajas; tales como las referidas a la simplificación del apoderamiento de los litigantes, la flexibilización del principio de congruencia y búsqueda de la verdad material, la impulsión de oficio, el efecto suspensivo de los recursos que ante él se presenten y la competencia en todo el territorio nacional -entre otros-, reforzado esto último por medio de la digitalización íntegra de los procesos y de su tramitación, que ha tenido lugar de manera más reciente.

La trayectoria del Tribunal Fiscal de la Nación y de sus integrantes ha permitido que a lo largo del tiempo, más allá de la estructura administrativa y financiera en la cual se encuentra anclado, sea considerado un verdadero tribunal jurisdiccional autónomo, siendo esto -la independencia real del poder público-, mucho más importante que la simple ubicación del organismo en el seno de uno u otro poder del Estado.

Y es que justamente, la función social que un ente desempeña en la comunidad, es lo que distingue y -muchas veces- justifica y permite su subsistencia más allá de los distintos criterios gubernativos.

Es por ello que la celeridad en el proceso resolutorio de las causas que en él tramitan, resulta crucial para la protección de los intereses en juego, tanto del interés público comprometido en la búsqueda de la recaudación y la aplicación de sanciones a los

infractores, como desde la óptica del particular, respecto de la devolución de tributos indebidamente percibidos por el fisco o el dar por finiquitado cuestiones en donde se dirime la responsabilidad tributaria o infraccional de los operadores, con las graves consecuencias que ello acarrea.

La demora en el dictado de la sentencia, sumado a períodos de inflación o eventuales repotenciones de deuda o -por el contrario- su congelamiento y licuación de intereses y capitales, afecta a unos y otros, actores y demandados, fisco y contribuyente, servicio aduanero y operadores del comercio exterior, en forma aleatoria, generando con ello incertidumbre y en definitiva, vaciamiento de la función de administrar justicia que tiene todo tribunal; sea judicial, sea administrativo.

Es entonces necesario dotar al Tribunal Fiscal de la Nación de los medios, estructura y funcionalidad necesaria para que éste pueda seguir cumpliendo adecuadamente -y cada día mejor- con aquella misión, incrementando además la retención de su propio personal, por medio de la capacitación, las perspectivas de carrera y ascenso interno.

En la oportunidad también se han abordado aspectos vinculados a los ilícitos aduaneros, cuya naturaleza se mantiene en profundas controversias que se han tornado más activas en los últimos tiempos, particularmente respecto de la aplicación íntegra o sesgada de los principios que son propios del Derecho Penal y que en definitiva, condicionarían múltiples aspectos de su diseño: en particular la tipicidad y su integración con normas de tercer orden, la ley penal más benigna, el ente que aplica y determina la pena, la presunción de inocencia, entre otros aspectos complejos, que también hoy resultan objeto de debate en cuanto aludan a sanciones puramente administrativas o tributarias.

Finalmente, las Jornadas han concluido con el abordaje de cuestiones referidas al procedimiento aduanero, especialmente las limitaciones que los particulares observan y muchas veces padecen en aquellas

tramitaciones, puntualmente en divergencias sobre la valoración o la clasificación de la mercadería, en tanto el proceso de formación de la voluntad administrativa (a través de las diversas instancias técnicas del organismo y las bases o fuentes informativas que se emplean) resultan complejas y a veces ajenas a los destinatarios. Nuevamente la cuestión de los plazos y la celeridad en la tramitación surge como imperiosa, principalmente a fin de evitar prolongados períodos de inactividad procesal administrativa, que sin justificativo alguno, se constituyen en un obstáculo concreto y extra jurídico que pareciera infranqueable en el camino hacia la determinación del derecho en juego.

Cuestiones todas estas esenciales para permitir un funcionamiento adecuado del comercio exterior y la dinámica de las operaciones aduaneras de importación y exportación, cuya mejora seguramente impactan en los costos operacionales y en definitiva, en el progreso del sector, lo cual por necesaria implicancia repercutirá en el de todo el país. Esa es la sinergia que debe ser con premura, entendida y dinamizada.

Harry Schurig

IX JORNADA DE DERECHO ADUANERO
A SESENTA AÑOS DE LA COMPETENCIA ADUANERA
DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

EXPOSICIÓN INAUGURAL

Catalina García Vizcaíno

Con verdadero placer damos comienzo a esta IX Jornada de Derecho Aduanero, organizada por la Comisión de Derecho Aduanero del Centro de Estudios de Derecho Financiero y de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, creado por el Dr. José Osvaldo Casás y actualmente dirigido por el Dr. Horacio Corti.

Los miembros de la Comisión de Derecho Aduanero, que tengo el honor de presidir, agradecemos al Centro de Estudios de Derecho Financiero y de Derecho Tributario, a la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires; en especial, a sus Departamentos de Institucionales y Comunicaciones, al Departamento de Derecho Económico y Empresarial y a docentes de esta Facultad, por el apoyo brindado para este evento.

Asimismo, reconocemos a las instituciones que brindaron su adhesión a este evento, como el Tribunal Fiscal de la Nación, la Academia Internacional de Derecho Aduanero, la Asociación de Abogados de Buenos Aires, la Asociación Argentina de Justicia Constitucional, la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, precursora de este tipo de Jornadas y a su alma máter que es el Dr. Gustavo Zunino.

Manifestamos un particular agradecimiento a la editorial Tarifar, que como en las anteriores Jornadas está a cargo de las inscripciones y la expedición de los certificados que se entregarán a los expositores, coordinadores y asistentes. Es permanente nuestra gratitud a su Gerente, la Dra. Cristina Peteira por su excelente labor.

La presente Jornada se desarrolla de modo virtual, y participan de ella magistrados, funcionarios, profesores y especialistas, nacionales y extranjeros. También concurren estudiantes de carreras de grado y posgrados, cuyo estímulo es permanente para que se organice este tipo de Jornadas.

Los disertantes se han destacado, ya sea en la magistratura, o en demás funciones públicas, o en el ámbito privado.

En este tipo de Jornadas siempre se respeta el pluralismo de ideas que proporciona diferentes enfoques en aras de la profundización de los temas tratados.

En esta IX Jornada celebramos los 60 años de la competencia en materia aduanera del Tribunal Fiscal de la Nación.

I. Sesenta años de la competencia aduanera del Tribunal Fiscal de la Nación

El decreto-ley 6692/1963¹ ratificado por la ley 16.478² amplió la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) incorporándole la materia aduanera.

Interdisciplinarietà del Tribunal Fiscal de la Nación. Excepciones

El TFN fue creado por la ley 15.265, sancionada el 29/12/1959 y promulgada el 14/1/1960³. Comenzó a funcionar el 28/4/1960.

La ley de creación fue redactada por cuatro destacados juristas: Carlos María Giuliani Fonrouge, Jorge Tejerina, Juan Carlos Sorondo y Juan E. Bello (este último produjo otra iniciativa en disidencia)⁴. En su origen estaba compuesto por un presidente con título de abogado y cinco vocales (tres de ellos abogados y dos doctores en ciencias económicas). Su composición varió con el tiempo.

Desde sus inicios, la designación de los vocales se ha producido y se produce previo concurso de antecedentes. La reforma

¹ BO. 20/8/1963.

² BO. 30/9/1964.

³ BO. 27/1/1960; ADLA 1959-XIX-A-239.

⁴ Ver ATCHABAHIAN, Adolfo, *Los albores del Tribunal Fiscal de la Nación, Tribunal Fiscal de la Nación-40 años*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2000, p. 16.

contempla la sustanciación de concurso de oposición y antecedentes.

El dec. 14.631/1960⁵ amplió su competencia, agregándole —entre otras— las causas por impuesto de sellos. Desde la vigencia de la ley 874 de la ciudad de Buenos Aires —derogada por la ley local 1192— en la Capital Federal este impuesto se encuentra dentro de la órbita local y regulado actualmente por el Código Fiscal de esa ciudad.

El dec.-ley 6692/1963⁶ añadió el conocimiento y la decisión de las causas aduaneras, excepto el contrabando⁷, a la vez que dispuso que el TFN estuviera constituido por un presidente y siete vocales, todos abogados con excepción de aquellos que, habiendo ya sido designados para el cargo, poseyeran el título de doctores en ciencias económicas.

La ley 16.656, sancionada el 30/12/1964⁸, sustituyó la ley 11.683 (t.o. en 1960), aumentando el número de vocales y el TFN pasó a estar compuesto por un presidente y ocho vocales: cuatro de ellos abogados y cuatro doctores en ciencias económicas. A fin de celebrar las audiencias de vista de causa y los acuerdos para dictar sentencia, el Tribunal se debía dividir en cuatro salas integradas cada una por el presidente y dos vocales, uno de los cuales tendría que ser abogado. Asimismo, dispuso que el patrocinio y representación podían estar a cargo, entre otros, de doctores en ciencias económicas o contadores inscriptos en la matrícula, incluso en materia aduanera.

La ley 17.595, sancionada el 28/12/1967⁹, dispuso que el TFN estuviera integrado por un presidente y once vocales: el presidente y siete de los vocales serían abogados, y el resto doctores en ciencias económicas con la especialidad de contador público. A fin de

celebrar las audiencias de vista de causa y para dictar sentencia, el Tribunal se dividiría en cuatro salas, cada una de ellas integrada por dos vocales abogados y un doctor en ciencias económicas con la especialidad de contador público.

La ley 20.024 (sancionada y promulgada el 15/12/1972)¹⁰ aumentó a dieciocho el número de vocales, de los cuales doce serían abogados y seis contadores, a la vez que previó seis salas: cuatro de ellas con competencia exclusiva en asuntos impositivos y dos en materia aduanera. Cada sala estaría integrada por dos abogados y un contador público. Si bien esta ley entró a regir el 1º/1/1973 contempló que las causas aduaneras fueran giradas “a las salas pertinentes, cualquiera sea su estado, y mientras tales salas no sean constituidas, mantiénesse la actual competencia del Tribunal Fiscal. Los actuales vocales podrán optar dentro de los 15 días de la vigencia de esta ley por incorporarse a ellas, cursando comunicación al Ministerio de Hacienda y Finanzas”. Sólo lo hizo el Dr. Roberto M. Mordegliá. *En la realidad nunca se implementó este sistema interdisciplinario de salas con competencia en materia aduanera.*

La ley 20.046 del 28/12/1972¹¹ previó que la sentencia pudiera ser dictada por dos vocales si el fallo era coincidente, sin perjuicio de que el tercer vocal se expidiera si así lo deseaba.

La ley 20.626, sancionada el 22/12/1973¹², eliminó el sistema colegiado de salas y, en su lugar, previó que el Tribunal estuviera integrado por dieciséis vocales: seis abogados y seis contadores con competencia exclusiva en materia impositiva y cuatro abogados en materia aduanera. Cada vocal sería asistido en sus funciones por un secretario con título de abogado o de contador público y diferente del de su vocal respectivo. Además, excluyó de la competencia las acciones de repetición

La ley 21.858, sancionada y promulgada por el Poder Ejecutivo el 15/8/1978¹³ restituyó las acciones de repetición dentro de la competencia del Tribunal y reinstaló el sistema

⁵ ADLA 1960-XX-A-864.

⁶ ADLA 1963-XXIII-B-1011

⁷ Este decreto-ley asignó competencia al Tribunal Fiscal “en los recursos y demandas que se interpongan con relación a los derechos, gravámenes, accesorios y sanciones que aplique la Aduana de la Nación en ejercicio de los poderes fiscales que le son propios, excepto en los que corresponden a las causas de contrabando”.

⁸ ADLA 1964-XXIV-C-2141.

⁹ ADLA 1968-XXVIII-A-140.

¹⁰ ADLA 1973-XXXIII-A-41.

¹¹ ADLA 1973-XXXIII-A-65.

¹² ADLA 1974-XXXIV-A-55.

¹³ ADLA 1978-XXXVIII-C-2437.

de salas: cuatro con competencia en materia impositiva y tres en materia aduanera. Las primeras compuestas por dos abogados y un contador público, y las segundas sólo por tres miembros abogados. Cada vocal sería asistido por un secretario con título de abogado o contador. Esta estructura se mantiene a la fecha.

El proyecto de reforma tributaria enviado por el PEN al Congreso el 13/11/2017 preveía que todas las salas (impositivas y aduaneras) estuvieran integradas por dos abogados y un contador público. En materia aduanera algunos se expidieron a favor de esta propuesta¹⁴ y otros en contra¹⁵.

Sin embargo, la Cámara de Diputados no estuvo de acuerdo con tal temperamento y en el texto que contó con media sanción circunscribió la interdisciplinariedad a la materia impositiva, ya que contempló que cada una de las tres salas de la materia aduanera estuvieran integradas por tres abogados. Éste fue el criterio adoptado por la ley 27.430 de reforma tributaria.

Las razones que hubieran abonado la interdisciplinariedad en la materia aduanera hubieran estado dadas porque es imposible establecer diferencias tajantes entre impuestos interiores y externos, ya que el IVA grava las importaciones definitivas de cosas muebles —art. 1º, inc. c, de la LIVA—, que en esos casos es recaudado y liquidado por la DGA, así como las percepciones de IVA, impuesto a las

ganancias e ingresos brutos con motivo de las importaciones.¹⁶

El hecho imponible (expendio) en impuestos internos está dado por el despacho a plaza de los bienes “cuando se trate de la importación para consumo —de acuerdo con lo que como tal entiende la legislación en materia aduanera— y su posterior transferencia por el importador a cualquier título” (art. 2º de la ley 24.674 y modif.).

Con relación a la materia aduanera es destacable que la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS) ha reconocido el carácter tributario de los derechos de exportación —específicamente, impuestos— (15/4/2014, “Camaronera Patagónica SA y otro c/Ministerio de Economía s/amparo”).¹⁷

Por lo demás, la finalidad extrafiscal de la imposición se da en materia aduanera y

¹⁶ La CS, por su remisión al dictamen de la Procuración General, “Volkswagen Argentina SA”, del 23/8/2011, entendió que las percepciones de IVA y del impuesto a las ganancias (IG) no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponibles recaigan sobre las operaciones de importación. En efecto, por un lado, la referida al IG de la ley 20.628 “constituye una forma de anticipar la futura —y eventual— gabela que pudiera nacer en cabeza del contribuyente por todas sus rentas obtenidas y sujetas a dicho gravamen (...)”; “por otro lado, la percepción de la resolución general 3.431 (y sus normas modificatorias) está relacionada con un adelanto del IVA que deberá tributar oportunamente el importador de bienes muebles, pero por mercaderías que luego sean objeto de comercialización en el mercado interno (...)”. De ello, infiere que esas percepciones “debieron ser practicadas en pesos desde su origen”. En cambio, el citado dictamen sienta que el IVA es un tributo que “grava” las operaciones involucradas, “puesto que así está establecido en el art. 1º, inc. c, de la ley 23.349 (t.o. en 1997 y sus modificatorias) y que, por lo tanto, únicamente en ese caso correspondía que la obligación tributaria respectiva fuera determinada en dólares junto con los aranceles aduaneros pertinentes”.

¹⁷ En ese fallo la posición mayoritaria dijo que “la naturaleza tributaria de los derechos de exportación fue reconocida desde hace mucho tiempo y quedó expuesta con total nitidez durante los debates de la Convención Nacional Constituyente ad hoc de 1860 (cfr. De Vedía y Mitre, Mariano, *El Régimen tributario de la Argentina*, Imprenta de la Universidad, Buenos Aires, 1925/ p. 311 y ss.)”.

¹⁴ BERTAZZA, Humberto J., *La importancia del contador en el Tribunal Fiscal*, La Nación 20/11/2017.

BIBILONI, Mario J., *La competencia de las salas aduaneras del Tribunal Fiscal de la Nación y la participación de los profesionales en Ciencias Económicas*, Checkpoint fiscal, 9/1/2018, Año 15, Nº 3478.

¹⁵ BASALDÚA, Ricardo Xavier, “Con la reforma, el Tribunal Fiscal perderá autarquía”, La Nación 24/11/2017.

LIPERA, Guillermo M., “La importancia de la incumbencia profesional como garantía de idoneidad”, La Nación 26/11/2017.

TOZZINI, Gabriela I., “Comentarios acerca del proyecto de reforma tributaria”, ingresado el 15 de noviembre de 2017 en especial del título VII referido al procedimiento tributario”, LA LEY online.

también en tributos interiores. Sostuvo la CS que el poder impositivo constituye un valioso *instrumento de regulación*, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general, al cual conduce la finalidad extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas¹⁸.

No obstante, antes de que en el futuro se adopte la decisión de integrar o no el TFN con contadores públicos en materia aduanera, sería conveniente consultar, además de la Administración Federal de Ingresos Públicos, a asociaciones de reconocido prestigio académico y que actúen defensa de las profesiones (Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, etc.) y a los sectores representativos del comercio exterior (Cámara de Importadores, Cámara de Exportadores, Cámara Argentina de Comercio, Asociación de Importadores y Exportadores de la República Argentina).

Actualmente el TFN se rige por las disposiciones de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) y las del Código Aduanero (CAAd.; ley 22.415 y modif.). Las sucesivas reformas a estos ordenamientos se han efectuado de modo tal que, en algunos casos, se modificó el procedimiento en materia impositiva, y no se lo hizo en la aduanera, provocando importantes desfasajes. La reforma tributaria de 2017 procuró unificar algunas soluciones.

II. Naturaleza del Tribunal Fiscal de la Nación

El Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) es un organismo jurisdiccional que se halla en la esfera del Poder Ejecutivo Nacional (PEN), y cuya finalidad es la salvaguarda de los derechos de los contribuyentes, demás responsables y sancionados frente a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), en cuanto a su conformación por la Dirección General Impositiva (DGI) y la

Dirección General de Aduanas (DGA), ya que no es competente respecto de las resoluciones dictadas por la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social.

He sostenido en libros anteriores que “constituye un freno para cualquier posible desborde del personal de fiscalización de estos entes, porque para recurrir ante el TFN no es menester el previo pago de la suma intimada”, de modo que con la creación de este organismo jurisdiccional se proporciona a quienes ante él accionan en demanda de Justicia remedios procesales apropiados para defender sus derechos, sin el requisito del *solve et repete*.

El TFN cumple con lo dispuesto por el art. X del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1947, cuyas disposiciones son incluidas en el GATT de 1994, que tiene jerarquía superior a las leyes a tenor del art. 75, inc. 22, de la CN, y que ha sido ratificado por la ley 24.425, en cuanto prevé en su punto 3 b: “Cada parte contratante [hoy Miembro] mantendrá, o instituirá tan pronto como sea posible, tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos destinados, entre otras cosas, a la pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras. Estos tribunales o procedimientos serán independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas, y sus decisiones serán ejecutadas por estos últimos y regirán su práctica administrativa...”.

El TFN dirime con imparcialidad las contiendas entre los particulares y los entes recaudadores (DGI y DGA), ya que sus integrantes actúan con independencia, puesta de manifiesto por las garantías de estabilidad e inamovilidad reconocidas por la ley, y no están obligados por las normas interpretativas emanadas de aquellos entes ni de ministerio alguno. Ello distingue a los vocales del TFN de los jueces administrativos de la DGI y de la DGA.

El TFN cumple con una valiosa función de interpretación de las normas tributarias y de creación jurisprudencial, acreditada por la especialización de sus miembros, que conduce

¹⁸ 15/10/1991, “López López, Luis, y otro v. Provincia de Santiago del Estero”, y sus citas, Fallos 314:1293.

al perfeccionamiento de la recaudación y al progreso del derecho tributario en general.

El procedimiento ante el TFN tiene como peculiaridades: el impulso de oficio —por el cual no se posibilita la perención de instancia—; la investigación de la verdad real, tanto en la materia específica de tributos como en la infraccional; la atribución de disponer el debate oral de lo probado en la causa por medio de la audiencia de vista, para lograr inmediación; la economía procesal, que se patentiza en la celeridad que ha procurado imponer el dec. 1684/1993 y la ley 27.430; la división en salas con competencia en materia impositiva y salas con competencia en materia aduanera, a los efectos de lograr la mayor especialización de sus integrantes.

Tal vez, en futuras reformas debería suprimirse la posibilidad de la audiencia de vista de causa, a fin de no generar costos de traslado a los litigantes del interior, que sólo podrían actuar por medio del expediente electrónico, salvo que se implementara su realización únicamente por medios tecnológicos.

Uno de los creadores del TFN, Carlos María Giuliani Fonrouge, destacaba que el TFN “constituye un avance considerable en la organización de un régimen eficaz de amparo para el contribuyente o responsable de las obligaciones fiscales”. Señalaba que, en el momento de establecer el TFN, existían en el país y en el extranjero antecedentes de organismos similares: v.gr., el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires desde el año 1956; en la provincia del Chaco, la Cámara Fiscal de Apelación; etc. En Alemania, durante la República de Weimar fue instituido el Tribunal de Finanzas, con sede en la ciudad de Munich, presidido por el eminente jurista Enno Becker, “cuya brillante actuación determinó el desarrollo del derecho financiero”. La *Exchequer Court* de Canadá “también ofrece características parecidas”. Pero el antecedente más importante que influyó en el ánimo de la comisión redactora del anteproyecto de la ley 15.265 fue la *Tax Court* de los Estados Unidos, que data de 1942 y que ha sido caracterizada “como un verdadero tribunal de justicia ubicado en la rama ejecutiva del gobierno, con lo cual se quiere significar que no obstante

hallarse fuera de la órbita del Poder Judicial constituye un organismo independiente [...]. Se ha dicho, comparándolo con la *Court of Claims*, que mientras ésta constituye un tribunal ‘alojado’ en lo judicial, la *Tax Court* se ‘aloja’ en el ejecutivo”.

En otros países existen tribunales especializados en materia tributaria, como México con su Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que no está ubicado dentro del Poder Judicial; fue creado en el año 1936 y “dotado de plena autonomía, encargado de impartir Justicia Administrativa resolviendo en forma honesta y gratuita las controversias entre los particulares, de manera pronta, completa e imparcial, para contribuir al avance del Estado de Derecho en México al salvaguardar el respeto del orden jurídico, la seguridad, la paz social y el desarrollo democrático”.¹⁹

En la actualidad funciona la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa (AITFA), organismo internacional creado en 1996 en San Juan de Río, Querétaro, México, integrado por diecisiete tribunales de los países de Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, España, Guatemala, México, Panamá, Paraguay, Perú, Portugal, República Dominicana y Uruguay. Realiza asambleas bianuales en las sedes de los países miembros. Su organización funciona a través del enlace de una Secretaría Ejecutiva, que coordina las actividades.

III. El Tribunal Fiscal de la Nación y el Pacto de San José de Costa Rica

En el ámbito federal, con la existencia del TFN, ante el cual no rige el principio del “solve et repete”, se cumple con el art. 1° del Pacto, que contempla el compromiso de respetar los derechos y garantizar el libre acceso a la jurisdicción, sin discriminación, entre otros motivos, por la posición económica.

¹⁹ VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo, “Autonomía e independencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”, *Boletín Informativo - Tribunal Fiscal de la Nación*, edición especial primer aniversario, cit., ps. 32 y 33.

La sala IV de la CNFed. Contencioso administrativo, entre otros, el 3/6/1986, en “De Fabriziis, José Antonio”, sostuvo que en virtud del art. 8º, 1er. párr., del Pacto mencionado, “no resulta que el órgano jurisdiccional de intervención obligada en controversias de esta naturaleza deba integrar necesariamente el Poder Judicial, por lo que, reuniendo legalmente el Tribunal Fiscal las condiciones exigidas por dicha norma —a lo que debe agregarse su especialización en la materia—, es éste quien debe conocer en la cuestión suscitada” (se discutía el monto liquidado por la entonces ANA en concepto de una sanción firme).

El 12/5/2000, la sala V de la CNFed. Contencioso administrativo, en “Colfax SA v. Fisco Nacional” sostuvo que la previsión contenida en el Pacto de San José de Costa Rica, relativa a la necesaria intervención de un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, se exhibía plenamente satisfecha con la intervención del TFN.

En efecto, señala el Dr. Agustín Torres (TFN, sala B, 13/6/2007, “Safi, Emilio Fernando”) que cuando se discutió el texto del actual art. 8º primer párrafo del Pacto de San José de Costa Rica, el delegado de México —Sergio Vela Treviño— solicitó que se incorporasen las palabras “civil, laboral o fiscal” alegando que “México cuenta con tribunales de trabajo y tribunales en materia fiscal” obviamente aludiendo al Tribunal Fiscal de la Federación que, como es sabido, es un prestigioso tribunal administrativo. Este concepto fue agradecido y desarrollado por el delegado de EE.UU. —Richard D. Kearney— quien pidió que se incorporase a ese párrafo el concepto “Corte u otro Tribunal competente” para contemplar expresamente a los tribunales administrativos, más aun “para no tener que abolir ningún tribunal administrativo”, ya que la Tax Court es una Corte Legal de derecho americano creada por el Congreso, siendo también tribunal administrativo en lo tributario similar al mexicano, canadiense y argentino. El delegado de Panamá —Narciso E. Garay— aclaró que no se pretendía alterar el sistema de acudir primero administrativamente para resolver cuestiones laborales o iniciar el proceso fiscal y

que el único propósito ha sido el derecho de acceso de cada ser humano a los tribunales de justicia. La previsión de los tribunales administrativos en el referido párrafo fue admitida sin reserva por los países suscriptores del citado Pacto, quedando la mención invocada por EE.UU. sujeta a la terminología hispana, por lo que finalmente el artículo menciona al juez en el sentido de la jurisdicción judicial y al “tribunal competente, independiente e imparcial” en el sentido de los tribunales administrativos, exigiendo para ambas jurisdicciones que sean “establecidos con anterioridad por la ley”, es decir prohíbe las comisiones especiales o jueces designados ex post para casos especiales.

IV. Prescendencia del *Solve et Repete*

Una de las razones por las cuales el TFN se halla dentro del PEN consiste en que en el ámbito judicial rige el principio del *solve et repete* (pague primero, repita después), por consagración pretoriana de la Corte Suprema (CS) nacional; conf. doctrina del 2/3/1876, “El Procurador Fiscal de la Provincia de San Juan v. la Sucursal del Banco Nacional, sobre cobro de impuestos. Incidente de competencia”; 8/2/1887, “Don Rómulo Herrera v. señores Tiseyra y Pírola, por inconstitucionalidad de impuesto; sobre incompetencia”; 4/3/1905, “Fisco Nacional v. Sociedad Córdoba del Tucumán por cobro de impuestos”. Este principio se fundamenta en propender a “la percepción inmediata de la renta de la que depende el funcionamiento regular de la Administración”. Actualmente su inaplicabilidad ha quedado subordinada a cuestiones de hecho y prueba a cargo de quien intenta hacerla valer.

Con posterioridad a la reforma constitucional del año 1994, que en su art. 75, inc. 22, confirió jerarquía constitucional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos, la CS sostuvo que los alcances de lo dispuesto por el art. 8º, inc. 1º esa Convención —aun extendiéndolo a las personas de existencia ideal— son equivalentes a la jurisprudencia respecto del derecho de defensa del art. 18 de la CN,

aplicable tanto a personas físicas como jurídicas, así como que “las excepciones admitidas respecto de la validez constitucional de las normas que requieren el pago previo de las obligaciones fiscales como requisito para la intervención judicial, contemplan, fundamentalmente, situaciones patrimoniales concretas de los particulares, a fin de evitar que ese previo pago se traduzca —a causa de la falta comprobada e inculpable de medios pertinentes para enfrentar la erogación— en un real menoscabo de la defensa en juicio (conf. doctrina de Fallos 285:302, entre otros)”, pero que si “el recurrente no ha demostrado encontrarse en tal situación, sus agravios resultan insustanciales”.

Es más, pese al criterio de la CS del 28/4/1998 en “Lapiduz, Enrique”, el Tribunal Cintero el 30/6/1999, en “Agropecuaria Ayuí s/amparo”, sostuvo que son constitucionalmente válidas las normas que establecen el pago previo de las multas aplicadas por la autoridad administrativa como requisito de la intervención judicial, pero ello no impide considerar supuestos de excepción que contemplen fundamentalmente situaciones patrimoniales concretas de los particulares, a fin de evitar que ese pago previo se traduzca, a causa de la falta comprobada e inculpable de los medios pertinentes para enfrentar la erogación, en un real menoscabo del derecho de defensa en juicio.

Por ende, reitero que la inaplicabilidad del referido principio ha quedado subordinada en el ámbito judicial a cuestiones de hecho y prueba a cargo de quien intenta hacerla valer²⁰

²⁰ El art. 8° de la CADH confiere a toda persona el derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, para la sustanciación de cualquier acusación penal, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. El art. 1° de la CADH considera persona —a los efectos del Pacto— a todo ser humano, y en el Preámbulo habla de derechos esenciales del hombre y de atributos de la persona humana.

Respecto de los órganos creados por la CADH, la Argentina, por ley 23.054, reconoció la competencia de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos

, siendo muy pocas las excepciones admitidas; por ejemplo no se exigió el pago previo cuando se ocasionaba un perjuicio irreparable al funcionamiento comercial²¹, o por los elevados montos para depositar y el carácter asistencial

por tiempo indefinido, y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, bajo la condición de reciprocidad. Ante aquélla puede actuar cualquier persona o grupo de personas o entidad no gubernamental legalmente reconocida, quienes pueden presentar peticiones que contengan denuncias o quejas sobre violaciones de la CADH por un Estado Parte (art. 44). Ante esa Corte sólo pueden actuar los Estados Parte y la Comisión (art. 61).

La Comisión expide informes técnicos sin naturaleza jurisdiccional, a diferencia de la referida Corte, cuyos fallos son definitivos e inapelables (art. 67). Para someter a ambos órganos una cuestión deben haber sido agotados los procedimientos del derecho interno. Es decir, las únicas sentencias a ser revisadas son aquellas que tienen carácter de definitivas, en que hayan sido agotados los recursos de jurisdicción interna, y en tanto no esté pendiente otro procedimiento de arreglo internacional, salvo ciertos supuestos previstos en el art. 46 (v.gr., inexistencia, en la legislación interna del Estado de que se trate, del debido proceso legal para la protección del derecho, o retardo injustificado en la decisión de los recursos).

A fin de que la Corte conozca sobre cualquier caso, tienen que haber sido agotados los procedimientos ante la referida Comisión (art. 61).

Más allá de la discusión acerca de si sus disposiciones alcanzan o no a las personas jurídicas, importante doctrina ha entendido que la aprobación de la CADH significó la supresión del *solve et repete* (ver, a ese respecto: VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992 y 1997, ps. 496/501; 2002 y 2005, ps. 512/515), a más del reconocimiento de otros derechos protegidos por la CADH que pueden vincularse con la materia tributaria: *derechos de propiedad, igualdad, no injerencia en la actividad privada, protección del secreto profesional, supresión de la prisión por deudas, protección para ilícitos tributarios* (VILLEGAS, Héctor B., *Curso...*, cit., 1992 y 1997, ps. 507/509).

Sobre la regla del *solve et repete*, ver VILLEGAS, Héctor B., *Curso...*, cit., 1992 y 1997, ps. 458/470; 2002, ps. 508/515; 2005, ps. 509/515.

²¹ CS, 10/12/1997, “Farmacia Scattoni SCS”, Fallos 320:2797.

de la apelante²², o si existe una desproporcionada magnitud entre la suma que el contribuyente debe ingresar y su capacidad económica o su estado patrimonial²³, o por la presentación de póliza de caución²⁴, o que se trate de una acción declarativa, independientemente de los requisitos que prevean las normas locales²⁵.

La prescindencia del “solve et repete” no trae perjuicios al Fisco, por su posibilidad de decretar medidas cautelares que garanticen la realización de sus eventuales créditos contra los particulares.

V. Reforma de la ley 27.430

La reforma de la ley 27.430 al art. 146 de la ley 11.683 prevé que el TFN estará constituido por:

- un Órgano de Administración (compuesto por una Coordinación General y Secretarías Generales),
- un Órgano Jurisdiccional (21 vocales que se dividirán en 7 salas), y
- una Presidencia.

Es llamativo que sean desmembradas las Secretarías Generales de Asuntos Aduaneros, de Asuntos Impositivos y de Asuntos Jurisdiccionales, de las funciones jurisdiccionales para enmarcarlas dentro del Órgano de Administración.

El TFN cuenta con tres secretarías generales:

- a) Secretaría General de Asuntos Impositivos;
- b) Secretaría General de Asuntos Aduaneros,
- c) Secretaría General de Asuntos Jurisdiccionales (conf. Decisión Administrativa del Jefe de Gabinete de Ministros 1325/2022).

El órgano jurisdiccional está constituido por veintiún vocales, que conforman siete salas —de tres vocales cada una—: cuatro con

competencia en materia impositiva y tres con competencia en materia aduanera. El PEN está facultado para modificar la “composición y número de salas y vocales”. Los vocales deben ser argentinos, de treinta o más años de edad, y con cuatro o más años de ejercicio de la profesión de abogado o contador, según corresponda (penúltimo artículo incorporado a continuación del art. 146 de la ley 11.683).

La ley de reforma no ha innovado en cuanto a la integración por abogados de las salas aduaneras.

Se contempla la posibilidad de recusación de los vocales, además de la excusación.

No se modificó el art. 144 de la ley 11.683 que se refiere a la competencia en materia aduanera con cita de los arts. 4° a 9° del decreto-ley 6692/1963, pese a que los arts. 3° a 9° de este decreto-ley fueron derogados en el año 1981 por el art. 1187 del CAAd.

Es más, no se ha reformado el inciso f) del art. 159 de la ley 11.683 que, si bien fue insertado por la ley 25.239, su redacción adaptó el derogado decreto-ley 6692/1963, sin tener en cuenta que el art. 1025 del CAAd. establece específicamente la competencia del TFN en materia aduanera.

VI. Derogado Decreto -Ley 6660/1963 – Unificación de jurisdicción aduanera

El decreto-ley 6660/1963²⁶ fue derogado por el art. 1187 del Código Aduanero.

Este decreto-ley había unificado la competencia judicial en materia de delito de contrabando.

Actualmente en delitos aduaneros hay doble jurisdicción

El procedimiento por delitos aduaneros se regula en los arts. 1118/1121 del CAAd. Procede en los casos de los delitos previstos en la Sección XII, Título I, del CAAd. Rige la ley 27.319 sobre delitos complejos en cuanto a la investigación, prevención y lucha.

La Corte Sup. procuró ponerle coto al doble juzgamiento, con la posibilidad de escándalo jurídico, por la sentencia del 10/3/1983 en la causa “De la Rosa Vallejos, Ramón, s/art. 197

²² CS, 9/3/1999, “Asociación Israelita de Beneficencia y Socorros Mutuos Ezrah”, Fallos 322:337.

²³ Fallos 247:181; 250:208; Corte Sup., por mayoría, 2/8/2005, “Centro de Diagnóstico de Virus SRL”, Fallos 328:2938.

²⁴ CS, por mayoría, 4/11/2008, “Orígenes AFJP SA”, Fallos 331:2480.

²⁵ CS, entre otros, 26/3/2009, en “Apache Energía Argentina SRL v. provincia de Río Negro”, Fallos 332:640.

²⁶ BO, 22/8/1963.

de la ley aduanera”²⁷, ya que estableció el alcance del art. 196 de la Ley de Aduana (t.o. en 1962, modif. por la ley 21.898), reproducido parcialmente en el art. 1026 del CAAd. El nombrado había sido procesado ante la justicia en lo penal económico por presunto delito de contrabando, causa que concluyó con el sobreseimiento definitivo por no constituir delito el hecho investigado; la Aduana, empero, lo condenó por tentativa de contrabando y le aplicó las sanciones administrativas correspondientes. Apelada la resolución aduanera ante la cámara respectiva, la sala 3ª la revocó por considerar que el apelante se hallaba amparado por la garantía constitucional de la cosa juzgada. Al recurrir la Aduana en queja ante la CS, por estimar que la ley atribuye independencia en el juzgamiento de las infracciones aduaneras que no dependen de las decisiones judiciales, sostuvo el Alto Tribunal que con la sanción de la ley 21.898 —hoy, también con el CAAd.— “existen dos géneros de ilicitudes, agrupados en las infracciones y los delitos aduaneros, y que estos últimos —contrariamente a lo sostenido por la apelante— no pueden ser considerados al mismo tiempo delito e infracción basándose en la distinción de las penas y sanciones que la ley prevé para los mismos. Ello se desprende del propio texto de la ley, que para la aplicación de las penas y sanciones por contrabando se remite a una única conducta típica (...). De tal manera, las sanciones del artículo en examen son accesorias de la privativa de libertad, y en consecuencia dependientes de la existencia de aquélla”.

Con posterior integración, la Corte Sup. mantuvo esa doctrina en 1984 en “Ventura Mar del Plata SACIF y M”²⁸.

De esta forma, instruido el sumario de prevención del art. 1118, cumplidas las diligencias de los arts. 1119 y 1120, y elevadas las piezas originales a la *judicatura* (art. 1121, inc. a) y la copia autenticada al administrador de Aduana respectivo (art. 1121, inc. b), aquélla es la que lleva el proceso adelante hasta culminar con el sobreseimiento, la absolución o la condena, en tanto que la

Aduana —sin perjuicio de sus facultades de investigación, por las cuales puede introducir nuevos elementos aun en la jurisdicción penal, al actuar como querellante— debe esperar el pronunciamiento judicial a los efectos de que en el supuesto de condena pueda aplicar las penas accesorias. De la sentencia de la CS recaída el 11/7/2002 en “Mazal, Carlos I.”²⁹ surge que la sentencia condenatoria debe quedar firme para la aplicación de sanciones accesorias.

Se sostuvo que la aplicación de las penas accesorias que corresponden a la autoridad aduanera no puede ser impuestas por una sentencia; lo contrario importa una injerencia indebida de los magistrados federales en las legítimas atribuciones del organismo administrativo (CS, 28/3/2000, “Tello, Norma del Valle s/contrabando”³⁰).

Se ha planteado la cuestión relativa al juzgamiento de la persona jurídica si se encontrara prófugo (o fallecido) quien, en ejercicio de su administración, cometió el delito de contrabando. Vidal Albarracín entiende que sin autor no puede haber pena, por lo cual si el delito se configuró y de él emergió un beneficio indebido para la sociedad, no cabría sanción penal a ésta, “sino sólo una acción de enriquecimiento ilegítimo o sin causa”, salvo que se considere que la autoría recae sobre la persona jurídica, sin perjuicio de la responsabilidad individual o personal que pueda corresponder a los miembros que hayan perpetrado los hechos punibles.

Consideramos que las sanciones previstas para las personas jurídicas por delitos aduaneros son accesorias de la sanción principal impuesta a las personas humanas, por el principio de la CS del 10/3/1983, en “De la Rosa Vallejos”, sin perjuicio de lo cual estimamos que son válidos los requerimientos fiscales que comprendan dentro del objeto procesal la responsabilidad de las personas jurídicas, ya que se contempla entre las sanciones, las del “retiro de la personería jurídica y, en su caso, la cancelación de la inscripción en el Registro Público de Comercio, cuando se tratare de personas de existencia

²⁷ Fallos 305:246.

²⁸ *El Derecho* del 24/8/1984.

²⁹ Fallos 325:1731.

³⁰ Fallos 323:637.

ideal” (conf. arts. 876, ap. 1, inc. *i*, y 1121, inc. *a*, del CAd.), de manera que pueda ser oída y hacer valer sus derechos.

La CS, por mayoría, rechazó el recurso extraordinario contra la decisión de la Sala I de la C. Nac. de Casación, confirmatoria de lo resuelto por el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 1 de Córdoba, que declaró la nulidad de los requerimientos de elevación a juicio del fiscal y de la querrela, así como de todos los actos que tuvieran a la empresa como imputada, al sostener la imposibilidad de que las personas jurídicas puedan ser sujetos pasibles de la aplicación de sanciones en sede judicial por la comisión de un delito determinado (en el caso, tentativa de contrabando documentado), sin perjuicio de la posibilidad de sancionar a la sociedad una vez juzgado y eventualmente condenado su socio gerente, en orden al delito imputado, con las penas o medidas de seguridad de los arts. 876, ap. 1, incs. *g* e *i*; 887 y 888 del CAd., de carácter accesorio a la pena privativa de libertad previamente impuesta (30/5/2006, “Fly Machine SRL”³¹).

En el ámbito de la CABA se sostuvo que la C. Nac. Penal Económico es competente para conocer del recurso de apelación interpuesto contra resoluciones del administrador aduanero en el procedimiento por delitos, conforme al art. 1028, 1er. párr., inc. *a*, del CAd., pero no cuando se trata de decisiones de aquel administrador por infracciones aduaneras, supuesto en el cual resulta competente, de mediar recurso de apelación, el Trib. Fiscal Nac. (C. Nac. Penal Económico, sala B, 23/4/1999, “Pujadas, Enrique”).

El CAd. no fija plazo alguno para apelar la resolución que recaiga en sede aduanera en este procedimiento, mas cabe entender, por aplicación supletoria del art. 450 del CPPN, que él es de tres días³², y que se debe

interponer el recurso ante la cámara que corresponda, conforme al art. 1028, ap. 1, inc. *a*, del CA.

La aplicación de las normas del procedimiento para las infracciones que dispone el art. 1121, inc. *b*, para el procedimiento por delitos en sede aduanera, no implica que rija el plazo para apelar del art. 1133, ya que el TFN es incompetente, y tampoco procede la demanda contenciosa.

Por último, espero que esta Jornada, al igual que las anteriores brinden elementos suficientes y resplandezcan el camino para la elaboración de un Derecho Aduanero más justo y equitativo que equilibre debidamente los intereses fiscales, así como la protección de los derechos y garantías constitucionales.

³¹ Fallos 329:1974.

³² El art. 360 del CPPF prevé: “La impugnación se interpondrá por escrito, debidamente fundada, ante el juez que dictó la decisión, dentro del plazo de diez (10) días si se tratara de sentencias condenatorias o absolutorias, de tres (3) días para la aplicación de una medida cautelar y de cinco (5) días en los demás casos, salvo que este Código prevea la revisión inmediata...”.

LA ESPECIALIDAD COMO MEDIO PARA LOGRAR MAYOR EQUIDAD EN LAS SENTENCIAS DEL TFN

Ricardo Xavier Basaldúa

I. La especialidad como respuesta a un mundo cada vez más complejo

El orden jurídico de los Estados se caracteriza hoy en día por estar conformado por una gran cantidad de normas, las que procuran regular las diversas relaciones humanas que se desarrollan en un mundo complejo y cambiante.

Esta situación determina que en el orden jurídico pueden diferenciarse numerosas normas que se agrupan en distintas “ramas jurídicas”, que tienen por objeto diferentes relaciones jurídicas.

Cada rama se aboca a campos más acotados y específicos, relativos a esos objetos.

Debe advertirse que en nuestro mundo actual se han producido fenómenos como los procesos de “comercio electrónico” y “digitalización” de documentos, imágenes, películas, etc., es decir objetos físicos se transforman en digitales e inmateriales que pueden ser transmitidos a través de ordenadores, internet (los documentos se digitalizan y se envían por distintos medios, como el correo electrónico, llegando al destinatario en forma inmediata). En la “era digital” se proveen así servicios o productos. Se facilita de tal modo la prestación internacional de servicios, etc. Todo esto nos lleva al mundo de lo invisible, inmaterial e intangible, que presenta nuevos desafíos para su aprehensión por las normas jurídicas tradicionales, que deben regular tales transacciones.

César Montaña Galarza, Rector de la Universidad Simón Bolívar, define a la “economía digital” como “...un fenómeno de nuestro tiempo soportado y puesto en marcha mediante la utilización intensiva de instrumentos y herramientas tecnológicas, programación y aplicaciones de la inteligencia artificial que utilizan ingentes cantidades de información (datos) e involucran a millones sujetos que interactúan entre ellos, lo que

genera innumerables impactos tanto en el quehacer público como privado, y que hace notar fuertemente su presencia en las dimensiones nacional-estatal como internacional y de procesos de integración supranacional o comunitaria”.¹

Esta realidad compleja impone la especialización de aquellos llamados a interpretar y aplicar los distintos ámbitos regulatorios, los cuales están sujetos a reglas y principios propios.

De ahí que los programas de estudio de las Facultades de Derecho de las diversas Universidades deban ampliarse a nuevas materias, que, sin desconocer el conjunto y los principios generales del Derecho y las normas de naturaleza constitucional, vayan introduciendo a los estudiantes en las nuevas áreas específicas.

En el Poder Judicial se recepta esta tendencia mediante la creación de nuevos fueros, integrados con jueces a los que se les atribuyen competencias especiales.

II. La administración de justicia con equidad como mandato de nuestra Constitución Nacional

En el Preámbulo de nuestra Constitución se proclama la necesidad de “afianzar la justicia”, y en la Segunda Parte, Título Primero, Sección Tercera, relativa al Poder Judicial, el artículo 112 precisa como función esencial de los jueces la de “administrar justicia bien y legalmente”, y en conformidad a lo que prescribe la Constitución.

¹ MONTAÑO GALARZA, César, ponencia sobre “Desafíos de la fiscalidad internacional en tiempos de digitalización y metaverso”, presentada en las XV Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, celebradas en Santa Cruz de la Sierra los días 18, 19 y 20 de octubre de 2023.

En el artículo 4° se determina que las contribuciones deben ser impuestas a la población “equitativamente”.

El artículo 14 bis dispone que deben asegurarse al trabajador condiciones dignas y “equitativas” de labor.

En el artículo 75, inciso 1°, se establece que las contribuciones coparticipables se distribuirán en forma “equitativa” y en el artículo 19 que las leyes relativas a la educación garanticen los principios de gratuidad y “equidad” de la educación pública estatal.

La “equidad” constituye un principio general del Derecho consagrado en la Constitución Nacional y reconocido por la jurisprudencia y la doctrina ².

² Sobre el principio de equidad en materia tributaria, puede verse: BASALDÚA, Ricardo Xavier, *Tributos al comercio exterior*, Buenos Aires, 2ª ed., 2016, ps. 657 a 660; *Derecho Aduanero*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992, ps. 234 y 235; CASÁS, José O, “Principios jurídicos de la tributación”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Tratado de Tributación*, t. I, vol. 1, Astrea, Buenos Aires, 2004, Cap.IV, ps. 230, 231 y 306 a 314; CORTI, Arístides Horacio M., “De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. (coord.), *Estudios de derecho constitucional, en homenaje al prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Depalma, Buenos Aires, ps. 271 a 300; DE JUANO, Manuel, *Curso de finanzas y derecho tributario*, t. I, Molachino, Rosario, 1969, t. I, p. 363; ESEVERRI, Ernesto, *Derecho tributario. Parte general*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008, ps. 39 y 40; GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Temas de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, ps. 102 a 104; GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F., *El principio de capacidad contributiva*, Ábaco, Buenos Aires, 2004, ps. 214 a 223; GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho tributario* AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2009, t. I, ps. 46, 47, 396 y 397; JARACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Cangallo, Buenos Aires, 1983, p. 325, y *Curso superior de derecho tributario*, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1969, ps. 135 y 136; JÈZE, Gaston, *Cours de finances publiques*, LGDJ, Paris, 1936, ps. 39 a 41; LUQUI, Juan Carlos, *Derecho constitucional tributario* Depalma, Buenos Aires, 1993, ps. 61 a 70; PLAZAS VEGA, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda y derecho tributario*, t. II, “Derecho tributario”, 2ª ed., Temis, Bogotá, 2005, ps. 601 a 605, y “Presentación”, en UCKMAR, Víctor, *Principios*

En el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia se consagra en el artículo 38.2 expresamente este principio general del Derecho.

III. La equidad en la administración de justicia

Como corolario de lo hasta aquí expuesto, se trata de saber entonces cómo administrar justicia en forma equitativa.

La palabra equidad proviene del latín “equitas”.

La equidad impone adaptar, adecuar o amoldar la regla general con relación a un caso concreto con el fin de hacerla más justa.

Los jueces, al dictar sus sentencias, deben tomar en cuenta las circunstancias que rodean al caso para aproximarse lo más posible a una solución equitativa.

Ello implica apartarse del axioma romano “*dura lex, sed lex*”, que no tomaba en cuenta si al aplicar la ley en un caso dado se administraba justicia y se atendía al principio de la equidad.

Las leyes sancionadas por los Parlamentos o Congresos legislativos constituyen normas generales que, por lo tanto, fijan también pautas generales que toman en cuenta o tienen en mira las situaciones que se presentan habitual o comúnmente, es decir en la generalidad de los casos.

Los jueces no dictan normas generales sino normas individuales.

El juez llamado a aplicar las leyes dictadas en base un criterio general, debe atender a las

comunes del derecho constitucional tributario, Temis, Bogotá, 2002, ps. XV a XIX; RODHE PONCE, Andrés, *Derecho aduanero mexicano*, vol. 2, Ediciones Fiscales, ISEF, México DF, ps. 272 y 273; VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2007, ps. 275 y 276, n° 131; WAGNER, Adolph, *Traité de la science des finances* (trad. al francés de Henry Vouters de la obra *Finanzwissenschaft*, Leipzig, CF Winter, 1883), t. II, V. Giard & E. Brière, Paris, 1909, ps. 216 a 224; YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, “Los fines extrafiscales del impuesto”, en AMATUCCI, Andrea (dir.), *Tratado de derecho tributario*, Temis, Bogotá, 2001, t. I, p. 385.

circunstancias del caso particular que le toca juzgar para dictar una sentencia, de forma tal que implique una solución que resulte equitativa para dicho caso.

Es decir, debe considerar los casos concretos y guiarse por el principio de equidad para lograr una solución justa.

Esta exigencia de la justicia, ya fue advertida por Aristóteles.

Enseñaba Aristóteles que "...lo equitativo es en verdad justo, pero no según la ley, sino que es un enderezamiento de lo justo legal. La causa de esto está en que toda ley es general, pero tocante a ciertos casos no es posible promulgar correctamente una disposición en general. En los casos, pues, en que de necesidad se ha de hablar en general, por más que no sea posible hacerlo correctamente, la ley tomó en consideración lo que más ordinariamente acaece, sin desconocer por ello la posibilidad de error. Y no por ello es menos recta, porque el error no está en la ley ni en el legislador, sino en la naturaleza del hecho concreto, porque es tal, directamente, la materia de las cosas prácticas. En consecuencia, cuando la ley hablare en general y sucediere algo en una circunstancia fuera de lo general, se procederá rectamente corrigiendo la omisión en aquella parte en que el legislador faltó y erró por haber hablado en términos absolutos, porque si el legislador mismo estuviera ahí presente, así lo habría declarado, y de haberlo sabido, así lo habría legislado". Y precisa: "Y ésta es la naturaleza de lo equitativo: ser una rectificación de la ley en la parte en que ésta es deficiente por su carácter general"³.

Así, por equidad ha de entenderse, según Aristóteles, un "enderezamiento de lo justo legal", vale decir, una adecuación de lo previsto en la norma general al caso concreto en que debe aplicarse.

En este sentido, James Madison señalaba que "Todas las nuevas leyes, a pesar de que se formulan con la mayor habilidad técnica y de que son aprobadas después de amplia y madura deliberación, se consideran más o

menos equívocas y oscuras hasta que su significación se depura y se fija mediante una serie de discusiones y resoluciones judiciales en casos concretos"⁴.

También resulta pertinente recordar a Ulpiano que afirmaba que "la justicia es la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno su propio derecho".

Una máxima que también fue sostenida por Santo Tomás de Aquino.

En Argentina, el nuevo Código Civil y Comercial tiene en cuenta a la equidad al aludir en su artículo 3 al deber de los jueces de "*resolver los asuntos que sean sometidos a su jurisdicción mediante una decisión razonablemente fundada*".

IV. La equidad en materia aduanera

Los jueces competentes en materia aduanera, para respetar el principio de equidad deben conocer cabalmente esta materia. Es decir, deben estar especializados en el conocimiento del conjunto de normas jurídicas que conforman el Derecho Aduanero.

El conjunto de disposiciones aduaneras denominadas Derecho Aduanero abarca en la actualidad una gran cantidad de normas.

En primer lugar, destacamos aquellas que se encuentran consagradas en nuestra Constitución Nacional. En este sentido, debe tenerse presente la importancia de la materia aduanera en los tiempos de su elaboración en 1853. Ello se comprueba tanto en su artículo 4º, que dispone que los derechos aduaneros son, junto a las rentas de Correos, el sustento fundamental de los recursos del gobierno federal. En los artículos 9º, 10, 11 y 12 se establece la libre circulación de las mercaderías por todo el territorio de la Nación, con lo que se constituye una verdadera unión aduanera para asegurar la unión nacional. Se suma, también con este fin, lo previsto en el artículo 75, inc. 1º, cuando se dispone que la forma de valorar las mercaderías debe ser el mismo en todas las aduanas de la Nación.

Por otra parte, debemos considerar los Tratados celebrados por el Estado que

³ *Ética Nicomaquea*, trad. de Antonio Gómez Robledo, Porrúa, México DF, 1967, Libro V, "De la justicia", p. 71.

⁴ *El Federalista*, XXXVII, 1788, Fondo de Cultura Económica, México DF, 1957, p.150.

contemplan la materia aduanera. Han de mencionarse aquí las disciplinas de la Organización Mundial del Comercio, de la cual la Argentina es miembro. Destacamos las que corresponden al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y el Comercio (GATT de 1994), así como a las previstas en sus acuerdos específicos. Entre estos merecen una mención especial los Acuerdos relativos a la forma de valorar las mercaderías en las aduanas para aplicar los derechos aduaneros *ad valorem*, las previstas para aplicar los derechos antidumping y los derechos compensatorios, para recurrir a las salvaguardias y las relativas a la facilitación del comercio.

También en el ámbito internacional, deben mencionarse las convenciones, recomendaciones elaboradas por la Organización Mundial de Aduanas, de la cual Argentina también es miembro. Destacamos aquí la Nomenclatura del Sistema Armonizado para la clasificación de las mercaderías, con sus notas explicativas e interpretativas y el Convenio para la armonización y simplificación de los regímenes aduaneros (Convenio de Kyoto, revisado en 1999).

En el ámbito nacional, existe un Código Aduanero que rige desde 1991, con su decreto reglamentario.

En su regulación se advierten características que lo diferencian del derecho tributario referido a la tributación interna.

No cabe desconocer las particularidades que presenta la tributación aduanera en cuanto al hecho gravado, a la determinación de la base imponible de los derechos aduaneros *ad valorem*, hoy motivo de una regulación internacional específica (Acuerdo para la aplicación del artículo VII del GATT). Asimismo, el principio aduanero consistente en el pago previo a la realización del hecho gravado, ha determinado la necesidad de fijar un momento imponible para la determinación del régimen aduanero aplicable anterior a la configuración del perfeccionamiento del hecho gravado. Por otra parte, la aplicación del derecho aduanero correspondiente exige clasificar previamente la mercadería en la Nomenclatura arancelaria (hoy en día la

Nomenclatura aprobada por la Convención Internacional del Sistema Armonizado de designación y codificación de mercaderías, aplicada universalmente), clasificación que debe efectuarse conforme a las Notas Interpretativas y las Notas explicativas del Consejo de Cooperación Aduanera (organismo internacional denominado oficiosamente Organización Mundial de Aduanas).

La normativa aduanera que regula la tributación aduanera es inescindible de conceptos e institutos que se encuentran definidos en la propia legislación (v.gr., mercadería, importación y exportación, territorio aduanero, importación definitiva y suspensiva (ya que sólo la primera está gravada). También deben señalarse los subsistemas aduaneros relativos a la clasificación y valoración de las mercaderías, contemplados a nivel internacional.

Por otra parte, se ha señalado en la doctrina que no todos los principios generales que se predicán con relación a los impuestos resultan de aplicables a los derechos aduaneros de importación y de exportación⁵.

Todas estas particularidades y disposiciones mencionadas deben ser conocidas por los jueces competentes en materia aduanera. Su ignorancia repercute necesariamente en las sentencias que se dicten sin el conocimiento de la materia y la imposibilidad de atender adecuadamente y con solvencia a las circunstancias que rodean al caso a resolver.

V. La equidad en las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación

Cuanto mayor sea el conocimiento de la materia aduanera por los vocales con competencia aduanera mayor será también la probabilidad de que las sentencias de los tribunales sean equitativas.

⁵ Nos hemos ocupado de la aplicación de los principios generales relativos a los impuestos en general y su problemática aplicabilidad a los derechos aduaneros en nuestra obra *Tributos al comercio exterior*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2ª ed., 2016, ps. 643 a 688.

Hoy en día en nuestro país, la garantía que aparece la especialidad se halla consagrada con la existencia de las tres Salas Aduaneras del Tribunal Fiscal de la Nación. Los vocales que integran esas Salas especializadas en materia aduanera son elegidos en base a sus conocimientos aduaneros en los concursos públicos convocados para cubrir esos cargos⁶.

Esos conocimientos son los que permiten esperar razonablemente sentencias justas y equitativas, porque se dictan con conocimiento de causa.

Lamentablemente, en la segunda instancia contemplada como apelación, que prevé la intervención de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, los jueces que integran sus Salas no han tenido que acreditar conocimientos en materia aduanera, ni tampoco tributaria, ya que puede comprobarse que en los concursos para su designación los conocimientos evaluados por lo general abarcan la muy amplia materia denominada “Derecho Administrativo” y no incluyen otras especialidades. Por lo tanto, no cabe afirmar que el conocimiento de la materia en esa instancia esté debidamente asegurado. Para resolver esta situación sería necesario que se creará al menos una Sala con competencia en materia aduanera y tributaria en la Cámara Federal.

De ahí la gran importancia de la especialidad⁷ que representan ahora las tres Salas con la

⁶ Resulta clara la importancia que reviste también la formación de quienes actúan como jurados en esos concursos. Si se integran con miembros que solo tienen conocimientos de la tributación interna, estos serán idóneos para la selección de los vocales que integrarán las cuatro Salas impositivas, pero no lo serán para la selección de los vocales aduaneros. Por lo tanto, para atender a la especialidad requerida, debería contemplarse dos jurados distintos si se van a cubrir cargos de las dos especialidades o en su caso un jurado integrado con miembros que conozcan esos dos ámbitos normativos (lo cual no es fácil de conseguir).

⁷ Nos hemos ocupado de este tema en nuestro trabajo “Importancia de la jurisdicción especializada en materia aduanera. Situación en Argentina”, ponencia presentada en la 7ª Reunión Mundial de Derecho Aduanero, 4 y 5 de agosto de 2011 en Buenos Aires, publicada en las “Memorias” de la Reunión, por el ISEF, México DF, así como en la

competencia aduanera y las cuatro Salas con competencia en la tributación interna en el Tribunal Fiscal de la Nación. Es la única instancia donde la especialización en esas dos materias está asegurada.

Dado el incremento de las causas que debe resolver el Tribunal Fiscal de la Nación, sería aconsejable el aumento de sus salas para lograr una mayor celeridad en el dictado de las sentencias.

VI. Una cuestión novedosa que debe encarar el Tribunal Fiscal de la Nación

Como hemos visto, se habla impropia de la “exportación de servicios”.

Ello implica desconocer la esencia del Derecho Aduanero, que es la de regular el tráfico internacional de mercaderías. Vale decir, el Derecho Aduanero se ocupa de las “mercaderías”, que son objetos tangibles, materiales, visibles o medibles que pueden presentarse a las aduanas para su despacho aduanero.

En efecto, los servicios pueden generarse o prestarse dentro del país o en el exterior. Nunca se prestan al momento de la importación o de la exportación, ni tampoco se presentan ante las aduanas para su despacho.

Por lo tanto, no existe propia y jurídicamente hablando “exportación de servicios”.

Las aduanas no tienen competencia para ocuparse de la eventual salida o entrada de servicios, ya que no atraviesan aduana alguna ni pueden ser presentadas ante ella para su despacho. De tal modo, las aduanas no deben controlar lo que no puede pasar por las aduanas, y con la entrada o salida por internet de los servicios sin intervención de las aduanas no se configurara el delito de contrabando.

También debe tenerse presente que la Nomenclatura aduanera que rige en todos los

revista *Impuestos*, octubre 2011, nº 10, Buenos Aires, ps. 63 a 75 y en la *Revista de Estudios Aduaneros*, del IAEA, nº 21, 1er. semestre de 2013, Buenos Aires, ps. 53 a 80. También fue reproducido en *Temas atuais de Direito Aduaneiro II*, organizador Rosaldo TREVISAN, São Paulo, 2015, ps. 61 a 85.

países y debe ser aplicada por todas las aduanas es la Nomenclatura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

En esta Nomenclatura no se contemplan los servicios, por tratarse de prestaciones de hacer, que en razón de su diferente naturaleza económica y jurídica no son susceptibles para presentarse ante las aduanas. Por lo tanto, las aduanas no pueden clasificarlos en dicha Nomenclatura, ni tampoco despacharlos a plaza.

En el ámbito internacional, la OMC contempla en forma separada las mercaderías y los servicios. El Acuerdo General sobre los Aranceles Aduaneros y el Comercio (GATT) se ocupa de las mercaderías y el Acuerdo General sobre los Servicios⁸ sobre éstos últimos.

Con relación a los servicios, el GATS contempla cuatro modalidades de prestación internacional de servicios. Ninguna de las cuatro modalidades⁹ prevé la posibilidad de que los servicios se presten en las propias aduanas.

Los derechos aduaneros de importación y de exportación se hallan vinculados claramente a la existencia de un territorio aduanero, rodeado de fronteras aduaneras custodiadas por las aduanas, y cuya salida o entrada da lugar a los fenómenos de importación y exportación.

En materia aduanera rige entonces fundamentalmente el principio de territorialidad¹⁰.

⁸ Sobre este Acuerdo, puede verse del autor el libro *“La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional”*, Abeledo Perrot, 2ª edición, Buenos Aires, 2013, Cap. V, ps. 477 a 518.

⁹ Sobre el modo de prestación de servicios, puede verse en la obra sobre la OMC citada en precedente nota, el análisis efectuado en las páginas 484 y 485.

¹⁰ Nos hemos ocupado de este tema en *“La territorialidad en los impuestos aduaneros”*, trabajo incluido como Capítulo V, Parte Primera, en el libro *“Impuestos sobre el comercio internacional”*, coordinado por Víctor Uckmar, Alejandro C. Altamirano y Heleno Taveira Tôrres, editado con motivo del Congreso internacional sobre “Comercio

En materia de tributación interna, cabe advertir que este principio se halla en cuestión o en crisis al tiempo de la determinación del hecho gravado frente al comercio electrónico y a los procesos de la digitalización y la utilización de internet para transferir servicios a nivel internacional.

Montaño Galarza advierte que “...estamos ante la caída de un portentoso paradigma que ha regido por más de un siglo, el del principio de la territorialidad -vinculado fuertemente a los criterios de la residencia y de la fuente-, inherente al poder tributario estatal, por lo que es forzoso examinar nuevamente las reglas de nexos, y enfocarse ineludiblemente sobre el reparto -no asignación- de derechos soberanos fiscales en las jurisdicciones de mercado o de la ubicación de los usuarios que adicionan valor a las actividades económicas digitalizadas, para que se logre una distribución equitativa de la base imponible mundial en el impuesto a la renta”¹¹.

Debe advertirse que la posibilidad de gravar con tributos los servicios, que salen e ingresan de los distintos países sin atravesar aduana alguna, solo puede realizarse mediante alguno de los denominados “impuestos internos” y no por los derechos aduaneros.

Por tal razón, es competencia de la Dirección General Impositiva intervenir en materia de servicios cuando se pretende gravarlos con tributos internos con motivo de su circulación internacional. Los derechos aduaneros no resultan de aplicación, ya que la entrada o salida de servicios no puede configurar una verdadera importación o exportación (Código Aduanero, art. 9), que es el hecho gravado por aquellos (Código Aduanero, arts. 635 y 724). Por consiguiente, en el Tribunal Fiscal de la Nación, las Salas competentes para intervenir en los tributos que gravan la prestación nacional e internacional de servicios son las Salas Impositivas y no las aduaneras.

En consecuencia, también la regulación de los servicios, así como su aplicación por los

internacional e imposición”, celebrado en Buenos Aires del 17 al 19 de septiembre de 2003, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2003, ps. 181 a 198.

¹¹ Montaño Galarza, César, ponencia citada.

jueces, requieren de conocimientos adecuados sobre este mundo de lo invisible e intangible, desmaterializado, a fin de asegurar decisiones equitativas

VII. Conclusiones

La equidad es un principio esencial al tiempo de administrar justicia.

La equidad permite solucionar los problemas que plantean muchas veces las leyes, que, concebidas para las situaciones comunes, no contemplan situaciones particulares no tenidas en cuenta.

Hemos visto que una adecuada administración de justicia requiere que se tengan en cuenta las circunstancias del caso.

Frente a un mundo cambiante, conmovido por los inventos y nuevas tecnologías que repercuten en las conductas humanas, la regulación de todos estos fenómenos mediante normas generales se torna más dificultosa. Por lo tanto, recurrir a la equidad se hace cada vez más necesario.

Ahora bien, la comprensión de las distintas conductas que tienen lugar en estas nuevas circunstancias exige que el juez llamado a resolver entienda de qué se trata el asunto en cuestión y para ello debe hallarse especializado en la materia.

La especialización constituye para los justiciables una garantía de una solución adecuada para resolver las cuestiones con conocimiento de causa.

La equidad de las decisiones, depende entonces de los conocimientos que surgen de una debida especialización.

PUNTOS DE VISTA SOBRE LA MODERNIZACIÓN DE LA ADUANA Y EL PAPEL DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

María Elsa Coronel

I. Modernización de la Aduana: aspectos conceptuales y experiencias contempladas

1. Aspectos conceptuales

El tema de la Modernización de la Aduana resulta siempre de actualidad; más aún desde el siglo XX, cuando la Organización Mundial de las Aduanas (OMA) pone su esfuerzo por simplificar y estandarizar los trámites aduaneros que favorezcan la facilitación del comercio, sin descuidar el control de sus operaciones, pues estos dos factores resultan fundamentales para el crecimiento de los países.

Sobre el tema, no debe pensarse que en la ponencia yo pueda decir más que lo que los especialistas en la materia han escrito y hablado. Por ello, sólo me limitaré a compartir experiencias y conversaciones sobre la aduana que, desde el periódico *Aduana News*, hemos tenido con algunos protagonistas.

Precisamente, en una conversación con el Dr. Ricardo Xavier Basaldúa, el mismo sostuvo que "a ningún Estado le resulta indiferente lo que atraviesa sus fronteras"¹. En este sentido, ha definido a la Aduana como "el organismo público encargado de la aplicación de toda la legislación que regula la entrada y la salida de las mercaderías".

Este órgano del Estado se encuentra en una nueva dinámica del comercio exterior que vino de la mano de la globalización, las cadenas de suministro y los medios de producción, absolutamente integrados por la revolución de la técnica, que es hoy la digitalización².

¹ BASALDÚA, Ricardo Xavier: "El Código Aduanero ha logrado un milagro en Argentina, que es la estabilidad", Entrevistado por *Aduana News*. www.aduananews.com 09/11/2021

² En ese sentido se ha dicho que "En el siglo XX aparecen el avión como principal medio de transporte de largas distancias, el tractor, los satélites artificiales, las computadoras; se multiplican los autos y camiones, se generalizaron las redes de electricidad, gas, agua potable,

Para responder a la tendencia, la Organización Mundial de Aduanas (OMA) y la Organización Mundial de Comercio (OMC) han impulsado instrumentos internacionales como el Convenio de Kyoto (OMA 1974, texto revisado en 1999, entró en vigor en el año 2006) y el Acuerdo de Facilitación del Comercio (Acuerdo de Bali, OMC 2013, puesto en vigencia en 2017); ambos instrumentos han promovido la modernización de la aduana para una mejor gestión. A ellos se suma -en lo que respecta a la seguridad- el Marco Normativo para Asegurar y Facilitar el Comercio Global (Marco SAFE, OMA, 2005).

Ante este contexto, desde 2014, se ha procurado un acercamiento con funcionarios de aduanas de países latinoamericanos miembros de la OMC y la OMA a fin de conocer buenas prácticas implementadas en el proceso de modernización. Para este propósito se ha tomado contacto con administraciones cuyos gobiernos han decidido abrir sus economías al exterior, por lo cual necesitan contar con una aduana ajustada a las exigencias del comercio internacional.

cloacas, teléfonos, se crearon máquinas para hogares, como lavarropas, heladeras, equipos de aires acondicionado y filmadoras- hoy incorporadas a los teléfonos móviles- así como se masificaron los medios de comunicación, internet, la energía nuclear, el teléfono móvil, las conexiones de fibra óptica y miles de maravillas más. Y lo novedoso del siglo XXI es la extraordinaria velocidad de los procesos de innovación. Surgieron y seguirán surgiendo innumerables transformadores y fenómenos a partir de desarrollos de la ciencia en una multitud de ramas: la digitalización, la robótica, la big data (...), la industria 4.0 plus (que busca soluciones enfocadas en la interconectividad, la automatización y los datos en tiempo real) y la conveniencia e integración de conocimientos y las nuevas tecnologías en productos y procesos de alta complejidad".(RAPPAPORT, Luis "El desarrollo del país depende de un cambio de política", La Nación. 28/10/2023).

I. 2. Experiencias contempladas

2.A. Uruguay (América del Sur)

La primera visita fue al actual y nuevo edificio de la Aduana de Montevideo, en 2014. Allí conversamos con el Director Nacional de Aduanas a cargo de la Vicepresidencia Regional de la OMA para las Américas y el Caribe (Cont. Enrique Canon)³, quien comentó: *“Uruguay había comenzado el proceso de modernización aduanera en 2010 tras una recopilación de información de un grupo de funcionarios aduaneros designados a tal efecto por el Consejo de Ministros. Así, este país elaboró un documento en el cual se establecía que había cuatro grandes brechas: Normativa, Procesos y Procedimientos aduaneros, Recursos humanos y materiales, también Infraestructura”*.

En vista de ello, la Aduana realiza una reingeniería de procesos para modernizar los procedimientos. Incorpora la Ventanilla Única de Comercio Exterior (2011) y lleva a cabo la digitalización total de los documentos aduaneros (DUA DIGITAL).

Mejora las funcionalidades de sus sistemas LUCIA (Sistema de Gestión Aduanera), GEX (Expediente electrónico), incorpora herramientas como el INDIRA (Intercambio de Información de los Registros Aduaneros de las Aduanas del Mercosur) y el SINTIA (Sistema de Tránsito).

Respecto de la normativa, actualiza la legislación con el Código Aduanero Uruguayo (CAROU) (Ley 19.276 de 19 de septiembre de 2014), el Régimen Infracional Aduanero y el Régimen de los Despachantes de Aduana. Entre los principales cambios que introduce el CAROU, se encuentra la figura del Operador Económico Calificado (2014), que implica un nuevo enfoque de trabajo y asociación entre aduanas y empresas.

2.B. Chile (América del Sur)

³ CANON, Enrique. *“Modernización de la Aduana del Uruguay”*, Entrevistado por *Aduana News*. Serie Encuentros [en línea] https://youtu.be/dxu4AO_HXTw?t=26, 04/11/2014.

El Servicio Nacional de Aduanas de Chile fue la siguiente escala. A tal efecto, en 2015 nos dirigimos a la Dirección Nacional, en Valparaíso, donde conversamos con el Jefe de Asuntos Internacionales (Fabián Villarroel Ríos⁴) y el Sub Director de Informática (Jaime González Pradenas)⁵.

En el país trasandino, la Aduana cumple funciones claves ya que su crecimiento depende un 70 por ciento del comercio exterior. Así, el proceso de modernización aduanera chilena abarca recursos humanos, infraestructura, tecnología para mejorar la fiscalización y agilización de procedimientos.

En palabras de Villarroel Ríos: *“Es imposible ser eficiente en la aduana sin colaboración de otras aduanas. La OMA recomienda trabajar en términos de alianza con el sector privado, el sector público y otras aduanas. En Chile, hemos definido el rol de la aduana a partir de estos conceptos”*⁶.

En ese sentido, comentó que *“Chile tiene más de 15 acuerdos de cooperación con países con los que intercambia información. Por ejemplo, ha desarrollado la cooperación con Argentina a través de los sistemas INDIRA y SINTIA, como también la facilitación comercial para la salida de autos particulares con régimen turista”*.

También, el país actualiza su legislación aduanera en 2017 (Ley N°20.997) e incorpora medidas relevantes como la figura del Operador Económico Autorizado (OEA); igualmente, la Carpeta de Despacho Electrónica constituye una nueva modalidad de presentación y conservación de los documentos que sirven de base a una

⁴ VILLARROEL RÍOS, Fabián. *“La Aduana del siglo XXI”* Entrevistado por *Aduana News*. Serie Encuentros [en línea] <https://youtu.be/NWptjPMLvVc?t=43> 29/01/ 2015.

⁵ GONZÁLEZ, Jaime Antonio. *“La Aduana del siglo XXI”* Entrevistado por *Aduana News*. Serie Encuentros [en línea] <https://youtu.be/NWptjPMLvVc?t=43> 29/01/ 2015.

⁶ VILLARROEL RÍOS, Fabián. *“La Aduana del siglo XXI”*. Entrevistado por *Aduana News*. Serie Encuentros [en línea] <https://youtu.be/jv5rtyUkHWA?t=8> 29/01 2015.

destinación aduanera, a través de medios electrónicos.

Lo cierto es que las aduanas han tenido que enfrentar la pandemia del COVID-19 (2020-2022). Los riesgos de la crisis sanitaria han requerido la implementación de procedimientos simplificados y seguros, el aprovechamiento de nuevas tecnologías y habilidades de coordinación con otras entidades gubernamentales y con el sector privado. Para tal efecto, la Organización Mundial de Aduanas (OMA) creó una sección específica en su sitio web e incluyó los instrumentos y las herramientas desarrolladas para la integridad y facilitación de la cadena de suministro en el contexto de la pandemia citada⁷.

2.C. Guatemala (Centroamérica)

En ese marco, hemos tomado contacto con el Intendente de Aduanas de Guatemala, país a cargo de la Vicepresidencia Regional de la OMA para las Américas y el Caribe. Werner Ovalle⁸ explicó el Acuerdo de Facilitación del Comercio como una "*visión de trabajo conjunto entre todos los agentes del comercio internacional*", y la importancia del mismo radica en que "*garantiza la competitividad al permitir la disminución de los tiempos y los costos, la transparencia y la aplicación de la tecnología*". En sus palabras: "*No hay aduana que no esté desarrollando medidas de facilitación del comercio*".

Entre sus comentarios, Ovalle mencionó una serie de medidas de modernización aduanera implementadas -por citar algunos ejemplos- en Estados Unidos, México, Perú, Colombia y la región centroamericana. Con respecto a esta última experiencia, explicó que tal proceso sigue las recomendaciones de la OMA, la OMC y la Estrategia Centroamericana de Facilitación del Comercio. Las acciones estratégicas de control implementadas se

⁷ Al respecto puede verse en el artículo "Joint WCO-IMO statement on the integrity of the global supply chain during the COVID-19 pandemic". www.wcoomd.org 17/04/2020.

⁸ OVALLE, Werner. "*Las aduanas deben convertirse en actores reales que permitan la competitividad de sus países*". Entrevistado por Aduana News. www.aduananews.com 01/06/2021.

refieren al Marchamo Electrónico, la Ventanilla Única, el Registro por medio de dispositivos de Radio Frecuencia (RFID).

A ello se suman las medidas de facilitación como la implementación de la declaración anticipada en vigor con Honduras (2021) y con El Salvador (2023), la firma de Acuerdos de Reconocimiento Mutuo con otras aduanas, los Acuerdos de intercambio de información en asuntos aduaneros, la interoperabilidad con Puertos, la Oficina Regional de Enlace de Inteligencia de la Organización Mundial de Aduanas en Centroamérica (RILO CEN 2022) con sede en Guatemala.

Asimismo, Guatemala ha desarrollado el Programa de Modernización Integral Aduanera (MIAD 2019-2023), el cual articula iniciativas enfocadas en mejorar procesos, modernizar la infraestructura y equipamiento en las aduanas, incorporar tecnología de punta, fortalecer la seguridad física y electrónica que permita retomar el control en las zonas primarias, y fortalecer el talento humano.

En definitiva, el funcionario dejó ver el enfoque coordinado y proactivo, como también el papel clave de la tecnología como elemento de apoyo de las administraciones de Aduanas para realizar las funciones básicas de facilitar el comercio legítimo, proteger a la sociedad de amenazas y garantizar un comercio justo y una recaudación eficiente de ingresos.

II. La modernización de la Aduana en Argentina

Respecto de Argentina, cabe precisar que el país es miembro de la OMA desde el 1 de julio de 1967, de la OMC desde el 1 de enero de 1995 y miembro del GATT desde el 11 de octubre de 1967. Como tal, ha ratificado el Acuerdo sobre Facilitación del Comercio (2018, en vigor desde el 22 de febrero de 2017) y se ha adherido al Convenio de Kyoto Revisado (Ley 27.138 en 2015), dos instrumentos internacionales referidos a procesos de simplificación y armonización de los regímenes aduaneros.

II.1. Iniciativa legislativa

Acerca de ello, ha de tenerse presente que Argentina tiene una legislación aduanera modelo con 42 años de trayectoria: el Código Aduanero (Ley 22.415 de 1981). Este instrumento fue elaborado por una comisión redactora de 8 miembros, integrada por los abogados Mario Alsina, Enrique Barreira, Juan Patricio Cotter Moine, Héctor G. Vidal Albarracín, Rodolfo Cambra y Ricardo X. Basaldúa. Además, participaron Francisco García y Laureano Fernández, ambos son “dos instituciones” en la Aduana, “muy honestos y de gran trayectoria, que conocían en detalle las regulaciones aduaneras”, conforme a uno de los corredactores⁹.

Evidentemente, como dijo el Dr. Ricardo X. Basaldúa en esa entrevista, no fue un logro menor la elaboración del Código Aduanero, vigente desde hace 4 décadas, ya que “ha logrado seguridad jurídica”, aportó “transparencia” y contribuyó con “lo más moderno que había en ese momento, el Convenio de Kyoto (1973)”.

Además, el Código Aduanero utilizó el anteproyecto para una Ley General de Aduanas, en cuya elaboración trabajó el Dr. Juan José Alberto Sortheix, un abogado argentino cuya actuación fue determinante para la elaboración y redacción del Acuerdo del Sistema Armonizado para la Clasificación Arancelaria que rige en todo el mundo, “por lo que se lo mencionaba como el padre del Sistema Armonizado”, en palabras del Dr. Enrique Barreira¹⁰.

Esto evidencia que la legislación aduanera argentina es anterior a esa nomenclatura internacional (hecha en Bruselas en 1983 y que entró en vigencia para las Partes Contratantes originarias el 1 de enero de 1988), como también a la revisión que se realizó al Convenio de Kioto en el año de 1999.

⁹ BASALDÚA, Ricardo Xavier. “El Código Aduanero ha logrado un milagro en Argentina, que es la estabilidad”, *op.cit.*

¹⁰ BARREIRA, Enrique. “El prestigio de una institución y su relación con la corrección y eficiencia de quienes la integran”. www.aduananews.com 01/06/2023.

Lo anteriormente mencionado destaca la actualidad y calidad de la legislación aduanera argentina. De acuerdo con el Dr. Héctor Vidal Albarracín¹¹, cuenta con “toda la materia aduanera de manera sistemática y ordenada. Eso significó que las personas pudieran acercarse al derecho aduanero de manera fácil, y también un avance de la jurisprudencia y la doctrina”.

Desde aquella época hasta la actualidad, el Código Aduanero ha mantenido su vigencia, con algunas modificaciones, motivo por el cual los corredactores consideran que Argentina necesita “una reforma integral, que abarque todo el CA”. A este respecto, manifestaron que “hay un trabajo de reforma que se hizo durante la pandemia, con gran esfuerzo del sector privado, que debería sumarse al que realizaría la aduana”.

II.2. Iniciativas en procesos, recursos humanos y materiales

Sumado a lo anterior, Argentina implementó una serie de iniciativas en los procesos donde la tecnología de la información fue el soporte para la simplificación de trámites y procedimientos, como también para la gestión del control.

Veamos más en detalle algunas iniciativas que se implementaron desde 2013 a 2023:

2013

1. Implementación del Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA), cuyas características técnicas, procedimientos y funcionalidad se consignan para agilizar los emplazamientos entre la propia aduana y los sujetos que operan (Resolución General AFIP 3474/2013. BO 10/04/2023).

2014

1. Implementación del Sistema Informático Malvina, que reemplazará al Sistema Informático María con el objetivo de la administración integral de las operaciones

¹¹ VIDAL ALBARRACÍN, Héctor Guillermo. “Entrevista a los corredactores del Código Aduanero Argentino sobre la evolución del comercio internacional y el derecho aduanero”. www.aduananews.com 30/11/2022.

aduaneras y la gestión del riesgo en tiempo real, así como para facilitar el intercambio de información entre los distintos sectores que intervienen en el comercio exterior. (Resolución General 3560/2013. BO 5/12/2013).

2016

1. La modernización de controles en zona primaria, mediante el plan de digitalización de los depósitos fiscales y terminales, para la mejor y mayor calidad operacional aduanera, incorporando elementos de control no intrusivos y eficaces, mediante exigencias de sistemas informáticos y digitales (Resolución General AFIP 3871/2016. BO 02/05/2016).

2. La organización y establecimiento del régimen de Ventanilla Única de Comercio Exterior Argentino (VUCEA), por el cual se administran los trámites vinculados a las declaraciones, permisos, certificaciones, licencias y demás autorizaciones y gestiones necesarias para realizar las operaciones de importación, exportación y tránsito de todo tipo de mercancías (Decreto 1079/2016. BO 06/10/2016), aunque la puesta en funcionamiento efectiva de la transferencia electrónica de documentos fue en 2023 mediante la Resolución General 5384/2023. BO 17/06/2023).

2017

1. Implementación del Programa Operador Económico Autorizado (OEA). Este programa ha sido destinado a los operadores de comercio exterior o integrantes de la cadena de suministro internacional que cumplan con las obligaciones aduaneras, impositivas y de los recursos de la seguridad social y que cuenten con un sistema de capacitación e implementación de medidas de seguridad de las mercaderías e integridad de la cadena logística (Resolución General AFIP 4150/2017. BO 27/10/2017).

La Resolución General 4150/2017 fue complementada con la Resolución General 4582/2019 (BO 23/09/2019) a la cual se le incorporaron nuevos sujetos al programa OEA para que pudieran categorizarse (despachantes de aduanas, agentes de transporte aduaneros y transportistas).

Finalmente, mediante Resolución General 5107/2021 (BO 29/11/2021), se reemplazó el

marco normativo, lo que permitió -a partir de ello- sumar al programa a los sujetos que hoy forman parte de la categoría OEA seguridad.

Según la Dirección General de Aduanas, los datos a 2023 son los siguientes:

- 78 empresas habilitadas OEA: 24 de cumplimiento, 43 de simplificación y 11 de seguridad.

- 1 Acuerdo de Reconocimiento Mutuo entre los Servicios Aduaneros de Argentina y Uruguay (2019).

- 1 Acuerdo de Reconocimiento Mutuo entre once Servicios Aduaneros de países de la región: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Chile, Guatemala, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay (2022).

- 1 Acuerdo de Reconocimiento Mutuo entre los Servicios Aduaneros de países del MERCOSUR (2019).

- 2 Planes de acción: MERCOSUR - Alianza del Pacífico (2019) y Argentina - China (2019).

2. Creación del Régimen de Exportación Simplificada denominado "Exporta Simple" (Resolución Conjunta N° 4049/2017. BO 16/05/2017).

3. Implementación de procedimiento sumarial abreviado para las infracciones tipificadas en los artículos 994 y 995 del Código Aduanero. (Resolución General AFIP N° 4088/2017. BO 10/07/2017).

2020

1. Implementación de mecanismos electrónicos de transmisión de información a la descarga a ser realizada por las terminales portuarias. (Resolución General AFIP N° 833/2000 BO 02/05/2000).

2021

1. Se potenció el Sistema Informático de Trámites Aduaneros (SITA). Hay 125 trámites digitalizados a la fecha.

2. Se estableció el Manifiesto Internacional de Cargas / Declaración de Tránsito Aduanero (MIC/DTA) en forma electrónica para las operaciones de la Hidrovía Paraná - Paraguay (Resolución General 4940/202. BO 04/03/2021).

2022

1. El Centro de Entrenamiento K-9 de la Aduana fue acreditado como Centro Regional

de referencia por la OMA, pionero de la región¹².

2023

1. Se presentó la renovación del Centro Único de Monitoreo Aduanero (CUMA), un mecanismo que hace seguimiento satelital de camiones y monitorea más de 7.500 cámaras de Circuito Cerrado de Televisión (CCTV) en la primera línea de control. Su vigilancia se concentra en terminales portuarias, aeropuertos y depósitos fiscales de todo el país mediante tecnologías no intrusivas, la emisión de alertas y el desarrollo de herramientas informáticas. Con el Precinto Electrónico de Monitoreo Aduanero (PEMA) controla cerca de 135.000 movimientos de mercaderías sin libre circulación en tránsitos y traslados, a fin de evitar robos e intentos de contrabando. Actualmente, se está llevando a cabo una adecuación normativa que permitirá incorporar mayor cantidad de operaciones a este esquema de monitoreo y control (se estima un aumento superior al 50%). Emite alertas a todas las aduanas acerca de narcotráfico, mercaderías prohibidas, tráfico indebido de bienes culturales y transgresiones al régimen de equipaje, entre otras¹³.

2. Se inauguró la Oficina de Unidad Operativa del Puerto de Rosario como parte del Programa de Control de Contenedores impulsado por la Oficina de Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (UNODC) y la Organización Mundial de Aduanas (OMA).

3. Se adquirieron cinco escáneres de distinto tipo que están siendo distribuidos en diferentes puntos del país según las necesidades de cada área.

4. Se incorporaron equipos RT6000s de la reconocida firma NUCTECH en Aeroparque que permiten identificar estupefacientes, joyas y materiales industriales. Los procesos de adquisición que se llevaron a cabo no fueron

por 5 equipos, sino que alcanzan un total de 44 unidades, según el siguiente detalle: 4 escáneres de contenedores más 1 adicional mediante ampliación de la orden de compra (5 equipos), 25 escáneres doble vista de bultos y equipaje, 9 scan van (escáner montado en furgón) y 5 body scan.

5. Se implementó un repositorio centralizado para el resguardo de imágenes generadas por los escáneres de contenedores y creación de la figura del Prestador de Servicios de Almacenamiento de Imágenes (PSAI). (Resolución General AFIP N° 5432/2023 BO 19/10/2023).

6. Se realizó el diseño, desarrollo e implementación del Portal Aduanero (PAD), simplificando la operatoria del servicio aduanero en frontera, mediante la eliminación de 5 sistemas informáticos que son reemplazados por una única plataforma. La primera etapa de implementación del PAD comenzó en Mendoza y Gualleaguaychú, para luego ir incorporando al resto de organismos nacionales e internacionales de forma paulatina¹⁴.

7. Se implementó la Consola de Monitoreo y Gestión de Lugares Operativos, que permite conocer en todo momento el estado de las certificaciones y los requisitos presentados por los sujetos administrados por el servicio aduanero, para ser habilitados como tales. En la primera etapa, el desarrollo alcanza a los depósitos fiscales, y la Aduana está trabajando para la incorporación al sistema de las Plantas de Consolidación de Exportaciones, las Aduanas Domiciliarias y las Aduanas en factoría (Instrucción General 3/2023 DG ADUA).

8. Ejecución de solución informática para la emisión y trazabilidad de certificados de origen derivados de mercaderías en las Zonas Francas (Resolución General AFIP N° 5385/2023 BO 18/07/2023).

9. Implementación de cruces informáticos automáticos para la detección de discrepancias entre la información anticipada

¹²Al respecto puede leerse en el artículo "Argentina's Dog Training Centre accredited as a WCO Regional Dog Training Centre". www.wcoomd.org/21/01/2022.

¹³ Sobre el CUMA de AFIP/DGA puede leerse en "Autoridades presentaron el renovado Centro Único de Monitoreo Aduanero". www.aduananews.com 15/05/2023.

¹⁴ Conforme al PAD de AFIP/DGA puede verse en "La Aduana presentó el Portal Aduanero (PAD)" www.aduananews.com 05/10/2023.

remitida por los agentes de transporte aduaneros (ATA), las comunicaciones a la descarga transmitidas por las terminales portuarias y las declaraciones de manifiesto de importación. (Instrucción General 16/2023 DG ADUA).

10. Se realizó capacitación del personal. En detalle:

1. Taller Operacional de Análisis de riesgos en la lucha contra la Falsificación y el Comercio ilícito en Argentina.
2. Curso Operador Camión/Trailers.
3. Curso de piloto de dron.
4. Talleres sobre el programa Operador Económico Autorizado (OEA).
5. Cursos de reentrenamiento de binomios: guía- can.
6. Participación en distintos talleres y seminarios dictados por la Organización Mundial de Aduanas (OMA).

II. 3. El papel del TFN

La modernización de la Aduana es más abarcadora y su objetivo central de velar por la facilitación y la seguridad del comercio para el bienestar de la sociedad tiene otras facetas como la consideración del papel del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN).

Cuando visitamos su edificio (marzo de 2022), el Presidente del TFN, Dr. Miguel Licht¹⁵, manifestó la "*función trascendental*" que tiene el organismo jurisdiccional, creado en 1959, por la Ley 15.265, y que comenzó a funcionar en 1960 para tributos internos. En 1963 se le introdujeron modificaciones en materia aduanera con el Decreto-ley n° 6692/1963 (se extiende la competencia del TFN a determinados asuntos aduaneros, en especial los referidos a la materia tributaria aduanera).

Este Tribunal se halla en la estructura orgánica de la administración pública en el Ministerio de Economía para que no se aplique el principio *solve et repete* y permitir de ese modo las apelaciones de las resoluciones del servicio aduanero sin tener que abonar

previamente los tributos aduaneros de que se trate; es un tribunal independiente.

De ahí su función "*trascendental*" a los fines de salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes y administrados, asegurando el estricto, imparcial y equitativo cumplimiento de las normas que rigen su actividad, desempeñando asimismo una valiosa función de interpretación de las normas y de creación jurisprudencial.

En vista de ello, este tribunal especializado en materia tributaria y aduanera es único en Argentina.

Al momento, el TFN celebra sesenta años en materia aduanera. Cabe acotar, en este sentido, algunas cuestiones de procedimientos, recursos humanos y materiales que le otorgan una dinámica nueva en su historia y en su delicada función:

En detalle:

- Implementación del expediente electrónico (Mediante la Acordada N°1/2019, BO 27/03/2019) que agiliza y transparenta la presentación de expedientes al contribuyente.
- Funcionamiento en la sede propia en la calle Alsina 470 de la Ciudad de Buenos Aires (2022).
- Publicación de estadísticas de sentencias de salas aduaneras (2022).
- Uso de redes sociales (2022).
- Incorporación del buscador de jurisprudencia de las sentencias aduaneras a la VUCE (2023).
- Realización de encuestas de satisfacción laboral (2023).
- Visualización pública con "Premio Flor a la diversidad" (2023).
- Fomento de la capacitación del recurso humano mediante convenios con universidades (2023).

Indudablemente, la modernización también repercute en el TFN. Modernización que no se agota en la implementación de un sistema informático para agilizar los procesos, sino que abarca la revisión doctrinaria, ya que -producto de la evolución del comercio internacional- se han incorporado nuevos regímenes en el alcance del ejercicio de control aduanero, que comprende tanto el pago de tributos como también el

¹⁵ LICHT, Miguel. "La nueva sede del Tribunal Fiscal señala la transparencia que le daremos a la gestión". Entrevistado por Aduana News. www.aduananews.com 02/03/2022.

cumplimiento de las prohibiciones económicas o no económicas.

Esto lleva a que el TFN tenga que realizar su revisión manteniendo la debida administración de justicia en los marcos normativos sobre los que debe descansar. Es decir, controlando que la modernización aduanera tenga apoyatura en la Ley. Y en su caso, el papel del Tribunal Fiscal está vinculado al resguardo -mediante sus sentencias- del principio de legalidad para contribuir con la modernización aduanera como indican las pautas de los acuerdos internacionales que tienen rango constitucional (art. 75 inciso 22).

III. Palabras finales

A lo largo de la exposición he intentado compartir información recabada sobre la modernización de la Aduana, movimiento que se inició hace más de 10 años y continúa en Argentina y en casi todos los países.

Es un proceso de cambio importante dentro de la Aduana, vinculado a la "simplificación y armonización de los regímenes aduaneros" para la dinámica del comercio internacional, la "reingeniería de procesos" para la agilidad y disminución de costos, la "gestión de control por administración de riesgo" para el equilibrio entre la facilitación y el control. También está relacionado a la "organización", donde el recurso humano es el centro de la transformación, un criterio que la OMA destaca especialmente este año¹⁶.

Considerar a la sociedad civil es un mecanismo cada vez más utilizado por Instituciones de la Política Comercial Externa, de acuerdo con un estudio del INTAL¹⁷ presentado en el Congreso Internacional de Ciencias Políticas, en Buenos Aires.

Con eso en mente, querría compartir una consulta realizada a jóvenes abogados con quienes nos comunicamos para hablar del

presente y el futuro de la Aduana. Considero que sus reflexiones como profesionales del libre ejercicio legal pueden contribuir con el proyecto de modernización aduanera, además de la firme voluntad política que debe impulsar esta iniciativa para contribuir a un servicio público aduanero en línea con la Aduana del siglo XXI.

Algunos de sus pensamientos son los siguientes:

*"Creo que todos estos temas que hemos estado conversando (entrevista) se pueden lograr con el diálogo público-privado. Mi deseo es regresar a ese camino"*¹⁸. (Guillermo Vidal Albarracín).

*"Deseo un comercio fácil y ágil que ayude al país"*¹⁹. (Santiago Alais).

*"Considero que la colaboración público-privada es muy importante para escucharse, para facilitar el comercio y para que la Argentina crezca. Hay mucha gente joven en la Aduana con altas posibilidades de realizar grandes cambios y de alcanzar buenos resultados"*²⁰. (Mateo Mc Cormack).

Cierro los puntos de vista sobre la modernización aduanera con las anteriores palabras porque entiendo que representan el pensamiento del futuro basado en diálogos constructivos, con la imperiosa necesidad de actuar frente a una realidad que nos requiere actuando en conjunto, de manera eficiente y coordinada.

¹⁶MIKURIYA, Kunio. Mensaje de la Organización Mundial de Aduanas "Día Internacional de la Aduana 2023". www.wcoomd.org. 26/01/2023.

¹⁷ ZELICOVICH, Julieta. "Anatomía de las instituciones de la política comercial externa: Estudio de casos". www.publications.iadb.org. Enero de 2020.

¹⁸ VIDAL ALBARRACÍN, Guillermo. "Entrevista a tres jóvenes abogados acerca de la "Aduana", www.aduananews. 12/06/2023.

¹⁹ ALAIS, Santiago. "Entrevista a tres jóvenes abogados acerca de la "Aduana", www.aduananews. 12/06/2023.

²⁰ MC CORMACK, Mateo. "Entrevista a tres jóvenes abogados acerca de la "Aduana", www.aduananews. 12/06/2023.

EL DESPACHANTE DE ADUANA, LA ADUANA Y EL TRIBUNAL FISCAL

Stella Maris Ruiz

I. El despachante de aduana

Conforme el ARTÍCULO 36. Del CÓDIGO ADUANERO- 1. Son despachantes de aduana las personas de existencia visible que, en las condiciones previstas en este código, realizan en nombre de otros ante el servicio aduanero trámites y diligencias relativos a la importación, la exportación y demás operaciones aduaneras.

2. Los despachantes de aduana son agentes auxiliares del comercio y del servicio aduanero.

“La designación Auxiliares del Comercio y del Servicio Aduanero es el fundamento que le da la responsabilidad por el cumplimiento acabado de sus funciones. También lo preveían las leyes 13000 y 17375 anteriores a la sanción del Código Aduanero. Consideran el Dr. Héctor G. Vidal Albarracín, Guillermo Vidal Albarracín y Juan Sluman en su libro “La Responsabilidad del Despachante de Aduana”

Y dicen que:” hoy declaran técnicamente la mercadería, es garante de una operación aduanera ágil y segura y es asesor aduanero en importaciones y exportaciones”.

ARTÍCULO 37. - 1. Las personas de existencia visible sólo podrán gestionar ante las aduanas el despacho y la destinación de mercaderías, con la intervención del despachante de aduana, con la excepción de las funciones que este Código prevé para los agentes de transporte aduanero y de aquellas facultades inherentes a la calidad de capitán de buque, comandante de aeronave o, en general, conductor de los demás medios de transporte.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 podrá prescindirse de la intervención del despachante de aduana cuando se realizare la gestión ante la Aduana en forma personal por el importador o exportador.

3. Las personas de existencia ideal podrán gestionar el despacho y la destinación de mercadería, por sí o a través de persona

autorizada, en las condiciones y requisitos que fije la reglamentación.

(Modificado por Ley 25063/1998, Art.8).

Se ha cuestionado la inclusión del punto 2 y 3 del art 37 habida cuenta que no se establece ningún requisito para la realización de la gestión ante Aduana, téngase en cuenta que a los Despachantes se le exige entre otros acreditar solvencia necesaria/patrimonio y otorgar una garantía en seguridad del fiel cumplimiento de sus obligaciones, o constituir una garantía a favor de la Aduana, acreditar conocimientos específicos en materia aduanera en los exámenes teóricos y prácticos, etc.

Con la Ley 25984 le se les trasladó la función de clasificación de las mercaderías (antes a cargo de la Aduana) y con ello el estudio y análisis de las mercaderías.

La búsqueda de nuevos métodos de identificación de mercaderías, que permitan por ejemplo el seguimiento on line del producto, garantizar su “trazabilidad”, o simplificar el control privado de stock en depósito y que -a la vez-, reduzcan las posibilidades de incurrir en error clasificatorio (liberando personal aduanero anteriormente afectado a esa actividad de control), resulta a todas luces interesante.

Ley 22415

CAPÍTULO

Responsabilidad

ARTÍCULO 902. -1. No se aplicará sanción a quien hubiere cumplido con todos los deberes inherentes al régimen, operación, destinación o a cualquier otro acto o situación en que interviniera o se encontrare, salvo los supuestos de responsabilidad por hecho de otro previstos en este código.

2. La ignorancia o el error de hecho o de derecho no constituyen eximentes de sanción, salvo las excepciones expresamente previstas en este código.

ARTÍCULO 903. - Las personas de existencia visible o ideal son responsables en forma solidaria con sus dependientes por las

infracciones aduaneras que éstos cometieren en ejercicio o con ocasión de sus funciones.

ARTÍCULO 907. - El importador o el exportador será responsable por toda infracción aduanera que el despachante de aduana, sus apoderados o dependientes cometieren en ejercicio o con ocasión de sus funciones, en forma solidaria con éstos.

ARTÍCULO 908. -El despachante de aduana que cometiere una infracción aduanera en ejercicio de las funciones previstas en el artículo 36, apartado 1, es responsable de las sanciones correspondientes, salvo que probare haber cumplido con las obligaciones a su cargo. En este último supuesto, la persona representada será responsable por la infracción aduanera cometida.

Hoy en día el Despachante de Aduana ha debido adaptarse a distintas circunstancias muchas de público conocimiento, el análisis de la normativa cambiante de un sistema de Certificados de Importación - Sistema Integral de Monitoreo de Importaciones (SIMI), Resol. Gral. de AFIP N° 3823 publicada en el B.O. 22/12/2015, exigidos al momento de oficializar un despacho de importación. Hoy sustituido por el Sistema de Importaciones de la República Argentina -SIRA- resol. Conjunta N° 5271/22 B.O. 12/10/22, destinado a obtener de manera anticipada información necesaria para generar previsibilidad y trazabilidad en las operaciones de importación. Este sistema más la Circulares que fueron surgiendo del Banco Central de la República Argentina respecto de Normas de Exteriores y Cambios, han regulado el flujo de las importaciones de una manera poco previsible, porque recibimos la constante consulta si la SIRA salió o no salió y la mercadería que no se puede liberar a plaza, con los consiguientes gastos que se generan cuando la misma ya ha arribado al territorio nacional y el cliente no puede tenerla dentro de plazos razonables. La falta de divisas ocasiona la extensión de los plazos de pago a los proveedores del exterior, y a veces no hay plazos de autorización de pagos al exterior.

Por otro lado, en ocasiones no hay tunos de carga dentro del plazo de los cinco (5) días libres sin ingresar la mercadería a depósito, hay horarios de cargas en las terminales

portuarias 11 de la noche tres de la mañana, pago de habilitaciones de servicios extraordinarios por horas inhábiles. Reuniones entre Cámaras del sector tratan de organizar esto como se manejaba antes.

La responsabilidad solidaria con el importador y exportador en el caso de declaraciones inexactas contemplada en el art. 954 del Código Aduanero, ocasiona que ante la apertura de un sumario por infracción y su corrida de vista deberá contestar la vista con patrocinio letrado, efectuar su defensa y ofrecer las pruebas que hacen a su derecho. Algunos doctrinarios opinan que en la medida que los importadores y exportadores acrediten solvencia u otorguen suficiente garantía no se justifica que el despachante responda solidaria y subsidiariamente.

Con las normas de facilitación del comercio incorporadas a la legislación nacional Ley N° 27.373 aprobó el Protocolo de Enmienda del Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio, a través de cuyo Anexo se incorpora el Acuerdo sobre Facilitación del Comercio, los despachantes de aduana no son obligatorios, pero considero que nos necesarios y auxiliares del servicio aduanero.

FALLO: "GARIBOTTI C/ ADMINISTRACIÓN NACIONAL DE ADUANAS S/APELACIÓN.

OTRO FALLO "MARRERO, ALEJANDRO MANUEL C/DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS S/APELACIÓN" SALA F RESPECTO DE RECLAMAR LOS TRIBUTOS AL DESPACHANTE DE ADUANA SE MODIFICA LA RESOLUCIÓN ATENTO LA ABSOLUCIÓN DE LA INFRACCIÓN Y EL RECLAMO DE TRIBUTOS A LA FIRMA IMPORTADORA Y NO AL DESPACHANTE DE ADUANA.

II. DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS

El Art. 4 de la C.N. dice: el gobierno federal provee a los gastos de la nación con los fondos del tesoro nacional formado por el producto de los derechos de importación y exportación, entre otros.

Y el Art. 9 de la C.N. en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las

nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso.

La Aduana es una de las instituciones más antiguas de Argentina y un órgano de la administración pública que tiene como función controlar el ingreso y egreso de las mercaderías al territorio nacional o desde el mismo. Percibe los tributos regidos por la legislación aduanera, determina las prohibiciones y restricciones y aplica la normativa que regulan el comercio internacional y aduanero.

La competencia para juzgar las causas aduaneras es de carácter administrativo, por lo tanto interviene la AFIP. -Dirección General de Aduanas- Ministerio de Economía- Secretaría de Hacienda y Tribunal Fiscal de la Nación y judicial, la Justicia Federal.

El servicio aduanero tiene funciones jurisdiccionales, decreto 618/97 establecidas en el art. 4, que dice que actuarán como jueces administrativos, sin perjuicio de la competencia de la AFIP, que podrá delegar en los Directores Generales y Subdirectores de DGA., y Administradores del interior, les corresponde instruir los sumarios de prevención en las causas por delitos e infracciones aduaneras. Así interviene en los procedimientos de infracciones, de impugnación y de ejecución desarrollados en sede administrativa, a través de Divisiones, que se separan por temas, Declaraciones inexactas, valoración- Importaciones temporales- Equipaje- Pago Voluntario -Infracciones Formales, etc.

Se PROPONE: 1) Adaptar el trámite de los expedientes al sistema electrónico, a fin de agilizar tiempos, evitar mayores gastos y perjuicios, más allá que en la actualidad las resoluciones se han incorporado al sistema GDE (Sistema de Gestión Documental Electrónica).

III. TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

LEY Nº 15.265 CREACIÓN, ORGANIZACIÓN Y COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN Sanción: 29/12/1959 Promulgación: 14/1/1960 Publicación en el Boletín Oficial: 27/1/1960.

Artículo 1º- Créase un Tribunal Fiscal para entender en los recursos y demandas que se interpongan con relación a los puestos y sanciones que aplicare la Dirección General Impositiva en ejercicio de los poderes fiscales que le acuerda la ley 11.683 (t. o. 1959), y en el recurso espacial establecido en los arts. 12, inc. 5º; 40, y 41 de esta ley- recurso de amparo por mora.

Tendrá su sede en capital Federal.

Las mesas de entradas en el interior del país estarán en las delegaciones de DGI ó DGA que funcionarán como mesas de entradas del TFN.

El Tribunal Fiscal de la Nación es un Organismo Autárquico, especializado en materia tributaria y aduanera, entendiendo en los recursos presentados por los contribuyentes contra actos dictados por la AFIP- DGI y DGA.

Está integrado por siete (7) Salas, cuatro (4) con competencia que refiere el art 141 de la ley 11683 y las Tres (3) restantes la competencia del art. 1025 del Código Aduanero. Las dos primeras nominaciones dentro de cada Sala, en las impositivas y las tres nominaciones en las salas aduaneras se asignarán Vocales Abogados/as, art 3.

La Independencia del Tribunal Fiscal consagrada en esta ley encuentra respaldo en lo previsto en el Artículo X del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio – GATT- y posteriormente ella Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica, 22/11/1969), con rango constitucional en Argentina.

Según el Dr. Ricardo Xavier Basaldúa en su trabajo de Doctrina “Sistema Jurisdiccional Administrativo y Judicial Argentino. Tendencias y Fallos Jurisprudenciales Aduaneros del Tribunal Fiscal. Revista de Estudios Aduaneros Nº 25, del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, habla de la necesidad de la especialización frente a la amplitud del orden jurídico que debe aplicarse, integrado con una gran cantidad y variedad de normas, a raíz de ello se ha ido clasificando las normas por “ramas jurídicas” atendiendo la materia objeto de regulación específica. La imposibilidad de que un juez

domine todas las ramas jurídicas determinó la conformación de los diversos tribunales, con competencias diferenciadas por su objeto”. Esta especialización constituye una garantía para los administrados, que pueden aspirar a obtener de tal forma una solución correcta y equitativa”. “Hace tiempo que se reconoce la existencia de una “materia aduanera que se traduce en admitir una autonomía del Derecho Aduanero”. Habla de una “autonomía científica”, de una “autonomía jurídica” y de una “autonomía didáctica”, esta última alude a una enseñanza por separado de la materia de que se trata. Ello se manifiesta en la Universidad con la inclusión de la materia en los programas de estudios y una especialización en la docencia, que pueden manifestarse en la conformación de distintas cátedras, se manifiesta en cursos de posgrados.”

Finalmente es importante la “autonomía jurisdiccional” dice: que tiene lugar con la creación de un fuero o de tribunales especializados”.

Habla también el Dr Basaldúa de la conformación de una jurisprudencia que merezca calificarse de “Aduanera”.

Respecto de ello refiero que el Tribunal Fiscal de la Nación tiene una oficina de Jurisprudencia en soporte papel, y actualmente con los avances de la electrónica, y un importante trabajo implementado por el actual Presidente el Dr. Miguel N. Licht, y personal del mismo, se ha implementado la carga de los Fallos actualizados permitiendo contar con lo último resuelto. Ello es muy importante.

Por otro lado, las presentaciones que realicen las partes para expedientes que tramiten por formato papel se realizarán a través de la Mesa de Entradas Virtual del TFN., a través de la Plataforma de TRÁMITES A DISTANCIA TAD aprobada por Decreto 1063/2016. A cargo del Ministerio de Modernización en ese momento.

La utilización es de todo el Sector Público Nacional.

Para presentación de documentos, realización de trámites y notificaciones hay que cargar un domicilio especial electrónico en la cuenta del usuario del sistema.

El artículo 75 inciso 20 del texto constitucional atribuye al Congreso la competencia de establecer tribunales inferiores a la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Va de suyo que no está hablando de tribunales de las características del Tribunal Fiscal de la Nación, por cuanto cuando habla de “tribunales inferiores” está refiriéndose a tribunales emplazados en la órbita del Poder Judicial. En efecto, el art. 108 de la Constitución dispone que: “El Poder Judicial de la Nación será ejercido por una Corte Suprema de Justicia, y por los demás tribunales inferiores que el Congreso estableciere en el territorio de la Nación”.

FALLO ACTUAL “PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA C/DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS S/ APELACIÓN DEL 07/02/2023”.

El Tribunal Fiscal no puede declarar la inconstitucionalidad de una ley o un reglamento por tratarse de un tribunal que no forma parte del Poder Judicial de la Nación. Art. 1164 del C.A.: “LA SENTENCIA NO PODRÁ CONTENER PRONUNCIAMIENTO RESPECTO DE LA VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LAS LEYES TRIBUTARIAS O ADUANERAS Y SUS REGLAMENTACIONES, A NO SER QUE LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN HUBIERE DECLARADO LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS MISMAS, EN CUYO CASO PODRÁ SEGUIRSE LA INTERPRETACIÓN EFECTUADA POR ESE TRIBUNAL”

“Surge como lógica conclusión que a los tribunales administrativos no se le pueden atribuir prerrogativas que son exclusivas y definitorias de los tribunales integrantes del Poder Judicial más allá de cualquier grado de semejanza. No requiero hacer demasiado esfuerzo para poner en evidencia la manifiesta inconstitucionalidad que presentaría una reforma procesal que solamente contemplase la revisión de las sentencias del Tribunal Fiscal por la vía del recurso extraordinario federal. Si fuera cierta la tesis según la cual el Tribunal Fiscal es equiparable a los tribunales de justicia inferiores, bien podría, en un futuro, eliminarse toda instancia recursiva. Máxime si, desde esta singular perspectiva, se considera

que el Tribunal Fiscal resulta en condiciones de realizar el control de constitucionalidad respecto de una ley o un reglamento.

A partir de abril 2019 se implementó el sistema de Expediente Electrónico.

Permitiendo mayor celeridad en los trámites, menos utilización del papel, menor dispendio de espacios operativos.

Debo referir que la implementación se produce poco antes del COVID 19, si bien los plazos durante 2020 han sido inhábiles, ello ha permitido en todos los ámbitos la utilización de la electrónica, su desarrollo y su práctica intensiva.

Desde el 17/03/2020 se declararon días inhábiles hasta el 10/08/2020 para los expedientes electrónicos y se mantuvo para los expedientes en soporte papel hasta 04/10/2021, y se establecieron turnos de atención, ya la presentación de escritos en los expedientes en soporte papel se debía realizar por la mesa de entradas virtual.

PROPONE: 1) Una adaptación del sistema al sistema de la justicia, más amigable de poder entrar directamente al expediente y ver cada una de las presentaciones por fecha y su correspondiente despacho, proveído o resolución.

2) La digitalización de los expedientes en soporte papel.

LA POTESTAD SANCIONADORA ADMINISTRATIVA EN LA CONSTITUCIÓN NACIONAL

Miguel Nathan Licht

I. La visión del Originalismo

El Originalismo es una teoría de interpretación constitucional que busca comprender y aplicar la Constitución de acuerdo con el significado que tenía en el momento en que fue redactada y ratificada. Según el enfoque originalista, si la Constitución no otorga de manera explícita poderes o facultades al gobierno, estos no pueden ser ejercidos de manera válida.

En el caso de la potestad sancionadora administrativa, un originalista argumentaría que, si la Constitución no otorga de manera explícita al gobierno federal o estatal la autoridad para imponer sanciones administrativas, entonces dicha autoridad no existe y no puede ser ejercida. Los originalistas tienden a favorecer una interpretación estricta de la Constitución y se muestran reticentes a permitir que el gobierno ejerza poderes que no estén claramente establecidos en el texto constitucional.

Los originalistas suelen adoptar una posición conservadora en lo que respecta a las competencias implícitas en la Constitución. Argumentan que si una facultad o poder no está explícitamente otorgado al gobierno en el texto constitucional, entonces no existe una competencia implícita para ejercer ese poder. Esta perspectiva se basa en la creencia de que la Constitución establece un gobierno limitado y que cualquier poder no enumerado específicamente en la Constitución no puede ser ejercido por el gobierno.

Los originalistas argumentan que la intención de los redactores de la Constitución era limitar el poder del gobierno y, por lo tanto, cualquier expansión de las competencias del gobierno más allá de lo que se establece en el texto constitucional requeriría una enmienda a la Constitución. Esto significa que, en opinión de los originalistas, el gobierno no puede reclamar competencias implícitas basadas en

interpretaciones amplias o evolucionistas de la Constitución.

En lo que respecta a las competencias implícitas del Poder Ejecutivo, los originalistas tienden a aplicar una perspectiva similar a la que adoptan con respecto a las competencias implícitas del gobierno federal en su conjunto. Argumentan que el Poder Ejecutivo, representado por el Presidente, solo puede ejercer las competencias que están explícitamente otorgadas en la Constitución o que son necesarias e incidentales para cumplir con esas competencias explícitas.

Los originalistas suelen enfocarse en las palabras y la intención de los redactores de la Constitución y consideran que el Poder Ejecutivo no puede reclamar competencias implícitas basadas en una interpretación amplia o evolucionista de la Constitución. Esto se basa en la idea de que la separación de poderes y el gobierno limitado son principios fundamentales de la Constitución, y el Poder Ejecutivo no debe ejercer poderes que no le hayan sido otorgados de manera explícita.

Por ejemplo, los originalistas pueden argumentar que cualquier autoridad ejecutiva para tomar decisiones en áreas no específicamente mencionadas en la Constitución debe estar respaldada por una delegación explícita del Congreso o una enmienda constitucional. Esto puede llevar a una visión más restrictiva de las competencias ejecutivas en comparación con otras interpretaciones que tienden a dar al Ejecutivo una mayor flexibilidad para tomar decisiones en áreas no cubiertas explícitamente por el texto constitucional.

El Originalismo, en su esencia conceptual, sostiene que el verdadero significado de las cláusulas constitucionales queda cristalizado en el preciso instante en que fueron formuladas y ratificadas. Desde este prisma, dicho significado primigenio debe prevalecer y guiar a los hermeneutas. Según este enfoque, cualquier alteración o modificación al estatuto constitucional debería canalizarse a través de

procesos formales de enmienda, y no quedar a merced de las interpretaciones judiciales o decisiones administrativas.

Trasladando este enfoque al ámbito de las prerrogativas sancionadoras del ente administrativo, el Originalismo postula que tales competencias deben ser extraídas de una lectura rigurosa y literalista de las estipulaciones constitucionales. De modo que, si el texto constitucional no otorga de manera explícita tales facultades sancionadoras a la entidad administrativa, resulta inviable reconocerle dicha potestad.

I.1. La visión evolucionista de la Constitución

En sentido opuesto, considero que, pese a no recibir un reconocimiento explícito en la Constitución Nacional, la potestad sancionadora administrativa se alinea cabalmente con sus preceptos fundamentales. Encuentro que esto es así por cuanto la potestad sancionadora administrativa no opera bajo el yugo del derecho penal, sino que, en cambio, halla su fundamento en el ámbito del derecho administrativo. Desde esta perspectiva, los principios rectores que anteceden a la materialización de la potestad son los propios del ámbito del derecho administrativo.

Es imperativo entender que la sanción administrativa, en su esencia y propósito, difiere significativamente de la sanción penal; una distinción que no sólo emana de la lógica intrínseca, sino también del carácter ineludible del derecho administrativo en un sistema legal que se erige sobre el sacrosanto principio de la dignidad humana.

Esta consideración se gesta se gestó bajo la luz de una perspectiva profundamente enraizada en el derecho natural, que facilita así una interpretación ágil y evolutiva del marco constitucional.

II. Por qué no estamos en presencia de una interpretación creativa y deformante del texto constitucional

Téngase presente que, adoptar una postura sólidamente cimentada en la noción de que ciertas circunstancias se encuentran

preestablecidas no equivale a la imposición arbitraria de inclinaciones morales o políticas. Bien puede establecerse una sutil analogía con ciertos abordajes interpretativos de los textos sagrados¹. En efecto, el núcleo del originalismo reside en la dicotomía entre interpretación y construcción.

Al respecto, es menester señalar que una escuela exegética de las escrituras sagradas postularía que reavivar o reinterpretar el sentido de tales textos constituiría una herejía, pues supondría un intento de reconfigurar las palabras divinamente inspiradas. De modo paralelo, la corriente originalista afirma que la interpretación es un ejercicio intrínsecamente cognoscitivo, seguido de una etapa subsecuente que involucra la materialización o ejecución del significado lingüístico intrínseco de las normas constitucionales.

No obstante, lo señalado, como judío practicante, tengo perfecto conocimiento de que se reconocen variados métodos para permitir la comprensión de un texto cuya autoridad se atribuye dogmáticamente al Creador. Efectivamente, existen métodos que

¹ El *Peshat* se define más a menudo como “directo”, en referencia a su tendencia a describir el significado del texto aparente a simple vista, teniendo en cuenta las expresiones idiomáticas y centrándose principalmente en la interpretación literal. A menudo se considera el método más directo para leer y comprender el texto bíblico. De esta manera, el *Peshat* se diferencia de los otros métodos presentes como *Remez*, *Midrash* y *Sod*, que buscan lo que puede estar oculto en el texto. Lingüísticamente, el término *Peshat* tiene su raíz en el término hebreo bíblico que significa ‘aplanar’ o ‘extender’. En la era talmúdica, esta definición se amplió para significar ‘exponer’. A menudo, al definir *Peshat*, se cita una frase del tratado *Shabbat* del Talmud que dice: “אין מקרא יוצא מידי פשוטו”, que se traduce como “un texto no puede ser tomado fuera de su significado *peshat*”. Algunos han utilizado la definición talmúdica de *Peshat* para ampliar su definición general, afirmando que la interpretación *Peshat* de un pasaje en particular es “la enseñanza reconocida por el público como obviamente autorizada, ya que es familiar y tradicional” o “el significado tradicional aceptado habitualmente tal como se enseñó en general”. Basándose en las definiciones proporcionadas por el Talmud, se puede inferir que *Peshat* es únicamente un método de exégesis literal.

proporcionan diferentes enfoques para comprender la Torá y ninguno de ellos es excluyente, habida cuenta de que cada uno de ellos ofrece una perspectiva valiosa y complementaria.

La mayoría de los comentaristas adopta la enseñanza bien conocida de los Chazal (sabios de la Mishná y el Talmud) con respecto al versículo "¿No es mi palabra como fuego, dice el Señor, y como un martillo que destroza la roca?" (Jeremías 23:29) - "Así como un martillo produce muchas chispas, un solo versículo tiene muchas interpretaciones" (Sanedrín 34a). Según este principio, la naturaleza de la palabra divina es tal que contiene muchos significados diferentes. Por lo tanto, la Torá, que es la palabra de Dios, tiene muchas interpretaciones y significados válidos en lugar de uno solo. Esto significa que las interpretaciones halájicas (legales) de los versículos bíblicos son válidas, pero no anulan el significado literal (*peshat*) del texto.

Es que, en última instancia, el objetivo de la faena es descubrir la sabiduría Divina que se encuentra en el texto sagrado y aplicarla a nuestras vidas de manera significativa.

Todo esto en su conjunto es demostrativo de la riqueza y la profundidad del estudio de los textos bíblicos. Cada uno de los métodos de acercamiento a la verdad aporta una perspectiva única y complementaria, y juntos enriquecen la comprensión de la Torá y su aplicación en la vida cotidiana. Es importante destacar que estos métodos son parte de una tradición en constante evolución y que la interpretación de los textos sagrados sigue siendo objeto de discusión y estudio continuo en la comunidad judía².

² Es por eso que hay tantos comentaristas de la Torá que se centran en él, como Rashi, Ibn Ezra, Rashbam y muchos más, y con frecuencia están en desacuerdo en cuanto al significado literal de un versículo. De hecho, según las enseñanzas cabalísticas, ¡hay 600.000 maneras de entender el *Peshat*, 600.000 maneras de entender el *Remez*, 600.000 maneras de entender el *Drush* y 600.000 maneras de entender el *Sod*! Después de todo esto, los sabios concluyen que toda perspectiva sobre la Torá es aceptable en la medida en que no contradiga ninguna creencia fundamental (y en la medida en que tenga sentido). Los sabios dicen que

Para simplificar podríamos decir que existe una similitud entre las concepciones originalistas y los métodos de interpretación de los textos sagrados, en el sentido de preservar el significado original del texto y no dejar que las preferencias subjetivas de los intérpretes lo reemplacen. Ambos enfoques enfatizan la importancia de no devaluar la palabra del Creador.

Sin embargo, es importante tener en cuenta que la innovación no está necesariamente prohibida siempre y cuando no traicione el sentido profundo de la construcción original. En la interpretación constitucional, esto podría implicar adaptar los principios fundamentales a las realidades cambiantes o aplicar los valores y principios subyacentes a nuevas situaciones.

III. Cuando corresponde recurrir a la interpretación textual. Los casos fáciles y los casos difíciles

El enfoque del textualismo, que se centra en la interpretación literal y estricta del texto y en el entendimiento de los autores originales, puede ser adecuado para cuestiones de aplicación sencilla donde el significado del texto es claro y no hay ambigüedad. Sin embargo, cuando nos enfrentamos a cuestiones constitucionales difíciles y controvertidas, el Originalismo como único enfoque puede resultar inadecuado. Estas cuestiones a menudo requieren un análisis más amplio y profundo, que vaya más allá del significado original del texto.

Por consiguiente, se torna imperativo atender no solamente a los preceptos y virtudes subyacentes de la Constitución, sino también a la transformación de la colectividad y las necesidades contemporáneas. La

"cualquier *jidush*" (idea innovadora) que se le pueda ocurrir a un discípulo respetable ya le fue dada a Moshé en el Sinaí. "Moshé pudo no haber escuchado la idea específica que acaba de pensar un rabino miles de años después, pero los fundamentos de esta idea le fueron dados en el Sinaí", habida cuenta de que Dios nos dio las herramientas para hurgar en las palabras de la Torá y revelar la sabiduría divina que se esconde en su interior.

Constitución ostenta un carácter dinámico, y su interpretación se ve compelida a amoldarse a las variaciones y desafíos que se despliegan con el transcurso del tiempo. En este sentido, se antoja insuficiente restringirla meramente a la acepción original, tal y como la concibieron los redactores en una coyuntura específica, ya que la interpretación constitucional demanda flexibilidad y la capacidad de ajustarse a la actualidad, sin obviar los postulados primordiales que dirigen nuestra sociedad³.

³ En ese orden de ideas, permitidme volver a traer un ejemplo de los textos sagrados para comprender el sentido profundo de la discusión. Es conocido que la ley judía ordena observar rigurosamente el descanso los días sábados. Entre las situaciones prohibidas, está la posibilidad de encender el fuego, a causa de que la Tora ordena (*Shemot* 20:10): “pero el día séptimo, *Shabat*, lo consagrarás al Eterno tu Dios y ese día no harás labor alguna”, lo cual, tal como lo explicaron los sabios, se refiere a la prohibición de las treinta y nueve labores que fueron necesarias para erigir el Tabernáculo. Si bien la labor de encender fuego está incluida entre estas, ya que era necesaria para elaborar las tinturas con las que se tiñeron los tejidos que recubrían el tabernáculo; de todas maneras, la Torá la menciona explícitamente, tal como está escrito (*Shemot* 35:3): “No encenderéis fuego en vuestras moradas en día de *Shabat*”. Al indagar sobre el sentido de la prohibición, se explica que, mediante el enorme poder del fuego, la persona puede dominar las fuerzas de la naturaleza y hacerlas obrar en su beneficio. Mediante el fuego el ser humano creó utensilios metálicos, mejoró su alimentación y posteriormente elaboró poderosas maquinarias. Quizás por esta razón, la labor de encendido de fuego fue escogida de entre todas como ejemplo que expresa la enorme capacidad humana de actuar en pos del mejoramiento del mundo. Sin embargo, en *shabat*, cada judío debe descansar y elevarse por encima de toda labor creativa, recordar al Eterno que nos sacó de la tierra de Egipto y deleitarse en el sagrado día mediante el estudio de la Torá y la ingestión de las comidas especiales.

Ahora bien, el estricto estilo de vida ultraortodoxo judío ha impulsado una industria de productos que combina las nuevas tecnologías con las severas leyes religiosas, dando pie a un mercado en constante expansión. Uno de los inventos más populares es la llamada “Lámpara del *shabat*”, vendida por cientos de miles y que se ha convertido en uno de los regalos más demandados por los

judíos ultraortodoxos. Concebida por un rabino canadiense radicado en Israel, Shmuel Woffer, y un diseñador de lámparas, la popularmente conocida como *Kosher-Lamp* ha revolucionado los hogares ortodoxos, al permitir por primera vez que disfruten de luz artificial durante la jornada sabática, en la que no pueden accionar ningún artilugio electrónico. En el *shabat*, los judíos observantes no encienden ni apagan la luz, así como ningún otro aparato eléctrico, para no violar el precepto de “no encender fuego en todas vuestras moradas en el día del sábado” (Éxodo, 35:1-2). El invento consiste en dos cilindros concéntricos de metal que dejan pasar la luz de la bombilla cuando sus ventanas coinciden, pero que queda oculta cuando se deslizan sobre sí mismos y no provocan un recalentamiento por seguir encendida la bombilla toda la noche. Pero la lámpara no es el único invento ideado para facilitar la vida de los judíos religiosos. Hasta hace solo unas décadas, los judíos religiosos comían frío durante el sábado por no poder calentar la comida y, hoy, la calientan con una plancha eléctrica que permanece encendida todo el día. O vivían toda esa jornada en la oscuridad cuando se consumían las velas, mientras que ahora tienen un reloj que enciende y apaga para ellos la luz de toda la casa por la noche o a horas determinadas. El denominador común de todos los inventos es que sirven para activar sin intervención humana todo tipo de instrumentos y aparatos durante la jornada sabática. Es el caso, por ejemplo, de los ascensores de *shabbat* que funciona de forma permanente y se detiene en cada piso permitiéndole al usuario bajar o subir. En este caso, solo le resta a quien lo utiliza ingresar o salir y no debe realizar ninguna otra acción ya que el elevador funciona de forma automática.

Según el informe recibido de distintos expertos en la materia, utilizar el ascensor aún sin presionar ningún botón no se trata de una acción totalmente inocua, pues, al incrementarse el peso por la presencia de la persona, el motor debe realizar un esfuerzo mayor, lo que genera chispas. Esto sería considerado como encender un fuego, lo cual obviamente está prohibido en *shabbat*. Y aun cuando dichas chispas se generan de forma automática e incluso no le interesan en absoluto al usuario, se trata de un encendido que necesariamente ocurrirá y por lo tanto se prohíbe. Escribió al respecto Rabí Ovadia Yosef z”l, que el encendido en este caso se trata de una acción no dirigida “*lo mitcaven*”, en el lenguaje halájico, es decir, no se trata de una acción programada para que ocurra y por lo tanto la prohibición se considera de origen rabínico. Sumado a esto, el hecho de que

En consecuencia, debe mencionarse que un enfoque equilibrado y completo de la interpretación constitucional es aquel que considera tanto el significado original del texto como los principios y valores subyacentes, así como la evolución de la sociedad y las necesidades contemporáneas. Esto permite abordar de manera adecuada y justa las cuestiones constitucionales difíciles y controvertidas que surgen en el mundo actual⁴.

En vista de ello, se puede vislumbrar que las justificaciones de las decisiones de los máximos tribunales no son diferentes de las que presentan los estudios religiosos. Las decisiones afinan en la comparación del pasado con lo nuevo y de la búsqueda del sentido más hondo de las instituciones⁵.

IV. Los casos nuevos y difíciles

estas chispas no le interesan en absoluto al usuario, o sea *pasik reshe de lo nija le*, resultaría en una autorización, en principio según una posición estrictamente *halájica* a la cual adhirió Rab. Shlomo Zalmen Awerbaj z"l. Sin embargo otras autoridades prohíben el uso del ascensor aduciendo otros argumentos, por lo que Rabí Ovadia Yosef z"l escribió que es apropiado tratar de no utilizar el ascensor de *shabbat* sino en caso de extrema necesidad.

⁴ En el ejemplo mencionado sobre el descanso en el sábado y el uso de artilugios como ascensores automáticos o automóviles, se plantea un dilema entre la interpretación estricta del mandamiento y la búsqueda de soluciones prácticas y adecuadas para la vida contemporánea. Estas situaciones generan debates sobre cómo aplicar los principios y valores subyacentes a los contextos actuales.

⁵ Siguiendo con nuestro ejemplo, convengamos, sin ser eruditos en la materia, que, si la ley ordena descansar el sábado para dedicarlo al descanso y la oración, no deberían poder utilizarse artilugios como el uso de un ascensor automático. Hay más, tampoco podría argumentarse que su uso facilita el descanso, evitando el desgaste físico y ayuda la concentración en la lectura de la Torá. Lo mismo podría argumentarse respecto a la posibilidad de llegar a los centros religiosos mediante el uso de un automóvil. No niego la creatividad del argumento, mas no puedo dejar de atribuirle un sentido reformista que no condice con el sentido de dar a la palabra divina un carácter perpetuo.

Siguiendo esta línea de razonamiento, resulta esencial comprender que incluso en casos de situaciones imprevistas, es necesario interpretarlas a la luz de los principios fundamentales. Es innegable que una norma concebida como el epicentro del sistema legal debe ser analizada no solo desde su contenido literal, sino también considerando la razón que la impulsó⁶.

Paradójicamente, al igual que en el ámbito religioso, los operadores jurídicos encuentran las respuestas sobre temas prevalecientes se desarrollan mediante la circulación de respuesta (fallos rabínicos) a preguntas

⁶ Las normas superiores y los principios fundamentales deben guiar la interpretación de las normas jurídicas y religiosas en situaciones no previstas. Es importante ir más allá de la letra de la norma y considerar la causa y el propósito subyacente que inspiró su creación. Así, por ejemplo, en el caso de la prohibición de profanación de los cuerpos y la aparición posterior de los trasplantes de órganos, una interpretación profunda y basada en los principios fundamentales puede conducir a la conclusión de que los trasplantes son permitidos e incluso considerados parte de un mandato más amplio basado en el valor supremo de la vida humana. Esta interpretación se basaría en reconocer que la prohibición de profanar los cuerpos tenía como objetivo proteger la dignidad y el respeto hacia los seres humanos. En el contexto de los trasplantes de órganos, se podría argumentar que el acto de donar o recibir un órgano para salvar una vida no constituye una profanación, sino que es una manifestación de compasión y solidaridad humana. Como subyace, la interpretación raigal y profunda de las normas jurídicas y religiosas nos invita a considerar los principios y valores fundamentales en juego, incluso en situaciones no previstas en el momento de su formulación. Esto nos permite adaptar las normas a los cambios y avances de la sociedad, siempre dentro del marco de respeto a los valores y principios que las inspiraron originalmente (Rosner, 2007, p. 138).

planteadas a varias autoridades rabínicas⁷. En ese sentido, debe repararse que, en el presente, las decisiones *halájicas* sobre temas actuales no pueden ser promulgadas por ninguna autoridad central, ya que no existe una estructura jerárquica formal para las diversas autoridades y tribunales rabínicos que funcionan actualmente⁸.

⁷ El caso de la reproducción asistida dentro del marco de la *halajá* (ley judía) presenta varios aspectos a considerar. Si bien la *halajá* considera que los procedimientos maritales naturales son moralmente normativos, no los considera moralmente absolutos. Esto significa que el enfoque normativo de la procreación puede ser abandonado o modificado en ciertas circunstancias en función de otros imperativos morales. Sin embargo, es importante destacar que, al igual que en el ámbito legal, en el judaísmo *halájico*, el juicio y la toma de decisiones sobre estos asuntos están reservados a las autoridades rabínicas y no a la conciencia individual. Las autoridades rabínicas tienen la responsabilidad de interpretar las fuentes *halájicas* y aplicar los principios morales y éticos en el contexto actual. En relación con la reproducción asistida, la *halajá* no abarca completamente todos los aspectos de estas tecnologías. Por ejemplo, existe una fuerte reserva en relación con el uso de gametos de donantes, aunque algunos *halajistas* están dispuestos a considerar permitirlo bajo ciertas circunstancias específicas. Las preocupaciones éticas y legales sobre la integridad del establecimiento médico y la posibilidad de manipulación indebida también se han expresado dentro del pensamiento *halájico*. Como subyace, el tema de la reproducción asistida en el judaísmo *halájico* implica un equilibrio entre los principios morales normativos, la consideración de otros imperativos éticos y las preocupaciones prácticas y de integridad. Las autoridades rabínicas desempeñan un papel clave en la interpretación de la *halajá* y en la toma de decisiones sobre estos asuntos, utilizando su conocimiento y sabiduría para aplicar los principios y valores del judaísmo en el contexto contemporáneo.

⁸ Es cierto que, tanto en la religión como en el ámbito jurídico, los operadores deben basar sus posiciones en fuentes fundamentales para desarrollar sus perspectivas éticas o legales. En el caso del judaísmo, las fuentes primarias para la investigación de la posición judía tradicional son la Biblia, la Mishná y el Talmud, así como las codificaciones reconocidas universalmente, como la Mishné Torá de Maimónides o el Shulján Aruj de Karo. Algunos temas relacionados con la

Cuando se admite que el fundamento del derecho radica en la dignidad humana, se vuelve evidente que la discrepancia entre el texto de la ley y una situación que se manifiesta como injusta debe ser enmendada mediante la aplicación de la razón. Bajo esta perspectiva, la filosofía del derecho natural se erige como un competidor sobresaliente en una rivalidad que ha perdurado a lo largo de los siglos. Aunque algunos pueden concebir el derecho natural como una suerte de costumbre, en realidad tiene sus raíces en los instintos evolutivos del ser humano y su predisposición innata a discernir lo que es beneficioso para sí mismo. Con frecuencia, el derecho que emana de este proceso es el resultado de una evolución continua a través del desarrollo de un cuerpo de jurisprudencia acumulada.

Considerando esto, se advirtió que cuando un juez se enfrenta a un caso difícil, observa cómo los tribunales anteriores han resuelto asuntos similares por cuanto la labor jurídica no comienza desde cero. Simplificando, podríamos decir que, si los precedentes son claros, no habrá lugar para un desacuerdo razonable sobre lo que los precedentes establecen.

reproducción asistida han sido discutidos desde los tiempos del Talmud hasta fuentes contemporáneas, y existen resúmenes en hebreo e inglés de estas discusiones. Sin embargo, la mayoría de los temas actuales se centran en problemas que surgen de la aplicación de nuevas tecnologías, y estos deben ser abordados por eruditos rabínicos contemporáneos. En el judaísmo, hay una tradición de consulta a eruditos y autoridades rabínicas para obtener orientación sobre cuestiones éticas y legales. Estos eruditos estudian las fuentes tradicionales y aplican los principios y valores subyacentes a los desafíos contemporáneos. Su objetivo es proporcionar una guía basada en la sabiduría acumulada y los principios morales del judaísmo. Es importante tener en cuenta que el enfoque y las conclusiones pueden variar entre los eruditos y las comunidades rabínicas, ya que la interpretación y la aplicación de las fuentes pueden diferir. Por lo tanto, en temas complejos y emergentes, los eruditos rabínicos contemporáneos desempeñan un papel crucial al abordar las implicaciones éticas y legales de las nuevas tecnologías y cuestiones relacionadas con la reproducción artificial.

No obstante, frente a los casos difíciles, donde sea necesario abordar nuevos temas, el juez debe decidir qué hacer. Sin embargo, esta decisión no se basa únicamente en su subjetividad, sino en un fecundo diálogo entre las distintas fuentes del derecho y mediante el uso de herramientas argumentativas aceptadas por la comunidad jurídica. Aunque esta descripción de la tarea judicial de la impresión de que el derecho es un sistema vago y abierto, es precisamente lo que le da sentido al derecho al momento de impartir justicia en casos concretos.

Por consiguiente, se hace patente que un juez que abraza esta concepción del derecho se erige como un ente que jamás podría ser sustituido por un algoritmo o un sistema de inteligencia artificial. Es imperativo subrayar que la facultad de argumentación y la prudencia son destrezas inherentes al ser humano. Sin lugar a dudas, el sistema jurídico deposita su confianza en la capacidad de razonamiento de los jueces, en especial en su aptitud para no afrontar los problemas que les incumben partiendo desde una perspectiva completamente inexplorada, sino en la tradición y en la sabiduría acumulada por otros que han afrontado y procurado resolver dilemas de índole similar.

V. El reconocimiento de la potestad sancionadora administrativa como un caso difícil

Todo lo expuesto guarda una estrecha relación con la posibilidad constitucional de reconocer el ejercicio del poder sancionador administrativo. Como señalé anteriormente, el texto y el significado original de la Constitución no deberían considerarse una restricción inmutable para explorar soluciones novedosas, siempre y cuando estas estén respaldadas por un juicio fundamentado en la razón y no simplemente motivadas por un deseo subjetivo sobre cómo deberían ser las cosas.

Para una comprensión más profunda de este planteamiento, es esencial tener en cuenta que la norma constitucional prohíbe de manera explícita que el presidente ejerza funciones judiciales. Sin embargo, esta

prohibición no ha obstaculizado el reconocimiento de actividades que, en su esencia, poseen características judiciales. Esto se debe a que la esencia de esta restricción radica en garantizar que la entidad final para resolver disputas sea una instancia imparcial. Similarmente, se ha producido el reconocimiento de atribuciones que, por naturaleza, son legislativas. Esto se debe a que las condiciones de vida actuales son significativamente diferentes a las del pasado. ¿Cuántos tribunales especializados en materia penal se requerirían para sancionar las infracciones a los regímenes regulatorios de las diversas actividades de alcance general?

Permítaseme enfatizar que las corrientes ilustradas resultan inadecuadas para enfrentar los desafíos del siglo XXI. En consecuencia, se hace manifiesto que aferrarse al Originalismo equivaldría a renunciar a nuestra responsabilidad de ejercer un pensamiento crítico y abandonar nuestra tarea de promover la justicia. Es imperativo que nos adaptemos a las nuevas realidades y consideremos enfoques innovadores que nos permitan abordar los desafíos contemporáneos de manera efectiva, siempre en consonancia con los principios fundamentales del derecho, en busca del bienestar y la equidad en nuestras sociedades.

Observamos, entonces, que alejarse del texto no implica favorecer únicamente la conciencia individual. Al igual que en el ámbito religioso, es a través de un diálogo fructífero entre los operadores jurídicos y un avance escalonado que surgen interpretaciones sobre nuevos temas que no fueron contemplados originalmente.

En este sentido, la postura a favor de una Constitución viva no era una postura reformista, ni coloca a los jueces como una asamblea legislativa permanente ni liberaba al juez de cualquier restricción para interpretar el derecho.

VI. El problema de retroceder con una Interpretación Originalista

No resultaría asombroso que, en el porvenir, una mayoría de jueces con enfoque originalista en la Corte Suprema cuestionara la

legitimidad del ejercicio de la Potestad Sancionadora Administrativa (PSA) bajo la excusa de que los redactores de la Constitución no contemplaron favorablemente la existencia de entidades administrativas que aglutinen atribuciones legislativas y jurisdiccionales.

Conformarse estrictamente al texto de la ley conlleva el riesgo de pasar por alto la compasión que debe mostrarse frente a los dilemas humanos y de no tomar en cuenta la imperativa necesidad de ofrecer respuestas razonables. Resulta imperativo enfatizar la relevancia de otorgar un debido espacio para la consideración de argumentos basados en la razón como parte integral de la comprensión del derecho constitucional.

Reitero que, en el contexto de desafíos novedosos, como los que deseábamos examinar, al evaluar la coherencia de las respuestas políticas con el texto constitucional, es fundamental considerar argumentos tanto a favor como en contra. Esto se debe a que los jueces no son expertos en filología, sino individuos a quienes la sociedad ha encomendado la responsabilidad de administrar justicia en los casos que se les presentan⁹.

⁹ Pongamos como ejemplo el caso de una madre que le ordena a su hijo que no salga de la casa bajo ninguna circunstancia. No cabe duda de que un originalista interpretaría que, si el hijo se va de la vivienda, estaría infringiendo la ley. Utilizo esta caricatura para resaltar el grave error del originalismo, ya que el propósito de la norma es cuidado y prevención. Si ocurriera un desastre en el hogar, resulta evidente que el hijo no estaría desobedeciendo la orden materna ni alterando la directiva sin legitimidad suficiente. Por el contrario, estaría preservando la voluntad de la madre de proteger su integridad personal.

Imaginemos ahora que el hijo se retira de la casa porque tiene hambre y no encuentra comida. En ese caso, efectivamente estaría modificando la orden dada por una preferencia subjetiva. Es decir, podemos apartarnos razonablemente de la literalidad del mandato cuando, en cualquier tiempo y lugar, tanto la madre como el hijo estarían de acuerdo en que el hijo tenía motivos válidos para apartarse de la letra de la orden. Este ejemplo ilustra cómo la interpretación estricta del texto puede llevar a resultados absurdos o injustos. El

VII. La complejidad del derecho

En consecuencia, existe la necesidad de entender que, desde los tiempos de Aristóteles, se comprende que la realidad es demasiado compleja para ser entendida únicamente a través de leyes generales. Esto lleva a la necesidad de corregir y mejorar la ley en casos difíciles para adaptarla a la vida real. En esos casos, se requiere observar el espíritu y, sobre todo, el propósito verdadero de la ley, ya que a veces es necesario pasar por alto la redacción literal de la ley para actuar según la justicia y el bien común.

Además, la dignidad humana exige que se tome en serio la singularidad de cada persona y la situación, y que se distinga y decida cuidadosamente caso por caso. Precisamente, el concepto de una *Constitución viva* se utiliza para describir la capacidad de la Constitución de adaptarse a las necesidades de cada generación sin cambios drásticos. Es un enfoque utilizado en la interpretación de la Constitución de los Estados Unidos y se basa en la idea de que la Constitución tiene un significado más allá del texto original y es un documento dinámico y en constante evolución que se ajusta a los cambios a lo largo del tiempo. En otras palabras, existe la necesidad de aceptar que una Constitución vive, evoluciona, cambia con el tiempo y se adapta a nuevas circunstancias, sin ser enmendada formalmente, y porque es la única posibilidad realista que se ofrece para interpretar la norma constitucional¹⁰.

originalismo no toma en cuenta el propósito subyacente de una norma ni las circunstancias particulares que podrían justificar una interpretación más amplia o flexible. En lugar de ello, es necesario adoptar un enfoque más contextual y razonado, que tenga en cuenta los objetivos y principios más amplios del derecho, así como las necesidades y realidades cambiantes de la sociedad.

¹⁰ Salta a la vista que el originalismo adolece de numerosos defectos que lo hacen impracticable. El primero de ellos ya lo pusimos en evidencia: el originalismo conlleva a resultados inverosímiles. No tuve que apelar siquiera a la controvertida cuestión de la segregación racial. Me bastó con poner en entredicho que los jueces no son ni filólogos ni historiadores. Además, es una falacia que el

VIII. El constitucionalismo vivo y la tónica

El constitucionalismo vivo se fundamentaba en los métodos de la tónica y la retórica¹¹. En

constitucionalismo vivo dé a los jueces rienda suelta para sustituir sus preferencias políticas personales en lugar de la ley, y que el texto real de la Constitución sea irrelevante. La caricatura de la orden materna de no moverse de la casa es ilustrativa por demás.

¹¹ Un *topos* o *locus*, en latín, puede referirse a varias cosas relacionadas con el razonamiento y la argumentación. Puede ser una premisa retórica de un entimema, un tipo de argumento, una razón para concluir o una causa a considerar en la secuencia de los acontecimientos. También puede ser una estructura evidencial de valores dentro de una jerarquía de valores, un depósito de opiniones compartidas o lugares comunes, que contienen reglas formales o enunciados orientados al contenido. En algunos casos, un *topos* puede incluso ser un argumento *ad hominem*, convirtiéndolo en un ataque al oponente. Para simplificar, podríamos decir que los *topoi* son las formas en que la retórica es utilizada por el orador para transmitir una respuesta “correcta” para la distancia que lo separa de su audiencia. Son utilizados para negociar esa distancia y definir una aceptable o socialmente aceptada por ambas partes. Los *topoi* son conocimientos comunes, compartidos por el orador y la audiencia, que ayudan a establecer la base de entendimiento y persuasión en el discurso. En efecto, un *topos* representa lo implícito en la transacción retórica y lo que se presupone en ella. Esto incluye reglas y juicios que contribuyen a la inferencia o a establecer conclusiones en la mente de la audiencia. Los *topoi* suelen ser tomados prestados de lo común o específico de la cuestión tratada (*logos*), así como de los juicios que el hablante (*ethos*) o la audiencia (*pathos*) sostiene sobre esa cuestión o consideran relevantes para ella. El propósito del *topos* es dirigir la atención de la audiencia hacia una pregunta específica y la posición del hablante respecto a ella, revelando así la distancia que implica esa pregunta.

En ese contexto, fue importante destacar que el objetivo del *topos* no es necesariamente ofrecer una solución o una respuesta aceptable, aunque puede hacerlo. Más bien, su función principal es expresar de manera clara lo que está en cuestión en lo que se dice o se debate. El concepto de *qué* puede abarcar múltiples aspectos y estar asociado a diversas cuestiones. Por ejemplo, si discuto sobre el clima o el futuro de la economía, no implica que

consecuencia, nos encontrábamos en oposición a académicos y jueces que describen al constitucionalismo vivo como una teoría carente de sustancia, que permite los caprichos políticos de los jueces. Por el contrario, observo que el constitucionalismo vivo proporciona un marco sólido para comprender la Constitución y el papel que debían desempeñar los valores en la interpretación constitucional¹².

Desde ese atalaya, la interpretación viva produce un inevitable cabildeo y un protagonismo central de la Corte Suprema en la vida pública.

Es cierto que la teoría originalista conlleva un margen de error reducido al centrarse en la interpretación literal de la norma. No obstante, no puedo evitar notar que solo los jueces que abrazan la perspectiva de una Constitución viva parecen estar imbuidos del genuino sentido de justicia. En realidad, en situaciones en las cuales la interpretación literal colisiona con la realidad cotidiana de las personas, se hace necesario hacer prevalecer la prudencia y el sentido común.

Desde esta perspectiva, no se trata de que jueces no elegidos estén promoviendo sus propias agendas políticas y preferencias personales. Cuando los jueces aplican el razonamiento, no están socavando el principio de separación de poderes que los redactores constitucionales establecieron. De manera evidente, existen ciertos derechos tan fundamentales y significativos que, independientemente de si están explícitamente mencionados en la

ambos estemos de acuerdo en la respuesta, especialmente si se trata de temas políticos. Sin embargo, sabemos de qué trata la cuestión planteada y qué juicios pueden invocarse como respuestas, aunque podamos estar en desacuerdo sobre cuál es la “correcta”. En este contexto, el objetivo no es llegar a una respuesta que satisfaga a todos los involucrados, sino simplemente expresar y luego negociar la distancia que separa a los conversadores para mitigar los posibles conflictos asociados con la transacción interpersonal.

¹² Los jueces que respaldan la teoría de la Constitución viva son como el hijo que desobedece la literalidad de la orden materna en pos de salvaguardar la verdadera sustancia de la directiva.

Constitución, no pueden ser negados a un ciudadano.

El enfoque originalista censura el concepto de debido proceso sustantivo y, en última instancia, acaba por menoscabar la esencia del derecho. Interpretar la Constitución de manera literal y limitarse a lo que significaba para quienes la ratificaron puede socavar la dignidad humana.

Necesariamente, la doctrina constitucional vive, crece y cambia con el tiempo. Porque el derecho no es un simple agregado de partículas normativas. Las reglas se crean y aplican no de forma atomizada, sino interrelacionada, formando conjuntos, estructuras y subsistemas, que a su vez se integran en una estructura superior y unitaria: el sistema normativo u ordenamiento jurídico, en el cual también tienen cabida principios, valores, relaciones jurídicas e instituciones.

Solo de esta manera es posible superar las posibles contradicciones que inevitablemente surgen y, de esta forma, encontrar soluciones a los problemas, lo que se facilita mediante la aplicación de los principios jurídicos. Bajo esta perspectiva comprensiva, el sistema legal debe mantener una coherencia intrínseca cuyo propósito fundamental es innegable. Lo crucial es notar que la interpretación constitucional persigue lo que es intrínsecamente beneficioso para el individuo. En otras palabras, la Constitución exige una interpretación que tenga en cuenta el propósito último de la norma fundamental y busque una correspondencia proporcional entre las acciones y sus consecuencias.

IX. El entendimiento de la potestad sancionadora administrativa

En su conjunto, este panorama pone de manifiesto la tensión entre dos enfoques para comprender el derecho sancionador administrativo. Por un lado, desde una perspectiva que enfatiza el carácter meramente potestativo, unilateral y cauteloso de los derechos individuales. Según este enfoque, el derecho sancionador administrativo debe concebirse como un sistema de garantías destinado a restringir el poder sancionador de la Administración. Por

otro lado, desde una perspectiva que considera la sanción administrativa como parte integral del conjunto de herramientas de las que dispone la Administración para promover los objetivos del interés público. Desde este punto de vista, la simple aplicación de la categoría del "ius puniendi" afecta directamente el contenido de la gestión pública en sí.

Desde nuestra perspectiva crítica, consideramos que el derecho sancionador administrativo, como parte integrante del derecho público, debe regirse en su aplicación por sus propios principios fundamentales. Su carácter específico implica que no puede entenderse como una facultad no delegada. Más bien, afirmamos que el ejercicio de la potestad sancionadora es inherente a la existencia de la organización administrativa, ya que emana de la función administrativa en sí. En consecuencia, argumentamos que no es viable trasplantar íntegramente los principios del derecho penal a este ámbito, ya que el objetivo principal es la protección de la integridad de la organización en lugar de restringir la libertad de los individuos sometidos a la disciplina.

X. Fundamento constitucional de la potestad sancionadora administrativa. Su sustantividad

Siguiendo esta línea de razonamiento, se establece que el fundamento del derecho sancionador administrativo se encuentra en el artículo 99 de la Constitución Nacional. La legitimidad de la autoridad sancionadora administrativa y su marco normativo específico se sustentan en su condición de herramienta intrínseca al ejercicio de la función administrativa.

Aunque no tenga una manifestación concreta en el mundo perceptible, es factible afirmar la preexistencia de ciertas situaciones jurídicas antes de la intervención del legislador. En relación con esta cuestión, es importante destacar que no todo queda sujeto a la disposición autoritaria del legislador. En efecto, existe una distinción nítida entre el principio de "dar a cada uno lo suyo" y el de "dar a cada uno lo que es ajeno". En

consecuencia, en el contexto que nos ocupa, no toda forma de proporcionalidad puede considerarse justa; únicamente aquella que tiene en consideración el valor intrínseco otorgado a uno de los sujetos involucrados. Esta afirmación se respalda al reconocer que la finalidad del acto posee la suficiente relevancia como para influir en el contenido del marco legal que le es aplicable.

En este contexto, observó que la doctrina comparada aborda la relación entre las sanciones penales y las sanciones administrativas, identificando dos enfoques divergentes. Por un lado, están aquellos que sostienen que las sanciones penales y administrativas se distinguen fundamentalmente debido a la naturaleza intrínseca de las infracciones a las que se aplicaban, lo que implicaba que las sanciones penales y administrativas eran cualitativamente diferentes. Por otro lado, quienes consideran que entre los delitos penales y administrativos existe solo una diferencia gradual, y que estas diferencias eran principalmente cuantitativas. Bajo esta perspectiva, la sanción administrativa se origina en el llamado "ius puniendi" estatal y, por lo tanto, le son aplicables a ella y al procedimiento que le servía de base, con ciertas variaciones, las salvaguardias derivadas del derecho penal.

XI. Reconstrucción principista del régimen jurídico

Frente a ese panorama, resulta inevitable la utilización del método principalista en la determinación del régimen jurídico que gobierna el ejercicio de cualquier actividad jurídica. En relación con ello, parece perfectamente claro que la principal finalidad que persigue la ley es la realización de lo justo en el caso concreto.

Esto se encuentra explícitamente manifestado en la referencia que realiza la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al explicar que su misión es velar por la vigencia real y efectiva de los principios constitucionales por encima de la aplicación mecánica e indiscriminada de la norma.

De esta manera, se llega a la conclusión de que no resulta posible operar únicamente a través de meros silogismos, sino que la justicia demandaba converger hacia una progresiva extensión de la argumentación basada en principios. Por lo tanto, se debe prestar suma atención a la teoría de la argumentación y a la búsqueda constante de soluciones jurídicas razonables.

De hecho, al consultar a un médico, no le solicitamos simplemente que siga los protocolos establecidos en su campo de conocimiento, dado que cada cuerpo humano es singular en sí mismo, similar y diferente a los demás. Por esa razón, le pedimos al médico que nos cure de nuestras dolencias, sin importar los métodos que elija. De manera similar, cuando tratamos con un profesional del derecho, no le pedimos que encaje la situación en el precedente más cercano, sino que actúe con imparcialidad y otorgue a cada parte lo que le corresponde en virtud de la justicia. Por lo tanto, se llega a la conclusión de que la seguridad jurídica no debe ser elevada al rango supremo en el contexto de las instituciones jurídicas.

Partiendo de estos fundamentos, se hace evidente que el ámbito judicial se ve afectado cuando los ciudadanos no perciben que ejercer la judicatura no consiste únicamente en aplicar la ley, sino que también implica considerar principios superiores. Se ha destacado con claridad la urgente necesidad de tomar decisiones justas que vayan más allá de una aplicación meramente teórica del proceso legal. Por lo tanto, no cabe duda de que los jueces deben llevar a cabo un examen minucioso de los valores involucrados en cada caso que están juzgando, ya que el fundamento central del derecho radica en el constante reconocimiento de la dignidad de la persona.

Precisamente, el escenario se ilumina con sobriedad y cordialidad cuando los jueces toman conciencia de que no son meramente "la boca de la ley" y reconocen que su labor trasciende la mera adecuación de los hechos a las normas legales. Los principios y reglas no deben aplicarse de forma mecánica con una rigidez inflexible, sino que deben tomar en

cuenta las particularidades del caso concreto y sus matices.

XII. La razón de la obediencia al derecho

Sin embargo, rara vez ocurre que el juez se desvíe del criterio establecido, dado que el legislador estaba en sintonía con la realidad circundante. Solo en situaciones complejas, donde surgían auténticas contradicciones entre principios aplicables de manera simultánea o ante circunstancias excepcionales, se debía determinar de manera razonada lo que se ajustaba a la justicia objetiva. Cuando existe una judicatura empoderada por los principios superiores, la creatividad de los magistrados trasciende los mecanismos legislativos establecidos para satisfacerla y se logra la justicia requerida por el caso.

Siguiendo estos principios, se postula que la justificación última no radica en la ley establecida, sino en el fundamento, y que es un requisito para la validez de las decisiones judiciales que encuentren su base en la tríada compuesta por la persona, el Estado y el derecho. Esta exigencia no se satisface cuando las decisiones no sitúan a la persona en el centro de la justicia. Por lo tanto, se argumenta que toda actividad jurídica debe ser fundamentada en la razón, y que las normas legales deben estar en concordancia con el orden de la razón.

De hecho, la razón que respalda la obediencia a la autoridad es de naturaleza moral, ya que solo la moral puede ofrecer razones integrales y fundamentales para la conducta humana, siendo de suma importancia. Partiendo de esta comprensión, se reconoce que el método apropiado para el ordenamiento jurídico no puede restringirse a un enfoque dogmático. El derecho no se reduce a ser una disciplina meramente reproductiva que se limita a explicar y organizar los materiales normativos proporcionados por las fuentes en vigor¹³.

En el laberinto de la razón, donde se bifurcan los caminos de la moral y la ley, reside un axioma ineludible: la justificación para obedecer a la autoridad emana, en última instancia, de un principio moral. Porque es la moral, y no otra fuerza, la que ofrece la única respuesta completa y definitiva a las acciones humanas. Con este entendimiento, es evidente que el vasto tapiz del orden jurídico no puede ser encerrado dentro del marco estrecho de una mirada dogmática. Sostener que el derecho es meramente una disciplina que se contenta con decodificar y ordenar preceptos normativos sería despojarlo de su profundo dinamismo.

Siguiendo estos planteamientos, la última razón no reside únicamente en el derecho en sí, sino en el propósito final que se buscaba alcanzar. Se requería que las decisiones judiciales se basaran en la tríada compuesta por la persona, el Estado y el derecho, y cumplieran con el requisito de situar a la persona en el núcleo de la administración de justicia.

Por lo tanto, es fundamental resaltar que toda actividad jurídica debe ser caracterizada por la razón. Esto implica que las normativas establecidas deben estar en concordancia con el orden de la razón, es decir, deben estar fundamentadas en principios éticos y morales que fomenten la justicia y el bienestar de las personas. La intención es que la razón y la racionalidad orienten la creación y aplicación del derecho, asegurando de esta manera la promoción del bien común y el respeto por los

Estado de derecho constitucional. Esto ha llevado a romper la relación unívoca entre derecho y ley, dando lugar a un nuevo paradigma jurídico que involucra la inclusión de múltiples fuentes normativas. La diversidad de fuentes complica la tarea de determinar cuál es el derecho aplicable en cada caso. En este contexto, es imperativo que los jueces no solo dominen las normas jurídicas, sino también los valores y principios que forman parte del ordenamiento jurídico. Se les demanda poseer un profundo entendimiento de los fundamentos éticos y morales que sustentan el derecho, ya que esto les capacitará para tomar decisiones informadas y justas en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas.

¹³ Desde los juicios de Núremberg, se ha experimentado una crisis en el concepto de Estado de derecho basado únicamente en la legalidad, el cual ha sido reemplazado por el concepto de

derechos y la dignidad de las personas que participan en el sistema jurídico.

XIII. El sincretismo metodológico

Dentro de este contexto de ideas, se defiende la noción de pluralismo o sincretismo metodológico y una visión tridimensional reactiva al legalismo positivista. La aceptabilidad de las normas no puede determinarse exclusivamente en función de un hecho. En cambio, siempre debe existir un principio moral subyacente que las respalde. En resumen, si las personas no pudieran conocer la verdad, tampoco podrían comprender la justicia, ya que el velo del relativismo moral proporciona una justificación para la imposición de la fuerza o la dictadura de la mayoría. Por lo tanto, aunque los seres humanos no tengan la capacidad de comprenderlo todo, es igualmente cierto que tienen la habilidad de discernir lo que es intrínsecamente bueno a través de la prudencia al aplicar la norma general al caso particular.

XIV. La ponderación como método de solución a los casos difíciles

Sobre estas bases, se enfatiza la importancia de la ponderación como un marco metodológico adecuado para justificar una relación de prioridad condicionada entre normas que poseen carácter de principio, es decir, normas cuyos mandatos se califican de manera gradual. Su aplicación siempre se circunscribe a un caso específico en el cual dos o más principios jurídicos entran en conflicto, y se debe determinar cuál de ellos debe aplicarse para resolver la problemática particular. La ponderación, al ser solamente una estructura metodológica y no un criterio material, se limita a establecer una relación entre los argumentos a favor y en contra de la aplicación de los principios en conflicto al caso concreto.

Sin embargo, los detalles y el valor de estos argumentos no son proporcionados por la estructura de la ponderación en sí, sino que se derivan de las circunstancias de hecho y de derecho de cada caso. La determinación de la

importancia relativa de los argumentos, es decir, la asignación de peso a los diferentes argumentos, surge de las circunstancias de hecho y de derecho de cada caso en particular, considerando los hechos del caso y otros principios que sean relevantes. Esto es necesario porque, si la ponderación se aplicará de manera más general y no en casos específicos, simplemente se jerarquizarían los principios sin tener en cuenta las particularidades de cada situación. Por lo tanto, la ponderación se realiza en un contexto específico, considerando todas las circunstancias relevantes, para determinar cómo se aplican los principios en conflicto en un caso concreto¹⁴.

De acuerdo con esta perspectiva, cuando surgen conflictos entre derechos, se requiere la aplicación del principio de proporcionalidad. Este principio consta de tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. A su vez, el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto se descompone en tres elementos: la ley de la ponderación, la fórmula del peso y la colisión. Estos elementos son fundamentales para llevar a cabo una evaluación equitativa y justa de los derechos en conflicto, con el objetivo de encontrar una solución que sea idónea, necesaria y proporcional en sentido estricto¹⁵.

¹⁴ Equivocadamente se han planteado objeciones al concepto de ponderación, argumentando que no constituye un método que permita un control racional. Se sostiene que los valores y principios por sí solos no regulan su aplicación, lo que significa que la ponderación quedaría a discreción de quien la realiza. Según esta crítica, una vez que comienza la ponderación, se interrumpe el control a través de las normas y el método, abriendo así el campo al subjetivismo y a decisiones judiciales arbitrarias (García Amado, 2020).

¹⁵ Alexy destaca la importancia de incorporar la ponderación al proceso de resolución de conflictos de principios. Según Alexy, la ley de la ponderación establece que "cuanto mayor sea el grado de afectación de un principio, mayor debe ser la importancia de la satisfacción del otro" (1993). Esto implica que la ponderación incluye tres necesidades clave: 1) determinar el grado de afectación o intervención de un principio; 2) evaluar cuán importante es la satisfacción de ese principio; y 3) determinar si la satisfacción del principio que está

XV. No hay fórmulas matemáticas

En ese orden de ideas, encuentro necesario plantear mis objeciones a la fórmula del peso, por cuanto asigna valores numéricos a los elementos previamente mencionados, desarrollando así una fórmula matemática, que se me presenta como una fórmula que no tomaba en cuenta la complejidad de los casos según sus propias circunstancias. Sí, por el contrario, encuentro sustento a que se consideren los principios como mandatos de optimización que pueden cumplirse en diferentes grados, dependiendo del nivel de cumplimiento de las posibilidades.

En relación a este tema, es de gran importancia señalar que, cuando se trata de colisiones entre principios, la ley de colisión establece una relación de prioridad condicionada entre dos principios legales, lo que da lugar a la formulación de una norma aplicable al caso específico. La ponderación conduce a la creación de una regla particular que se adapta a las circunstancias del caso, lo cual contrasta con la situación que se produce cuando dos reglas entran en conflicto. En este último caso, se recurre a la introducción de una cláusula de excepción en una de las reglas para resolver el conflicto, o bien se llega a la conclusión de que al menos una de las reglas carece de validez legal.

El juicio de ponderación implica darle prioridad jurídica a un principio sobre otro en un caso concreto, sin que esto implique que la solución deba ser la misma en todos los casos de conflicto. La decisión dependería de las circunstancias fácticas y jurídicas particulares de cada situación.

En virtud de estas reflexiones, se comparte la perspectiva del cognoscitivism ético en lo que respecta a la capacidad de la razón humana para discernir con cierta exactitud cuáles son los bienes fundamentales para el

afectando justifica la afectación del otro principio. Estas tres necesidades son esenciales para llevar a cabo una ponderación equitativa y equilibrada, lo que permite la consideración justa de los diferentes principios en conflicto y la búsqueda de una solución justa y proporcionada.

ser humano. Se postula que los bienes no son simplemente invenciones mentales, sino que se descubren a través del conocimiento de las realidades inherentes a la condición humana. Asimismo, se observa la presencia de una noción de justicia intrínseca, en consonancia con las antiguas concepciones platónicas. Por lo tanto, se considera absurdo negar la existencia de un derecho natural que esté por encima del derecho legislado, ya que el ser humano no puede permitirse el lujo de preferir siempre una solución anticipada a través de normas generales en detrimento de la decisión particular basada en consideraciones de equidad y justicia, incluso si esta decisión no está respaldada por una norma general preexistente.

Bajo esas premisas, queda claro que existían bienes que deben ser respetados sin excepción, en todo momento y lugar. Si el legislador positivo actuara en contra de los valores fundamentales, estaría violando las exigencias de la razonabilidad práctica.

XVI. Lo público y lo privado: una sustantividad que precede al legislador

La distinción entre lo público y lo privado es una característica intrínseca que antecede a la intervención del legislador. Hasta el momento, como hemos explicado, la separación entre lo privado y lo público sigue siendo constante, al igual que los objetivos que la autoridad administrativa debe perseguir. Esta idea se basa en la premisa de que ciertas situaciones requieren regulación previa a través de la ley, en lugar de depender únicamente de acuerdos convencionales.

Mientras que en el mundo animal no existe la capacidad de cuestionar lo que está bien, ya que lo bueno es inherente, y lo que está mal es intrínseco, el ser humano ha sido dotado del don de la reflexión y la contemplación. Por lo tanto, existen límites inquebrantables que no deben cruzarse, ya que hacerlo resultaría perjudicial para uno mismo. Al igual que existe un núcleo esencial que no puede ser alterado mediante acuerdos entre seres humanos, incluida la necesaria distinción entre lo público y lo privado, es cierto que, en el amplio espacio de lo negociable, las especificaciones

varían según las circunstancias y las costumbres. Por lo tanto, aunque las leyes naturales son universales e inmutables, la historia del pensamiento jurídico demuestra que a veces se acerca más o se aleja de los ideales de justicia eterna.

Desde esta perspectiva, sería absurdo sostener que la seguridad jurídica, lograda al vincular al juez con la ley, prevalece sobre la dignidad de la persona como base del derecho. Sería equivalente a elegir la muerte del paciente en lugar de intentar su curación a través de enfoques no explorados¹⁶.

Desde esa perspectiva conceptual, se sostiene que, debido a la naturaleza abstracta y general de la ley positiva, los profesionales del derecho deben recurrir a principios generales con el fin de prevenir la aplicación injusta de la ley. Como resultado, en contraposición al antiguo lema "fiat iustitia, et pereat mundus" (que se haga justicia, aunque perezca el mundo), los tribunales deben abstenerse de aplicar una ley cuando no se haya seguido el proceso legislativo prescrito por la Constitución o cuando el contenido de la norma sea contrario a la justicia. La función del juez implica la búsqueda de la solución justa a partir de diversas fuentes, permitiendo que estas se relacionen entre sí. No se trata de otorgar al juez el papel de un superlegislador supremo. Los jueces no son meros supervisores de la legalidad, sino que tienen la responsabilidad de resolver disputas y asegurar que cada parte obtenga lo que le corresponde.

En efecto, es una obligación de los tribunales rechazar la aplicación de una ley cuando esta

¹⁶ Podemos mencionar el instituto de la cosa juzgada írrita como ejemplo. Era ampliamente conocido que el derecho positivo proporcionaba remedios para corregir los actos judiciales. Por supuesto, este derecho a impugnar tenía ciertos límites temporales basados en la necesidad de proteger las sentencias ya pronunciadas y firmes de posibles cuestionamientos. Nadie cuestionaba que la seguridad jurídica debía ser valorada y preservada dentro del marco del Estado de derecho. Sin embargo, este principio no estaba exento de la posibilidad de ser derrotado en situaciones específicas en las que los efectos de una sentencia llevaban a soluciones incompatibles con la justicia.

no haya seguido el proceso legislativo establecido por la Constitución, y cuando el contenido de la norma legal resulte ser contraproducente para la justicia.

La elevación de la razón como base del derecho implica que lo que es justo y lo que es legal sean indistinguibles. En esta perspectiva, se hace imperativo considerar los valores al analizar las normativas y adoptar un enfoque tridimensional y equilibrado que no entre en conflicto con los principios y valores fundamentales.

XVII. La sustantividad de la potestad sancionadora administrativa

Basándonos en estas premisas, en ausencia de una regulación legal específica, el régimen jurídico de la potestad sancionadora administrativa se sustenta principalmente en respuestas resultantes de la ponderación de intereses en conflicto.

En conjunto, esto implica que la responsabilidad de proteger los derechos recae en el juez, incluso si esto significa dejar de lado una norma que vaya en contra de la justicia para encontrar la solución adecuada al caso particular. No obstante, en su esfuerzo por impartir justicia en situaciones concretas, el juez no puede imponer sus preferencias personales. La decisión judicial debe ser el resultado de un razonamiento basado en la razón y que pueda ser evaluado de manera imparcial por observadores. En los casos en los que el juez no pueda realizar un juicio objetivo respecto a la decisión, debe atenerse a lo establecido por el legislador, ya que el control de razonabilidad siempre tiene una naturaleza objetiva.

En este contexto, es relevante hacer una distinción basada en la naturaleza de las circunstancias, donde el derecho penal tiene la responsabilidad de preservar el orden social en general y, simultáneamente, buscar la reintegración del infractor. Por otro lado, el derecho sancionador administrativo se ocupa de garantizar la organización y el funcionamiento de diversas actividades sociales bajo la jurisdicción de la Administración Pública. Es importante destacar que las sanciones penales, al contar

con un mayor respaldo en términos de seguridad jurídica, pueden dar lugar a la privación de la libertad, mientras que las sanciones administrativas suelen implicar perjuicios económicos.

En el contexto actual, es crucial reconocer que los valores y principios constitucionales en materia penal poseen una cualidad de permanencia y precisión que los resguarda de distorsiones, ya que se concibieron para perdurar y permanecer inalterables ante previsibles cambios en la opinión pública. Por tanto, existe una legítima preocupación de que, en aras de garantizar la seguridad colectiva, no se justifique la creación de un derecho penal excepcional que contradiga los fundamentos esenciales del derecho penal en un Estado de derecho. Estos fundamentos también se encuentran reflejados en declaraciones y tratados internacionales sobre derechos humanos.

Es importante destacar que no se concede una discrecionalidad absoluta para otorgar a la autoridad administrativa la facultad de imponer sanciones en detrimento de la competencia penal de los jueces. Esta posición se basa en un enfoque sustancialista que defiende la posibilidad de desarrollar una teoría general de sanciones administrativas que vaya más allá de una mera descripción de las normativas vigentes.

El rechazo a considerar elementos sustantivos implicaría dejar las garantías constitucionales a merced del azar. Por lo tanto, es fundamental reconocer que ninguna facultad puede ejercerse sin ciertas restricciones previas. En este sentido, abrazar enfoques formalistas conllevaría otorgar a la autoridad administrativa la potestad de imponer sanciones para reprimir cualquier tipo de infracción, lo cual dejaría a la sanción administrativa sin un fundamento racional sólido.

En síntesis, se postula la existencia de un régimen administrativo sancionador que trasciende a todos los sistemas jurídicos. Restringir el conocimiento meramente a la descripción de regímenes sancionadores específicos, donde se otorga a la autoridad administrativa la facultad de imponer sanciones por medio de una ley, a la vez que

deliberadamente se limita la aplicación de normas y principios penales, carece de justificación. Este planteamiento nos enfrenta una vez más al desafiante cometido de delinear los límites y fronteras de la potestad administrativa, en especial en lo concerniente a las sanciones.

XVIII. El objeto del derecho administrativo sancionador. Sus límites racionales

La dificultad de definir claramente el objeto del derecho administrativo no significa que la empresa sea improductiva. A pesar de que muchas disciplinas enfrentan dilemas sin resolver, esto no debe desalentarnos en la búsqueda de soluciones razonables. Es importante destacar que no hay dudas sobre la complejidad de determinar el alcance y los límites de la función administrativa, al igual que persiste la inquietud en torno a la idea conceptualmente riesgosa de considerar que una sanción se vuelve administrativa únicamente por ser impuesta por una autoridad administrativa.

De manera similar, preocupa la debilidad de la posición predominante que sostiene que las sanciones administrativas poseen la misma sustancia que las sanciones penales, aunque luego reconoce la posibilidad de ajustar su régimen cuando son aplicadas por las autoridades administrativas.

La teoría del derecho sancionador administrativo se torna esencial para abordar las notables disparidades con la teoría del delito. Únicamente a través de un enfoque sustantivo es posible ofrecer una explicación convincente de las características que caracterizan el régimen sancionador administrativo.

Se plantea la pregunta de cómo se puede justificar la concesión de facultades reglamentarias para definir el ilícito administrativo, la posibilidad de excusar la ausencia de una tipificación estricta, la admisibilidad de causales de justificación, la dispensa de la necesidad de demostrar culpabilidad en la conducta y la falta de requerimiento de daño externo, todo ello solo a través de un análisis de las disposiciones administrativas en vigor.

No se trata de respaldar lo que ocurre en regímenes sancionatorios específicos. Si alguna vez afirmé que el régimen sancionador administrativo debía analizarse a la luz de la realidad normativa en la búsqueda incansable de la verdad, no habría nada más elogiabile que abandonar la perspectiva puramente normativa que defendí hace más de dos décadas, influenciado por las ideas de Alejandro Nieto, que tuvieron un gran impacto en nuestro entorno.

La importancia de la potestad sancionadora administrativa no implica necesariamente reconocerla como una prerrogativa implícita derivada del régimen administrativo. Dado su efecto en los derechos de los individuos, la potestad sancionadora administrativa debe fundamentarse en una norma expresa que otorgue dicha competencia. No se puede considerar como una competencia implícita, ya que esa perspectiva socavaría la capacidad de los individuos para tener certeza sobre sus obligaciones.

Aun en el caso hipotético de que se argumentara que no existe tal sustantividad en el derecho sancionador administrativo y que todo se redujera a una cuestión de política legislativa, es necesario debatir por qué un funcionario administrativo tendría la capacidad de imponer una sanción en lugar de un juez. Si la justificación radicara únicamente en que así lo había decidido el legislador, no debería sorprendernos que todas las escuelas de derecho cerraran inmediatamente, ya que, si lo justo se limitara estrictamente a la obediencia ciega, sería inútil teorizar sobre cualquier institución jurídica.

No se limita únicamente a una cuestión de competencia del órgano responsable, sino que implica comprender el concepto de justicia y el papel asignado al individuo dentro del sistema jurídico. No se puede someter al individuo a la jurisdicción de un funcionario administrativo bajo la premisa de que el proceso administrativo sancionador es un sistema represivo menos burocrático y más eficiente que el detallado proceso penal.

Es claro que el derecho sancionador administrativo se diferencia tanto del derecho penal como este último se diferenciaba del primero. No hay lugar a dudas de que son

sistemas jurídicos separados, cada uno operando en su propio ámbito. Si se consultara cualquier libro sobre el tema en nuestras bibliotecas, se advertiría una notable convergencia en lo que respecta al tratamiento y a la estructura normativa de los regímenes sancionadores administrativos, así como las razones que fundamentan su desarrollo en el contexto de una sociedad de riesgo.

Es razonable abordar la cuestión de la sustantividad sin asombro cuando se pondera la trascendental relevancia de la razón en su vinculación con la justicia. A menudo prevalece la errónea concepción de que las leyes naturales no se fundamentan en hechos ni en proposiciones metafísicas, sino que las respuestas concernientes a lo éticamente correcto surgen de manera espontánea e innata a través de la luz natural de la razón. De ahí que resulte admisible postular la existencia de una doctrina iusnaturalista desvinculada de cualquier referencia explícita a la naturaleza o a la divinidad.

La noción de un orden sin la presencia de un mecanismo represivo se manifestaba como una quimera de ardua concepción. Toda estructuración normativa debe erigir un entorno de compulsión que regule determinadas conductas mediante la amenaza de sanciones. Inmerso en esta lógica racional, se tornaba imperativo no atribuir el poder a una única entidad, pues residía en la esencia de la razón humana que la organización jurídica impidiera la investidura de atribuciones legales absolutas.

Es innegable que los redactores de la Constitución de los Estados Unidos erigieron un modelo de controles y equilibrios, conocido como "checks and balances", que nuestra propia Constitución de 1853 incorporó como parte inherente de su estructura. Cada nación configura su sistema de gobierno dentro de los parámetros de discrecionalidad que se derivan de la soberanía de su pueblo. No obstante, es imprescindible reconocer, paralelamente, que un sistema jurídico fundado en la razón debe asegurar la

independencia de aquellos investidos con funciones jurisdiccionales.¹⁷

XIX. Diferencia entre función y actividad material. La perfecta ecuación entre el Derecho Administrativo y la función administrativa

Tras afirmar la solidez del marco jurídico establecido, es patente que, aunque la asignación de competencias concretas entre los diversos órganos pueda fluctuar de manera circunstancial, perduran principios invariables, como la asignación de las funciones jurídicas primordiales entre estos entes.

¹⁷ En ese sentido, se afirmó que la separación de funciones del Estado en un sistema tripartito orgánico aseguraba la diferencia de competencias, considerado de esencial importancia por los constituyentes norteamericanos. Durante el proceso constituyente en Estados Unidos, se debatieron las ideas provenientes del legado teórico europeo sobre la división de poderes y la necesidad de garantizar un equilibrio entre las fuerzas coexistentes dentro de un Estado, evitando el retorno a modelos absolutistas monárquicos. Este ideal se cristalizó en el modelo de frenos y contrapesos. James Madison, uno de los autores de los escritos de *El Federalista*, ideó un sistema de protección indirecta a través de la creación de una organización estatal que canalizara y sujetara la fuerza política popular en múltiples instituciones y segmentos. De esta manera, se eliminaba la posibilidad de que una única facción acaparara el poder público. El objetivo central del sistema institucional de frenos y contrapesos residía en resistir las intrusiones de una rama de gobierno sobre las demás. Se optó por una estrategia institucional de paz armada, otorgando a cada uno de los poderes de gobierno armas contundentes ("medios constitucionales"), capaces de prevenir los posibles ataques de los demás. Cada poder estaba dotado de armas defensivas, lo que generaba un equilibrio de poder y temor mutuo, evitando así que se excedieran en sus funciones. Este modelo se basaba en la generación y dotación de herramientas ofensivas y defensivas a cada poder, de modo que las competencias asignadas a cada órgano no solo se limitaban al ejercicio de funciones, sino que también implicaban un control coactivo y una limitación hacia posibles excesos de sus pares.

En el ámbito de interés aquí, cada sistema legal regula de acuerdo a sus propios criterios su mecanismo sancionador, no obstante, no se justifica otorgar de manera indiscriminada la facultad sancionadora a la autoridad administrativa.

Indiferentemente del contenido sustantivo de la competencia, la ley natural demanda una correspondencia apropiada entre el ámbito del derecho administrativo y la función administrativa. Si la autoridad administrativa se inmiscuye en la atribución legal de bienes privados, excedería cualquier escrutinio razonable. Es crucial discernir entre la actividad administrativa con un carácter materialmente jurisdiccional y la verdadera jurisdicción. Cabe subrayar, de acuerdo con el artículo 109 de la Constitución Nacional, que el presidente de la Nación no podía, bajo ninguna circunstancia, desempeñar funciones judiciales. Los impedimentos no podrían verse subsanados por la posibilidad de establecer un control judicial suficiente¹⁸.

La jurisprudencia ratifica la concesión legal de competencias jurisdiccionales a organismos técnicos de la Administración Pública, siempre y cuando se garantice el derecho a la defensa y se establezca un escrutinio judicial apropiado. No obstante, subraya que los

¹⁸ La respuesta a la posibilidad de la razón de los actos de contenido jurisdiccional emanados de la administración, como el caso de los actos sancionadores, como fue analizado precedentemente, obra anejada en la correcta identificación de las notas tipificantes de la función administrativa y la función jurisdiccional. Así las cosas, sabemos que el tema referido al ejercicio de facultades jurisdiccionales por parte de la administración ha sido debatido con bastante profundidad en nuestra doctrina. En un sentido favorable a su reconocimiento, podemos citar, entre otros, a los siguientes autores: Bielsa (1947, pp. 161 y ss., 1956, pp. 37 y ss.), Marienhoff, (1990, pp. 86 y ss.). En un sentido contrario a tal reconocimiento, encontramos a: Fiorini (1965, p. 31); Dromi (1994, pp. 63-64); Hutchinson (1988, pp. 501 y ss.); Diez (1974, pp. 228 y ss.); Gordillo (1994). El autor citado ha mitigado su posición aceptando la existencia de tribunales administrativos siempre que se encuentre garantizada su independencia y su amplia revisión judicial posterior (p. 106).

tribunales administrativos no pueden arrogarse atribuciones exclusivas y determinantes de los tribunales pertenecientes al Poder Judicial, aun cuando existan similitudes entre ellos.

Este señalamiento pone de manifiesto que la autoridad administrativa no tiene la facultad de imponer sanciones de naturaleza penal, ya que dicha prerrogativa está reservada únicamente a los tribunales del Poder Judicial de la Nación. No requiere un gran esfuerzo argumentativo demostrar la evidente inconstitucionalidad que conlleva que la Administración pública juzgue delitos, incluso si se concede la posibilidad de apelar las sentencias¹⁹.

Es incorrecto equiparar la función materialmente jurisdiccional ejercida por los órganos administrativos con la desempeñada por los tribunales subordinados a la Corte Suprema de Justicia de la Nación. El artículo 75, inciso 20, de la Constitución establece que la potestad de establecer tribunales inferiores a la Corte Suprema de Justicia de la Nación recae en el Poder Legislativo, lo que significa que estos tribunales operan dentro del ámbito del Poder Judicial.

Recientemente, la Corte Suprema afirmó que el único sistema de nombramiento de jueces subalternos en el derecho argentino se lleva a cabo a través de un concurso en el Consejo de la Magistratura, con la participación del Poder Ejecutivo y el consentimiento del Honorable Senado de la Nación.

¹⁹ La Corte Suprema de los Estados Unidos no revisa los procedimientos administrativos de los tribunales legislativos ni conoce de las apelaciones de los decretos consultivos o interlocutorios de dicho organismo ("Postum Cereal Co. v. California Fig Nut Co.", 272 U.S. 693 (1927)); "Federal Radio Comm'n v. General Elec. Co.", 281 U.S. 464 (1930); "D. C. Court of Appeals v. Feldman", 460 U.S. 462 (1983); "Glidden Co. v. Zdanok", 370 U.S. 530, 576, 577-579 (1962). Sin embargo, en procedimientos ante un tribunal legislativo que sean de naturaleza judicial, admitan una sentencia definitiva e impliquen el desempeño de funciones judiciales y, por lo tanto, el ejercicio del poder judicial, el Tribunal puede estar investido de jurisdicción de apelación ("Pope v. United States", 323 U.S. 1, 14 (1944)); "D. C. Court of Appeals v. Feldman", 460 U.S. 462 (1983).

La base legal para las funciones atribuidas a los tribunales administrativos se halla en la normativa constitucional que reconoce poderes implícitos al Poder Legislativo, de acuerdo con el artículo 75, inciso 32. Cometemos un error si pensamos que un tribunal administrativo puede ejercer su jurisdicción de la misma manera que un tribunal judicial establecido por la Constitución. Hay un conjunto de situaciones claramente definidas que pueden ser sometidas a la consideración de organismos administrativos con competencia jurisdiccional, especialmente en asuntos relacionados con derechos públicos, incluyendo aquellos relacionados con el ámbito sancionatorio administrativo. Como resultado de estas consideraciones, se concluye que la resolución y el fallo de casos regidos por el derecho administrativo pueden ser encomendados a los órganos administrativos, pero no se debe conferir competencia para resolver disputas que deben dirimirse conforme a normativas y principios del derecho privado.

Desde una perspectiva constitucional, no es admisible que las entidades administrativas emitan resoluciones de naturaleza estrictamente jurisdiccional en lugar de actos administrativos. La característica distintiva de la función judicial no se limita únicamente a la capacidad de emitir fallos definitivos con autoridad de cosa juzgada. Tanto en la jurisprudencia argentina como en la estadounidense se reconoce que la Administración pública puede ejercer competencia jurisdiccional en situaciones de interés público, siempre y cuando exista un control exhaustivo y último a cargo del Poder Judicial.

Estos criterios y requisitos se encuentran detallados en el Considerando 12 del caso "Ángel Estrada", haciendo referencia a los casos de "Fernández Arias" y "Litoral Gas". Es imperativo que la competencia administrativa jurisdiccional se interprete de manera restrictiva. Las competencias jurisdiccionales otorgadas a los organismos de control y regulación, tal como se establecen en el artículo 42 de la Constitución Nacional, no se ejercen en aras de la justicia conmutativa, sino

que representan una modalidad específica del ejercicio de la facultad reguladora y constituyen una manifestación de la acción llevada a cabo por la Administración pública.

Los organismos administrativos no pueden intervenir en relaciones que involucraran estrictamente bienes privados, ni utilizar sus prerrogativas para regular relaciones entre particulares. Aunque las fronteras entre lo privado y lo público pueden ser difusas, existen competencias que corresponden al ámbito privado y otras al ámbito público, según la naturaleza de las cosas.

XX. El modelo de autotutela administrativa

La realización de acciones administrativas con un carácter jurisdiccional genera desafíos para su aceptación, dado que implica una suerte de autotutela que, en términos generales, es restringida en el contexto de los Estados modernos. Por lo tanto, la mera existencia del derecho público administrativo da lugar a una contradicción con las creencias y preferencias ancladas en las concepciones orientadas hacia lo privado.

El privilegio de la autotutela se erige como uno de los elementos centrales de nuestro derecho administrativo. Los vínculos jurídico-administrativos sitúan a la autoridad en una posición de superioridad frente a los particulares, en virtud de los intereses públicos y generales que deben ser salvaguardados.

Es crucial tener en cuenta que, por lo general, los individuos están obligados a buscar la protección judicial de sus derechos, ya sea en aspectos de declaración de derechos o de ejecución de decisiones. La autotutela, donde las partes resuelven sus disputas directamente, es algo poco común en las relaciones privadas y, en la mayoría de los casos, es una opción y no una obligación. En contraste, la autotutela de la Administración pública es una práctica general y se encuentra arraigada en su esencia misma, siendo una parte necesaria de su funcionamiento, donde la intervención del juez es limitada y se produce solo en momentos muy específicos de su desenvolvimiento.

La autotutela en general, y en particular la potestad sancionadora administrativa, no deben ser vistas como anomalías o excepciones. Por el contrario, el derecho administrativo, como una de las divisiones inherentes al ordenamiento jurídico de un Estado, aborda estas cuestiones de manera apropiada y necesaria. Sería un error considerar que todo el derecho se origina exclusivamente en el *ius civile*, y que las diversas ramas legales son meras derivaciones de este último²⁰.

²⁰ Existen diversos ejemplos históricos que respaldan el reconocimiento de prerrogativas administrativas en las que se ejercen facultades determinativas y sancionatorias de naturaleza jurisdiccional por parte de la administración. Uno de estos ejemplos es el caso histórico ante la Corte Suprema de los Estados Unidos que cuestionó la constitucionalidad de una sección del Código Municipal de Chicago que permitía a la ciudad o a sus agentes incautar, condenar o destruir alimentos u otros productos alimenticios. En este caso, un particular se opuso a entregar sus aves de corral argumentando que se violaba el debido proceso legal y la igual protección de las leyes. No obstante, la Corte Suprema, en 1908, sentenció que, en aras de proteger la salud pública y ante situaciones de urgencia, la administración podía disponer la destrucción de bienes, incluso sin audiencia previa. Este ejemplo ilustra cómo, bajo el poder policial, la autoridad administrativa tenía el derecho de incautar y destruir alimentos no saludables o no aptos para el consumo. Este caso ejemplar muestra que, en situaciones donde era necesario tomar medidas sumarias para evitar daños inminentes al público, la autoridad administrativa podía actuar sin previo aviso y sin dar oportunidad de defenderse, siempre y cuando existiera una revisión judicial posterior. Este principio se extendía incluso a la recaudación de ingresos gubernamentales, siempre y cuando estuviera justificado por un interés público apremiante. Otro ejemplo destacado fue el caso en el que, invocando intereses de seguridad nacional, la Corte Suprema confirmó una orden que excluía a un cocinero de un concesionario de una fábrica de armas navales, sin notificación previa ni oportunidad de ser escuchado. Estos casos reafirmaban la idea de que la ejecución administrativa de decisiones, sujeta a una revisión judicial posterior, no violaba el debido proceso si estaba razonablemente justificada por un interés público legítimo y apremiante. Además, la

La jurisprudencia establece que la intervención judicial previa en las diversas cuestiones que surgen en los departamentos gubernamentales podría obstaculizar el funcionamiento del brazo ejecutivo del gobierno y suspender algunas de las funciones más importantes del gobierno en su conjunto. Por lo tanto, se reconoce la necesidad de que los jefes de los departamentos puedan tomar decisiones y actuar en asuntos que puedan implicar la disposición temporal de la propiedad sin requerir autorización previa de los tribunales (SCOTUS 211 U.S. 306; 408 US 564, 570 n.7; 402 US 535, 542; 451 US 527, 538-40; 283

US 589, 597; 301 US 183, 189; 367 US 886; 295 U.S. 247)²¹.

Las objeciones al régimen administrativo sancionador se basan en la premisa equivocada que consideraba la actividad sancionatoria como exclusiva de los jueces debido a su naturaleza jurisdiccional. Sin embargo, las disposiciones sancionatorias administrativas forman parte del ejercicio de las funciones administrativas.

La potestad sancionadora no se deriva únicamente de la autoridad del Poder Ejecutivo para regular la conducta dentro de la organización en su calidad de jefe de la Administración pública. Fuera de ese contexto, no cualquier infracción puede ser objeto de sanción por parte de la Administración pública. Aunque puede resultar complicado distinguir conceptualmente entre la actividad sancionatoria administrativa y la actividad sancionatoria jurisdiccional, existen diferencias tanto en términos normativos como sustanciales entre ambas.

La actividad sancionatoria de la Administración pública busca la aplicación de

jurisprudencia de la Suprema Corte de los Estados Unidos ha sostenido que, en el caso de su organismo recaudador federal, los impuestos son fundamentales para el gobierno y su recaudación rápida y segura es una necesidad imperativa. Se reconoce que los actos administrativos de determinación y ejecución tributaria tienen la fuerza de una decisión judicial. En este sentido, se ha establecido que, en el procedimiento habitual de cobro de deudas fiscales, el pago precede a la defensa y la carga de la prueba. La determinación tributaria reemplaza los elementos propios de un juicio legal, como los alegatos, las pruebas y el juicio en sí, y tiene la fuerza de un juicio. La jurisprudencia de los Estados Unidos ha considerado que, cuando solo se ve afectado el derecho de propiedad, la demora en la determinación judicial no constituye una negación del debido proceso si se brinda una oportunidad adecuada para resolver finalmente la responsabilidad. En casos en los que se requiere una satisfacción inmediata de las necesidades del gobierno, es común que exista una demora en la determinación judicial del derecho de propiedad. Asimismo, se ha sostenido que muchas de las cuestiones que surgen en los departamentos gubernamentales deben ser resueltas por el juicio o discreción del jefe del departamento, y que las decisiones tomadas por este gozan de una fuerte presunción de exactitud, incluso cuando se involucran cuestiones jurídicas. Se reconoce que gran parte de los procesos a través de los cuales se gobierna y se mantiene el orden en la sociedad son de naturaleza ejecutiva o administrativa, y que las privaciones temporales de libertad o propiedad suelen ser realizadas por funcionarios ejecutivos o administrativos.

²¹ En ese estado de cosas, la Suprema Corte tiene dicho muchas, o casi todas, las cuestiones que se plantean a estos departamentos y que exigen ser solucionadas por el juicio o discreción del jefe del departamento y que lo decidido por este goza de una fuerte presunción de exactitud aun cuando en ella se encuentren comprometidas cuestiones jurídicas. También era parte de su doctrina la idea de que gran parte de los procesos a través de los cuales se gobierna y se mantiene el orden en la sociedad eran puramente ejecutivos o administrativos. Enfatiza que recurrentemente las privaciones temporales de la libertad o propiedad debían realizarse a través del accionar de funcionarios ejecutivos o administrativos. Ejemplifica que, si las transacciones diarias habituales de los departamentos demandasen de la intervención judicial antes de que pueda finalmente accionarse, el resultado sería la suspensión de algunas de las funciones más importantes del gobierno. En el sentido de la jurisprudencia, se detendría el brazo ejecutivo del gobierno si las cabezas de los departamentos tuvieran que obtener la autorización de los tribunales en relación con las cuestiones muy variadas que se plantean en sus departamentos, antes de actuar, en cualquier materia que pueda incluir la disposición temporal de la propiedad.

los principios constitucionales que guían su función, mientras que la actividad jurisdiccional penal se enfoca en la preservación del orden social y la consecución de fines retributivos, preventivos o resocializadores. En el proceso sancionatorio administrativo se evalúa la violación de normas relacionadas con los deberes hacia la Administración pública, y no se trata estrictamente de códigos penales.

XXI. Notas que tipifican el modelo sancionador administrativo

La potestad sancionadora administrativa debe ser ejercida dentro del marco del derecho administrativo, que es la rama legal que regula el ejercicio de la función administrativa. Esto se debe a que la justicia material requiere consideraciones diferentes dependiendo de la naturaleza de los individuos involucrados en la relación.

Siguiendo esta premisa, se interpreta que el ámbito administrativo debe regirse por principios específicos diseñados para su aplicación en situaciones reguladas por el derecho administrativo. Esto implica un cambio significativo en comparación con los principios establecidos en el derecho penal, ya que los bienes jurídicos protegidos están relacionados con situaciones que tienen un impacto en la colectividad en general.

Este contexto da lugar a la formulación de requisitos específicos para que el sistema sancionador administrativo sea viable. La normativa administrativa a menudo sanciona la mera infracción, ya que el incumplimiento obliga a la autoridad administrativa a emplear recursos que serían innecesarios si los particulares cumplieran con las reglas establecidas para la protección de bienes colectivos. Si los individuos se adhieran a la normativa, no sería necesario mantener un aparato administrativo dedicado a supervisar su cumplimiento.

Los requisitos de tipicidad, lesividad y culpabilidad se encuentran considerablemente flexibilizados u omitidos. La evidencia comparada demuestra la importancia de supervisar y regular la actividad de los particulares con efectos generales, así como

de garantizar la adecuada aplicación de las normativas. En este sentido, se resalta la necesidad de distanciarse de los enfoques penales del siglo XVIII, que se centraban en los derechos e intereses subjetivos individuales.

Como resultado, la naturaleza y el propósito específico de la actividad administrativa sancionadora hacen que no sea apropiado considerar una infracción como una acción típica, antijurídica y culpable. En este contexto, las facultades sancionatorias de la administración no se derivan del artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, ya que no implican la usurpación de la competencia legislativa para definir delitos ni de la competencia judicial para imponer sanciones. Esto resalta la inadecuación de aplicar los principios del derecho penal de manera matizada al ámbito administrativo sancionador, dado que no existe un fundamento común que abarque diversas manifestaciones de la potestad sancionadora²².

²² En efecto, si en trance de juzgar la constitucionalidad de una ley sancionatoria administrativa se la considera una competencia penal delegada, una calificación de esa naturaleza se da de bruce con la norma fundamental. La idea de una potestad sancionadora penal ejercida por la administración pública es inconcebible si es que, en efecto, no se reconoce una diferencia sustantiva entre la sanción administrativa y la sanción punitiva. Solamente bajo esa mirada puede legitimarse el poder sancionatorio administrativo y su régimen específico que hunde sus raíces en el derecho administrativo y secundariamente en el derecho punitivo. Lejos de rebatir dicho argumento, la tesis de la unidad punitiva terminaría legitimando atribuciones discrecionales para que el legislador decida el órgano con competencia sancionatoria sin atisbo alguno de racionalidad jurídica. Por otra parte, someter una potestad administrativa al derecho penal haría sucumbir una realidad pacíficamente aceptada conforme a la cual, el derecho administrativo es el derecho de la función administrativa y es el que se aplica a todos los ámbitos de actuación administrativa. Sugerir lo contrario nos haría repensar si la autoridad administrativa con competencia sancionadora está dictando un acto administrativo al considerar responsable a una persona de cometer un ilícito administrativo, o bien está dictando una sentencia

La existencia de un único *ius puniendi* estatal no reconcilia de manera efectiva los derechos de los particulares a ser juzgados de acuerdo con las normas penales constitucionales, ni toma en consideración el contexto en el que el legislador opta por una u otra forma de sanción²³. La posibilidad de que la Administración pública asuma funciones legislativas o jurisdiccionales no infringe los principios republicanos, siempre y cuando se mantenga rigurosamente la separación de poderes en términos orgánicos. Es esencial no confundir la actividad material de un órgano con la función constitucional asignada por el legislador constituyente.

La autoridad administrativa solo debe tener asignadas tareas que estén en línea con las que establecen las normas constitucionales que rigen las competencias de ese poder del Estado. La defensa constitucional del régimen sancionatorio administrativo es factible siempre y cuando este fenómeno muestre características distintivas o particulares.

Es inconstitucional que una ley otorgue competencia sancionatoria a la Administración pública para reprimir el incumplimiento a una obligación o deber que no tiene su antecedente en una relación jurídica administrativa.

en uso de facultad delegada que es resorte de la judicatura.

²³ Como ya se expuso, el derecho administrativo sancionador implica una ruptura del principio clásico de la división de poderes, en la medida en que, por un lado, la determinación de la conducta no corresponde de manera exclusiva al poder legislativo y, por el otro, la represión del ilícito se encomienda a la autoridad administrativa. En este plano, resulta revelador el reconocimiento de facultades legisferantes y jurisdiccionales en cabeza de la autoridad administrativa. Queda así definido un criterio para examinar la compatibilidad de la potestad sancionadora administrativa con las normas constitucionales, habida cuenta de que no todas las infracciones pueden protegerse mediante el derecho administrativo sancionador. Es innegable que a través del derecho administrativo sancionador solamente se puede garantizar la preservación y restauración de determinados bienes jurídicos que pueden ser objeto de sanción directa por la administración.

La potestad sancionadora administrativa no tiene como propósito diferenciar lo que está prohibido de lo que está permitido, sino más bien facilitar la distribución de las cargas y beneficios comunes. En la mayoría de los casos, las infracciones administrativas no están descritas de manera típica en la ley, sino que se detallan en reglamentos administrativos que establecen las conductas necesarias para lograr un objetivo específico. Una descripción pormenorizada no sería coherente con el propósito regulador y complementario de la potestad sancionadora en el ámbito administrativo.

En este sentido, es suficiente notar que las disposiciones reglamentarias han tenido un impacto significativo en los asuntos económicos más controvertidos en tiempos recientes. Por lo tanto, se puede afirmar con total certeza que existen cientos de leyes que otorgan poderes normativos a varios órganos administrativos y miles de reglamentos que rigen nuestra vida cotidiana. Las normas administrativas no necesariamente deben ser extremadamente detalladas en la descripción de conductas obligatorias, ya que hacerlo así no serviría al propósito de la regulación.

Con el fin de reducir la brecha entre el legislador y la entidad obligada, la política reguladora autoriza a la autoridad administrativa a emitir reglamentos que establecen las condiciones y requisitos para su cumplimiento, así como para sancionar el incumplimiento de tales actos administrativos.

Incluso en esta situación, no es factible que el operador pueda anticipar todas las contingencias posibles, por lo que resulta esencial otorgar cierto grado de discreción. La normativa sancionadora administrativa puede limitarse a prescribir los elementos fundamentales de las conductas debido a la inaplicabilidad del principio de tipicidad en asuntos de sanciones administrativas.

Para la autoridad reguladora, su principal preocupación es dirigir la conducta hacia un objetivo específico. La utilización de formulaciones ambiguas no es casual, sino que responde a la necesidad de evitar que se frustré el propósito regulador.

El Estado moderno, especialmente a partir de mediados del siglo XIX en los países

centrales, se caracteriza por su naturaleza administrativa, burocrática y altamente profesionalizada. Está compuesto por una clase universal que, con el tiempo, experimentó un dramático crecimiento en tamaño y complejidad, particularmente en la era del Estado de bienestar. La expansión de las funciones ejecutivas no constituye una violación de la Constitución, ya que puede ser validada mediante una interpretación dinámica y razonable de la Ley Fundamental.

La naturaleza penal de la sanción administrativa no puede establecerse simplemente debido a que la sanción administrativa a veces requiere confirmación en un tribunal judicial²⁴. El acto administrativo sancionatorio no se asemeja, en ningún caso, a una sentencia penal apelable ni puede ser considerado como una decisión "de primera instancia"²⁵.

²⁴ En ese sentido debe también destacarse que los actos administrativos, conforme a la idea de ejecutoriedad, se insertan directamente en el ordenamiento jurídico, esto es, sus efectos y las situaciones jurídicas que crea nacen de inmediato, es decir, sin necesidad de recurrir a otra autoridad –judicial o de otra índole– para que lo viese y con ello se perfeccionen, con lo que sí a través del acto se imponen obligaciones, estas nacen precisamente con dicho acto y no en una etapa posterior. En consecuencia, como regla general, todos los actos administrativos –incluidos los sancionatorios, por cierto– producen sus efectos de manera inmediata, sus consecuencias jurídicas y materiales se radican en el patrimonio del administrado desde el momento mismo de su notificación, y, una vez notificado, la administración puede exigir su cumplimiento, incluso antes de que la persona sancionada reclame de la legalidad del acto, salvo que la ley o el juez suspendan dicha exigibilidad –es decir, su eficacia, en términos de ejecutividad–, pero tal suspensión no guarda relación con que los efectos del acto no se producen –esto es, no afecta su ejecutoriedad–, sino que, por el contrario, ellos se encuentran plenamente incorporados en el patrimonio del deudor desde su notificación y permanecen en tanto el juez que conozca de la reclamación no declare la ilegalidad del acto respectivo.

²⁵ 123 En nuestra materia, el control contencioso-administrativo es un control de un acto que ya existe en el sistema jurídico y no uno que espera una visación de la autoridad judicial. La

La eventual naturaleza represiva de una infracción administrativa no dictamina su clasificación jurídica ni implica automáticamente la aplicabilidad del derecho penal a todo el ámbito del régimen sancionatorio administrativo²⁶.

La determinación del significado y alcance de la potestad sancionadora administrativa debe llevarse a cabo utilizando los principios y métodos propios del derecho administrativo,

ejecutoriedad –y esto es lo más relevante– se verifica en cada poder del Estado y se explica por la aptitud que cada uno de ellos tiene –precisamente por ser poder– de producir normas jurídicas. No debe olvidarse que la potestad sancionadora administrativa tiene su desiderátum en un acto administrativo que tiene como objetivo determinar la responsabilidad de un encartado frente a la acusación de la comisión de una conducta ilícita al Derecho Administrativo. Es verdad que las sanciones administrativas no son meros actos de constatación y exigencia de cumplimiento de las normas preexistentes. Los poderes sancionatorios de la administración no solamente tienen un contenido determinativo sino también suelen tener una finalidad represiva. Suelen proceder de la intención de castigar el incumplimiento de una obligación debido al comportamiento defectuoso.

²⁶ En efecto, la distinción entre distintas categorías dentro del poder punitivo estatal ha sido objeto de debate y análisis a lo largo de la historia. Un caso emblemático que marca el inicio de esta discusión se remonta a 1610, con el conocido caso "The college of Physicians c/Dr. Thomas Bonham", en el que el juez Sir Edward Coke diferenció entre una penalidad de naturaleza administrativa, aplicada cuando se ejerce la medicina sin licencia, y otra de naturaleza penal, aplicada en casos de mala praxis médica. En aquel entonces, se justificaba la imposición de una pena privativa de la libertad para el último caso debido a la gravedad de la conducta. A lo largo del tiempo, se ha dedicado un considerable esfuerzo en delimitar y distinguir las características propias de cada una de estas sanciones. La controversia persiste y es relevante, ya que los operadores jurídicos se enfrentan de manera constante al análisis y aplicación de normas que poseen rasgos tanto administrativos como penales. El estudio y la reflexión sobre esta distinción son fundamentales para comprender y aplicar adecuadamente el marco normativo en cada situación específica, considerando las particularidades y consecuencias de cada tipo de sanción.

en conjunción con la Constitución y el derecho público en general. No es necesario ni apropiado aplicar automáticamente los principios del derecho penal, aunque se reconozca su utilidad provisional como punto de referencia. No existe una necesidad ni justificación para extender a todo el campo del derecho sancionador administrativo toda la doctrina y dogmática del derecho penal, a pesar de su mayor desarrollo teórico. La potestad sancionadora administrativa forma parte de otras facultades administrativas y, en particular, de la competencia de gestión, de la cual es un complemento o consecuencia lógica.

XXII. Incapacidad de la potestad penal para conjurar daños a bienes colectivos

Se evidencian limitaciones constitucionales claras en la potestad sancionadora penal al abordar ciertas situaciones de riesgo colectivo que generalmente se trataban de prevenir mediante la potestad sancionadora administrativa. La responsabilidad penal está vinculada a la causación de un daño y a la identificación del individuo directamente responsable de dicho daño.

Por lo tanto, quedarían sin castigo los casos en los que resulta imposible identificar al responsable específico del daño. El principio de culpabilidad obstaculiza la protección del interés público, ya que requiere la demostración de la intención de la acción y excluye cualquier forma de responsabilidad objetiva por acciones de terceros.

El principio de culpabilidad se erige como un límite fundamental del poder punitivo en el derecho penal. Este principio establece que una persona solo puede ser condenada si se demuestra su culpabilidad con relación a la conducta bajo juicio. La pena solo puede recaer en un individuo, ya que solo los seres humanos poseen libre albedrío y la capacidad para establecer un vínculo psicológico con la conducta ilícita. El principio de culpabilidad está estrechamente vinculado con la prohibición de imponer responsabilidades objetivas o basadas en simples presunciones. Se requiere una clara y fehaciente demostración de la subjetividad del autor de

la conducta en el caso específico para determinar la proporcionalidad de la pena aplicable. Solo se puede imponer una sanción penal cuando la conducta es el resultado de una acción intencional o negligente por parte de un ser humano. El mero hecho de que la conducta humana se ajuste a un tipo penal no es suficiente para justificar la imposición de una pena, ya que es necesario que el autor haya tenido la capacidad de prever razonablemente el resultado y haya actuado de manera consciente y voluntaria.

De esta manera, se deduce que si la conducta humana carece de subjetividad, imponer una pena carece de sentido y va en contra de la dignidad humana, ya que una persona no puede ser utilizada como un instrumento para otros propósitos. Por lo tanto, el principio de culpabilidad en el derecho penal establece que solo se puede imponer una pena cuando se demuestra la culpabilidad subjetiva del autor de la conducta, evitando así la imposición de responsabilidades objetivas o basadas en simples suposiciones.

El sistema de responsabilidad sancionatoria basado en la culpa, propio de una concepción individualista y iusnaturalista del derecho, no se adapta a los cambios socioeconómicos del siglo XX. Este sistema de responsabilidad basado en la culpa no resulta adecuado para la protección de bienes jurídicos colectivos y para responder a las necesidades de la sociedad contemporánea.

La tutela efectiva de los bienes jurídicos colectivos y el cumplimiento de los fines administrativos implican la consideración de nuevos modelos de responsabilidad que tienen en cuenta otros elementos, como la responsabilidad objetiva, la prevención de riesgos y la protección de los intereses colectivos. La potestad sancionadora administrativa se diferencia del enfoque tradicional del derecho penal ilustrado en cuanto a los criterios de imputación que utiliza. En el ámbito administrativo, no se exige necesariamente la responsabilidad personal, ya que se trata de una relación entre la autoridad administrativa y personas que han estado en contacto previamente con ella.

No se aplica el principio de responsabilidad personal de forma estricta, ya que una persona que ha obtenido un título administrativo habilitante puede encomendar tareas a terceros. Si la acción antijurídica es realizada por un tercero, igual se puede atribuir responsabilidad a la persona que solicitó la habilitación y que se comprometió a cumplir con las normas establecidas. La relación entre la autoridad administrativa y los sujetos a sanción demandaba un análisis más flexible que permita atribuir responsabilidad de manera adecuada a aquellos que tienen la capacidad de garantizar el cumplimiento de las normas, incluso cuando la acción antijurídica es realizada por terceros.

En el ámbito administrativo sancionador, es posible establecer una responsabilidad sancionatoria independientemente del dominio de la acción, y las normas administrativas suelen responsabilizar a la persona que introduce una situación riesgosa para bienes y personas indeterminadas. Esta solución se ajusta al papel de garante del individuo que debía solicitar una habilitación administrativa para operar en un mercado específico. El obligado no puede eximirse de su responsabilidad argumentando que supervisó a las personas bajo su dependencia. En algunas circunstancias, la atribución de responsabilidad solidaria entre el autor del acto y el garante de la obligación se fundamenta en el interés que motivó la creación de la obligación²⁷.

La imposición de una sanción al obligado en colaborar se ajusta a los objetivos

²⁷ Claramente, si la normativa administrativa establece la necesidad de contar con un responsable de supervisión o "keeping track" para supervisar a los subordinados, se facilita la posibilidad de imputar la responsabilidad personal al individuo habilitado. Esta figura representa un nuevo elemento, y en caso de que ocurra un evento dañoso, la empresa está obligada a demostrar no solo la existencia de este cargo, sino también qué medidas y estándares de supervisión se incorporaron en su organización. Por lo tanto, la empresa debe presentar dos elementos de prueba, y, lo que es más importante, demostrar la implementación de estos programas de control, no solo su existencia teórica.

fundamentales del derecho sancionador administrativo. Si solo se permitiera imponer sanciones por acciones propias, cualquier incumplimiento de los deberes de colaboración quedaría sin castigo, lo que obstaculizaría la labor de fiscalización y control de la actividad regulada. Los destinatarios deben afrontar las consecuencias de su conducta omisiva y asumir la responsabilidad por su incumplimiento, ya que esta socava la solidaridad necesaria para la distribución de las cargas públicas²⁸.

El derecho sancionador administrativo, con el fin de sobrevivir y lograr una aplicación efectiva de las disposiciones administrativas, ha tenido que desarrollar sus propios criterios para atribuir la responsabilidad. En este sentido, ha abandonado el enfoque basado en el concepto de dominio del hecho, reemplazándolo por criterios vinculados a las competencias otorgadas. En consecuencia, lo esencial en este contexto no reside en la causalidad, sino en la existencia de un deber objetivo de cumplir con una determinada función. La imputación ya no se fundamenta en elementos naturales, sino que se sitúa en el ámbito normativo puro.

²⁸ En ese sentido, se reflejó que la experiencia indicaba que las decisiones empresariales eran adoptadas comúnmente por aquellos en las posiciones jerárquicas más altas, utilizando subordinados fácilmente reemplazables, quienes podrían no comprender plenamente el propósito final del acto y difícilmente podrían ponerle fin por sí mismos. Como resultado de esto, se estableció que correspondía a los altos directivos tomar las medidas necesarias para evitar el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. En consecuencia, se analizó que el sistema de sanciones administrativas espera una conducta positiva por parte del obligado conforme a la normativa administrativa, ya que la habilitación para llevar a cabo la actividad regulada siempre estuvo condicionada a la responsabilidad de prevenir un evento que requiriera la intervención administrativa para evitarlo. Por lo tanto, si la autoridad administrativa se viera obligada a intervenir, como se analizó, se frustrarían los objetivos de la política reguladora y sería necesario sancionar la omisión del agente obligado.

En el contexto del derecho sancionador administrativo, el responsable no puede alegar falta de control sobre la acción como excusa. En este ámbito, podría ser irrelevante si el subordinado que lleva a cabo la acción lo hace de manera intencionada o si es consciente de su carácter ilícito. Lo fundamental radica en la comprensión del alcance y sentido de los roles que los individuos asumen ante la autoridad administrativa. En este sentido, el dominio de la situación se convierte en un elemento cuantitativo más que cualitativo para establecer la autoría²⁹.

XXIII. La debida diligencia como causa exonerativa de la sanción

La infracción administrativa se distingue de los fundamentos del derecho penal en que puede no centrarse ni en el resultado ni en el individuo que lleva a cabo la acción. Los principales actores en las actividades reguladas son entidades corporativas desprovistas de voluntad y que deben ajustar sus métodos de operación para evitar cargas adicionales, ya que el diseño de sanciones debe adaptarse a la realidad que se busca regular³⁰.

²⁹ La cuestión parece más fácil en los supuestos en los que el autor material subordinado carece de dolo o conocimiento de la antijuridicidad de la conducta encomendada por su superior. Aquí resulta plenamente aplicable la teoría del dominio del hecho a través del dominio de la voluntad, en la forma de autoría mediata del superior jerárquico. Si el delegante o superior tiene la posibilidad de direccionar el hecho, será él quien domine la finalidad de la acción, siendo el delegado un mero instrumento. El problema en estos casos se da cuando el subordinado, pese a tener un cierto conocimiento sobre la ilicitud del comportamiento ordenado por el superior –por ejemplo, evacuar fluidos contaminados a un río–, no puede desconocer la orden. Habrá que ver en cada caso en concreto si podrá invocarse un estado de necesidad justificante, o inexigibilidad de otra conducta en el plano de la culpabilidad.

³⁰ Es el caso de la teoría de la realidad económica. Cuando una forma jurídica carece de sustancia económica y solo se erige para evitar el pago de los impuestos, la ley tributaria permite a la autoridad

La autoridad administrativa puede ejercer su poder sin necesidad de basarse en un juicio social, ya que la razón fundamental radica en que la infracción en sí misma implica una alteración en la equitativa distribución de responsabilidades. Esto abre la posibilidad de establecer regímenes de responsabilidad objetiva, donde ni siquiera es necesario probar negligencia organizativa para aplicar una sanción administrativa.

Aquellos que están legalmente obligados a colaborar con la entidad administrativa, ya sea de manera voluntaria o debido a una imposición justificada, tienen la obligación de garantizar el cumplimiento de las normativas administrativas. La falta de cumplimiento de estas obligaciones puede ser sancionada mediante los procedimientos legales apropiados, con el propósito de asegurar el acatamiento del ordenamiento jurídico.

El fundamento de la responsabilidad en el ámbito administrativo es único y, por lo tanto, es esencial contar con una regulación específica que aborde cuestiones como las circunstancias que pueden eximir de responsabilidad o culpabilidad.

administrativa prescindir de las formas elegidas por los responsables tributarios. Uno de los casos emblemáticos es la institución de fideicomisos en el que el fiduciante mantiene el control exclusivo sobre los activos o bien cuando el uso de los activos del fideicomiso por parte del contribuyente no estaba más limitado después de la creación de los fideicomisos que antes de la formación del fideicomiso. Los tribunales también han encontrado que no había un “propósito comercial válido y no tributario” para un fideicomiso donde “todo lo que cambió después de la formación del fideicomiso fue la obligación tributaria del contribuyente. Si el tribunal determina que el contribuyente utilizó el fideicomiso como nada más que un “conducto a través del cual pasar el título” (SCOTUS 324 U.S. 334), y no experimentó “ningún cambio real en la relación económica a los ingresos en cuestión” (SCOTUS 327 U.S. 291), puede invocar la doctrina del fideicomiso falso. Además, los tribunales han sostenido que el hecho de que un fideicomiso sea válido según la ley estatal no hace, por sí solo, que el fideicomiso sea legítimo a los efectos del impuesto sobre la renta federal, ya que, al adherirse a la ley estatal al formar un fideicomiso, un individuo no necesariamente lo otorga sustancia económica como una cuestión de ley federal.

XXIV. El derecho administrativo sancionador no es un régimen exorbitante del derecho penal

El derecho sancionador administrativo está lejos de ser una extensión del derecho penal, ya que tiene sus raíces en el ámbito del derecho administrativo. A la luz de todo lo expuesto, podemos afirmar que el régimen de sanciones administrativas es tan diferente del derecho penal como la teoría del acto administrativo difiere de la teoría del acto jurídico.

En resumen, podemos concluir que el fundamento de la autoridad para imponer sanciones administrativas se encuentra en la equidad y los principios que de ella se derivan. Las facultades sancionadoras de la administración deben dejar de ser consideradas como una excepción en el Estado de derecho³¹. Ya mencioné que, con el afán intervencionista en la economía, el alcance de las sanciones administrativas se expandió más allá del ejercicio de la potestad disciplinaria³².

³¹ Con respecto a la constitucionalidad de la potestad sancionatoria administrativa, el Consejo Constitucional de Francia resolvió este debate con motivo del examen de las disposiciones legislativas relativas a las facultades sancionadoras del Consejo Superior del Audiovisual (CC, 17 de enero de 1989, Libertad de comunicación, n°88-248 DC). A partir de ese reconocimiento, fue recurrente el incremento de las sanciones administrativas y las garantías para el ejercicio del poder represivo por parte de la administración.

³² Ya desde sus orígenes, no fue discutida la facultad administrativa de sancionar a los funcionarios públicos que se encuentren bajo su autoridad. Esta doctrina se hizo extensiva a los usuarios del servicio público ubicados en una posición jerárquica, como estudiantes o presos. Cabe agregar la autoridad sancionatoria que tiene la autoridad administrativa para asegurar la recuperación de un impuesto. Más aún, acorde con el sentido que caracterizaba al ejercicio del poder de policía, desde vieja data con propósito de proteger la salubridad pública, determinadas actividades ya eran objeto de algunos procedimientos sancionadores cuando no cumplían con las regulaciones aplicables.

El análisis global de estos aspectos subraya la notoria tendencia en el siglo XX hacia una expansión progresiva del poder sancionador, en muchas ocasiones delegado en entidades administrativas autónomas. Esto pone de manifiesto que las sanciones administrativas conforman un sistema independiente de coerción destinado a perseguir una serie de objetivos de importancia constitucional, incluyendo aquellos consagrados en el artículo 42 de la Constitución Nacional.³³

La promoción de la dignidad humana requiere de un reconocimiento por parte de las autoridades que no solo se limite a imponer restricciones destinadas a prevenir daños a terceros, sino que también incluya la imposición de deberes positivos de acción para proteger los intereses de carácter colectivo.

No basta con que el Estado garantice las libertades individuales a través de normas que establezcan lo que está prohibido. La dignidad humana exige que, junto con los principios de legalidad, separación de poderes, igualdad formal ante la ley y reconocimiento de las libertades individuales, el Estado asuma la misma responsabilidad en la protección de bienes jurídicos colectivos. Hemos aprendido que los derechos económicos, sociales y culturales son igualmente indispensables que los derechos de primera generación, tanto para lograr un nivel de igualdad material entre los ciudadanos como para disfrutar de una vida digna de la condición humana. Una vez más, se confirma que, con el fin de cumplir con el compromiso de respetar y garantizar el ejercicio de los derechos de carácter colectivo, es esencial establecer un sistema sancionador administrativo capaz de asegurar la

³³ No existe motivo para suponer que esa tendencia tenga retorno. Más aun, puede advertirse que, en el presente, la competencia sancionadora administrativa se ha extendido prácticamente a un sinnúmero de actividades profesionales y sociales. Ciertamente, la razón de esa situación tiene su correlato en un hecho insoslayable, ya que, como se destacó, la potestad sancionadora facilita a las administraciones un control más intenso sobre las situaciones bajo supervisión en las que no se ha cumplido la normativa, evitándose las dificultades inherentes de recurrir al juez.

preservación y restauración de estos derechos³⁴.

XXV. Corolario

Ni el principio de separación de poderes ni ningún otro principio o norma de valor constitucional impiden que una autoridad administrativa, dentro de los límites de su competencia en el ámbito del poder público, ejerza la facultad de imponer sanciones.

Sin embargo, la imposición de sanciones administrativas debe cumplir con un ámbito de aplicación adecuado y respetar el principio de proporcionalidad en su aplicación. El principio de proporcionalidad en el ejercicio de la facultad sancionadora implica la ponderación de los principios de legalidad, necesidad, irretroactividad y defensa en la situación concreta, dado que, como se ha mencionado anteriormente, muchos de los principios fundamentales del derecho penal forman parte del conjunto de normas jurídicas.

En este sentido, es esencial adaptar los conceptos esenciales del enfoque escalonado del delito para satisfacer la necesidad imperante de preservar y fortalecer la autonomía del derecho sancionador administrativo. Esto implica desechar la idea de una unidad del derecho penal.

En resumen, esta recapitulación ha dejado en claro que no nos encontramos ante un derecho penal de carácter excepcional, dado que las normas constitucionales no permiten la existencia de un derecho penal secundario o de menor importancia. Después de un extenso análisis, hemos regresado al punto de origen y afirmamos con convicción que este derecho pertenece al ámbito del derecho administrativo.

³⁴ Destaca, en este contexto, que la competencia sancionadora resulta conformada por la facultad jurídica para regular la conducta con miras a lograr la realización del interés general, como el castigo al incumplimiento de ese mandato. En efecto, mediante la competencia sancionatoria a la administración, se facilita el cumplimiento de sus funciones y la realización de sus fines. Por una parte, se distingue del poder sancionatorio penal, en cuanto está lejos de pretender la represión de las conductas que comprometen el orden jurídico general. No es objetivo del derecho administrativo sancionador limitar la libertad mediante la creación o exclusión de conductas punibles dentro de un marco de una política criminal. Es importante destacar que los límites a la potestad sancionadora penal son disímiles de los que tiene el legislador en la elaboración de las normas sancionadoras administrativas. En este punto, parece necesario aclarar que la intervención penal acaece para proteger bienes jurídicos de distinta índole y con carácter subsidiario a otras ramas del derecho. A tales efectos, cabe recordar que la legislación penal persigue preservar los bienes jurídicos cuando es insoslayable su utilización frente a la carencia de los demás remedios del ordenamiento jurídico. Y, con ese propósito, el Estado recurre al derecho penal a las sanciones más graves existentes en el ordenamiento jurídico.

LA TIPICIDAD EN EL DELITO DE CONTRABANDO: DELITOS E INFRACCIONES ADUANERAS

Carolina Robiglio

I. Presentación

Para homenajear el aniversario de la competencia aduanera del Tribunal Fiscal de la Nación, recordaremos algunos fallos emblemáticos de la Corte Suprema que pueden parecer antiguos por sus fechas, pero dan marco al repaso de algunos temas que estuvieron presentes en aquel tiempo y que con algunas variaciones vemos presentes en la actualidad, por lo que su valor es indudable como ejemplos de casos de compleja subsunción legal.

Es frecuente que, las operaciones de importación o exportación realizadas con maniobras ardidosas, se describan como 'contrabando documentado'; sin embargo, es importante lograr aclarar la duda que podría darse al realizar la subsunción legal de esos casos, entre alguna de las varias formas de contrabando (arts. 863, 864 y 865 del Código Aduanero), y la figura de la declaración inexacta (art. 954 del Código Aduanero), u otra infracción.

Hay que recordar que, como dice la exposición de motivos de nuestro Código Aduanero, desde las Ordenanzas de Aduana se preveía una infracción para cada operación aduanera en cuya ocasión el hecho podría haberse cometido. El código corrigió la reiteración de figuras, pero el abanico de infracciones previstas, es muy amplio.

Desde el punto de vista de sus consecuencias, sin ahondar en aspectos teóricos como las diferencias de naturaleza procesal de las normas aplicables a los casos penales e infraccionales, o la compleja discusión sobre los efectos estigmatizantes de una condena penal y si la sanción administrativa alcanza a tener algún efecto desalentador sobre el infractor, en lo concreto, la diferencia es importante para el imputado o para el sumariado si se advierte que el contrabando está conminado con penas de prisión y numerosas otras penas previstas en el art. 876 del Código Aduanero, entre las que

se cuenta la multa de 4 a 20 veces el valor en plaza de la mercadería objeto del delito, en tanto que la multa prevista por ejemplo por el art. 954 del mismo código debe graduarse entre 1 a 5 veces el importe del perjuicio fiscal causado, o del valor en aduana de la mercadería en infracción, o, del importe de la diferencia entre importe pagado o por pagar y el que efectivamente correspondiere, según el caso.

II. Descripción del hecho que motivó tres fallos renombrados¹

II. 1. "Fiscal y querellante v. Humberto Gordo y Otros"²

El fallo tiene por probado que en la época del hecho, la importación de radios completas estaba prohibida y que si bien se documentó la importación de partes de radios, "los aparatos que importó G. para la firma Rouviere S.A. eran radios completas, y por consiguiente caían bajo la prohibición dispuesta", no obstante que analizado independientemente cada uno de los despachos —tal como fueron presentados—, no se constataba ninguna irregularidad, aunque tomados en conjunto resultó que con las partes de los mismos se forman aparatos a transistores completos, y que el conjunto de esos elementos, que provenían de un mismo importador nacional, transportados en un mismo avión, seccionado en diversas guías que amparaban otros tantos bultos y por los que se confeccionaron los referidos permisos de importación, se hizo separadamente con el único propósito de eludir —mediante ese ardid— la prohibición de importación vigente,

¹ No es el objetivo de este trabajo realizar un análisis de los diversos aspectos de estos fallos emblemáticos, muy estudiados por la doctrina, sino tomar de los mismos la descripción de los hechos que fueron objeto de las respectivas sentencias, por su valor como punto de partida para la presente propuesta.

² Fallos: 296:473, sentencia de fecha 30/11/1976.

ya que no existía ninguna otra razón que justificara ese fraccionamiento.

II. 2. “Wakin, Miguel A. y otros”³

Se acreditó en el caso que, en la fecha de comisión de los hechos, para importar caucho, se encontraba vigente una disposición por la que se exigía la presentación ante la Aduana de licencias arancelarias; asimismo, se verificó por parte de los imputados, la utilización indebida de cada licencia de importación otorgada legalmente para realizar una determinada operación, más de una vez. De ese modo, al amparo de una misma licencia arancelaria, se logró ingresar al país el doble de cantidad de kilos de caucho que los autorizados por la misma.

II.3. “Legumbres S.A. y otros”⁴

En la época de comisión de los hechos, regía una disposición emitida por el Banco Central, por la que se dispuso que, antes del embarque de los productos a exportar, debía ingresarse el valor de aquellos, sea mediante su pago anticipado o acreditando el crédito documentado irrevocable, pagadero contra documentación de embarque en la Argentina, a cuyo efecto la firma exportadora debía dejar constancia, bajo la forma de declaración jurada, en el respectivo permiso de embarque, acerca de dichas condiciones de pago, mediante una declaración que debía estar refrendada por la entidad bancaria interviniente.

Sin este requisito, la Aduana, que tenía asignada la tarea de verificar el cumplimiento de ese requisito, no autorizaría el embarque de la mercadería, sea que faltara la declaración jurada o la refrendación bancaria .

En el caso, se presentó ante la Aduana un permiso de embarque con refrendaciones bancarias falsas en torno del ingreso de las divisas, de modo que se aparentaba ante el organismo a cargo del control, haber cumplido con el requisito mencionado, que, como se dijo, si bien derivaba de una norma emanada

del Banco Central, era necesario para que la Aduana autorizara el embarque⁵.

III. Las infracciones

III.1. Contexto de los regímenes infraccional y penal aduaneros

Independientemente de las razones que lleven a establecer las restricciones económicas y no económicas al tránsito internacional de mercadería, el control aduanero se torna en un elemento de trascendencia tal que ha sido establecido como el bien jurídico protegido por el delito de contrabando.

En este sentido la Corte Suprema ha señalado que “El control administrativo sobre la circulación de bienes constituye una de las varias funciones aduaneras perfectamente diferenciables del restringido concepto de la aduana como mera recaudadora tributaria”⁶ y la doctrina repasa que “...las funciones aduaneras -referentes a la aplicación de la legislación relativa a la importación y a la exportación de las mercaderías- son de dos tipos: a) percepción y fiscalización de las rentas públicas producidas por los derechos y demás tributos con que las operaciones de importaciones y exportación se hallan gravadas; b) control del tráfico internacional de mercaderías...”⁷.

Ejercer el control sobre el cumplimiento de esas restricciones, resulta de importancia absoluta para ejecutar las políticas estatales no sólo de naturaleza económica y tributaria, también sanitaria, de protección del patrimonio cultural, científico, etcétera, toda vez que el emplazamiento y oportunidad de intervención de las Aduanas, son estratégicos

⁵ Este fallo tuvo gran trascendencia por un aspecto ajeno a este comentario, que se relacionaba con la calificación del hecho, en el marco del régimen penal aduanero o en el del régimen penal cambiario.

⁶ Fallos 316:2797

⁷ YEBRA, Pablo, “*Contrabando e ilícitos tributarios: reflexiones en torno al bien jurídico tutelado*” en *Doctrina Penal Tributaria y Económica Errepar*, agosto de 2013; con cita de GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina *Derecho tributario*, Lexis-Nexis, 2006, T. II, pág. 31.

³ CNAPE, Sala I, 31/10/1989, publicado en: LA LEY 1990-D, 406; cita online: AR/JUR/257/1989, y Corte Suprema, Fallos: 314:775

⁴ Fallos: 312:1920, sentencia del 19/10/1989.

para ejercer ese control que le es propio, y a la vez brindan medios útiles a los fines de concretar otros tipos de controles.

En nuestro régimen vigente, las particularidades de cada operación aduanera están pautadas no solamente en el propio Código Aduanero, sino en su abundante reglamentación, y, con sustento en la gran cantidad de normas y en la especificidad de la materia, el panorama incluye la rigidez de trámites que, a la vez son engorrosos, la complejidad administrativa del órgano de control, y procedimientos caracterizados por tener muchos formalismos y a la vez informalidad en otros aspectos. Esas peculiaridades probablemente se han ido configurando a lo largo del tiempo buscando compatibilizar la celeridad demandada por el aspecto comercial de las operaciones y el volumen creciente del comercio internacional, con la necesidad de realizar esos controles debidamente y de guardar registros inherentes al comercio exterior.

De tal forma, para tornar posible el sistema de despacho en confianza -lo que a la vez da fundamento en parte al rigor formal reseñado-, los auxiliares del servicio aduanero se han visto sujetos a responsabilidades y consecuencias legales derivadas del ejercicio de sus tareas.

En ese marco, con el fin de asegurar la eficacia del ejercicio de las funciones de la Aduana atinentes al control general, sin excluir la recaudación, y para evitar afectaciones o puestas en peligro de la primordial función de control aduanero y del correcto uso de los medios operativos⁸, se prevé en el sistema legal de la materia, una cantidad de obligaciones formales y un severo régimen sancionatorio constituido por delitos, infracciones y sanciones disciplinarias⁹.

El Código Aduanero, además de las figuras delictivas y disciplinarias, incluye infracciones de contrabando menor, declaraciones

inexactas, diferencias injustificadas, mercadería abordo sin declarar, transgresión al régimen de obligaciones impuestas como condición a beneficios, transgresión al régimen de destinación suspensiva, transgresión al régimen de equipaje, pacotilla y franquicias diplomáticas, transgresión al régimen de envíos postales y tenencia injustificada de mercaderías, y transgresiones relacionadas a incumplimientos formales.

Las figuras infraccionales tienen una estructura similar a las penales, que se caracterizan por conectar la descripción de las conductas que se pretende evitar, con las sanciones que se aplicarán en caso de verificarse aquellas. Pueden preverse multas fijas o calculadas por tantos a partir del valor de la mercadería o de los tributos omitidos o de estímulos indebidamente acordados, entre otros, y el comiso, según el caso.

III. 2. Naturaleza de las infracciones

Dadas las señaladas diferencias en las consecuencias derivadas de la comisión de delitos o de infracciones, y siendo, como se adelantó, en algunos casos, compleja la tarea de subsumir ciertas conductas, es útil realizar un repaso de las diferencias teóricas, si las hay, entre delitos e infracciones. Veremos criterios diversos, según se trate de enfoques desde el derecho aduanero, administrativo o penal.

Barreira y Vidal Albarracín subrayan la importancia de desentrañar cuál es la naturaleza jurídica de las infracciones aduaneras, para determinar si son aplicables, o no, a esas tipificaciones y a los respectivos procedimientos, los principios del derecho penal general¹⁰ y las denominadas garantías judiciales. Una respuesta afirmativa, implica un mayor reconocimiento de los derechos del sumariado, lo que redundaría en mejores herramientas para el ejercicio del derecho de defensa.

La exposición de motivos del Código Aduanero indica que las infracciones que se prevén en el mismo, están vinculadas a la

⁸ BARREIRA, Enrique C. y VIDAL ALBARRACÍN, Héctor Guillermo, "La responsabilidad en las infracciones aduaneras", publicado en LA LEY 1989-A, 925.

⁹ ALAIS, Horacio F., *Los principios del Derecho Aduanero*, Marcial Pons, 2008, pág. 160.

¹⁰ BARREIRA, Enrique C. y VIDAL ALBARRACÍN, Héctor Guillermo, "La responsabilidad en las infracciones aduaneras", LA LEY 1989-A, 925.

inobservancia de deberes impuestos para distintos actos, destinaciones, operaciones o regímenes; por lo tanto, puede afirmarse que las infracciones tienen la finalidad de preservar esos deberes y castigar su transgresión¹¹.

Esto se vincula con la necesidad -impuesta por la ya aludida dinámica del comercio internacional- de admitir controles que a veces deben ser posteriores al acto aduanero, o controles sólo parciales -por ejemplo, control documental y no físico, controles selectivos o directamente aleatorios, etc.-, por lo que a la obligación legal general de veracidad en el desarrollo de todos los actos de comercio, que es inherente a todas las personas, y al deber, también general, de cumplir con las normas que rigen la administración, se agrega en materia aduanera, una serie de previsiones normativas sancionatorias, que procuran alentar a que los diversos operadores y auxiliares del servicio aduanero, se atengan en cada uno de los actos que realizan, a lo establecido por la reglamentación aduanera, y los realicen con la precisión y el rigor que el sistema requiere; de lo contrario, podrán ser merecedores de alguna de las sanciones previstas.

Como punto de partida, en busca de dar un marco de ubicación sistemática al tema, cabe evocar, como reseña Cotter, que en el ámbito aduanero, la expresión infracción siempre se ha empleado en lugar de "contravención"¹².

III.3. Distinción o equiparación de infracciones y delitos

Entre los especialistas en derecho administrativo han existido posturas por las que se dan fundamentos tanto a la asimilación

entre faltas y delitos como su distinción ontológica; García Pullés reseña que se ha sostenido que las infracciones y los delitos son diferentes por su mayor o menor gravedad social (Linares), aunque también en este ámbito ha sido proclamada la inexistencia de distinciones, por ejemplo Marienhoff, no encuentra diferencias estructurales, ya que ambos tienen los mismos elementos constitutivos; en tanto que Cassagne afirma que las contravenciones contienen idéntica sustancia penal que los delitos¹³.

Bielsa¹⁴ sostenía que el derecho penal administrativo debe ordenarse sobre la base diferencial del delito y de la contravención, entendiendo que el delito es un ataque al orden jurídico que la ley quiere restablecer, mientras que la contravención consiste en no cumplir el deber impuesto por la ley a todo administrado por una obligación de colaborar en el interés colectivo, siendo la multa la pena característica del último grupo. Esta postura permitiría suponer que existirían diferencias sustanciales entre delitos e infracciones, porque en materia infraccional se admiten institutos como la responsabilidad objetiva, la teoría del riesgo creado y la solidaridad¹⁵ que, en principio, son incompatibles con el derecho penal, ya que de lo contrario, no habría distinciones tan marcadas en la admisión de algunas formas en un caso que son ajenas al otro -como en el aligeramiento de requisitos para reconocer valor probatorio a determinados elementos de juicio-.

Nuestro ordenamiento aduanero prevé en su artículo 860 que las disposiciones de la sección que encabeza, serán aplicables a los hechos que se prevén en ese código como delitos y como infracciones aduaneras. Al respecto, Vidal Albarracín¹⁶ señala que ante la

¹¹ CAMAUËR, Fernando G., "Infracciones Aduaneras", en COTTER, Juan Patricio (Coord.), *Estudios de Derecho Aduanero*, Lexis Nexis, 2007, pág. 300. Ver también ROBIGLIO, Carolina "Derecho infraccional aduanero y garantías penales" en III Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Errepar, 2010, págs. 265-285.

¹² COTTER, Juan Patricio, "Las infracciones aduaneras, consideraciones generales", en COTTER, Juan Patricio (Coord.), *Estudios de Derecho Aduanero*, Lexis Nexis, 2007, pág. 491.

¹³ GARCÍA PULLÉS, Fernando, "La distinción entre delitos y faltas. El régimen jurídico circundante: una nueva y acertada doctrina de la Corte", publicado en JA 2006-III-1206, disponible en Lexis ref. N° 0003/012777.

¹⁴ BIELSA, Rafael, "Naturaleza jurídica de la multa administrativa", en J.A. t. 60 pág. 24.

¹⁵ GARCÍA PULLÉS, Fernando, *ibid*.

¹⁶ VIDAL ALBARRACIN, Héctor Guillermo, *Código Aduanero, Comentarios - Antecedentes -*

ausencia de un criterio absoluto de diferenciación que marque un límite preciso entre una y otra categoría de ilicitudes, es necesario acudir a un análisis de cómo trata cada régimen a la infracción y al delito, inclinándose también a partir del esquema previsto en el artículo 902 del Código Aduanero, por atender al elemento subjetivo como aspecto diferenciador, reservando a las infracciones un mínimo de culpa con un techo de intencionalidad, a partir de la cual pasaría a tratarse de un delito, en tanto el dolo vaya acompañado de algún otro elemento de respaldo¹⁷.

También entre los autores dedicados al Derecho Aduanero, Alais afirma que el régimen infraccional aduanero tiene naturaleza penal, carece de la severidad del delito y es concebido como un conjunto de acciones típicas, antijurídicas y culpables que se activan y sustentan en el incumplimiento de los deberes de cuidado que exige la norma aduanera para quienes actúan en ese ámbito¹⁸.

En tanto, desde la óptica del derecho penal, se ha admitido la existencia de tres grupos de posturas sobre el tema, una posición que no advierte ninguna diferencia entre infracciones y delitos, la segunda, propone una diferencia de naturaleza cualitativa u ontológica, y la tercera encuentra diferencia sólo de carácter cuantitativo¹⁹.

Luego de efectuar una síntesis de esa cuestión, Malamud Goti²⁰ señala que la distinción de las teorías cuantitativas -que se basan en la mera diferencia del monto de sanciones previstas para el hecho-, y las cualitativas -que admiten una diferencia esencial del hecho-, como también aquella que se apoya en distinguir si la sanción es

aplicada por un juez del poder judicial o un juez administrativo, son criterios que no dan una verdadera respuesta al problema; a ese fin propone fijar la diferencia a partir del aspecto ético y de la estigmatización, conceptos ambos que en su opinión permiten sustentar la distinción, porque el ilícito penal designa una conducta disvaliosa ético-socialmente y la estigmatiza, en tanto que la falta, que no tiene ese efecto en el plano social, se refiere al quebrantamiento de una función organizativa del Estado, es objetiva, y no afecta un orden impuesto con sentido ético, sino una forma de organizarse impuesta por ese Estado con sentido utilitario, como podría haber impuesto otra.

En cambio, Zaffaroni descarta otras diferencias que las meramente cuantitativas. Ante los planteos administrativistas²¹, destaca Zaffaroni que no es posible distinguir entre el orden jurídico y el orden administrativo, ya que el choque contra un orden jurídico no tiene su disvalor por la afectación de un valor de orden, sino de su incompatibilidad con el fin de valor perseguido por el derecho²². En su opinión, la diferencia solamente se basa en razones cuantitativas relativas a las penas, por lo que, no existiendo otra diferencia entre contravención y delito, debe reconocerse que les son propios los principios a que debe atenerse el ejercicio del poder punitivo de acuerdo a la Constitución Nacional y al derecho internacional de los Derechos Humanos²³.

III. 4. Criterio de la Corte Suprema

²¹ Sintéticamente, por ejemplo la teoría de Goldschmidt rechazada por los autores penalistas, se basa en que el derecho penal se ocupa de la protección de las esferas individuales y que el bien público que sobrepasa lo individual es una cuestión que incumbe al orden administrativo del Estado, por lo que el delito es la lesión a los deberes que incumben al hombre-individuo, y la contravención se relaciona con el hombre-miembro de la sociedad y tiene como objetivo reforzar la administración estatal a fin de fomentar el bien público (*Conf. ZAFFARONI, ALAGIA, SLOKAR, Derecho Penal Parte General*, Ediar, 2000, pág. 170).

²² *Ibid.*

²³ *Ibid.*

Concordancias, Tomo VII-A, Abeledo Perrot, 1992, pág. 24.

¹⁷ VIDAL ALBARRACIN, Héctor Guillermo, "Criterio diferenciador entre delitos e infracciones aduaneras y de éstas entre sí", publicado en *El Derecho*, t. 162 (1986) pp. 1186-1189.

¹⁸ ALAIS, Horacio Félix, *op. cit.*, pág. 160.

¹⁹ MEDRANO, Pablo, *Delito de contrabando y comercio exterior*, Lerner, pág. 93.

²⁰ MALAMUD GOTI, Jaime, *Persona jurídica y penalidad*, Hammurabi, 1981, pág. 54.

Las elaboraciones propias del ámbito de la dogmática en torno de cuál sea la real naturaleza de una y otra clases de ilicitudes, han sido frondosas en ambos sentidos, pero la Corte Suprema se ha inclinado pacíficamente y a lo largo de ya muchos años, por soluciones que no admiten diferencias sustanciales en materia de las garantías que han de reconocerse a quienes se encuentran sometidos a procesos por infracciones y por delitos.

Por ejemplo, el Máximo Tribunal ha sostenido que "...son aplicables a las infracciones aduaneras las disposiciones generales del Código Penal conforme a las cuales sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente..."; así como, en materia aduanera, "...la multa aplicada en el caso ... no posee carácter retributivo del posible daño causado, sino que tiende a prevenir y reprimir la violación de las pertinentes disposiciones legales, por lo que no es dudoso su carácter represivo, el que no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción. Por eso el carácter de infracción, no de delito, no obsta a la aplicación de las disposiciones generales del Código Penal ..."²⁴.

IV. Los delitos: el tipo penal

Brevemente, se puede afirmar como punto de partida para describir el objeto de estudio de la teoría del delito, que el delito es la lesión o la puesta en peligro de un bien jurídico; también es necesario comprobar si el autor tiene responsabilidad en esa perturbación, para lo cual debe verificarse la infracción a una norma (tipicidad) de manera no autorizada (antijuridicidad), y para que el sujeto sea responsable de ese resultado o peligro, debe haber obrado en contra de lo debido, pudiendo hacerlo de acuerdo con el régimen legal (culpabilidad), síntesis que se traduce en la definición del concepto de delito en modo descriptivo, como la acción típica, antijurídica y

culpable²⁵. En el caso de los delitos dolosos, el desvalor de la acción se debe a que el autor, al ejecutarla, ha querido la realización del hecho descrito en el tipo.

Para su aplicación en un caso concreto, el tipo descrito en abstracto en la norma penal, debe compararse con la acción realizada, que se ha verificado en la realidad; el intento teórico de subsumir una conducta en un delito, puede verse frustrado por faltar algún elemento, en cuyo caso deberá examinarse nuevamente cambiando el encuadre posible, y efectuando esa comparación con todas las figuras que en principio aparezcan vinculadas, realizando la misma tarea las veces que sea necesario, respetando el principio de legalidad; en ocasiones, con ese método, se determinará que el accionar analizado queda alcanzado por una descripción típica, pero ajena al derecho aduanero, como ocurrió en el caso reseñado "Legumbres", o en otras situaciones se determinará que es directamente atípico, y que queda descartada la aplicación de cualquier pena, entonces corresponderá verificar si existe alguna forma infraccional que sí resulte aplicable. Es decir que puede ser que la acción examinada se vea subsumida en uno o varios tipos penales, en un tipo infraccional o en ninguno de ambos. En síntesis, dada la característica limitada y restringida del ejercicio del poder punitivo, faltando alguno de los elementos del tipo penal, determina descartar la tipicidad y por lo tanto, la aplicación de una pena, pero es necesario pasar al examen de la posible subsunción de esa acción, en alguna de las formas típicas infraccionales previstas, para determinar si eventualmente correspondería la aplicación de esa otra clase de sanciones.

Por estas razones se considera útil y desafiante el planteo propuesto en estas líneas en busca de la distinción entre delitos e infracciones frente a conductas que presentan aspectos dudosos en cuanto a cuál es la subsunción precisa; al ser trascendente la diferencia entre las consecuencias derivadas del encuadre de un hecho como delito o como

²⁴ Fallos: 287:76, 297:215, entre otros.

²⁵ BACIGALUPO, Enrique, *Manual de Derecho Penal*, Editorial Temis, Colombia, 1996, págs. 69 y sigs.

infracción, establecer esa distinción es una meta principal para que la eventual sanción aplicada, lo sea de manera legítima (arts. 18 y 19 de la Constitución Nacional).

V. Parámetros diferenciadores

V. 1. Es evidente, por las características de la actividad aduanera y en función de las razones de política económica vigentes en una fecha dada, que las regulaciones, restricciones, limitaciones, prohibiciones o excepciones, son habituales y que frente a alguna disposición que se perciba como obstáculo a los actos de comercio exterior, los interesados buscan formas diversas para lograr concretarlos.

Por lo tanto, se resume el interrogante planteado, en determinar, cuándo una maniobra diseñada para eludir limitaciones normativas logra encontrar un hueco en ellas, de modo de lograr realizar la operación en un contexto altamente reglamentado, sin salir del ámbito de lo permitido -en cuyo caso no hay conducta sancionable-, o cuándo esa artimaña en los trámites, puede considerarse una infracción, o constituirá un delito.

V. 2. De acuerdo al principio de lesividad contenido en el art. 19 de la Constitución Nacional, no debe legitimarse la intervención punitiva estatal derivada de un hecho que no haya afectado un bien jurídico total o parcialmente ajeno, en otras palabras, para que una pena sea legítima, el hecho o la omisión que le dio lugar, debe haber lesionado o puesto en peligro el bien jurídico protegido por la norma.

Como se dijo, en el caso del contrabando, los autores coinciden en afirmar que ese bien jurídico es el contralor aduanero sobre las mercaderías, lo vinculado al medio de transporte y la documentación, en ocasión de una operación de comercio exterior.

En este punto cabe destacar que la función de percepción de tributos a cargo de la aduana, está protegida por la figura del art. 954 del Código Aduanero, y no, en principio en forma directa, por las figuras delictuales, por eso se dice coloquialmente que 'para que

se configure el contrabando no es necesario que haya perjuicio fiscal', expresión que ameritaría un estudio más profundo y diferenciando los distintos tipos penales de contrabando. No obstante, basta tener presente que deben verificarse, como se dijo, todos los elementos del tipo infringido, como ocurre con cualquier delito, aunque un perjuicio cuantificable no sea un elemento del tipo de las formas de contrabando previstas, que, como se dijo, están orientadas a la protección del ejercicio de la función de control a cargo del servicio aduanero y no de la recaudación.

V.3. De acuerdo con la definición descriptiva del delito ya reseñada, como la acción típica, antijurídica y culpable, el concepto de tipicidad es su primer estrato, y se refiere como una fórmula que usa la ley y que explica la dogmática, para describir acciones y omisiones que están amenazadas con una pena.

A su vez, por exigencia del principio de legalidad, es imprescindible para aplicar esas penas, que al confrontar la acción verificada en la realidad con la descripción abstracta contenida en la norma penal, se correspondan, o dicho en otras palabras, estén acreditados en cada caso, todos los elementos contenidos en el tipo. Esos elementos en el caso de los delitos dolosos, son todos los que la norma utiliza para describir la conducta que realiza un sujeto dirigida a la producción de un resultado.

De tal forma, los elementos cuya existencia en el caso concreto deberá verificarse, dependerán de cuál sea la norma en la que se esté subsumiendo ese hecho, y si en un principio se advierte que podría ser más de una, el confronto deberá realizarse con todas ellas, para descartar la aplicación de las que tengan requisitos no cumplidos en ese caso. Cabe recordar que el tipo tiene un aspecto objetivo, en el que se ubican elementos descriptivos y elementos normativos, en el caso del contrabando, por la técnica de redacción, se trata de tipos penales formulados con numerosos de esos elementos, que generalmente requieren acudir al ordenamiento positivo extrapenal

–aduanero– para encontrar su definición, y ser valorados e interpretados (conceptos como mercadería, importación y exportación, servicio aduanero, impedir, dificultar, adecuado, control aduanero, ardid o engaño, régimen aduanero, tratamiento fiscal, documentación necesaria, simular, prohibición, valor, territorio aduanero, etcétera), y un aspecto subjetivo, en el que se ubican el conocimiento y la voluntad del sujeto de realizar los elementos del tipo objetivo, por lo que desde lo subjetivo, la conducta debe estar orientada de modo final a eludir el mentado control aduanero, al realizar una importación o una exportación.

Debe tenerse presente que los ilícitos penales previstos en el Código Aduanero, son delitos dolosos, por lo que debe verificarse en cada caso, lo que para las posturas dogmáticas finalistas, consiste en el saber y querer todas las circunstancias del tipo objetivo, ya que obrará dolosamente quien al actuar, ha exteriorizado su voluntad guiada por el conocimiento de cada uno de los elementos del tipo objetivo que ese sujeto ha aprehendido²⁶.

V.4. Por su parte, las infracciones aduaneras son las conductas tipificadas en el Código Aduanero como tales por violar alguna norma generalmente de naturaleza formal, por ejemplo, la declaración inexacta, por la que se sanciona la diferencia entre los datos que surgen a la llegada de la carga, con los que fueron declarados en la solicitud de destinación, en la que impera un deber de veracidad y la discordancia puede dar lugar a un riesgo de afectar los deberes de control a cargo de la aduana.

Describe la doctrina que el Código Aduanero prevé dos clases de infracciones, aquellas que consagran la responsabilidad de la persona que realiza la acción o comete la infracción, y las que establecen la responsabilidad solidaria de otros agentes con aquellos, resultando de interés en esta ocasión el primero de esos dos supuestos. Se trata de la responsabilidad por el hecho propio prevista

²⁶ BACIGALUPO, Enrique, *Manual de Derecho Penal*, Temis, Bogotá, 1996, pág. 103.

en el ordenamiento mencionado, para los casos en que el sujeto cometa el hecho por incumplir el régimen aduanero establecido, admitiéndose en el plano de lo subjetivo, que ese incumplimiento sea relevante en términos de atribución de la responsabilidad, incluso en los casos en que se haya procedido con negligencia²⁷.

V. 5. Entonces, se observa como un primer elemento relevante para diferenciar infracciones de delitos la mencionada parte subjetiva del tipo, ya que para estos delitos se requiere la concurrencia del dolo y dentro de este plano, específicamente debe prestarse atención al aspecto de la intención, ya que, tratándose de un ámbito altamente reglamentado y de una actividad llevada a cabo generalmente por personas profesionales o idóneas específicamente en la materia, es difícil imaginar una actuación carente del restante elemento -conocimiento-; por otra parte, se trata de una actividad que en caso de no ser conocidos los pormenores normativos vigentes, impone a los sujetos el deber de informarse antes de emprenderla, como señala Roxin, “... quien se dispone a realizar una conducta cuyo riesgo para bienes juridicopenalmente protegidos no puede valorar, debe informarse...”, de esa manera estará en condiciones de evaluar su capacidad para afrontar los riesgos que se generen en ese ámbito por su accionar²⁸.

Luego, la subsunción de un caso dudoso definiendo si se trata de un delito o de una infracción, también debe procurarse por la forma de lograr el objetivo trazado por el autor, o forma comisiva, ya que se habrá cruzado ese límite cuando además de la mera discordancia entre lo hecho u omitido y lo debido en función del mandato de las normas aduaneras -punto hasta el cual el hecho se mantendría a lo sumo en el plano infraccional-, la acción se acompaña de un engaño intencional, de un ardid que puede

²⁷ SLUMAN, Juan M. “*Pensando la culpa en las infracciones aduaneras*”, en COTTER, Juan Patricio (Coord.), *Estudios de Derecho Aduanero*, Lexis Nexis, 2007, págs. 517 y sigs.

²⁸ ROXIN, Claus, *Derecho Penal Parte General Tomo I*, Thomson Civitas, Madrid, 2006, pág. 1009.

asumir diversas formas, como el uso de un documento falso, el ocultamiento, una simulación engañosa, etcétera, caso en el que esa mera discordancia no es tal, sino que se alcanzaría el plano de lo delictual²⁹, al verificarse el elemento “ardid o engaño” requerido por la descripción típica del delito de contrabando, pero ausente de las descripciones de las formas infraccionales aduaneras, ejemplos de lo cual pueden verse en los casos jurisprudenciales reseñados al comienzo de esta exposición.

VI. Conclusiones

Por lo reseñado, de manera teórica, es posible responder al interrogante sobre cómo subsumir un caso dudoso entre delitos e infracciones en el ámbito aduanero, de manera coherente con el fin limitador propio del derecho penal. Tal parámetro, se ubica en el nivel de la tipicidad; en el plano objetivo, por la exigencia típica penal de que el obrar se realice de manera engañosa o ardidosa, y en el plano subjetivo, por el requisito de que el actuar sea doloso, elementos que no se observan presentes en las descripciones de las infracciones aduaneras.

²⁹ El art. 863 del Código Aduanero que describe la forma genérica del contrabando simple, dice “Será reprimido con prisión de DOS (2) a OCHO (8) años el que, por cualquier acto u omisión, impidiere o dificultare, mediante ardid o engaño, el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones.”, el destacado es agregado.

EXTRAÑOS INCENTIVOS A LA IMPORTACIÓN DE BIENES Y SU PROYECCIÓN EN LA FAZ REPRESIVA

Fernando Schettini

I. Introducción

Las decisiones sobre la política económica mantenidas en el tiempo nos obligan a analizar el impacto general en la población y en la toma de decisiones de los operadores económicos, con especial foco en sus consecuencias en materia fiscal, aduanera y cambiaria.

En nuestro país observamos, que desde hace muchos años se adoptó la decisión de convivir en un escenario económico inmerso en un retraso tipo de cambio oficial¹, lo que genera cierto incentivo para la adquisición de bienes y servicios en el exterior, pero en sentido contrario, operan normas emitidas por el Banco Central de la República Argentina (en adelante, BCRA), impidiendo o restringiendo esa salida de divisas, que por su “precio” resulta atractiva su adquisición. Incluso existen restricciones “escalonadas” estructuradas con un esquema de “cupos”

¹ El Mercado Libre de Cambios (originalmente MULC), se estableció por el artículo 1° del Decreto N° 260/02 según el texto modificado por el artículo 132 de la Ley 27.444.

Según el artículo 2° del mencionado Decreto, las operaciones de cambio serán realizadas al tipo de cambio que sea libremente pactado y deberán sujetarse a los requisitos y a la reglamentación que establezca este Banco Central.

Adicionalmente, el artículo 29 de la Ley 24.144 Carta Orgánica del BCRA dispone que el mismo está facultado a dictar normas en materia cambiaria conformes con la legislación vigente y a ejercer la fiscalización que su cumplimiento exija.

El Decreto de Necesidad y Urgencia 609/19 (B.O. 1.09.19) -y su modificatorio Decreto de Necesidad y Urgencia 91/19 (B.O. 28.12.19)- estableció que el contravalor de la exportación de bienes y servicios deberá ingresarse al país en divisas y/o negociarse en el mercado de cambios en las condiciones y plazos que establezca este BCRA.

Actualmente, la normativa cambiaria vigente se encuentra contenida en el Texto Ordenado de las normas sobre “Exterior y Cambios” emitido por Comunicación “A” 6844 y complementarias.

–para el acceso al mercado oficial de cambios-, así como para el manejo de divisas a través del mercado de bonos y títulos públicos. Sin lugar a dudas, este contrasentido y/o asimetría en la creación de las normas, genera confusión, desconfianza y tensiones en la operatoria normal de las empresas y su relación con los proveedores del exterior; estas consecuencias no hacen más que generar volatilidad y repercute en los precios de los bienes transables.

De manera que resulta de interés focalizarse en las reacciones de los operadores y las autoridades ante el comportamiento de tales precios. Dichas reacciones son de variada naturaleza, produce impacto en las decisiones de los negocios empresariales, y las declaraciones ante los distintos organismos gubernamentales involucrados.

El tema bajo análisis es sumamente relevante, toda vez que los eventuales cambios de estructura de los negocios, y la forma de contratación estará bajo la “lupa” de los organismos involucrados (AFIP -DGI/DGA- y BCRA²), con especial atención en la declaración de los precios de los bienes y servicios transables, por el impacto en los valores representativos de las “bases imponibles”, y consecuentemente, por su eventual proyección en la faz infraccional y penal que poseen cada uno de los ordenamientos mencionados anteriormente.

Por último, es importante aclarar que el presente análisis se realiza considerando que las contrapartes del exterior son sujetos independientes, y sin involucrar estructuras de “triangulación”, situación que complejizaría el mismo y excedería los objetivos propuestos para la presente ponencia.

² El presente análisis no incluye el abordaje de las eventuales consecuencias que podrían existir en materia de “lavado de dinero”, bajo las normas vigentes emitidas por la Unidad de Información Financiera (UIF).

II. Efectos producidos por el incentivo cambiario. El precio y valor de importación

Como se mencionó anteriormente, el establecimiento de incentivos en la economía es un elemento central para la toma de decisiones. Siendo así, en un escenario donde en el terreno o panorama económico se visualiza la combinación de una política económica con emisión monetaria creciente, inflación sostenida, retraso del tipo de cambio y restricciones para importar y girar divisas al exterior, puede producir decisiones de “desinversión”, y modificaciones significativas en la estructura de los negocios.

En cuanto a las decisiones empresariales, pueden producir, entre otras cuestiones, cambios en:

- (i) las estructuras de los negocios
 - Cambio puramente sustancial “relocalizaciones”,
 - Cambios contractuales (negocio: manufactura/intermediación/representación)
 - Ambos aspectos
- (ii) los precios de los productos y sus correspondientes valuaciones con incidencia aduanera e impositiva.

II.1. Cambio en la estructura operativa y legal de los negocios

II.1.A. Traspaso de estructuras productivas a comercializadoras

Las dificultades que se producen en los procesos productivos, como resultado de las “restricciones”, provocan el traslado de la manufactura a otros territorios (aduaneros) produciéndose un efecto contrario al buscado³. Es decir, se disminuirán las operaciones de exportación y se terminará importando productos terminados con un mayor precio pagado en la importación, y mayor egreso de divisas.

³ Como es de público conocimiento las autoridades gubernamentales manifiestan permanentemente la necesidad de aumentar el nivel de reservas del BCRA y resolver los problemas de restricciones externas de divisas.

De manera que, ante la escasez de divisas, las propias políticas resultan provocar los efectos inversos a los buscados⁴

II.1.B. Nuevas estructuras de trading y/o productivas internas con utilización de marcas internacionales

Existe menos incentivos a realizar inversiones directas para fines productivos, reemplazando con la compra en el exterior de productos de más bajo valor con la posibilidad de giro de regalías el exterior por uso de marcas.

Por su parte, y ante la mayor presión fiscal interna, se incentiva a la utilización del régimen de importación temporal para transformación, debido a la proliferación de régimen de recaudación provinciales que produce un “encarecimiento” de la mercadería producida en el país. Esta relocalización de estructura genera un menor ingreso de divisas al país.

Es importante destacar, todos los cambios mencionados deben estar justificados y soportados documentalmente, para evitar que resulten cuestionados por las autoridades fiscales bajo el principio de la “realidad económica” que emerge de la ley de procedimiento fiscal -Ley 11.683 y modificaciones⁵-.

II.2. Valuación de las mercaderías importadas desde la óptica del Código Aduanero

El “*extraño incentivo*” al que nos referimos –valor de la divisa subvaluada con restricciones para su adquisición-, produce un aumento natural de los precios de importación.

Si bien, en principio, no existe contingencia en la determinación de los tributos aduaneros⁶, pueden existir sospechas sobre los precios de importaciones anteriores que dieron origen a los valores declarados, lo que podrá generar

⁴ Lograr o aumentar una posición neta positiva de divisas entre exportaciones e importaciones.

⁵ Ley 11.683 publicada en el boletín oficial 12/1/1933 (TO: 1998)

⁶ Al no producirse un “perjuicio fiscal” debido a que, ante el cambio a precios superiores la tributación es mayor (derechos de importación e impuesto al valor agregado, entre otros conceptos).

cargos suplementarios por eventual subfacturación en los períodos no prescriptos. Sin perjuicio de la contingencia mencionada, el aumento actual y natural de los precios tiene impacto en la determinación de los impuestos interiores, especialmente en el impuesto a las ganancias.

Para merituar la importancia de la determinación del “precio” en el comercio exterior y las consecuencias de su genuinidad y demostración, es relevante que, en forma sintética expliquemos cómo es el método de valoración aduanera en las operaciones de importación, y la relevancia del valor fijado en la transacción comercial internacional.

Bajo este contexto, es importante recordar que, la valoración de las mercaderías en las operaciones de importación se determina a partir de las normas contenidas en el Acuerdo de Valor del GATT⁷.

El concepto fundamental que expresa dicho Acuerdo para la valoración de las mercaderías importadas es el *valor de transacción* definido como el *precio pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación*.

Este es el concepto “pilar” del control de la Aduana. Si el “valor” se adecúa a los parámetros definidos en el Acuerdo, debe ser aceptado como base de tributación, con independencia del *valor normal*⁸ que pudiera corresponder a la mercadería.

El Acuerdo persigue como objetivo la fijación de un sistema más equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que, en la mayor medida posible, sea el *valor de transacción*, apoyado en criterios sencillos que sean conformes con los usos comerciales.

⁷ Ley 24.425. Acta Final en que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales; las Decisiones, Declaraciones y Entendimiento Ministeriales y el Acuerdo de Marrakesh. Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Anexo 1 A). BO: 5/1/1995.

⁸ Concepto adoptado por el Código Aduanero para las operaciones de exportación, cuya expresión es el “*valor teórico*”.

Si la mercadería no pudiera valorarse conforme al *valor de transacción*⁹, el Acuerdo establece un orden de prelación de aplicación de métodos secundarios de valoración.

En la Nota General titulada “*Aplicación sucesiva de los métodos de valoración*” se explica la regla básica del sistema “cascada”: el primer método de valoración en aduana es el valor de transacción y cuando el valor en aduana no pueda determinarse por este método, se determinará recurriendo sucesivamente a cada uno de los métodos subsiguientes hasta hallar el primero que permita determinarlo¹⁰.

El principio establecido en el Acuerdo de Valor no tiene como fin prioritario proteger la recaudación derivada de los derechos arancelarios, sino velar por un sistema neutro¹¹ de determinación del valor en aduana.

Los principios en los que se inspira dicho sistema son la neutralidad y la equidad, los cuales se traducen en el rechazo de cualquier intento de favorecer o impedir el flujo comercial por fines fiscales o extra-fiscales, salvo los expresamente contemplados en el marco de los acuerdos de la OMC. En tal sentido, se establecen 6 métodos de

⁹ Por no cumplirse con las condiciones establecidas por el propio Acuerdo.

¹⁰ La valoración aduanera. Su impacto en la tributación interna y los aspectos cambiarios. Juan Patricio Cotter. Revista de Estudios Aduaneros.

¹¹ Este principio tiene su fundamento dogmático en el apartado 4 de la Introducción General del Acuerdo, que expresa “*la necesidad de establecer un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios*”. De acuerdo al Principio de Neutralidad las disposiciones del Acuerdo de Valor deben aplicarse en forma equitativa y neutral, evitando la manipulación de sus reglas con el fin de entorpecer o distorsionar veladamente el comercio internacional mediante la aplicación de valores arbitrarios o ficticios; Ver: S. Sherman, y H. Glanshoff, *Customs Valuation. Commentary on the GATT Customs Valuation Code*, New York, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988, p. 61 y 62.

valoración¹² para la determinación del valor en aduana de las mercancías.

En la Introducción General del Acuerdo se establece que el “valor de transacción”, tal como se define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana, y se reconoce que ésta debe ser en la mayor medida posible la base de valoración en aduana de las mercaderías¹³.

La Nota general interpretativa del Acuerdo, establece que este método es el primero que debe aplicarse, y solo a falta de aplicación de este seguirá la aplicación de los restantes métodos en orden sucesivo¹⁴.

Como manifestamos precedentemente, el “valor de transacción” -artículo 1 del Acuerdo-, es la primera base para la determinación del valor en aduana, y su aplicación es prioritaria. Es decir que, las Aduanas deben ser extremadamente cautas antes de rechazar el valor de transacción como base de valoración, debiendo previamente agotar todas las instancias previstas en el Acuerdo.

El primer requisito es la existencia de una operación de “venta”. Es decir, el Acuerdo establece que el método del valor de transacción solo podrá aplicarse si la importación se realiza como resultado de una venta, pues si no existe venta, habrá que recurrir automáticamente a los métodos siguientes, de manera sucesiva y en el orden establecido en los artículos 2 a 7 del Acuerdo. Es así como el artículo 1 del Acuerdo establece una serie de circunstancias que

¹² Los métodos son los siguientes:

- Primero: “Valor de transacción de las mercancías importadas”
- Segundo: “Valor de transacción de mercancías idénticas”
- Tercero: “Valor de transacción de mercancías similares”
- Cuarto: “Valor deductivo”
- Quinto: “Valor reconstruido”
- Sexto: “último recurso”

El importador puede solicitar la inversión en el orden de aplicación de los métodos cuarto y quinto, y la Aduana puede o no aceptar la solicitud.

¹³ Acuerdo de Valor GATT/OMC, Introducción General.

¹⁴ Nota general interpretativa del Acuerdo de Valor GATT/OMC.

deben ser cumplidas para que el método del valor de transacción pueda ser aplicado y aceptado por la administración aduanera¹⁵.

El Acuerdo condiciona la aplicación de este método a aquellos casos en donde exista una venta real y genuina producto de una negociación internacional efectiva.

Como producto de ello, debe acordarse un precio real que implique la existencia de un pago. A su vez, esta misma venta tiene que producir la importación de la mercancía objeto de valoración¹⁶.

El Comité Técnico de Valoración en Aduana expresó la noción de “venta” en la Opinión Consultiva 1.1.¹⁷, indicando además que debe propenderse a lograr una uniformidad de interpretación y aplicación de la noción “venta” en el sentido más amplio posible.

Para justificar la aplicación del “primer método” es fundamental respaldar dicha operación con documentación, no solo respecto del precio realmente pagado o por pagar - directa o indirectamente- al vendedor de la mercancía importada, sino también de las mercancías importadas (por ejemplo, contratos, facturas comerciales, información contable de la empresa legalmente confeccionada).

¹⁵ Establecidos en el artículo 1, numeral 1, incisos a), b), c) y d) del Acuerdo de Valoración GATT/OMC.

¹⁶ Este principio tiene su fundamento dogmático en el apartado 4 de la Introducción General del Acuerdo, que expresa “la necesidad de establecer un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios”. De acuerdo al Principio de Neutralidad las disposiciones del Acuerdo de Valor deben aplicarse en forma equitativa y neutral, evitando la manipulación de sus reglas con el fin de entorpecer o distorsionar veladamente el comercio internacional mediante la aplicación de valores arbitrarios o ficticios; Ver: S. Sherman, y H. Glanshoff, *Customs Valuation. Commentary on the GATT Customs Valuation Code*, New York, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988, p. 61 y 62.

¹⁷ Opinión Consultiva 1.1 del Comité Técnico sobre Valoración en Aduana.

Como ya mencionamos, el artículo 1 del Acuerdo establece que la venta debe hacerse para la exportación al país de importación¹⁸.

Es decir, debe existir una venta con el fin de introducir mercancías en el país de importación sin que importe el país de origen, pues como señala Sherman y Glanshoff¹⁹, el Acuerdo no habla de “país de exportación”.

Por último, cabe resaltar que, en la relación que existe en los métodos de valoración en importación y las normas de “precios de transferencia”, el principio *arm's length establecido en la ley del impuesto a las ganancias, tiene un criterio análogo* con el primer método de valoración del Acuerdo, particularmente con el artículo 1. 2.a.

Entonces, dicho de otro modo, lo fundamental para aplicar este método es que haya una transferencia internacional efectiva de la propiedad de las mercancías, con miras a introducirse en el país de importación.

Habiendo expuesto sintéticamente los métodos de valoración en importación (“valor en aduana”), y la importancia de la demostración del “precio” de la mercadería, debemos puntualizar sobre dos cuestiones, a saber:

II.2.A. Prueba del valor real de transacción

El ajuste al alza de los precios requiere de la prueba documental del nuevo valor real de transacción (precio pagado o por pagar), que surge de los contratos y de la factura emitida por el exportador del exterior (documento que luego se declara en la aduana del país importador).

Es dable resaltar, que la nota general interpretativa del Acuerdo para la Aplicación del Art VII del GATT, establece que prevalece la utilización del valor real de transacción ante cualquier otro método.

II.2.B. Aplicación de la nota interpretativa sobre la inclusión de intereses²⁰

Esta nota interpretativa del Acuerdo de Valoración es trascendente para la justificación desde el punto de vista económico/financiero y legal –que no alteraría lo expuesto en el punto anterior-, en el sentido que el aumento del precio de importación está originado por los cargos financieros trasladados desde el país de exportación (o el país vendedor de las mercaderías), con motivo de las restricciones al pago de importaciones en nuestro país, trasladando el costo financiero ante posibles demoras en las cobranzas.

Dicho valor implícito que conforma el precio de la mercadería, incluso hace al valor imponible y consecuentemente, sujeto a la aplicación del impuesto a la importación y con motivo de ella, lo cual no produce modificaciones en el valor de la mercadería y puede justificarse con mayor solvencia el nivel de ajuste de precio.

Las previsiones sobre cargos financieros en las normas de valoración, así como la inclusión del costo de los seguros de cambio pagados por el exportador del exterior, convalidan la tesis de justificación de aumentos de precios antes cierta coyuntura macroeconómica en el país importador.

III. El incentivo cambiario y la manifestación de las distorsiones. Organismo facultado para la investigación

Los cambios y/o distorsiones de los precios de importación de bienes y servicios se producen a partir de políticas intervencionistas por parte de las autoridades económicas y monetaria, que aumentan el riesgo de cobrabilidad de los pasivos comerciales externos. Por su parte, la evolución creciente del gasto público, emisión monetaria y endeudamiento sumado al permanente retraso del tipo de cambio y ampliación de la brecha cambiaria (entre el “dólar oficial” y los “alternativos”), así como el

¹⁸ El Acuerdo de Valoración de la GATT/OMC define la expresión “país de importación” en el artículo 15 1. b).

¹⁹ Conf. Nota 13.

²⁰ Decisión 3.1. (GATT) del 24/4/1984, incorporada a la legislación interna por el artículo 7 del Decreto 1026/1987 (BO: 10/7/1987).

establecimiento de “restricciones” (cepos), tanto para la importación como para el giro de divisas para el pago a proveedores del exterior, convalida el aumento del precio unitario de los bienes importados. Tal situación puede visualizarse, por ejemplo, a partir del análisis de las variables en un lapso de tiempo entre los años 2020 y lo transcurrido en el 2023.

Este aumento natural de los precios, nos obliga a reflexionar y analizar, cuáles de los ordenamientos jurídicos vigentes resulta aplicable con proyección, eventualmente, en el ámbito infraccional y/o delictual. ¿Es el Código Aduanero en las figuras del art 954 inciso c) –declaración inexacta- y en el Art 864 inciso b) –contrabando documentado-? ¿Será el Régimen Penal Cambiario bajo lo establecido en el inciso e) del Art 1? ¿Puede reaccionar la DGI aplicando multa por omisión o defraudación, bajo la ley 11683?)

Pareciera razonable, desde el punto de vista del “*principio de especialidad*” y, considerando que se trata de un análisis de “precios” en el marco de un profundo desorden fiscal y monetario, el organismo especializado en el análisis del impacto en cada industria, es el BCRA.

Pero como nos enseña la historia económica del país y la jurisprudencia, en momentos de restricciones cambiarias y controles de cambio, se potencia la actividad del control aduanero en una esfera que no le es propia -como indica la Ley 19359 y el Decreto 618/1997-, así como las icónicas Instrucciones Generales (DGA) 2/2012 y 7/2022²¹ con la intromisión sobre las obligaciones cambiarias -cuestiones relacionadas, pero no centrales al control del “tráfico internacional de mercaderías”-, y el permanentemente vigente “Fallo Legumbres”²². Este fenómeno se visualiza

²¹ Recordamos que dichas instrucciones se referían al establecimiento de procedimientos para la verificación del ingreso de divisas por parte de exportadores, lo que podría derivar en la aplicación de sanciones establecidas en el Código Aduanero.

²² En dicho precedente, la Corte Suprema Justicia de la Nación consideró, para un caso de contrabando del artículo 863 del CA-, que las funciones de contralor de la Aduana sobre las importaciones y exportaciones son distintas de la

del Banco Central de la República Argentina, en lo que se refiere al control de cambios.

En el caso se analizaba una imputación por una supuesta transgresión al art. 863 del CA (delito de contrabando), cuando la declaración de la mercadería era veraz y la falsedad se daba sobre la existencia de cobro de divisas, toda vez que se había adulterado la refrendación bancaria por medio de la cual debía acreditarse que las divisas habían ingresado. En el caso particular el ingreso de divisas no se había producido.

La Corte analizó la caracterización del delito de contrabando, precisando el alcance del “control aduanero” como bien jurídico tutelado, dejando establecido que la función aduanera no comprende las ilicitudes que puedan recaer en materia cambiaria, la cual es facultad excluyente del Banco Central de la República Argentina. El Tribunal mencionó que para la solución del problema de interpretación del derecho aplicable “... resulta necesario desentrañar cuál es el bien jurídico que se quiere tutelar...”. Se hizo también referencia a la correlación existente entre la pena y el bien jurídico, legalmente establecida por el legislador, en función al valor que el bien jurídico que se pretende proteger tiene para este último. En este sentido, se menciona que “...esta correlación entre sanción y bien jurídico es la que, con fundamento en la proscripción de la analogía, permite fundar la prohibición de que so pretexto de interpretación, se amplíen los tipos penales a la protección de bienes jurídicos distintos que los que el legislador ha querido proteger...”

Es importante remarcar lo expresado por la Corte, en el sentido que: “la conminación del contrabando bajo pena presupone que ésta ha sido fijada abstractamente en la ley de manera correlativa al valor que el legislador ha otorgado al bien jurídico que pretende proteger. Esta correlación entre sanción y bien jurídico es la que, con fundamento en la proscripción de la analogía, permite fundar la prohibición de que, so pretexto de interpretación, se amplíen los tipos legales a la protección de bienes jurídicos distintos que los que el legislador ha querido proteger (Fallos: 306:1433). De ello cabe deducir que si el legislador ha considerado necesario proteger mediante el derecho penal ciertas prestaciones o servicios del Estado de los cuales depende el individuo para la vida social, la pena a la que habrá recurrido será la que resulte del valor relativo que haya acordado a esas prestaciones o servicios respecto de otros bienes jurídicos, y al modo de ataque que las afecta” (Fallos 312:1920).

actualmente con la tentación de regular sobre “servicios”.

Esta jurisprudencia es de sumo interés en la actualidad, especialmente en el caso bajo análisis, toda vez que, quedo explicitada la “evitación” que, ante dos hipótesis diferentes puedan consolidarse de manera injustificada en el contenido de un solo bien jurídico protegido, máxime teniendo en cuenta que el delito de contrabando se reprime con pena de prisión, cuando la transgresión de una normativa cambiaria en primera instancia, con una sanción de tipo pecuniario.²³

De tal manera, el legislador estableció diferentes formas de punición según “el modo de ataque” al bien jurídico tutelado y por ello corresponde delimitar lo máximo posible el campo de aplicación de cada ilícito.

Como expresaba anteriormente, esto nos hace reflexionar sobre las consecuencias que podrían existir (en el ámbito aduanero y cambiario), un incremento “natural” de los valores de importación de las mercaderías (nos referimos a “bienes”, aunque tal fenómeno se puede dar también en los servicios), tanto en materia de VALORACIÓN como en materia INFRACCIONAL.

El análisis se circunscribe a las facultades de cada organismo sobre la aplicación de las normas, su verificación y fiscalización y la legitimidad en cuestiones sancionatorias (cambiarías y, eventualmente, ¿aduaneras?) en una economía donde las variables macroeconómicas demuestran cierto desmanejo expresado en una fuerte expansión monetaria, inflación y retraso cambiario, así como un férreo control de cambios –con diversos “cepos” escalonados-, transformándose la política cambiaria en un “extraño incentivo” a la adquisición de productos en el exterior; esto así, toda vez que sería un “intento” de subsidio frustrado por diversas restricciones.

La consecuencia inevitable es, que se produzcan incrementos en los valores unitarios de importación, como queda

²³ PALERMO, Ángel Fabián, “Algunas Novedades sobre la Declaración Inexacta”, VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, AAEF, agosto 2015.

demostrado en de manera muy significativa en el período comprendido entre noviembre 2021 a octubre 2022²⁴.

Las variables analizadas son: emisión monetaria, instrumentos de absorción (Letra de Liquidez –Leliq-, Letras del Banco Central –Lebac-), tipo de cambio oficial, tipo de cambio mep/senebi, valores de importaciones, cantidades importadas, precios unitarios de bienes importados.

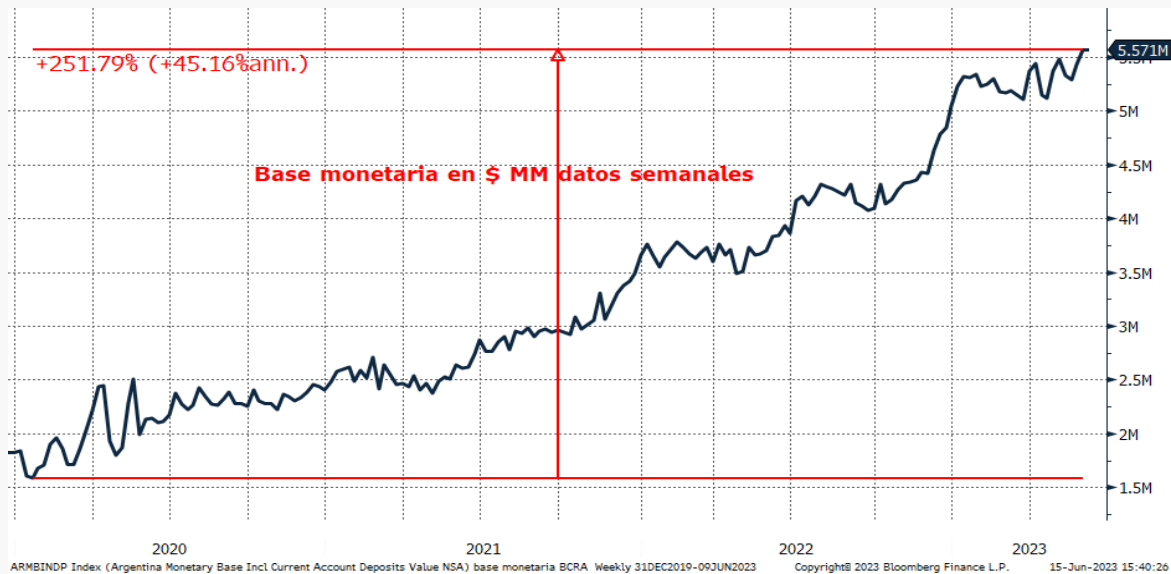
Como un indicador inicial (expansión monetaria), y considerado como señal general en la economía –y por tal motivo se toma un periodo más amplio de tiempo-, se puede observar del grafico seguidamente expuesto, en la evolución de la base monetaria desde enero del año 2020, el crecimiento anual acumulativo asciende a un 45%, pero si adicionamos el componente de “pases” y “leliqs” ese crecimiento casi se duplica y llega al 81% anual.

El nivel actual de leliqs y passes equivale a 3 (tres) bases monetarias y el costo financiero de mantenerlo es equivalente a casi 2 billones de pesos mensual que se acerca al 18% de la base monetaria mensual y en crecimiento²⁵.

²⁴ Período que es más acotado al general, establecido para el análisis de la evolución de las variables macroeconómicas.

²⁵

https://www.ambito.com/economia/el-banco-central-ya-paga-18-billones-intereses-al-mes-las-leliq-y-los-pases-n5808770?utm_source=E-mail_sendy&utm_medium=Newsletter&utm_campaign=Newsletter%20ambito.com



Considerando que el fenómeno inflacionario es esencialmente un problema causado por la emisión monetaria para financiar el exceso de gasto público, el panorama se complejiza si se regula el mercado de cambios “retrasando” la evolución del tipo de cambio oficial, y expandiendo “brecha cambiaria” que, en el periodo analizado, superó el 100% en un 25% del periodo de tiempo²⁶ (enero 2020 a mayo 2023).

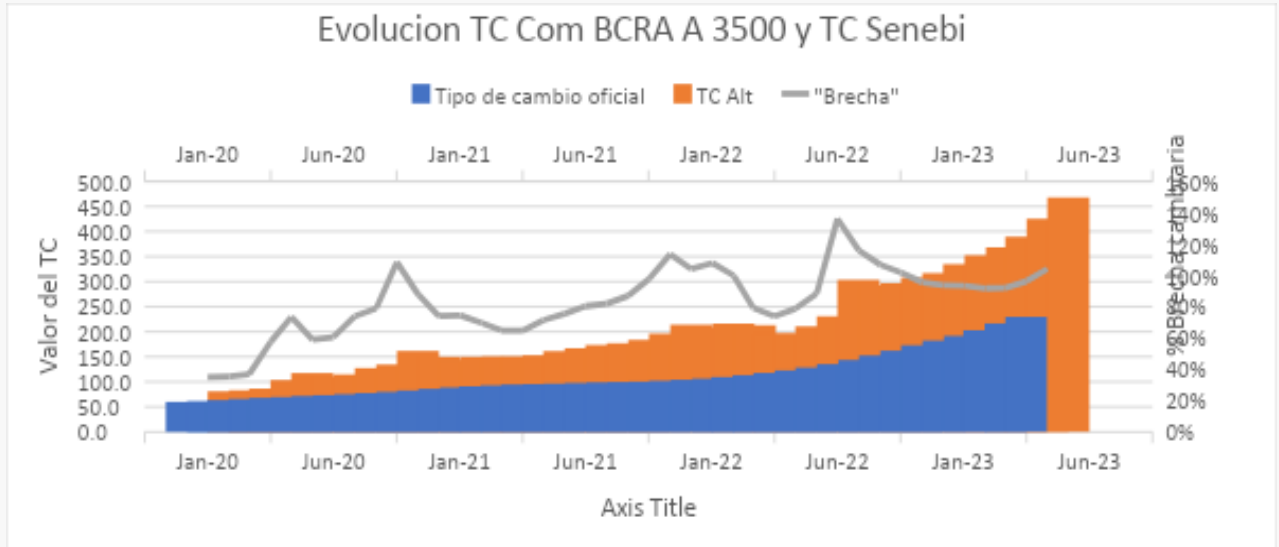
Adicionalmente debe considerarse que el acceso al mercado de cambios para el pago de obligaciones externas estaba sumamente acotado, debiendo los importadores sortear

diferentes “cepos” para el pago de tales obligaciones por la importación de bienes y servicios, y otros conceptos como regalías, dividendos e intereses de préstamos financieros.

De acuerdo con datos difundidos por el BCRA, se puede observar que, especialmente en los meses de julio y agosto del 2022, la brecha alcanzó valores del 136% y 116% respectivamente²⁷.

²⁶ Si consideramos el período focalizado desde noviembre de 2021 a octubre de 2022 el porcentaje se eleva al 67% del tiempo en el que existió una “brecha cambiaria” superior al 100%.

²⁷ Cabe señalar que, durante el mes de octubre del presente año, la brecha llegó aproximadamente al 200%.



Evidentemente, el conjunto de situaciones, emisión, endeudamiento, retraso cambiario, brecha cambiaria y restricciones a la cancelación de pasivos externos produce tales desequilibrios que hace al aumento del riesgo transaccional y provoca un aumento natural de los precios de las transacciones internacionales.

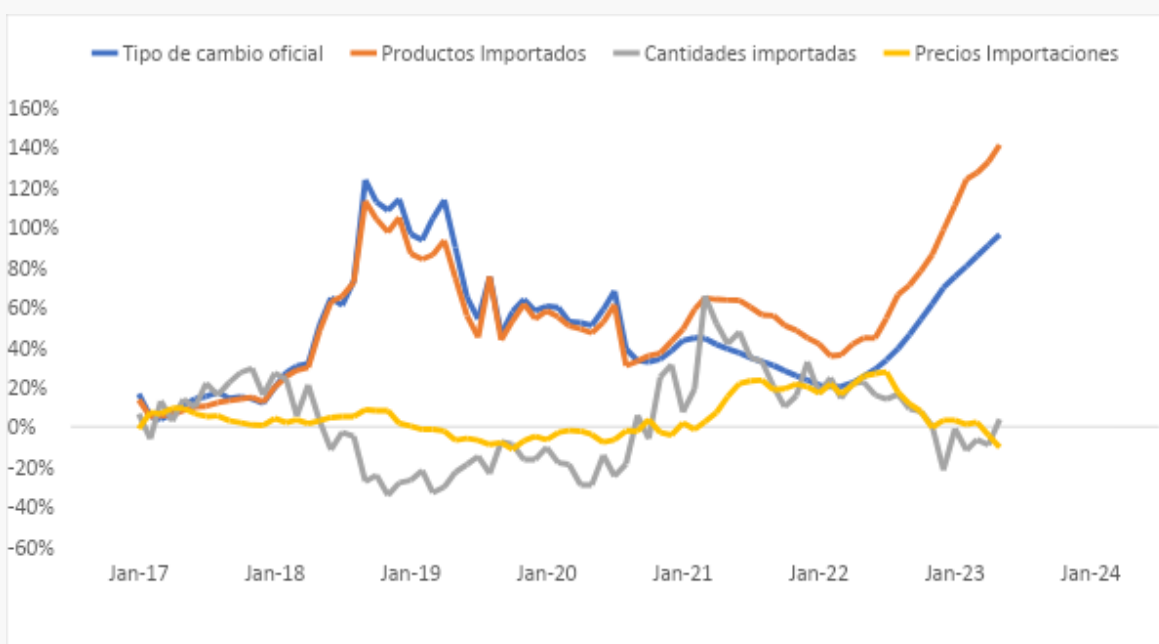
Incluso, podemos observar que, de acuerdo con un estudio realizado por la consultora Ecolatina²⁸, el sostenimiento de la “brecha” produjo un incentivo a la importación de mercaderías con una tendencia muy marcada en el año 2022, y donde evidentemente los precios internos de los bienes importados siguieron el recorrido del valor del dólar alternativo.

²⁸ Ecolatina, informe “La brecha impacta en la inflación” (Variación interanual del tipo de cambio oficial e insumos importado). <https://ecolatina-2018.appspot.com>



Ahora bien, si hacemos un análisis de la evolución del TC Oficial, las cantidades importadas y los precios, se observa una tendencia en el descenso interanual de las cantidades importadas y un aumento en los precios de las importaciones, con un marcado

impacto entre los meses de abril y julio del 2022; periodo en el cual la brecha cambiaria alcanza los máximos porcentajes.



Fuente: Ecolatina (Sobre la base de datos del BCRA e Indec)

Ese aumento de los precios está dado por un escenario de alto riesgo que producen desequilibrios en las variables macroeconómicas y especialmente en el riesgo comercial/cambiario sobre la capacidad para la cancelación de los pasivos externos.

Considerando las medidas económicas adoptadas en los últimos años²⁹, pareciera

²⁹ Incremento de impuestos que operan como un “instrumento devaluatorio” (Impuesto PAIS para una Argentina Inclusiva, Ley 27.541, artículo 35)

que no es un aspecto de la macroeconomía que se pretenda resolver, toda vez que, en el mes de mayo del 2023, dicha brecha se colocó en el 104%, y no se vislumbran acciones contundentes de resolución de la cuestión. Resulta evidente, que la existencia del “extraño incentivo” es una política que se pretende mantener, es decir, “retraso cambiario” y restricciones a la salida de divisas.

Cabe señalar que, Andrés Neumeyer en un artículo en el que desarrollo el comportamiento de los precios en el año 2015 -cuando el gobierno de aquel entonces pretendía cerrar la “brecha” entre el dólar oficial y el dólar “blue”-, se concluía que una “corrección” del dólar oficial no produciría un incremento de la inflación, toda vez que los precios de la economía ya estaban corregidos de acuerdo con la cotización del dólar blue³⁰. Considerando la permanencia en el tiempo de los desequilibrios, pareciera que no existió voluntad de resolución del tema, a pesar de estudios realizados anteriormente, y que podrían haberse profundizado.

Lo cierto, entonces, es que el mantenimiento del “incentivo” sería interpretado como una medida de política económica permanente, donde aquel incentivo/subsidio³¹ luego se “neutraliza” con restricciones establecidas, tanto por el BCRA -con una cantidad exorbitante de Comunicaciones laberínticas (“cepo”)³², y por parte del Poder Ejecutivo con medidas impositivas, de dudosa legalidad, con la pretensión que no sean observadas como una medida cambiaria³³. No debemos perder

³⁰ ANDRÉS NEUMEYER, “El dólar y los precios: anticipando el fin del cepo, *Foro Económico*” (Un blog Latinoamericano de Economía y Política, 4/10/2015, <https://dev.focoeconomico.org/2015/10/04/el-dolar-y-los-precios-anticipando-el-fin-del-cepo-por-andres-neumeyer/>)

³¹ Lo que normalmente produciría un aumento de las importaciones.

³² Las normas surgen del Texto Ordenado al 19/5/2022 de “Exterior y Cambios”, publicado con el Banco Central de la República Argentina. Como normas relevantes de dicho texto, en la actualidad podemos citar a la Comunicación A 7030/2020, 7466/2022, 7532/2022, y 7770/2023.

³³ Decreto 377/2023 (BO: 24/7/2023)

de vista que tal farrago normativo además de distorsionar los precios de los bienes transables quiebra el principio de igualdad ante la ley. De manera que la investigación de los precios debería realizarse focalizándose por distintos sectores dependiendo de la posibilidad o no de acceder al mercado de cambios.

Es relevante tener en consideración que, luego del establecimiento del nuevo impuesto a las importaciones del 7,50% (“Impuesto PAIS”), según datos de la OMC el arancel de importación promedio aplicado por la Argentina es de 13,3%, a lo cual debe sumarse la tasa de estadística del 3% y el Impuesto PAIS del 7,5%. Siendo así, nuestro país aplica un arancel de 23%, pasando a ser el más elevado de la región, superando a Uruguay (15,1%), Brasil (11,1%), México (7,1%), Chile (6,0%) y Perú (2,3%).

Por su parte, en la Unión Europea el arancel de importación promedio es de 5,1%, Estados Unidos 3,3%, Canadá 3,8% y Australia (2,4%). La realidad indica que, mientras que aquellos productos que puedan ser importados, naturalmente van a realizarse con valores crecientes³⁴; vemos que, como consecuencia de la misma política económica, se genera un beneficio (discriminación) o “efecto subvención”, en aquellos importadores que pueden ingresar y pagar sus productos, y un impuesto encubierto a la totalidad de los exportadores³⁵. Es decir, todo un enorme desorden macroeconómico que lo único que produce son desequilibrios de difícil resolución.

Neumeyer cita un artículo de Pablo Kurlat que desarrolló esta teoría. Es decir, producto de la caída de las reservas y de las restricciones cambiarias, van a existir ciertos productos importados con una inercia creciente en los precios internacionales y otros productos que no van a poder ser importados, produciéndose una administración arbitraria de la balanza de pagos.

³⁴ Valores que terminan convalidándose por la demanda generada por la industria local o por productos de suma necesidad.

³⁵ Producto de realizar la liquidación del contravalor de divisas a un valor de conversión subvaluado.

Lo que sería aún más arbitrario por parte del Estado, es intentar sancionar y someter a procesos penales, a aquellos importadores que ingresaron productos en el marco de una política restrictiva y administrada de divisas. Tal intento se frustraría, en la medida que tales importadores puedan justificar que los valores declarados en las importaciones son los realmente pactados.

A partir de la descripción sintética de la evolución de las variables macroeconómicas, entramos en un terreno sumamente interesante que es la “mirada” que poseen sobre la problemática planteada los diferentes organismos encargados de “regular” tales desequilibrios, y analizar cuáles de ellos son los que deben merituar la existencia de eventuales comisión de “infracciones y/o delitos”, establecidos en los distintos ordenamientos involucrados.

Como se mencionara, en el actual contexto, se observa una tendencia al crecimiento de los precios de importación. Esta situación general, indica la necesidad de realizar un análisis particular por industria y focalizar las investigaciones a partir de ratios que deben fijarse bajo el contexto general mencionado.

A partir de esta situación, no todo aumento de los valores de importación que registran los importadores es sus “*declaraciones comprometidas*” ante la DGA, resultan ser un hecho punible. Menos aún si los valores reales declarados coinciden con lo que surge de la verificación, y que se puede probar con los correspondientes contratos y transferencias de divisas (o pagos por otros medios), como contravalor de los bienes ingresados al territorio aduanero.

Para el análisis, realizaremos una descripción general de los marcos legales punitivos que podrían resultar aplicables, y concluiremos definiendo con aquel que entendemos resultaría aplicable bajo el particular escenario planteado.

IV. Marco infraccional y punitivo

Un cambio en los precios negociados en el marco de un contrato de compraventa internacional de mercaderías implica que debe realizarse una manifestación en la “declaración

comprometida” para la oficialización del despacho de importación³⁶, así como frente a la entidad financiera interviniente al momento del giro de las divisas.

Es importante resaltar que, el control del ingreso y egreso de las divisas no es una materia de la legislación aduanera, son cuestiones que debe investigar al BCRA, cuya Carta Orgánica le encomienda la tarea de ejecutar la política cambiaria en un todo de acuerdo con la legislación sancionada por el Congreso de la Nación, con la facultad de fiscalizar a las personas físicas y jurídicas que operen en cambios que establece el art. 5 de la ley 19.359.

Tales sujetos, cuando pretenden acceder al mercado de divisas, aceptan que los incumplimientos a la normativa cambiaria se encuentran alcanzados por la ley del Régimen Penal Cambiario; y en este sentido es de resaltar que el inciso c) del Artículo 1 del RPC reprime toda “falsa declaración” relacionadas con las operaciones de cambio.

Dicha fórmula se encuentra en el texto ordenado de la Normativa de Exterior y Cambios emitido por el propio BCRA, a la vez que dicha ley reserva la facultad de control para el BCRA. Es decir, no hay dudas que el control de divisas lo debe realizar la autoridad monetaria.

De tal manera que, si se accede al mercado de cambios para adquirir divisas que luego se transfieren al proveedor del exterior a partir de un precio negociado que fuera inadecuado, es una cuestión que debe analizar la autoridad monetaria.

La visión de esta definición se construye considerando no solo el precio declarado frente a la Aduana al momento de la importación, sino en los casos que, pudiéndose justificar el precio con la documentación correspondiente, se realiza con posterioridad un análisis más exhaustivo sobre las prestaciones financieras o no que puedan existir entre el importador y el

³⁶ Declaración del precio pagado o por pagar para la determinación del valor de la “base imponible” del despacho de importación, a los fines del cálculo de los impuestos aplicables a la importación y con motivo de ella.

vendedor del exterior (exportador), que puedan estar desvirtuando el precio de la importación de la mercadería.

Cabe señalar que, en el punto 1.2 de las disposiciones generales del “texto ordenado” de Exterior y Cambios del BCRA establece que, las entidades podrán dar acceso al mercado de cambios a las personas humanas o jurídicas y los patrimonios y otras universalidades, en adelante “clientes”, cuando verifiquen el cumplimiento de las disposiciones generales y, en caso de corresponder, aquellas específicas previstas para el concepto pertinente en el presente texto ordenado. En todos los casos, la entidad deberá contar con los elementos que le permitan constatar el carácter genuino de la operación a cursar y su correcto encuadramiento en el concepto declarado.

Sin embargo, no debemos desconocer que la documentación del precio (exteriorizado en el contrato / factura), luego estará bajo la mirada de la Aduana, que analizará si existe una “inexactitud” entre lo documentado y lo declarado, o eventualmente la presentación de documentación “falsa”.

Como definió Giachello en las Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero de la AAEF del año 2009,

la expresión “Declaraciones Inexactas y otras diferencias injustificadas”, tal el título del Capítulo Séptimo - Título II “Infracciones Aduaneras” - Sección XII - “Disposiciones Penales”, del Código Aduanero, refiere precisamente a inexactitudes y otras diferencias injustificadas, significando etimológicamente el término “inexacto”, aquel que carece de exactitud. Definiéndose el término exactitud, con los sinónimos de puntualidad y fidelidad en la ejecución de algo. El término Falsedad, deriva de “Falso” que proviene del latín “Falsus”, engañoso; fingido; simulado; falto de ley, de realidad o de veracidad.

Una declaración aduanera falsa (falta de realidad o de veracidad) es necesariamente inexacta, pero consideramos que una declaración aduanera inexacta no necesariamente debe ser una declaración aduanera falsa.

No podemos dejar de considerar también, la posibilidad que la misma puede llegar a ser como consecuencia de un error o un equívoco, producto de una conducta poco profesional, displicente o marcada por una impericia o imprudencia, pero no necesariamente producto o consecuencia de una maniobra simulada, un acto fingido o de una conducta ardidosa o engañosa^{37 38}.

Compartimos la posición que establece la diferencia conceptual entre una “inexactitud” y “falsedad” en la declaración aduanera, pero asimismo entendemos que ni una ni otra, son las figuras que encuadran en el presente caso, toda vez que no existiría inexactitud en el precio declarado respecto del que luego podrá verificar la DGA, y menos falsedad³⁹.

³⁷ GIACHELLO, Mario Fernando, “La declaración de valor en Aduana y sus consecuencias tributarias y jurídicas”, en II Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, AAEF, 2009.

³⁸ Bajo el escenario planteado, expresamos que no existe “falsedad” al producirse un aumento natural de los precios de importación. No obstante, si luego del análisis detallado que deba realizar el BCRA segmentado por sector –de acuerdo con las normas cambiarias que le resultan aplicables en cada caso–, podría existir infracción o delito, dependiendo de la existencia de operaciones colaterales entre exportador e importador que ajusten al precio de la operación original de importación.

³⁹ Compartimos las opiniones doctrinarias que sostienen la dificultad en establecer la diferencia entre la figura infraccional del art. 954 y la figura penal del art. 864 inc. b de la Ley 22.415, toda vez que se afirma que: “... no existe una diferencia ontológica entre delito e infracción aduaneros, sino que la distinción viene impuesta desde la misma ley, operando el régimen contravencional como una especie de doble barrera protectora del bien jurídico tutelado; es decir que aquellas conductas que no sean aprehendidas por el ordenamiento penal, si pueden subsumirse en algún tipo de infracción. Algo parecido sucede con este delito y la infracción de la declaración inexacta, ya que cuando este delito no se configure, porque no resulta idóneo el acto u omisión empleado, puede subsistir el remanente contravencional. Pero, en realidad, no puede fijarse una nítida diferencia entre esta figura penal que comentamos y la contravención; ya que en la forma en que están redactadas ambas, no ofrecen al interprete elemento alguno para establecer una distinción; en definitiva deberá analizarse cada caso en concreto, a fin de dilucidar

A los fines de justificar la posición, realizamos una breve descripción de figuras establecidas en el Código Aduanero.

IV.1. Régimen Aduanero: Art 954, 1. inciso c) CA

El artículo 954 del Código Aduanero establece lo siguiente:

“El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio; b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción; c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia (el resaltado es nuestro).

Los aspectos objetivos de la infracción establecida en el artículo 954 del CA, requieren de los siguientes elementos:

(i) Una declaración aduanera referida a una operación o destinación

⇒ En dicha declaración se debe indicar la propia destinación, y los elementos necesarios para la aplicación del régimen (declaración informativa). Este último aspecto es lo relevante para la eventual comisión de la infracción.

(ii) Elementos exigibles para la declaración comprometida:

⇒ La responsabilidad del declarante sólo debe alcanzar la declaración de las circunstancias o elementos necesarios para permitir una correcta clasificación arancelaria y valoración por parte del servicio aduanero.

(iii) Que la información declarada difiera de lo comprobado por el servicio aduanero:

⇒ Posteriormente el servicio aduanero comparará dicha declaración, a partir de los principios de veracidad y exactitud sobre los cuales se apoya el “despacho en confianza”.

(iv) Que tal **discrepancia** tenga la **entidad** de al menos **producir alguna** de las **consecuencias previstas** en sus tres incisos:

⇒ Es de destacar que, la conducta declarada punible no se agota con la sola formulación inexacta de la declaración ante la autoridad aduanera, ya que se requiere que, a esta trasgresión a los principios de veracidad y exactitud de las declaraciones, se sume la existencia o posibilidad de la producción de aquel efecto.

De manera que, esta infracción consiste en una **inexactitud** entre lo **declarado** y lo **comprobado** por el servicio aduanero, que produjere o hubiere podido producir algunos de los efectos que se mencionan en sus tres incisos.

Es decir que, en lo que a nuestro análisis compete, dicho artículo del Código Aduanero establece que: ...el que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida produjere o hubiere podido producir:el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere (en su inciso c)

⇒ será sancionado con las penas previstas en la norma

El constatar una inexactitud en la declaración del valor de la mercadería importada, en el marco de un sistema de valoración “ad-valorem”, producirá alguno de los efectos establecidos por los incisos a), o c) de la norma ante descripta.

Como tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, “5º) ...el bien jurídico tutelado es “el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana” (confr. causas “Frigorífico

si la conducta tipifica un delito o una infracción aduanera.” (EDWARDS, Carlos E., Régimen Penal y procesal penal aduanero, pág. 25).

Rioplatense" -Fallos: 315:929- y "Subpga" -Fallos: 315:942-).

Asimismo, afirmó en los mencionados precedentes que de "la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema dirigido a evitar que, al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan." -CSJN- Bunge y Born Comercial S.A. (T.F. 7584-A) c/ Administración Nacional de Aduanas. Buenos Aires, 11 de junio de 1998.

Cabe recordar que, sobre el principio de veracidad y exactitud de la declaración, en este caso del "valor en aduana de las mercancías importadas", tiene su correlato en lo establecido por el Acuerdo en su artículo 17, en cuanto reconoce a las Administraciones Aduaneras el derecho de comprobar la veracidad o la exactitud de las declaraciones relativas al valor en aduana de las mercancías importadas, y ofrece los diferentes métodos y procedimiento para su legal y legítima determinación.

En este sentido, respecto de la verificación de la "veracidad y exactitud" en la correspondencia entre los importes pagados con los manifestados en la declaración comprometida, es muy relevante lo manifestado en la causa Pionner Argentina SRL –y posteriormente ratificado por la Procuración del Tesoro de la Nación-, en el sentido que, cuando los valores declarados se corresponden con los efectivamente pagados, elimina toda posibilidad de configuración del supuesto previsto en el art 954 ap. 1, inciso c) del CA, señalando que este criterio, ya había sido avalado en la causa Siderca SACI c/DGA s/ Recurso directo de organismo externo, Causa N° 2667/2016, del 2/3/2017⁴⁰.

Cabe señalar que el antecedente citado se refería a operaciones de "triangulación" –de facturación- en importación, en donde, si bien el precio declarado en el país de exportación (Brasil) era inferior al del país que realizó la

venta (EEUU), el valor de venta declarado por el importador argentino se correspondía con el valor pagado, situación que fue demostrado con todos los elementos documentales.

Especificó que dicha circunstancia se encontraba demostrada con la certificación contable sobre las operaciones de importación, con el detalle de las facturas del proveedor POCSM, con la registración de sus respectivos pagos y con las constancias del giro de divisas de las destinaciones de importación involucradas.

Puso de relieve que el propio Tribunal Fiscal había reconocido que el giro de las divisas y su asiento contable no habían sido objetados por el servicio aduanero (cfr. fs. 50 vta.).

La Cámara, entre otras definiciones establece que: *...conforme surge de las constancias de autos, no se configuran en el caso bajo análisis los elementos necesarios para afirmar la existencia de una declaración inexacta, por cuanto no se advierte una diferencia entre la declaración comprometida y el resultado de la comprobación (en similar sentido, esta Cámara, Sala V, in rebus: "Maltería Pampa S.A. c/Administración Nacional de Aduanas s/ Recurso directo de organismo externo", Causa N° 22.071/2018, del 12/6/2018; y "Maltería Pampa S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas s/ Recurso directo de organismo externo", Causa N° 20.412/2018, del 11/9/2018). Esta circunstancia se desprende del hecho de que el valor FOB declarado en los permisos de embarque involucrados fue el que posteriormente se consignó en la factura comercial remitida a la actora (cfr. fs. 716/741 y 777/780 exp. adm. cit.).*

Respecto de la imputación, y su relación con los aspectos probatorios, la Cámara señala: *...como fue expresado por el Tribunal Fiscal, no fue materia de controversia que el precio declarado había resultado idéntico al precio efectivamente facturado, percibido y registrado contablemente. Por lo tanto, a fin de sustentar la imputación determinada por el servicio aduanero, era necesario contar con un **plexo probatorio suficiente**. Sin embargo, debe tenerse presente que el ámbito sancionatorio requiere extremar el análisis de los recaudos propios de cada una de las faltas que se imputan a los involucrados, de*

⁴⁰ "Pionner Argentina S.R.L. TF 38718-A c/DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo, -Considerando IX-, Sala III, Cámara Contencioso Administrativo Federal, 22/10/2019.

conformidad con el carácter penal que subyace, con mayor o menor intensidad, detrás de las sanciones aduaneras, y particularmente de la infracción examinada (cfr., esta Sala, in re: “Maltería Pampa”, cit.; esta Cámara, Sala II, in rebus: “IMHDA SA c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo”, Causa N° 39197/2017, del 24/8/2017, y “Peugeot Citroen Argentina SA y otro c/ DGA”, del 27/4/2017; Sala IV, in re: “Dibella Sergio Gabriel (TF 26205-A) c/ DGA”, del 8/3/2012).

El mencionado tribunal de alzada, encaminándose en la parte resolutive del pleito expresa que: *...tal como se expuso en los considerandos que anteceden, la prueba producida por el actor resultó conducente para acreditar que no se había configurado una declaración inexacta, en los términos del art. 954, apart. 1, inc. c) antes citado.*

Luego expresa que: *...considerando que el hecho infraccional únicamente puede darse en el supuesto que se constate una diferencia entre el precio declarado y el constatado –lo cual en el caso no se configura–, o bien que se advierta una manipulación artificiosa del precio para obtener una ventaja fiscal –que tampoco fue probado–, cabe concluir que no se configuró en autos el presupuesto exigido por el art. 954, inc. c) del CA, correspondiendo por lo tanto revocar la sentencia apelada.*

Es importante señalar que, la segunda definición “ventaja fiscal”, hay que interpretarlo en el marco de la operatoria especial del caso en litigio que era una operación de “triangulación”, situación que dista del objeto de nuestro análisis.

Por su parte la Procuración del Tesoro de la nación, luego de resaltar conceptualmente el “bien jurídico protegido” por el artículo 954 del Código Aduanero, y en especial el

correspondiente al inciso c) de dicho artículo⁴¹, establece que: *...Sobre la base de esta asentada interpretación del art. 954, ap. 1°, inc. c), del C.A., tengo para mí que la Cámara, sobre la base de los hechos y las pruebas rendidas en la causa, tuvo por demostrado que los precios declarados por Pioneer Argentina S.R.L. se correspondían con los efectivamente pagados por ella a POCSM por las compras realizadas, lo que eliminaba toda posibilidad de configuración de la infracción imputada.*

Por último, es elocuente la confusión de la Aduana sobre la aplicación de la sanción sobre los hechos, toda vez que en la apelación del fallo de la Cámara expresó lo siguiente:

*...de seguirse el criterio de la sentencia recurrida, solo podrían cuestionarse operaciones en las cuales se declare un precio determinado en el despacho en confianza y se termine abonando uno distinto, algo **radicalmente burdo** teniendo en cuenta el nivel de tecnificación y complejidad de las transacciones aduaneras y, en particular, de este tipo de negocios triangulares.*

⁴¹ En especial, respecto del art. 954, ap. 1°, inc. c), del C.A., afirmó V.E. que “...la función primordial del organismo -8- aduanero consiste en ‘ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías’, cometido para lo cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas. Es desde esta amplia perspectiva, que excede los fines estrictamente recaudatorios - tutelados por el inciso a) del art. 954- y se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado (confr. voto concurrente de los jueces Belluscio y Petracchi en el precedente “Subpga”, ya citado), como debe apreciarse lo establecido por el inciso c) del citado artículo, cuyo texto, por lo demás, no autoriza una interpretación contraria puesto que se refiere a importes distintos de los que efectivamente correspondieren -con lo cual obviamente abarca tanto a las diferencias en más como a las en menos- ya sea que se trate de operaciones o destinaciones de importación o de exportación.” (Fallos: 321:1641, cons. 7°; criterio reiterado en Fallos: 322:355, entre otros). Fallo de fecha 21/4/2021.

De acuerdo con lo decidido por la Cámara y confirmado por la Procuradora, evidentemente no se atendió al argumento de la Aduana, en el sentido que el apego estricto de los hechos a los términos legales de la sanción establecida en el inciso c) del artículo 954 del CA, se transformaría en una situación “burda”.

IV.2. Régimen Aduanero: Art 864 inciso b) CA

La figura establecida en esta norma conocida como “*contrabando documentado*” implica la intención del documentante de impedir o dificultar EL CONTROL para otorgarle a la mercadería un tratamiento aduanero y fiscal distinto al que correspondiere para su introducción o extracción del territorio aduanero. De manera que, estamos en condiciones de adelantar que, una cuestión relativa al análisis de precio pareciera exceder al alcance de la punición.

El artículo 864, inciso b) establece que: “*será reprimido con prisión de DOS (2) a OCHO (8) años el que: (...) b) Realizare cualquier acción u omisión que impidiere o dificultare el control del servicio aduanero con el propósito de someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto al que correspondiere, a los fines de su importación o de su exportación;*”

Es decir, en este caso la comisión del delito se produce cuando el sujeto pasivo despliega una “acción u omisión” para al menos dificultar “el control del servicio aduanero”. A diferencia de lo establecido en la figura del Art 863 donde existe un tipo “amplio” del delito de contrabando, donde se requiere de una acción u omisión “ardidosa” que al menos dificulte “el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones”.

No obstante, lo mencionado precedentemente, cabe señalar que, en la hipótesis de la utilización de “*valores ficticios en documentos adulterados*”, al analizar el artículo 865 del Código Aduanero –contrabando agravado–, pareciera no ofrecer dudas que el legislador pretendió que queden incluidas en el tipo objetivo en análisis las declaraciones falsas contenidas en los

despachos de importación, en este sentido se estimó que: “*El mayor contenido del injusto se corrobora en razón de que aquellas acciones enunciadas genéricamente en los tipos penales mencionados (se refiere al Art 863 y 864), son detalladas, ahora, expresamente por ciertas circunstancias: en el inc. d del art. 865 una de las acciones posibles es la comisión de otro delito, y en el inciso que ahora analizo (se refiere al inciso f), aún más detalladamente, la acción estará también constituida por la “presentación ante el servicio aduanero de documentos adulterados o falsos, necesarios para cumplir la operación aduanera.”*⁴².

Con relación a si el agravante atrapa aquellas presentaciones de documentos privados falsos, -en opinión que compartimos- expresa el autor citado sosteniendo: “*...la posición que concluye positivamente sobre el interrogante planteado: si el legislador hubiera pretendido una estricta correlación con la falsedad documental prevista en el código penal, la agravante del inc. f sobraría (del artículo 865), ya que la misma conducta quedaría subsumida siempre en la figura agravada del inc. d –del artículo 865– (la comisión de otro delito). Resulta obvio, entonces, que la referencia del inc. f abarca todas las falsedades, incluidas la presentación de documentos privados (tales como, en algunas alternativas que podrían existir en nuestro caso, el despacho de importación y las facturas comerciales) falsificados ideológicamente.*”.

Cabe señalar que, en el ejemplo analizado por la cita, se refería a la presentación de una factura con un menor valor al real, produciendo un perjuicio fiscal para el Estado Argentino; situación que dista con la analizada en el presente, toda vez que tratamos aumentos de precios que pueden probarse tanto con documentación presentada en la aduana de origen (exterior) como la local.

En este sentido, concluimos que, si bien desde el punto de vista técnico podría analizarse la existencia de delito bajo los artículos 864 y

⁴² BERTONI, E., “*Comercio Exterior y Subfacturación en Importaciones*”, en el libro *Delitos no convencionales*, MAIER, Julio B., Ediciones del Puerto, págs. 251/261.

865, en el caso bajo análisis no sería factible, toda vez que no existiría documentación falsa pudiéndose demostrar en el marco de un procedimiento de valoración, la genuinidad del precio pagado o por pagar de la operación de venta⁴³.

IV.3. Régimen cambiario: Carta Orgánica del BCRA y Art 1 incisos c) y e) LRPC

El BCRA es el órgano encargado de la aplicación y fiscalización del régimen cambiario, tal como resulta de su propia Carta Orgánica⁴⁴.

Así lo disponen las siguientes normas de esa Carta:

ARTÍCULO 4° — Son funciones del Banco Central de la República Argentina e) Ejecutar la política cambiaria en un todo de acuerdo con la legislación que sancione el Honorable Congreso de la Nación.

ARTÍCULO 29° — El Banco Central de la República Argentina deberá: a) Asesorar al Ministerio de Economía y al Honorable Congreso de la Nación, en todo lo referente al régimen de cambios y establecer las reglamentaciones de carácter general que correspondiesen; b) Dictar las normas reglamentarias del régimen de cambios y ejercer la fiscalización que su cumplimiento exija.

⁴³ Cabe mencionar que podría existir una investigación en el marco del procedimiento infraccional (artículos 185 y siguientes de Código Aduanero), por la presunción de presentación dolosa de una factura ideológicamente falsa –considerando la inserción incorrecta del precio presuntamente falso en el despacho de importación con el fin de burlar el control aduanero-, y realizarse una denuncia penal considerándose “prima-facie” la posibilidad de encuadrar la conducta del importador, contraria a los términos del art. 864 inc. b) - 865 inc. f), conforme criterio sustentado en el fallo “Victorio Américo Gualtieri S.A. c/Dirección General de Aduanas s/Apelación”, TFN, 15.545-A. Cabe señalar en dicho antecedente, los valores declarados eran inferiores lo que originaba un cargo tributario, y la investigación se realizó por el inciso a) del Artículo 954.

⁴⁴ BCRA, Carta Orgánica, aprobada por Ley nacional n° 24.144, artículo 4. BO 22/10/1992

ARTÍCULO 51° — La superintendencia podrá requerir de las entidades financieras, casas y agencias, oficinas y corredores de cambio, exportadores e importadores u otras personas físicas o jurídicas que intervengan directa o indirectamente en operaciones de cambio, la exhibición de sus libros y documentos, el suministro de todas las informaciones y documentación relacionadas con las operaciones que hubieren realizado o en las que hubieren intervenido y disponer el secuestro de los mismos y todo otro elemento relacionado con dichas operaciones.

ARTÍCULO 52° — La superintendencia se encuentra facultada para formular los cargos ante los fueros correspondientes por infracciones a las normas cambiarias y financieras y para solicitar embargos preventivos y demás medidas precautorias por los importes que se estimen suficientes para garantizar las multas y reintegros que sean impuestos por juez competente.

Respecto de la declaración de las operaciones ante el BCRA, el inciso c) del artículo 1 establece que, se encuentra reprimidas con las sanciones que se establecen por la ley:

⇨ *Toda falsa declaración relacionada con las operaciones de cambio;*

El tipo descrito en el inc. e) del art. 1° de la Ley de Régimen Penal Cambiario⁴⁵, expresa que, será reprimida: “Toda operación de cambio que no se realice por la cantidad, moneda o al tipo de cotización, en los plazos y demás condiciones establecidas por las normas en vigor”,

Considerando las normas expuestas precedentemente, no cabe dudas que el organismo que debe investigar la situación en el escenario planteado es el Banco Central de la República Argentina y no la Aduana. Esto así, toda vez que, desde el punto de vista documental –de la operación de importación– no se van a detectar irregularidades; las eventuales irregularidades podrían detectarse con compensaciones posteriores a través de operaciones ficticias o con irregular valuación

⁴⁵ Régimen Penal Cambiario, Ley 19.359 del 10/12/1971 y modificaciones, Texto Ordenado por el Decreto 480/1995, BO: 25/9/1995.

representativos de créditos del importador contra el exportador. Este seguimiento lo debe realizar el BCRA a través del análisis de las cuentas bancarias y de la documentación contable.

Asimismo, para fundamentar tal afirmación nos basamos en el análisis de las figuras establecidas en el Código Aduanero, y en lo establecido en la ley de régimen penal cambiario.

Como fuera expuesto precedentemente, desde el punto de vista del derecho aduanero, siendo que la infracción del art. 954 castiga la inexactitud entre lo declarado y lo comprobado por el servicio aduanero, que produjere o hubiere podido producir algunos de los efectos que se mencionan en sus tres incisos, en la eventual investigación que se realice, se podrá validar que, en principio, no existirá ajuste de valor al demostrarse la existencia de un valor real de transacción, y por lo tanto no habrá infracción.

Por su parte, la figura de contrabando del art. **864, inc. b)** reprime cualquier acción u omisión que al menos dificulte el control del servicio aduanero, dificultad que no se cristaliza ante una justificación del aumento del precio.

A partir de la distinción objetiva de las figuras, nos preguntamos si un ajuste al alza de los precios de importación, –dando como consecuencia un aumento de los valores de importación, ¿puede calificarse como una declaración inexacta o con entidad para dificultar el control del servicio aduanero?

Obviamente que la situación pueda dar lugar a una investigación, pero a priori entendemos que debe descartarse la aplicación de la figura del Art 954 inciso c), toda vez que no existiría una diferencia entre lo declarado y lo verificado, como se mencionara precedentemente.

Podría asumirse como hipótesis que, en principio resultaría aplicable el artículo 864 inciso b), en la medida que se acredite sólo esa finalidad ilícita (extracción de divisas), aunque se requiere que se cumplan otros actos exteriores idóneos para hacer incurrir en error al servicio aduanero, lo que genera la posible aplicación del inciso f) del artículo 865. Como se expresó anteriormente, tal situación no se daría en el caso planteado,

toda vez que el aumento de los precios de importación es una consecuencia natural del escenario macroeconómico del país del importador. En esta figura, como expresa destacada doctrina, se considera que el mayor reproche punitivo tiene su fundamento en el mayor despliegue del sujeto activo, esto es, en la forma o modo en que haya intentado burlar el control aduanero⁴⁶.

Tengamos en cuenta que, en la modalidad del art. 864, inc. b) se tienen en consideración sólo las funciones que afectan directamente el control del tráfico internacional de mercaderías. Es decir, claramente no resultaría aplicable esta figura para la investigación del ajuste de los precios de importación declarados ante la DGA.

Sólo en el escenario que se pruebe que se trata de la fijación de un precio “distorsionado” que impacta en el valor de la mercadería importada, podría encuadrar objetivamente en la figura infraccional del art. 954 del Cód. Aduanero y no en el art. 864 inc. b) –eventualmente art 865–, toda vez que se trata de acciones que afectan la función de clasificación y valoración. En tal caso, no habría una acción u omisión que dificulte el control del servicio aduanero, sino una acción que dificulta el ejercicio de su función de clasificar y valorar, y sólo indirectamente el control aduanero.

A partir de la distinción de los distintos cuerpos normativos que podrían resultar aplicables al caso particular analizado, opinamos que esta investigación debe realizarse fundamentalmente por parte del BCRA, que es el órgano especializado en materia monetaria y cambiaria, y podrá direccionarse razonablemente las investigaciones de acuerdo con el impacto que, en cada industria, produce la administración de las variables macroeconómicas. De todas formas, en casos complejos como el presente no debería descartarse que la investigación se realice en forma conjunta.

⁴⁶ VIDAL ALBARRACÍN, Guillermo (h), “El tipo infraccional del art. 954 y su diferencia objetiva con la figura de contrabando prevista en el art. 864, inc. b)”, en III Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, AAEF, Bs. As., 2010.

V. Conclusiones

1 La intervención del Estado restringiendo las importaciones y el giro de divisas, para el pago de las deudas comerciales por la compra de bienes y servicios en el exterior, produce un incremento natural de los precios de las importaciones. Esta situación se ve convalidada, a su vez -como se observa de los datos económicos relevados-, ante distorsiones de las variables económicas sostenida en el tiempo (emisión de moneda, brecha cambiaria, etc.), y especialmente el retraso del tipo de cambio oficial.

2 Esta situación además de provocar reacciones de los operadores sobre las estructuras de los negocios, genera posibles conflictos entre los importadores de las mercaderías y las autoridades involucradas (AFIP/BCRA) que puede producir ajustes fiscales y la aplicación de regímenes sancionatorios, tanto por parte de la autoridad monetaria como del organismo aduanero y fiscal.

3 En general la jurisprudencia, considera que no se comete la infracción del Art 954 inciso c), cuando puede demostrarse que el precio girado al exterior (divisas transferidas), coincide con lo declarado en el despacho de importación, toda vez que, la infracción se produce ante la existencia de diferencias entre lo declarado por el importador y lo que surja de la verificación aduanera. La jurisprudencia tradicional de la Corte Suprema en los casos “Frigorífico Rioplatense S.A.” (Fallos 315:942 del 12.05.92); “SUBPGA” y “Bunge y Born” (Fallos 321:1614, del 11.06.98), reza que la norma referida da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante, *salvo los supuestos previstos por la propia ley, o del control que pueda efectuar el servicio aduanero.*

Ello se traduce que, en principio, la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación, *reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la aduana practique*

las tareas de control que le están asignadas: por el contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que, al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan.

De esta forma, se consideró que las diferencias que se detectaran, de los importes que ingresen o egresen desde o hacia el exterior, *cuando sean diferentes de lo manifestado en la declaración aduanera, se encuentran incursas en la infracción del artículo 954, inciso c) del C.A.*

4 Es decir que, si el “egreso” de la divisa coincide con lo declarado (precio de la operación), no existe infracción. Para rechazar el precio, la Aduana deberá demostrar que se trata de un precio “simulado”, considerando que se están entorpeciendo las facultades de verificación (clasificación y valoración) de la aduana.

5 Sin perjuicio de ello, no debemos descartar el encuadre de la eventual irregularidad en la figura penal del Art 864 inciso b) y 865 inciso f), en la medida que pueda demostrarse una mayor participación del importador en la “manipulación” de los precios, cuestión que difícilmente pueda probarse en el escenario planteado en esta ponencia, toda vez que el aumento de precio se produce, principalmente por el riesgo que implica la aplicación de restricciones ante el retraso del tipo de cambio, y adicionalmente, ante los desequilibrios de las variables macroeconómicas. Esta situación merece un análisis pormenorizado por tipo de industria, de manera de detectar el eventual aumento artificial de precios, lo que a la postre podría generar la utilización de documentación falsa.

6 En casos como el analizado, es decir operaciones entre partes independientes, sería altamente probable que la Aduana fracase en el intento de punición de este tipo de operaciones, considerando, entre otros aspectos, lo establecido en el Art 1 del Acuerdo del GATT y sus notas interpretativas.

7 Por su parte, el intento frustrado de impugnación de los valores (precio de importación) por parte de la DGA (sin fundamento cabal), debería generar la creación de un procedimiento especial para

analizar previamente el impacto de las variables macroeconómicas sobre cada sector importador, su impacto en los precios, y focalizar en ciertas investigaciones relevantes –y de esa forma mejorar la gestión de control-; ya que el intento de sumariar en forma generalizada y sin fundamento, no hará otra cosa que generar un dispendio que no conducirá a nada positivo a los operadores del comercio exterior y al organismo de control.

8 Por tal motivo, considerando el escenario descripto, estas investigaciones deben ser realizadas fundamentalmente por la autoridad monetaria (BCRA) –eventualmente con la colaboración de la DGA-, debido a que la investigación está focalizada en la formación de los precios y el impacto que sobre dicha formación tienen las variables macroeconómicas, así como por las regulaciones para el acceso al mercado de cambios para la adquisición de divisas para el pago de importaciones por sectores de la economía.

9 Estando en un escenario de justificación de los precios de importación –por su aumento natural- con documentación respaldatoria de las operaciones de venta del país de exportación al país de importación (Argentina), no se producirían eventos sancionatorios al importador. No obstante, si del análisis sectorial que pueda realizar el BCRA, en cuanto a la aplicación o no de las restricciones para acceder al mercado de cambios, existiera sospechas de manejo irregular de divisas con compensaciones del eventual precio irregular sobrevaluado (regularizado entre exportador e importador por otros medios/conceptos), está en manos del BCRA la investigación de la irregularidad⁴⁷. En tal escenario podrán resultar aplicables las sanciones tanto del RPC como del Código Aduanero dependiendo de la situación particular. La infracción al RPC se produce considerando que, al momento del acceso al mercado de cambios para el pago de las importaciones se produjo un incumplimiento a la normativa cambiaria y una

“falsa declaración”, hechos sancionados por el art. 1º del RPC.

10 Detectada una eventual irregularidad por compensaciones con operaciones posteriores, dependiendo de la “sustancia” de las mismas y su nivel de vinculación o no con la operación principal de importación, la situación podría dar lugar a la aplicación sólo del RPC o las infracciones del CA, situación que dependerá de las características de tales operaciones colaterales, es decir de la casuística de cada situación.

⁴⁷ Podrá tratarse de operaciones reales o ficticias vinculadas con otorgamiento de financiaciones, derechos, o prestaciones de servicios.

DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS IMPORTADORES EN LAS NORMAS DE VALORACIÓN DEL GATT

Gustavo Zunino

I. Las normas de valoración. Alcance y prevalencia en caso de contradicción

El punto de partida de este trabajo es que la determinación del valor imponible depende de un procedimiento reglado, que debe realizarse con sujeción a los procedimientos y técnicas previstas en las normas jurídicas que integran el sistema. Destaca Pablo González Bianchi que “no existe al respecto discrecionalidad técnica de la administración (o sea la posibilidad de optar entre dos o más soluciones, todas ellas jurídicamente válidas). Podrá a lo más hablarse en ciertos casos de una cierta indeterminación del concepto de “Valor en aduana”, pero para llegar a su determinación, el camino jurídico está estrictamente marcado por la ley”¹

Sentado lo anterior para el examen y desarrollo del procedimiento de determinación del valor, resulta esencial conocer los derechos de los administrados en el sistema de valoración del GATT.

Inicialmente pensamos referirnos al “Código de Valoración del GATT” como un todo, pero observamos que la mayoría de los autores identifican exclusivamente a dicho código con el “Acuerdo para la aplicación del artículo VII del GATT”, lo que excluiría las normas del Acuerdo del GATT que en realidad resultan también aplicables. La alusión genérica a las normas del GATT anuncia que nos estamos refiriendo al sistema de valoración previsto en el propio GATT 1994 (en lo sucesivo “**GATT**”) y en el Acuerdo para la aplicación del artículo VII de dicho GATT (en lo sucesivo “**AV**”).

Antes del desarrollo de la cuestión conviene tener presente dos cuestiones metodológicas:

a) Que en caso de incompatibilidad entre las normas del GATT y las del AV, se debe entender que prevalecen la de este último²

b) Que el término “derecho” se utiliza en este trabajo en la acepción corriente y amplia, comprensivo de las garantías y, cuando ellos proceden, de los principios de interpretación a favor de los administrados y contribuyentes.³

II. Los derechos de los administrados en las normas del GATT y la Definición de Valor del Consejo de Cooperación de Bruselas. Comparación

La adopción casi universal del Código de Valoración del GATT a partir del 1 de enero de 1995 fue de singular importancia y significó para muchos países la sustitución de las normas de la Definición de Valor del Consejo de Cooperación Aduanera.

² Nota General Interpretativa 1, A, GATT 1994.

³ Una parte de la doctrina constitucional y tributaria, diferencia las garantías de los derechos, entendiendo que las primeras son los instrumentos establecidos para la salvaguarda de los derechos. Ver BADENI, Gregorio. “Tratado de Derecho Constitucional”, Tomo II, pág. 785. La Ley. Buenos Aires, 2004. En la carta de los derechos del contribuyente latinoamericano elaborado por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), se los diferencia de la siguiente manera: “1.1. ...el término derechos de los contribuyentes se entenderá como los ámbitos de protección con un contenido sustancial, que pueden adoptar las fórmulas de derecho fundamental, derecho subjetivo público o garantía institucional. Se corresponden con un deber de tolerancia o con un deber activo de la Administración o del Estado que ha de ser reclamable a través de recursos, acciones o vías de impugnación...1.2 ... el término garantías se entenderá como las medidas sustantivas y procesales orientadas a hacer efectivos los derechos y garantías. Incluye las formas de defensa y efectividad de los derechos públicos subjetivos (derechos públicos reaccionales).

¹. Universidad de Montevideo, *El valor en aduana. La Valoración de las mercaderías en el sistema GATT/OMC*, Facultad de Derecho. Primera Edición. Montevideo, 2003, pág. 44/45.

En la República Argentina la definición de valor de Bruselas tuvo una vigencia importante, pues había regido durante veintiséis años, desde 1961 (decreto 8158/1961, luego sustituido por la ley 17.352 de 1967) hasta el 1 de enero de 1988 (ley 23.311 y Decreto 1026/1987), en que comenzó la aplicación exclusiva a la valoración aduanera del GATT, primero bajo las reservas de del Protocolo de la ley de adhesión 17.799, por el que se limitó aplicar la parte II del GATT "en la medida compatible con su legislación existente a la fecha del Protocolo". La parte II del GATT cuya aplicación quedaba reservada a la compatibilidad de la legislación vigente, comprendía a casi todas las cuestiones tributarias aduanas (trato nacional a las mercaderías importadas en materia tributaria; derechos antidumping; derechos compensatorios; valoración aduanera, salvaguardias, entre otras). Dichas reservas quedaron anuladas con la entrada en vigencia del artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional de 1994 al disponer la prevalencia de los tratados por sobre las normas internas y también por la ratificación del Acuerdo de Marrakesh que entró en vigencia el 1 de enero de 1995, por el cual no se permitieron reservas en los instrumentos de ratificación a las normas del GATT.

Desde el punto de vista conceptual la adopción en el año 1961 de la Definición de Valor de Bruselas, debió significar la aplicación del valor real como base imponible de los derechos de importación. Ello para ser coherente con el artículo VII del GATT que, precisamente, postula la aplicación del valor real de la mercadería y prohíbe la utilización de valores arbitrarios o ficticios. Desde el punto de vista doctrinario los trabajos precursores de Mario Alsina y de Juan José Sortheix, demostraban la importancia de la definición y su relevancia en el comercio exterior.

Daniel Zolezzi destaca que nunca se había reunido tal número de naciones alrededor de una ley común sobre la valoración de importación y que el sistema de Bruselas no desatendía la realidad mercantil, pues en la Nota Interpretativa 5 a su artículo 1, se preveía que cuando las mercaderías

importadas eran objeto de una venta bona fide, su precio constituía una indicación aceptable para la determinación del valor.⁴

Sin embargo, en la aplicación práctica de la normativa por la administración aduanera prevaleció un criterio que opacó en muchos casos la prevalencia del valor real, para dejar lugar a la aplicación del valor teórico determinado, con abandono de los valores reales de las mercaderías de importación. Se lo llamó la "noción teórica" del valor en aduana, puesto que era el "precio que se estima pudiera fijarse para " las mercancías importadas "...como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro".

La necesidad de adecuar la operación real a una compraventa teórica o ficticia, progresivamente dio lugar a determinaciones de valor que eran el resultado de una abstracción.

Una hipótesis que podría explicar el desfasaje entre teoría y praxis es que, como ya dijimos, la adhesión al GATT por la Argentina se hizo con las reservas, que entonces eran admitidas y que desaparecieron luego del Acuerdo de Marrakesh de 1994. Precisamente en el Protocolo de Adhesión de la Argentina de la década del sesenta, se dejó constancia que las disposiciones del Acuerdo se aplicarán a título provisional y bajo reserva: b) la parte II del Acuerdo General en la medida compatible con su legislación existente en la fecha del presente Protocolo". El artículo VII del GATT integra la parte II del GATT (artículos III a XXIII) y es posible que haya prevalecido una interpretación libre sobre la definición teórica, con olvido de las otras disposiciones.

La otra explicación que podría darse es que la Definición de Valor puso el énfasis en las facultades de las administraciones aduaneras para determinar la base imponible, en base a una compraventa ideal, en la que el pago del precio de la mercadería era la única prestación

⁴ ZOLEZZI, Daniel, *Valor en Aduana (Código Universal de la O.M.C.)*, 3ª Edición, actualizada y ampliada, Thomson Reuters, Buenos Aires, 2022, pág. 9.

del comprador a favor del vendedor. Dado el énfasis puesto a ese aspecto de la definición, las aduanas debían tener facultades para “recalificar” o “readecuar” la compraventa concreta entre el exportador y el importador y elaborar o crear una compraventa teórica, redefiniendo el precio real por uno teórico.

Es posible recordar algunas situaciones muy frecuentes que se produjeron en el ámbito de la valoración. Así, cuando el importador local hacía publicidad en la que figuraba la marca extranjera de los productos o prestaba un servicio de garantía técnica por los bienes que vendía, la Aduana aducía que los gastos en publicidad o los costos de las garantías por los importadores evidenciaban que no se daba el supuesto exigido por la definición de compraventa, ello porque el pago del precio no era la única obligación del comprador con el vendedor.

El argumento de la aduana sencillamente expresado era el siguiente: a) el importador realiza una publicidad o presta garantía técnica que beneficia a una marca que no es de su propiedad; b) de no haber existido esas acciones por el importador, las habría realizado el exportador a su costo, lo que seguramente habría hecho subir los precios, c) y por tanto si fueron asumidas por el importador, se presume que debió obtener un descuento no admisible en el precio de venta y se presume también que el precio de venta a terceros importadores que no realizaban publicidad ni daban garantía debían ser mayores. Como consecuencia de esa presunción, los gastos de publicidad y garantía de los productos importados debían sumarse al precio de venta para la determinación del valor imponible de los derechos aduaneros.⁵

Con apoyo en esta doctrina, se aplicaron muchos ajustes a empresas vinculadas y también a simples distribuidores aunque no fueran exclusivos, como ocurrió por ejemplo con los importadores de electrodomésticos y

equipos de oficina, que fueron afectados severamente [ver, entre otras, las sentencias del Tribunal Fiscal en “Bruno Hermanos SC y otro”, expte. 2841-A, del 26 de mayo de 1982; “Fravega SA”, expediente 4988 A, del 30 de abril de 1986, “Prodesca”, Expte. 3419 A, sentencia del 20 de mayo de 1996, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal y Contencioso Administrativo en “Enrique Udenio y Cía. S.a. s/ Recurso Tribunal Fiscal (Aduana)” sentencia del 18 de octubre de 1984]. Incluso se llegó a sostener que los gastos de publicidad deben incluirse en el valor en aduana de las mercaderías por estimarse destinados al público en general, aunque la importadora no fuese distribuidora exclusiva y los realizara por su propia voluntad y no por obligación contractual [TFN, sentencia del 8 de septiembre de 1986 en “Bruno Hnos. S.L. (en liquidación)”, expte. 4516 A].⁶

La litigiosidad en la materia fue muy grande no solo por la dificultad en si misma de la cuestión, sino también porque los resultados de esos ajustes de valor, eran comunicados muchos años después de realizadas las importaciones, lo que generaba inseguridad a la actividad empresarial, que no podía prever con anticipación cuales serían los costos finales de su importación. A título de ejemplo en la causa “S.A.I.C.A Sociedad Argentina Industrial y Comercial Automotores SRL”, sentencia del 22 de junio de 1982, se estableció que un “valor normal” establecido para un determinado año, también se aplicase para las importaciones realizadas en dos ejercicios anteriores.

También fue un incentivo a la litigiosidad el alto porcentaje de ajuste al valor de importación que se pretendió aplicar. Fueron frecuentes los niveles superiores al 50% del valor de importación a los cuales se aplicaban derechos de importación muy superiores a los que hoy rigen en la región. En la sentencia dictada en la causa Xerox Argentina ICOSA,

⁵ Ver sobre la cuestión de la publicidad el trabajo de Daniel ZOLEZZI “*Algo más sobre la publicidad de lo importado y el valor en aduana*”, publicado en “Guía Práctica de Comercio Exterior y Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero”, Número 455 del día 15 de Junio de 2022, pág. 3.

⁶ La jurisprudencia citada en este apartado, puede consultarse en “Jurisprudencia Aduanera” de las Dras. Susana Lía SILBERT, Silvia A. CRESCIA y Cora M. MUSSO. Editadas en Buenos Aires por la Guía Práctica del Exportador e Importador, años 1988 (Tomo I); 1989 (Tomo II) y 1992 (Tomo III).

Expte. 1340 A, sentencia del 18 de septiembre de 1986, podemos examinar la forma que a criterio del juzgador debía aplicarse un ajuste del 226,99% sobre el valor CIF de determinados productos. En otro trabajo tuve oportunidad de recordar que cuando la República Argentina adhirió al GATT a fines de los sesenta eran frecuentes los derechos de importación al 100% del valor CIF y citaba el caso más alto de los encendedores que tenían previsto un derecho de importación del 300%. La combinación entre ajustes de valor y altísimas alícuotas ad valorem conducían a resultados absurdos e incompatibles con la realidad comercial.

En muchos casos el Tribunal Fiscal de la Nación y la Justicia debieron atemperar los criterios de las resoluciones administrativas, con el fundamento que no debía prescindirse de que la Definición de Valor establecía que la determinación del valor normal sobre una compraventa teórica en condiciones de libre competencia, también implicaba la necesidad de una investigación de los precios corrientes en el momento de la compraventa.

El procedimiento que en la práctica se llevaba a cabo para la determinación del valor era fundamentalmente inquisitivo y los importadores se limitaban a suministrar la información que requería la Aduana, sin perjuicio del derecho de apelar con efecto suspensivo la determinación suplementaria de derechos que pudiera realizarse, lo que resultaba de las normas locales y eventualmente del artículo X del GATT (aunque al menos en la República Argentina las normas de los tratados se encontraban en igualdad de paridad con las locales).

El Código de Valoración por el contrario prevé una participación activa de los contribuyentes en el procedimiento de determinación del valor en aduana y les garantiza el ejercicio de ejercer los derechos que trataremos de enumerar y describir en este trabajo, pero al mismo tiempo establece un procedimiento reglado para la determinación del valor a las autoridades aduaneras, que limita la discrecionalidad que permitía el anterior sistema.

III. La garantía de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración

El sistema del GATT acuerda a los importadores el derecho a exigir que el sistema de valoración tenga las cualidades exigidas en el título, lo que significa por la negativa el derecho a interponer los reclamos correspondientes si se utilizan procedimientos de determinación discriminatorios, arbitrarios o que se busque con ellos un objetivo distinto a cumplir las normas de valoración. Un acto es arbitrario cuando ha sido establecido por voluntad o capricho de su autor, sin un fundamento legal ni razonamiento jurídico suficiente.

Los principios expuestos del sistema de valoración resultan por un lado de la exigencia impuesta por el artículo X del GATT y también por los fundamentos del AV.. Los procedimientos de comprobación de valor deben ser uniformes para asegurar la aplicación de un mismo método ante idénticas circunstancias; deben ser equitativos e imparciales para brindar un trato igual a todos los importadores; deben resguardar el principio de neutralidad porque que el procedimiento debe ser empleado exclusivamente para la determinación del valor aduanero, sin perseguir otros fines encubiertos, como podría ser un encarecimiento o el desaliento de las importaciones, por la exigencia de garantías costosas con tiempos indeterminados de permanencia.

El derecho a oponerse a la discriminación de valores basada en el origen de los bienes, resulta del penúltimo párrafo de la exposición de motivos del AV. Por otra parte se trata de la aplicación concreta del principio general básico y fundacional del GATT, que estableció la prohibición de discriminar en el tratamiento entre los bienes de distintos orígenes entre sí y de éstos con los bienes nacionales (GATT, art. III,1,2 y 4).

IV. Derecho del importador a exigir del servicio aduanero la adopción del valor real de la mercadería y a rechazar los valores arbitrarios o ficticios

El artículo VII, 2 del GATT garantiza que el valor que se utilice para la liquidación de los

tributos a la importación sea el “real”, es decir, el precio al que en el tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, dicha mercadería o una similar son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia y en cantidades comparables.

Por su parte la Nota al precepto aclara que el valor real puede estar representado por el precio en factura, al que se adicionarán los gastos y ajustes derivados de descuentos inadmisibles. Textualmente dispone que “Estaría en conformidad con el artículo VII presumir que el “valor real” puede estar representado por el precio en factura, al que se agregarán todos los elementos correspondientes a gastos legítimos no incluidos en dicho precio y que constituyan efectivamente elementos del “valor real”, así como todo descuento anormal, o cualquier otra reducción anormal, calculado sobre el precio corriente de competencia.”

Se oponen al valor real los que son ficticios, aquellos que no existen en el mercado y que son el resultado de una invención, de una decisión ajena a la realidad..(Nota al artículo VII, párrafo II)

Se encuentra también prevista en el Preámbulo del Acuerdo para la aplicación del artículo VII del GATT, en el que se reconoce de manera expresa:

“(…) la necesidad de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios;…

(…) que los procedimientos de valoración deben ser de aplicación general, sin distinciones por razón de la fuente de suministro;”

La restricción a la utilización de valores ficticios también se encuentra en el artículo 7 del AV 2, que dispone que el valor en aduana determinado según el presente artículo no se basará en:

a) el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;

b) un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles;

c) el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;

d) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6;

e) el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación;

f) valores en aduana mínimos;

g) valores arbitrarios o ficticios.

El derecho del importador a que se considere el “valor real” y la prohibición de la adopción de valores arbitrarios o ficticios, es la contracara por la negativa de la afirmación que campea en todo el marco del GATT según el cual la aplicación de las normas debe hacerse de modo imparcial, razonable y uniforme (art. X, 3, a)

V. Derecho del administrado a la confidencialidad de los datos que suministra en el procedimiento de determinación del valor (art.10)

El derecho al tratamiento confidencial de la información brindada por el importador en el procedimiento de determinación del valor está previsto en el artículo 10 del AV, que establece la prohibición a la administración divulgar la información recibida, salvo la autorización expresa brindada por el interesado o que su revelación haya sido dispuesta en el curso de un procedimiento judicial.

La confidencialidad de la información también se encuentra garantizada por varios de los acuerdos aprobados en 199 (a título de ejemplo: antidumping, antisubvenciones y pedido de salvaguardas, entre otros).

A tenor de la redacción del artículo 10 el carácter “confidencial” de una información resulta de su propia “naturaleza” (sic acuerdo de valor) o por pedido expreso del importador o por la persona que suministre la información.

En el mismo sentido, el Código Aduanero de la Unión Europea (Reglamento No 952/2013 del Parlamento Europeo del 9 de octubre de 2013), dispone en el artículo 12, que toda

información obtenida por las autoridades aduaneras en el desempeño de sus funciones que sea confidencial por naturaleza o que se haya facilitado con ese carácter estará protegida por el deber de secreto profesional”, aunque por supuesto prevé las excepciones usuales (consentimiento del interesado o requerimiento judicial) y también otra excepcional como es la posibilidad de compartirla con las autoridades aduaneras de otras jurisdicciones cuando exista un acuerdo de cooperación en la materia.

Para algunos autores el primer supuesto, que podríamos denominar de confidencialidad objetiva, regiría con independencia del pedido concreto del interesado y se produciría cuando la divulgación de la información podría producir un perjuicio para la persona que proporcionó la información o una ventaja para un competidor. La Comisión Nacional de Comercio Exterior de la República Argentina, estableció una lista de supuestos de información y las calificó de pública, confidencial de oficio, confidencial por su naturaleza sensible o reservada o aceptada como confidencial cuando existen causas especiales que lo justifiquen. Si bien esta clasificación resultó de la experiencia de los casos de dumping y subvenciones, resulta útil en todos los casos, aunque se pueda controvertir la ubicación de la información en cada categoría.⁷

En la Argentina rige también el artículo 11 del Decreto 1026/1987 que dispone que : “cualquier información de naturaleza confidencial o que se suministre con tal carácter, a efectos de valoración en aduana, será tratada como estrictamente confidencial por las autoridades aduaneras, quienes no la divulgarán sin la expresa autorización de la persona o del Gobierno que la haya facilitado, salvo en la medida en que pueda ser necesario revelar la información en el marco de procedimientos judiciales.”

La Ley Nº 24.766 prevé que las personas físicas o jurídicas pueden impedir que la

información que esté legítimamente bajo su control se divulgue a terceros o sea adquirida o utilizada por terceros sin su consentimiento de manera contraria a los usos comerciales honestos, cualquiera sea el medio en que obre.

El derecho a la confidencialidad de la información suministrada, lleva implícita la necesidad de una autolimitación por la Administración en el alcance que los datos requeridos por la administración en tanto y cuanto sean útiles para la finalidad exclusiva de determinación del valor. También como contrapartida del derecho existe la obligación de la Administración de adoptar las medidas necesarias para asegurar ese derecho.

Otras normas de la legislación prevén el secreto fiscal (art. 101, ley 11.683 T.O por decreto 821/98); el bancario (art. 39, ley 21.526) y el Código Penal en el Capítulo III contiene varias figuras relacionadas con la violación de secretos y la privacidad.

En materia fiscal la Corte Suprema ha convalidado la protección del secreto de las informaciones brindadas por el contribuyente, de modo que no puedan ser usadas en su contra. Tiene dicho que el sentido de la previsión es llevar tranquilidad al ánimo del contribuyente, con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que se formule ante la DGI será secreta, tratándose de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública, habiéndose atenuado por el Tribunal el rigorismo de la prohibición en los casos en que el propio autor, en cuyo interés se estableció el secreto de las manifestaciones, es quien pide o consiente expresamente que se traigan como prueba en el juicio contra terceros, sus propias declaraciones presentadas ante el organismo fiscal.⁸

VI. La previsibilidad del valor. Derecho a conocer con un grado razonable de exactitud el valor en aduana.

La previsibilidad del valor que determinará la Aduana es una garantía del importador que

⁷ Ver Guía de Confidencialidad en <https://www.argentina.gob.ar/cnce/procedimientos/confidencialidad>

⁸ Fallos: 344:1411; 343:1663; 335:1447; 248:628

está prevista en el artículo VII. 5 del GATT, al establecer que “los criterios y los métodos para determinar el valor de los productos sujetos a derechos de aduana o de otras cargas o restricciones basados en el valor o fijados de algún modo con relación con éste, deberían ser constantes y dárseles suficiente publicidad para permitir a los comerciantes calcular, con un grado razonable de exactitud, el valor en aduana”.

Esta garantía no se opone a ninguna de las normas del AV y por tanto debe considerarse vigente.

Por otra parte, los principios de publicidad y de transparencia de los actos de gobierno son esenciales para la vigencia de los derechos de los ciudadanos. El derecho a la información sobre el accionar de los órganos estatales se considera un derecho humano fundamental resguardado en la Argentina por los artículos 1, 14, 16, 31, 32, 33 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional (Fallos 335:2393).

La aplicación de este principio requiere por un lado al órgano de aplicación examinar cuál es la conducta seguida por la Aduana respecto a una cuestión de valor determinada, especialmente cuando se trata de métodos para la determinación del valor que no son aplicados usualmente o cuando se refieren a investigaciones retroactivas sobre los precios de las importaciones o cuando la conducta previa de la administración aduanera no hacía presumible la resolución final adoptada.

La cuestión se entronca con un caso muy conocido, como es el ajuste retroactivo al valor que dispuso la Aduana Argentina para las importaciones de películas realizadas durante los cinco años anteriores. En ese caso y en virtud de las dificultades técnicas que encontraba la Aduana para aplicar los métodos sucesivos de valoración por la especialidad de estos bienes, dispuso que procedía el método del artículo 7 del AV que, como es sabido, autoriza a determinar el valor “según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales” del Acuerdo.

Cuando se examinan los antecedentes aparece con evidencia que la Aduana y los importadores habían adecuado su conducta a un sistema de declaración del valor durante

años (por lo menos desde el año 1998 y hasta el año 2005), pues tanto la totalidad de los importadores como la propia Aduana habían establecido que el valor de la película era el del soporte físico en que se transportaba. Los contratos que unían a los distribuidores de films con las productoras preveían generalmente el pago por los primeros de un importe global por un determinado número de películas, que no era tenido en cuenta a los efectos de las declaraciones de valor.

En el año 2005, la Aduana volvió a revisar las importaciones realizadas en los años anteriores, con costos tributarios cerrados por el importador de acuerdo con el criterio fiscal entonces vigente ya que se trataba de una situación general de todas las empresas. En ese año, la Dirección General de Aduanas dictó normas relacionadas con la exigencia de acompañar los contratos que supongan el pago de cánones (Nota Externa 12, BORA del 12/6/2005), previendo que en las importaciones anteriores a su vigencia, las oficinas aduaneras debía exigirlos (arts. 1 y 4 de la citada Nota Externa). El reclamo tributario se produjo a fines del 2005 y afectó a las importaciones realizadas durante los cinco años anteriores.

El método del artículo 7 aplicado, exige que sea acorde o compatible con los Principios que preceden al Acuerdo, entre ellos, conseguir “una mayor uniformidad o certidumbre” con métodos basados en criterios “sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales”. Pues bien, la aplicación de un método como el referido, después de cinco años de realizadas las importaciones y cuando nada hacía prever su aplicación significa que no se respetó la garantía del artículo VII.5 del GATT que exige que se trate de criterios constantes, a los que debería “dársele suficiente publicidad para permitir a los comerciantes calcular, con un grado razonable de exactitud, el valor en aduana”.

VII. Derecho del importador vinculado a conocer las razones por las que el servicio aduanero considera que la vinculación influyó en el precio.

El artículo 1, numeral 2, establece que la administración aduanera debe comunicar al importador las razones por las cuales considera que la vinculación con el exportador ha tenido influencia en la determinación del precio. El importador podrá pedir que se acepte el valor de transacción cuando demuestre que el precio declarado se aproxima mucho a otros valores corrientes y aceptados por la Aduana.

Esta disposición es complementada por la nota interpretativa que en lo que al procedimiento respecta establece que si la Administración de Aduanas no pueda aceptar el valor de transacción sin recabar otros datos, deberá dar al importador la oportunidad de suministrar la información detallada adicional que pueda ser necesaria para que aquélla examine las circunstancias de la venta. A este respecto, y con objeto de determinar si la vinculación ha influido en el precio, la Administración de Aduanas debe estar dispuesta a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, entre ellos la manera en que el comprador y el vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales y la manera en que se haya fijado el precio de que se trate.

También aclara la nota que se debe ofrecer al importador de transacción se aproxima mucho a un valor previo a la aduana y que, por lo tanto, es aceptable a los efectos de satisfacer uno de los criterios previstos en el apartado de información suficiente para considerar, sin perjuicio de satisfacer uno de los criterios establecidos en el artículo 1, numeral 2, que el importador que demuestre la satisfacción de tal criterio.

VIII. Derecho al menor valor en los casos de mercadería idéntica o similar

Cuando las mercaderías se valúen por el método del valor de la mercadería idéntica o similar y existiese más de un valor de transacción el importador tiene el derecho y la Aduana el deber de aplicar el más bajo de los posibles. (Artículos 2 y 3).

IX. Derecho a recibir de la Aduana una comunicación por escrito sobre el método seguido para la determinación

El artículo 16 del AV dispone expresamente que “previa solicitud por escrito, el importador tendrá derecho a recibir de la Administración de Aduanas del país de importación una explicación escrita del método según el cual se haya determinado el valor en aduana de sus mercancías.”

X. Derecho al recurso contra el acto de determinación del valor

Se encuentra previsto en el artículo 11 del AV en los siguientes términos:

1. En relación con la determinación del valor en aduana, la legislación de cada Miembro deberá reconocer un derecho de recurso, sin penalización, al importador o a cualquier otra persona sujeta al pago de los derechos.

2. Aunque en primera instancia el derecho de recurso sin penalización se ejercite ante un órgano de la Administración de Aduanas o ante un órgano independiente, en la legislación de cada Miembro se preverá un derecho de recurso sin penalización ante una autoridad judicial.

3. Se notificará al apelante el fallo del recurso y se le comunicarán por escrito las razones en que se funde aquél. También se le informará de los derechos que puedan corresponderle a interponer otro recurso.

La nota interpretativa al artículo 11, aclara lo siguiente:

1. Aunque en primera instancia el recurso se pueda interponer ante un órgano superior de la Administración de Aduanas, en última instancia el importador tendrá el derecho de recurrir ante una autoridad judicial.

2. El concepto "sin penalización" significa que el importador no estará sujeto al pago de una multa o a la amenaza de su imposición por el solo hecho de que haya decidido ejercitar el derecho de recurso. No se considerará como multa el pago de las costas judiciales normales y los honorarios de los abogados.

Sin embargo, las disposiciones del artículo 11 no impedirán a ningún Miembro exigir el pago íntegro de los derechos de aduana antes de la interposición de un recurso.

Es la aplicación concreta a la valoración aduanera del principio más general planteado

en el artículo X, numeral 3 del GATT, dispone:

“b) Cada parte contratante mantendrá, o instituirá tan pronto como sea posible, tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos destinados, entre otras cosas, a la pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras. Estos tribunales o procedimientos serán independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas, y sus decisiones serán ejecutadas por estos últimos y regirán su práctica administrativa, a menos que se interponga un recurso ante una jurisdicción superior, dentro del plazo prescrito para los recursos presentados por los importadores, y a reserva de que la administración central de tal organismo pueda adoptar medidas con el fin de obtener la revisión del caso mediante otro procedimiento, si hay motivos suficientes para creer que la decisión es incompatible con los principios jurídicos o con la realidad de los hechos.”

En la República Argentina las normas de procedimientos vigentes posibilitan la apelación de la estimación del valor efectuado por la aduana recién cuando se practica la determinación tributaria, sin necesidad de pagar o depositar el importe reclamado por el servicio aduanero aunque en muchos casos procederá el otorgamiento de una garantía (arts. 453, 1053, 1058 y 1132 del Código Aduanero). El efecto suspensivo de la impugnación o recurso se produce hasta la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, ya que la apelación contra sus sentencias se concede al solo efecto devolutivo.

La Opinión Consultiva 17.1 aclara que la expresión “sin penalización” a que se refiere el artículo 11 es la garantía de que no se aplicará sanción alguna por el hecho de la interposición del recurso, pero no impide que las administraciones de aduana puedan imponer multas o penalidades en caso de fraudes o infracciones.

XI. Garantía de publicidad de las normas (art. 12)

“Las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de aplicación general destinados a dar efecto al AV serán publicados por el país de importación de que se trate con arreglo al artículo X del GATT de 1994.

XII. Posibilidad de retirar las mercaderías bajo el régimen de garantías (art. 13)

Si en el curso de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas resultase necesario demorar la determinación definitiva de ese valor, el importador de las mercancías podrá no obstante retirarlas de la Aduana si, cuando así se le exija, presta una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado que cubra el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías. Esta posibilidad deberá preverse en la legislación de cada miembro.

En la República Argentina el régimen de garantía está previsto en el artículo 453 del Código Aduanero y en sus normas reglamentarias, se trata de una previsión razonable para asegurar la protección de la renta fiscal, en aquellos casos que la revisión aduanera lo considera adecuado.

Conjuntamente existe en la Argentina un sistema especial de exigencias de garantías en materia de valoración aduanera, cuando se realicen importaciones de mercaderías a precios inferiores a los valores criterios de importación establecidos para ciertas mercaderías. Si bien no constituyen precios oficiales, cuando el valor preventivo es alto con relación a los valores internacionales, generan sobrecostos para los importadores y actividades burocráticas ineficientes⁹. Este sistema de control y garantías se encuentra regulado actualmente por la Resolución General AFIP 2730/2009, que amplió las garantías admisibles anteriormente restringidas solo al dinero efectivo, lo que constituía una clara medida de efecto

⁹ Ver COTTER, Juan Patricio, “El control del valor en aduana y los valores criterios”, en AAEEF, II Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, Errepar, Buenos Aires, 2009, pág. 319.

equivalente a un aumento de derechos, por un monto similar a la depreciación monetaria y a la indisponibilidad de la moneda¹⁰ Bajo este sistema las destinaciones definitivas de importación para consumo en las que se declaren valores por debajo del valor criterio de carácter precautorio establecido por esta Administración Federal serán seleccionadas en forma informática y cursarán -en todos los casos- por el Canal Rojo Valor con la constitución previa de garantía, por la diferencia de tributos entre el importe pagado y el importe que surja de considerar el respectivo valor criterio. Solo se concede el libramiento a plaza, después que se hubiese constituido dicha garantía.

XIII. Garantía de que se aplicarán los principios de contabilidad generalmente aceptados

El Acuerdo de Valor entiende que *los principios de contabilidad generalmente aceptados* son aquellos sobre los que hay consenso reconocido o que gozan de un apoyo sustancial y autorizado, en un país y en un momento dado, para la determinación de cuales recursos y obligaciones económicas deben registrarse como activo y cuáles como pasivo, así como los cambios del activo y del pasivo que deben registrarse y como debe medirse los activos y pasivos y sus variaciones.

Las normas contables en la Argentina son emitidas por la Federación Argentina de

Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), con excepción de las normas contenidas en la Resolución Técnica N° 26 "Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (PyMES)" y de las Resoluciones Técnicas N° 41 y 42, "Aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y entes medianos".

Para las sociedades bajo control de la Comisión Nacional de Valores rigen las Normas Internacionales de Información Financiera, "NIIF"; (IFRS, su acrónimo en inglés), que constituyen el conjunto de estándares internacionales de contabilidad establecidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board -IASB), relacionadas con los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar sobre las transacciones y hechos económicos que afectan a una empresa y que se reflejan en los estados financieros.

XIV. Derechos relacionados con la actividad probatoria

La valoración aduanera no se aparta del principio general del derecho según el cual la carga de la prueba pesa sobre la parte que alega un determinado hecho.

Este principio ha tenido alguna flexibilización, con la aplicación práctica de la doctrina de las cargas probatorias dinámicas, en el sentido que corresponde aportar la prueba a aquella parte que se encuentra en mejores condiciones de producirla, con independencia de que se trate del actor o el demandado.

Corresponde la aplicación de esta doctrina en las controversias sobre el valor de importación, cuando el importador quiere demostrar, entre muchos otros casos, que sus precios se "aproximan mucho" (sic, art. 1, AV) a los de mercaderías idénticas o similares. En esta hipótesis quien tiene el registro total de los precios de importación, cantidades,

¹⁰ Deben destacarse en tal sentido, las medidas cautelares dictadas a favor de los administrados por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, causas N° 5.913/2009 "Córdoba Bulones SA y otro -inc med c/ EN-DGA (Partida 7318.15.00) s/Medida cautelar (autónoma)", del 21/05/09; N° 24.248/2011 "Córdoba Bulones SA y otro -inc med II c/ EN-DGA-Resol 8357/10 (EXPTE32034/08) s/ Dirección General de Aduanas", del 23/08/2011 y N°39.396/2013 "Incidente N° 2 - Actor: Bulonfer SA Demandado: EN-DGA s/Inc. de Medida Cautelar" del 09/06/2015. 55429/2016/CA1 "VERBATIM ARGENTINA SA c/ EN - AFIP - DGA s/ MEDIDA CAUTELAR (AUTÓNOMA) del 28 de junio de 2017.

condiciones de venta, existencia o no de vinculación, no es el importador sino la propia Aduana. Una situación similar ocurre en las controversias tributarias sobre la legalidad de las tasas, en que el contribuyente alega que no se prestó el servicio y el único modo de resolver la cuestión es que la administración acredite la prestación que da origen al hecho imponible.

La administración aduanera generalmente posee una información de las operaciones en el mercado interno e internacional, más amplia de la que puede tener el importador, tanto como consecuencia de los convenios de intercambio de información, como por su importante acopio de los antecedentes.¹¹

En los procesos tributarios rige el principio de igualdad entre las partes y prevalece la búsqueda de la verdad material, con sujeción a las garantías constitucionales de la defensa en juicio. Las disputas sobre el valor imponible de importación son una especie de ese género y por tanto sometidas a ese principio.

En el curso de un procedimiento de determinación del valor puede el importador recurrir y exigir la agregación de esos antecedentes, en resguardo de los principios procesales expuestos que le permitan llegar al juzgador a una solución justa y adecuada al ordenamiento jurídico, en base a la totalidad de los hechos que puedan tener incidencia en el caso.

La otra cuestión relevante sobre el punto es que el juez competente es quien debería establecer la distribución de las cargas, mediante resolución fundada

En base a este principio el contribuyente responde por los datos de su declaración jurada y tiene la carga de demostrar su veracidad, con los documentos pertinentes. También le corresponde al importador vinculado con el proveedor, demostrar que sus precios de importación se aproximan mucho a los valores criterios establecidos por la

Aduana respectiva (es una carga procesal impuesta por el Artículo 1 del Acuerdo).

Puede considerarse doctrina uniforme del Tribunal Fiscal de la República Argentina aquella que establece que en las actuaciones administrativas corresponde al servicio aduanero agregar y ponderar los antecedentes que justifique el ajuste practicado, de modo que corresponde su revocación cuando no se encuentran agregados los antecedentes en que se funda (entre otras pueden consultarse las siguientes sentencias: "Plax S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Expte. N° 20.754-A, Sala G, 19/03/2012, Guía Práctica de Comercio Exterior N° 226 pág. 31; "Holgado Alejandra Marcela c/ Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Expte. N° 26.456-A, Sala F, 15/02/2012, en Guía Práctica de Comercio Exterior N° 216 pág. 51); especialmente ello es así cuando se recurre al método de valoración de mercaderías idénticas o similares previsto en los artículos 2 y 3 del Acuerdo ("Holgado Alejandra Marcela c/ Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Expte. N° 23.552-A, Sala F, 12/12/2011, en Guía Práctica de Comercio Exterior N° 214 pág. 34; "Trans Inter S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Expte. N° 22.393-A, Sala F, 31/10/2011, en Guía Práctica de Comercio Exterior N° 211 pág. 39; "Abraham Juan Alberto c/ Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Expte. N° 15.725-A, Sala F, 07/10/2011, en Guía Práctica de Comercio Exterior N° 210 pág. 58; "Renedo. Marcela Alejandra c/ Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Expte. N° 24.233-A, Sala F, 15/11/2011, en Guía Práctica de Comercio Exterior N° 212 pág. 30)

Como contrapartida el artículo 17 del Acuerdo establece que ninguna de sus disposiciones podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información o declaración presentada a los efectos de la valoración aduanera. A su vez, esta facultad aduanera tiene su correlato en la obligación de los importadores a responder los

¹¹ Ver voto del Dr. Horacio Segura, en la sentencia de la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación "ELSE S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación, Expediente 27.649-A, sentencia del 22 de noviembre de 2011)

requerimientos y pedidos de información que el órgano estatal le pida. El párrafo 6 del Anexo III del Acuerdo dispone:” El artículo reconoce por tanto que pueden realizarse investigaciones con objeto, por ejemplo, de comprobar si los elementos del valor declarados o presentados a las autoridades aduaneras en relación con la determinación del valor en aduana son completos y exactos. Los Miembros, **con sujeción a sus leyes y procedimientos nacionales, tienen el derecho de contar con la plena cooperación de los importadores en esas investigaciones.**”

El artículo 17, se integra para su aplicación con la Decisión 6.1 del Comité de Valoración, dictada por recomendación del Comité de Negociaciones Comerciales de la OMC, que estableció los siguientes principios:

a) cuando la administración de aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba del valor, *podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8;*

El hecho de que el precio declarado por el importador sea más bajo que los declarados para mercaderías idénticas no es motivo suficiente para justificar el rechazo del valor de transacción, ni la aplicación de alguno de los métodos secundarios de valoración, sin perjuicio de disponer el llamado de consultas y pedidos de informes (opinión Consultiva 2.1 “Aceptabilidad de un precio inferior a los precios corrientes de mercado para mercaderías idénticas”).

En la República Argentina la Resolución General AFIP 2730/99, establece criterios similares cuando los “importadores cuyas destinaciones hayan sido alcanzadas por el Canal Rojo Valor con constitución de garantías, deberán proporcionar a las áreas de valoración una explicación complementaria y elementos de juicio relacionados con el importe total efectivamente pagado o por pagar por la mercadería importada y justificar

las razones de mercado o de otra índole que hayan podido lícita y razonablemente motivar el precio pactado, dentro de los QUINCE (15) días hábiles administrativos posteriores a la entrega a plaza de la mercadería, considerándose a tal efecto notificados desde la fecha de retiro de la misma.” Lo mismo ocurre con las restantes importaciones y la Aduana invoque que tiene motivos para dudar de la veracidad o exactitud de sus datos o de los documentos presentados como prueba del valor declarado.

En las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación se pueden encontrar algunos principios pacíficos relacionados con la actividad probatoria en la materia, entre los que corresponde citar los siguientes:

a) Corresponde a la Aduana exponer los fundamentos del rechazo del valor y cuando ello ocurre se produce una inversión de la carga de la prueba y corresponde al importador justificar la procedencia del valor que declaró (Voto del Miguel Nathan Licht, en “ELSE S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación, Expediente 27.649-A, Sala G).

b) Para ello es necesario que la Aduana fundamente y demuestre las razones en las que se basa su impugnación. En tal sentido, se rechazó el criterio aduanero cuando no se aclaró el motivo por el cual se desestimó la aplicación del valor de transacción o de la mercadería idéntica; cuando los precios objetados de una importación se compararon con los registrados en otro año de otro año y tampoco agregó las destinaciones que sirvieron de base de comparación, impidiendo comprobar si es mercadería similar, el nivel comercial de la venta, el fabricante, su origen y la cantidad; todos elementos que influyen en la determinación del precio (voto del Dr. Juan Manuel Soria, en los autos caratulados: “COTO C.I.C.S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”, Expte. N° 27.504-A; sentencia del 18 de agosto de 2022. Sala E).

De igual manera estableció el Tribunal que la omisión de adjuntar los antecedentes tenidos en cuenta por el servicio aduanero, y no encontrándose los parámetros previstos por el Acuerdo impide tener por válido el ajuste de valor practicado por la Aduana (Voto del Dr. Héctor Hugo Juárez en la sentencia

dictada en "CENCOSUD SA c/ DGA s/ recurso de apelación", expte. no 28.501-A, sentencia del 4 de septiembre de 2022, Sala E). También la misma Sala E, voto de la Dra. Cora M. Musso en la sentencia dictada en Cesce Argentina SA Seguros Créditos y Garantías c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación", Expte. Nro. 36.606-A, sentencia del 19 de agosto de 2022.). También la Sala F estableció que no es válido para justificar el apartamiento del valor de transacción a la cita de un despacho de importación, que no fue agregado a las actuaciones administrativas, ni acompañado ante el Tribunal Fiscal (voto de los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, en "COTO C.I.C.S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación", expediente n° 37.033-A, sentencia del 17 de marzo de 2022' y en fecha más reciente en "ESTABLECIMIENTOS VITIVINÍCOLAS ESCORIHUELA SA c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación", sentencia del 13 de julio de 2022).

LOS PROCEDIMIENTOS ADUANEROS EN LOS TIEMPOS ACTUALES

Juan Patricio Cotter

I. Introito

El procedimiento administrativo cumple un doble papel tuitivo, al procurar asegurar la eficacia de la gestión administrativa y el pleno respeto de los derechos e intereses individuales.

En materia aduanera, el Código Aduanero ha reglado en detalle los distintos procedimientos administrativos. De manera que, cuanto menos desde lo formal, los administrados encuentran debido resguardo en sus derechos.

Sin embargo, los tiempos que insumen la sustanciación de las actuaciones, no solo ante la administración aduanera sino también ante el Tribunal Fiscal y la justicia federal, nos obliga a pensar o repensar el tema pues como señalaba Seneca "Nada se parece tanto a la injusticia como la justicia tardía".

II. El debido proceso y los principios de celeridad y eficacia

El debido proceso constituye una garantía genérica que supone el establecimiento de un marco procedimental adecuado para que los individuos puedan ejercer de manera eficaz la defensa de sus derechos. Este principio encuentra debida tutela en nuestra Constitución, en la Declaración Universal de Derechos Humanos y en la Convención Americana de Derechos Humanos.

Supone la existencia de un juicio previo, la intervención de un juez natural, la inviolabilidad de la defensa en juicio; y ésta última supone el derecho a ser oído, a ofrecer prueba, a producirla, a controlar su producción y a obtener una decisión fundada.

Entendemos que en los procedimientos aduaneros esta garantía genérica del debido proceso encuentra tutela efectiva, pues en el Código Aduanero se han reglado de manera adecuada los procedimientos. De manera que, cuanto menos de manera formal, se han

garantizado los derechos de los administrados.

Sin embargo, esta tutela legal ha encontrado serias dificultades en relación con la celeridad, eficacia y razonabilidad de los plazos de sustanciación que debe primar en los procedimientos aduaneros.

La garantía de celeridad de justicia está contemplada en la Convención Americana de Derechos Humanos¹, al imponer que el juzgamiento debe ser efectuado en un tiempo razonable, y también se encuentra tutelada en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos², en tanto también dispone que, el juzgamiento, debe realizarse en plazos razonables.

Por otra parte, desde antiguo la Corte Suprema ha considerado que la rápida y eficaz decisión judicial integra la garantía del debido proceso, apoyando tal construcción sobre el mandato preambular de "afianzar la justicia", conjugado con la presunción de inocencia³, el régimen republicano de gobierno⁴ y los mandatos implícitos de la Constitución⁵.

Incluso, más recientemente, también ha señalado que la irrazonable dilación del procedimiento administrativo resulta incompatible con el derecho al debido proceso⁶ y con el principio de juzgamiento en plazo razonable tutelado por la Convención Americana de Derechos Humanos⁷.

De manera que hay consenso, por mandato constitucional y de acuerdo a la mejor doctrina de la Corte, en que los procesos

¹ Convención Americana de Derechos Humanos, art. 7º, inc. 5º) y art. 8º, inc. 1º).

² Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, art. 9, inc. 3º).

³ C. Nac. art. 18

⁴ C. Nac. art. 5º.

⁵ CSJN, 1960, "Gottschalk, Josefina", Fallos 246:86.

⁶ C. Nac. art. 18.

⁷ CSJN, 2012, "Losicer, Jorge Alberto", Fallos 335:1126. En el mismo sentido, CSJN, 2011, "Bossi y García S.A.", Fallos 334:1264.

administrativos –en este caso, aduaneros– deben ser resueltos en tiempos razonables.

En relación a la "duración razonable", la regla general debe ser la adecuación del procedimiento a los plazos legales establecidos, en el caso en el Código Aduanero. Es claro que el funcionario competente debe ser el primer obligado al cumplimiento de la ley y, por lo tanto, al cumplimiento de las obligaciones que emergen de su competencia, en los plazos reglados para su desarrollo. La excepción puede ser la dilación por causas justificadas, pero de ninguna manera la mora puede ser la regla.

Sin perjuicio de lo antes señalado, se ha sostenido que los plazos administrativos en los sumarios administrativos tienen carácter meramente ordenatorios del procedimiento, de modo tal que su incumplimiento no suele acarrear consecuencia alguna⁸.

De manera que volvemos al punto inicial, esto es determinar cuáles son los plazos razonables a cuyo amparo una causa debe ser resuelta. La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha seguido un test de razonabilidad para establecer si se había respetado esta garantía de celeridad. Y en este análisis, no ha considerado los plazos legales, sino más bien se ha inclinado por el análisis concreto de tres factores: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; y c) la conducta de las autoridades competentes.

Treacy⁹ destaca que este test fue primeramente elaborado por la Corte Europea de Derechos Humanos, que ha precisado que debían tomarse en cuenta la complejidad de las cuestiones fácticas o legales que plantea el caso. Además, observó que sólo las demoras imputables al Estado son las que justifican considerar que se violó el principio del juzgamiento en un plazo razonable.

Este test de razonabilidad del plazo en la sustanciación de los procedimientos ha sido considerado para los procedimientos

administrativos por la Corte Suprema en el referido caso *Losicer*, llegando a la conclusión que había mediado mora en la tramitación del sumario por parte de las autoridades administrativas, al comprobar la existencia de prolongados lapsos de inactividad administrativa, comprometiéndose de este modo la garantía del debido proceso.

Cabe advertir, señala Treacy, que posiblemente el hecho de que la Corte acudiera a este test se debiera a que las normas sobre prescripción que contenían la ley aplicable permitían que el procedimiento sumarial pudiera extenderse por un período prolongado, sin incurrir en una violación legal. De este modo, sin cuestionar la interpretación que se había hecho de las causales interruptivas del período de prescripción previstas en la ley, la Corte ha exigido que el procedimiento se desarrolle hasta su conclusión en un plazo razonable. Dicha directriz, destaca el autor, tiene un fin ejemplificador frente a la morosidad administrativa.

Podemos afirmar que los plazos de resolución de los procedimientos aduaneros, en muchos casos no están en condiciones de superar el test de razonabilidad utilizado para medir los plazos de la Administración, por la Corte Europea de Derechos Humanos, la Corte Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Suprema argentina.

De modo que se impone analizar en detalle los institutos y remedios procesales a los cuales podemos acudir para procurar reducir los tiempos de sustanciación de los procedimientos.

III. El recurso de apelación por retardo

La apelación por retardo es un remedio procesal establecido en favor de los administrados, que se encuentran facultados para utilizarlo en los supuestos de manifiesta demora en el dictado de resolución definitiva en los procedimientos de repetición, impugnación y para las infracciones.

En estos recursos, el administrado le solicita al Tribunal Fiscal o Juez que se avoque al conocimiento de la controversia sin necesidad de petición previa al administrador. Admitida

⁸ CNCAF, Sala 4°, 07/04/09, "Butlow, Daniel".

⁹ TREACY, Guillermo, "Los principios supranacionales de Derechos Humanos", en AA VV *Procedimiento Administrativo*, t. I, Directores Pozo Gowland, Halperín, Aguilar Valdez, Lima y Canosa, La Ley, Buenos Aires, 2012, p. 880.

la procedencia formal del recurso o de la demanda, la Aduana pierde competencia para resolver el litigio¹⁰. En este supuesto, se seguirá el procedimiento establecido para la apelación de las resoluciones definitivas o de las demandas contenciosas¹¹.

Resulta un remedio procesal adecuado para los casos de demora manifiesta. En estos casos la Aduana pierde competencia a favor del Tribunal Fiscal de la Nación. Sin embargo no ha tenido la gravitación perseguida por el legislador y es probable que ello obedezca a la interpretación restringida que la jurisprudencia ha tenido en relación a su procedencia.

En efecto, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha considerado que el pedido de avocación al Tribunal resulta procedente cuando la mora del organismo aduanero se produce en el dictado de la resolución y no cuando el expediente se encuentra en otra fase del procedimiento¹².

El retardo usualmente se produce en la tramitación del expediente administrativo y no en el dictado de la resolución. Esta interpretación literal de la norma contenida en el Código que habilita la apelación por retardo, prácticamente ha vaciado de contenido esta vía recursiva. Por nuestra parte consideramos que esta no ha sido la intención del legislador.

Sin embargo, en lugar de debatir en torno a su debida interpretación, consideramos pertinente revisar esta disposición de manera que también quede habilitada la apelación por

retardo en la sustanciación de los procedimientos.

Por otra parte, también correspondería analizar la determinación de un plazo objetivo de mora que habilite el recurso, de manera que la cuestión no resulte subjetiva. Y en éste último aspecto, podría pensarse en un plazo de dos años como adecuado.

Consideramos que la revisión y eventual modificación del remedio procesal de la "apelación por retardo", podría resultar de utilidad para avanzar de manera decidida en la celeridad de los casos

IV. El instituto de la prescripción

Las acciones judiciales, tanto penales como de cualquier otra índole, deben ser planteadas dentro del plazo que, a tal efecto, establece la ley. Vencido dicho plazo, se extingue la acción y, en principio, no puede ser válidamente promovida en lo sucesivo. El fundamento de la garantía de la prescripción reside en el principio de seguridad jurídica. Los derechos de las personas no pueden estar, indefinidamente, en el marco de un estado de incertidumbre¹³.

Es un instrumento limitador del poder punitivo propio del Estado de Derecho, dado que el efecto perjudicial del ejercicio del poder penal sobre la dignidad de las personas debe ser reducido mediante la aplicación de un límite temporal¹⁴. Jescheck entiende que carece de sentido tanto el esfuerzo preventivo general que produce una conducta como el fin resocializador, si la sentencia es extemporánea¹⁵.

La acción para imponer penas aduaneras se extingue también por la prescripción. La materia aduanera también merece certidumbre; no resultaría saludable que las conductas de los administrados pudieran estar ilimitadamente expuestas, con la posibilidad, por parte del servicio aduanero, de instar una

¹⁰ ABARCA, Alfredo, *Procedimientos Aduaneros*, Ed. Universidad, 1993, p. 253 y 270

¹¹ La jurisprudencia ha sido conteste en lo que respecta a la habilitación de la instancia del Tribunal Fiscal, en los supuestos de apelación por retardo interpuestos frente a una excesiva demora en el dictado de resolución definitiva. Por citar algunos casos, TFN, Sala G, 19/11/87 "Cía. General de Exportación"; 02/12/87 "Ledesma SA"; 10/12/87 "Genaro y Andrés de Stefano" y CNCAF, Sala 3ª, 26/02/87 "Wobron SAIC"; todos ellos publicados en Jurisprudencia Aduanera, Tomo II, pág. 192/193, Ed. Guía Práctica. Más recientemente TFN, Sala E, 29/03/04 "Distribuidora Cuminis SA".

¹² CNCAF, Sala 3ª, 26/04/88, "Volkswagen Argentina S.A."

¹³ BADENI, Gregorio, *Tratado de Derecho Constitucional*, t. II, 2º ed. La ley, Buenos Aires, 2006, ps. 1128/1129.

¹⁴ BINDER, Alberto, *Justicia penal y Estado de derecho*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1993, ps. 127/131.

¹⁵ JESCHECK, Hans H., *Tratado de Derecho Penal. Parte general*, t. II, Bosch, Barcelona, 1981, p. 1238.

acción por la comisión de una infracción aduanera cometida hace mucho tiempo.

El plazo de prescripción determinado en el Código Aduanero es de cinco años y comienza a computarse desde el 1° de enero del año siguiente al de la comisión de la infracción o, en caso de no poder precisarse la fecha de comisión, a partir del momento de su constatación.

Este plazo probablemente resultará razonable en el momento de redacción del Código Aduanero (1981), pero consideramos que aparece como demasiado extenso para estas épocas. De manera que entendemos que merece ser revisado y tal vez un plazo de prescripción adecuado resulte el de tres años¹⁶. Los tiempos han cambiado y la celeridad que demanda el mundo actual no es la misma que la de treinta y siete años atrás.

Por otra parte, hay que revisar también cuestiones que hacen a la interrupción y suspensión de la prescripción. En efecto, la prescripción se interrumpe o suspende con el dictado de determinados actos administrativos. Por ejemplo, se interrumpe con el auto de apertura del sumario, momento a partir del cual el funcionario competente para entender en el mismo dispone nuevamente de un plazo de cinco años para dictar resolución administrativa¹⁷. La resolución de condena vuelve a suprimir el tiempo transcurrido.

Nótese que la norma establece que la prescripción se interrumpe con el dictado del auto de apertura del sumario y con la resolución de éste, no exigiendo expresamente la notificación de tales actos administrativos.

Sobre el particular se han generado no pocos inconvenientes en los supuestos en los cuales tanto el auto de apertura del sumario como su resolución administrativa definitiva no son notificados o son notificados

transcurrido un tiempo que supera lo razonable y, obviamente, el plazo de cinco años establecido para la prescripción.

Se ha debatido, entonces, si para que la resolución de apertura del sumario o la resolución condenatoria tengan efectos interruptivos de la prescripción, debe además ser notificada al administrador antes del vencimiento del plazo de cinco años.

Una lectura literal de la norma podría indicar que no resulta necesaria la notificación, visto que en el Código Aduanero no se lo exige expresamente y, sobre todo, teniendo en cuenta que no corresponde suponer el error del legislador¹⁸.

Sin embargo, una lectura de la disposición integrada con el resto del ordenamiento legal aplicable nos lleva a pensar que el fallo aduanero produce sus efectos solamente luego de que sea notificado. Ello es así, visto que la LNPA¹⁹ establece que, para que un acto administrativo de alcance individual —como es el fallo aduanero— tuviere eficacia, debe ser notificado al administrado. Asimismo, el decreto reglamentario de la LNPA²⁰, establece que el acto administrativo debe ser notificado dentro del plazo de cinco días siguientes del acto objeto de notificación.

Consecuentemente, siguiendo este razonamiento, un fallo aduanero que no fuera notificado dentro de este plazo de cinco días, no adquiere eficacia y, por lo tanto, no puede actuar como un acto interruptivo de la prescripción.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal estableció como doctrina legal la siguiente: “De acuerdo a la legislación aduanera, interrumpe el plazo de prescripción el simple dictado del acto administrativo constitutivo de la resolución condenatoria, sin que para ello se requiera su previa notificación”²¹. Posteriormente, esta doctrina fue convalidada por la Corte Suprema²² al revocar un pronunciamiento de la Cámara Federal de Rosario que había

¹⁶ El plazo de 3 años ha sido considerado por ejemplo en Francia. Colombia, por su parte, se inclina por un plazo de 4 años, al igual que la legislación del Perú. También tienen contemplado un plazo de 5 años las legislaciones de Uruguay y México.

¹⁷ CSJN, 22/02/1994, “Parquerama SA”, P. 407 XXIV.

¹⁸ CSJN., 1949, “Bergamino, Juan”, Fallos 213:405.

¹⁹ LNPA, art. 11.

²⁰ Decreto 1759, art. 40.

²¹ CNCAF, en pleno, 23/09/2003, “Hughes Tool SA v. DGA”.

²² CSJN, 2009, “Wonderland SRL”, Fallos 332:1109.

dejado sin efecto las sanciones impuestas a una importadora, por prescripción de la acción penal. En el caso, se analizó el instituto de la prescripción previsto y el auto de apertura del sumario²³.

Se resolvió también en este caso que el acto interruptivo es el auto de apertura del sumario y no su notificación. El Tribunal Superior consideró que, visto que el Código Aduanero no estableció el requisito de la notificación y dado que no se puede presumir la imprevisión del legislador, no corresponde considerar que el auto de apertura del sumario había perdido eficacia por su falta de notificación oportuna. En el caso, el auto de apertura del sumario no había sido notificado y el administrado tomó conocimiento de la investigación cuando le fue notificada la providencia de corrida de la vista para la defensa²⁴.

Cabe también destacar la opinión de la Procuración en la causa *Bossi y García*²⁵, en donde se sostuvo que la fecha de la notificación del acto –en el caso, vencido el plazo de prescripción– no obsta a su validez, sino que, en todo caso, con relación a sus efectos propios. De allí que el acto administrativo sólo puede producir sus efectos propios a partir de la notificación al interesado y la falta de notificación dentro del plazo de prescripción para que la sanción sea aplicada, no causa la anulación del acto en tanto no hace a su validez sino a su eficacia.

Es importante tener presente que la doctrina legal establecida por la Cámara y posteriormente ratificada por la Corte Suprema puede generar situaciones disvaliosas. Vislumbramos en este caso una doctrina sustentada en fallos técnicamente correctos, pero que se han limitado al análisis literal de las normas, sin observar su real entendimiento con el resto del ordenamiento jurídico y, además, la intención del legislador.

En efecto, la intención del legislador al aprobar el Código Aduanero, fue indudablemente poner un coto a los plazos, en

orden a los principios de defensa en juicio y seguridad jurídica. La doctrina comentada genera situaciones claramente disvaliosas, dado que, en su consecuencia, los procedimientos podrán prolongarse de manera alarmante. De hecho, ello es lo que muchas veces ocurre.

En función de lo antes expuesto y visto que en muchos supuestos la providencia de apertura de sumario no es notificada al administrado, y que la notificación de providencia de vista se prolonga también por tiempo indefinido e incluso la resolución de condena se dilata por plazos que exceden lo razonable, propiciamos una modificación de la disposición contenida en el Código, en el sentido de que se determine expresamente que estas disposiciones deben ser notificadas al administrado, en los plazos previstos por la LNPA, para tener plenos efectos y así interrumpir la prescripción.

O incluso, podría reformularse la norma de manera que el acto interruptivo de la prescripción no fuere la resolución sino su notificación al administrado. De esta manera, se evitarán dilaciones innecesarias que aumentan, a su vez, los tiempos de tramitación de los sumarios administrativos.

Ello, sin dudas, acortaría de manera categórica los tiempos de sustanciación de las actuaciones administrativas.

V. La transacción en juicio

En el Código Civil de Vélez Sarsfield, el instituto de la transacción se tutelaba como un modo de extinguir las obligaciones y se lo regulaba al detalle. En contraposición, la ley 26.994 que derogó el Código Civil y el Código Comercial y aprobó el Código Civil y Comercial, contempló la transacción en el Libro Tercero, Título IV, relativo a los contratos, siguiendo la posición de Borda en relación al debate que se había generado en torno a su naturaleza jurídica.

De manera que actualmente la transacción ha sido definida como un contrato por el cual las partes, para evitar un litigio o ponerle fin a uno, haciéndose concesiones recíprocas,

²³ C. Ad. art. 937, inc. a).

²⁴ C. Ad. art. 1101.

²⁵ Procuración del Tesoro, Dictamen del 29/08/2008, "Bossi García v DGA", causa TF 5932-A.

extinguen obligaciones dudosas o litigiosas²⁶. Es decir, mediante este contrato se procura evitar o extinguir un litigio, a partir de la negociación de concesiones recíprocas.

En cuanto a las formas, se exige que sea instrumentado por escrito y si el derecho resulta litigioso, se exige la presentación ante el juez del litigio; y hasta que ello no ocurra, las partes pueden desistir de la transacción.

El Código Civil y Comercial²⁷ establece que no puede transigirse sobre derechos en los que está comprometido el orden público. Incluso cabe reconocer que en doctrina, han existido opiniones encontradas en relación a la aceptación de este medio de extinción para la materia tributaria.

Sin embargo, no es menos cierto que el Modelo de Código Tributario para Latinoamérica, elaborado en 1967 por Ramón Valdés Costa y Rubens Gomez de Souza, la ha contemplado.

Y en nuestro país, en materia de impuestos interiores se permite al Poder Ejecutivo hacer arreglos con el fin de asegurar la cancelación de deudas fiscales pendientes²⁸; y en materia aduanera el Código Aduanero²⁹ dispone como uno de los medios para extinguir las obligaciones tributarias aduaneras a la transacción en juicio.

Sin perjuicio cabe señalar que la norma aduanera no ha sido reglamentada de manera que no ha sido aplicada. De manera que propiciamos la reglamentación de la transacción en juicio prevista en el Código Aduanero como medio extintivo de la obligación tributaria aduanera. Entendemos que podría resultar un medio interesante para procurar acortar los tiempos y encontrar soluciones adecuadas tanto para la administración como para los administrados, en tiempos razonables.

Incluso podría ser sumamente provechoso, que los letrados de la Aduana tengan mandato para poder debatir sobre hechos, derecho y prueba en el ámbito de la audiencia preliminar, y además, puedan realizar

concesiones recíprocas con el letrado particular, en orden a procurar la extinción de la obligación tributaria aduanera.

VI. Consideraciones finales

Es claro que los administrados tienen derecho a que sus controversias aduaneras sean dirimidas en el marco de los procedimientos administrativos establecidos al efecto, con pleno respeto de los preceptos derivados de la garantía del debido proceso.

Esta tutela legal ha encontrado serias dificultades en relación con la celeridad, eficacia y razonabilidad de los plazos de sustanciación que debe primar en los procedimientos. Lamentablemente, vemos que los procesos aduaneros no se resuelven en tiempos razonables. En muchos casos, estos procedimientos no superan el test de razonabilidad utilizado para medir los plazos de la Administración, por la Corte Europea de Derechos Humanos, la Corte Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En definitiva, esperamos que con este trabajo se instale nuevamente el necesario debate que se impone para que los procedimientos aduaneros se adapten definitivamente a los tiempos que corren, de modo de afianzar y asegurarle a los administrados un procedimiento afín a los parámetros establecidos por nuestra Corte Suprema y Tribunales Internacionales.

²⁶ C. Civil y Comercial, art. 1641.

²⁷ C. Civil y Comercial, art. 1644.

²⁸ Ley 11.683, art. 113.

²⁹ C. Ad., art. 787, inc. d).

TUTELA JURISDICCIONAL DE LAS DETERMINACIONES DE VALOR EN ADUANA EN URUGUAY

Flavia Figueredo

I. Introducción

El propósito del presente trabajo es reseñar las distintas situaciones, bajo el régimen jurídico de la República Oriental del Uruguay, que pueden derivar en una intervención ya sea de la justicia con competencia en materia administrativa (Tribunal de lo Contencioso Administrativo), ya sea de la justicia ordinaria con competencia en materia Aduanera (Juzgados Letrados y de Paz con competencia en materia aduanera), a los efectos de dilucidar cuestiones relacionadas al Valor en Aduana.

Pero, además, y más importante, enfatizar porqué determinadas situaciones relativas a la determinación del Valor en Aduana de las mercaderías importadas, no deberían ser judicializadas toda vez que ello pueda evitarse, en mejor interés tanto de la Administración Aduanera (en adelante también la “Dirección Nacional de Aduanas” y la “DNA”), como de los Administrados, evitando así que una cuestión de tan difícil definición sea resuelto por un órgano jurisdiccional, con la incertidumbre que ello puede conllevar para ambas partes involucradas, o con una tardanza tal que termine, como veremos, constituyendo una denegación de justicia (a veces para ambas partes).

El poder hallar una solución técnicamente adecuada en vía administrativa, sin dudas en muchos casos requerirá, no sólo de la más intensa colaboración de buena fe, entre la Administración y el Administrado, sino también de una “flexibilidad razonable”, aún más allá de lo que prevé el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio de 1994¹ (en adelante, el “Acuerdo

de Valor”).

Nuestra propuesta en absoluto significa desconocer el valor de la tutela jurisdiccional en un tema de tanta relevancia; sino todo lo contrario, significa situar a esta tutela jurisdiccional como lo que debe ser, en cualquier caso, la última ratio, cuando han fracasado todos los intentos de composición entre las partes, en base a la recta y correcta aplicación de la normativa vigente, los principios particulares de la materia de que se trate, y en definitiva, los principios generales del derecho.

II. Jurisdicción del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y de la Justicia Ordinaria con competencia en materia aduanera en Uruguay. Duración de los procesos

Los tribunales jurisdiccionales que, en distintas situaciones jurídicas pueden terminar tomando decisiones en cuestiones de Valor en Aduana, son el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y los Juzgados Letrados y Juzgados de Paz con competencia en materia aduanera.

En el presente título revisaremos la jurisdicción de cada uno de ellos, en base a nuestra normativa vigente, mencionando la duración de los procesos en cada caso.

II.1. El Tribunal de lo Contencioso Administrativo

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo (en adelante también “TCA”), es un órgano jurisdiccional, que no integra ni el Poder Judicial, ni la Administración Pública.

Entiende, según el artículo 309 de la Constitución, en “... *las demandas de nulidad de actos administrativos definitivos, cumplidos por la Administración, en el ejercicio de sus funciones, contrarios a una regla de derecho o con desviación de poder*”.

en Marrakech el 15 de abril de 1994 y, entre ellos, el Acuerdo de Valor.

¹ Internalizado en Uruguay mediante Ley 16.671 de 13/12/94, que aprobó los Acuerdos resultantes de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, contenidos en el Acta Final suscrita

Los referidos actos se juzgan mediante el proceso contencioso administrativo de anulación, concebido por TARIGO, como “... un proceso jurisdiccional – pero no judicial – de carácter contencioso, de conocimiento, que tiene por objeto el juzgamiento jurisdiccional de los actos administrativos definitivos cumplidos o dictados por el Estado – en sentido amplio – en el que se ejercita la pretensión de anulación de uno de tales efectos, y que puede concluir sea con la anulación del acto, sea con su confirmación, sea con la reserva de la acción de la reparación patrimonial para el accionante sin la anulación del acto administrativo..”²

Corresponde enfatizar que las facultades del TCA se limitan a la anulación del acto administrativo sometido a su jurisdicción, su confirmación, o la reserva de la acción de reparación patrimonial del accionante sin anular el acto administrativo, sin posibilidades de modificar el mismo. Estas limitaciones al contenido de la sentencia del TCA, como veremos más adelante, son uno de los factores que abonan nuestras recomendaciones en el presente trabajo.

El proceso Contencioso Administrativo de Anulación, se rige por los artículos 309 y siguientes de la Constitución de la República; Decreto-Ley 15.524 de 9/1/84 y modificativas, y Ley 20.010 de 10/12/2021.

En cuanto a la duración del proceso para la anulación de los actos administrativos (Resoluciones) relativos al Valor en Aduana, ha de tenerse presente que, en primer lugar, deben interponerse los recursos de revocación y jerárquico para ante la Dirección Nacional de Aduanas y el Poder Ejecutivo respectivamente. La dilucidación de este recurso puede llevar 200 días (en tanto, si no ha existido pronunciamiento en ese plazo, se considera que ha existido denegatoria ficta).

En caso de que exista denegatoria expresa o ficta, en tanto hayan elementos para fundar que el acto administrativo resulta contrario a una regla de derecho o con desviación de

poder, puede promoverse la Acción de Nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Este proceso, actualmente tiene una duración promedio de 3 años.

II.2. La Justicia Ordinaria con competencia en Materia Aduanera

La Justicia Ordinaria (esto es, la que integra el Poder Judicial) con competencia en materia aduanera, interviene preceptivamente en todos los casos de denuncias por presuntas infracciones aduaneras, excepto la Contravención.³

Para las cuestiones relativas al Valor en Aduana, será de aplicación la infracción de Defraudación de Valor, prevista en el artículo 205 del Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay – Ley 19.276, de 19/9/2014 (en adelante, también “CAROU”).⁴

³ La Contravención se tipifica, de acuerdo al artículo 200.1. del CAROU: “... por la violación de leyes, decretos o reglamentos dictados por órganos competentes que establecen deberes formales respecto de los procedimientos aduaneros y siempre que no constituyan otra infracción aduanera distinta de la contravención”. La sustanciación de esta infracción se realiza en vía administrativa. En este sentido, el artículo 226 del CAROU reza: “La infracción de contravención será impuesta por la Dirección Nacional de Aduanas previo procedimiento administrativo que asegure el derecho de defensa del imputado. Contra la resolución de la Dirección Nacional de Aduanas podrán interponerse los recursos administrativos previstos en el artículo 317 de la Constitución de la República y deducirse, oportunamente, la acción de nulidad prevista en el artículo 309 de la misma.”

⁴ El artículo 205 del CAROU establece: “(Defraudación de valor). 1. Configura la infracción aduanera de defraudación de valor toda declaración aduanera que distorsione el valor en aduana de las mercaderías en perjuicio de la renta fiscal. 2. La sanción será una multa igual al doble del importe de los tributos adeudados, sin perjuicio del pago de los mismos.”

En cuanto a la sanción prevista por el artículo 205 citado, debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 213 del CAROU, el cual, en su numeral 2, prevé que la sanción para la infracción que se comenta, puede reducirse hasta en un 50%, en los casos en que se demuestre haber actuado con culpa. Así, dicha norma reza: “(Responsabilidad).- 1. Las infracciones aduaneras de defraudación,

² TARIGO, Enrique E. “Enfoque procesal del Contencioso Administrativo de Anulación”, Fundación de Cultura Universitaria. Montevideo, 1999, pág. 9.

Respecto a la jurisdicción en materia aduanera, el artículo 227 del CAROU, prevé que, salvo para los casos de contravención, y los casos de menor cuantía, a los que referiremos a continuación, la competencia corresponde a los Juzgados Letrados de Primera Instancia en el Interior con competencia en materia aduanera⁵, y los Juzgados Letrados de Aduana en los departamentos de Canelones y Montevideo. En segunda instancia, conocen los Tribunales de Apelaciones en lo Civil, y, de corresponder, la Suprema Corte de Justicia en instancia de Casación.

A su vez, el artículo 232 del CAROU - en una disposición claramente cuestionable respecto de su Constitucionalidad por contraria a las garantías del Debido Proceso -, prevé una única instancia, para los asuntos cuya cuantía no exceda la suma de 40.000 Unidades Indexadas⁶, a cargo de los Juzgados de Paz Departamentales competentes en el interior del país⁷, y de los Juzgados Letrados con competencia aduanera de los

defraudación de valor, desvío de exoneraciones y contrabando se imputarán a título de culpa o dolo.

2. *La multa por las infracciones referidas en el numeral anterior podrá reducirse hasta en un 50% (cincuenta por ciento) en caso que se pruebe haber actuado con culpa.*

3. *En las infracciones aduaneras de contravención y de diferencia no será admisible ninguna excusa fundada en la buena fe, en el error propio o ajeno o en la falta de intención de perjudicar o defraudar al Fisco.”*

⁵ Estos Juzgados Letrados del Interior, no tienen competencia exclusiva en materia aduanera, sino que también tienen competencia en otras materias, como la materia Penal y de Trabajo, constituyendo también la alzada de las apelaciones deducidas contra las sentencias dictadas por los Juzgados de Paz de su circunscripción territorial.

⁶ La Unidad Indexada varía diariamente, su valor se publica por el Instituto Nacional de Estadística (<https://www.gub.uy/instituto-nacional-estadistica>). Al 29/2/2024 ascendía a 5,9446 pesos Uruguayos.

⁷ Estos Juzgados de Paz Departamentales tampoco tienen competencia especializada en materia aduanera, sino que también entienden en asuntos contenciosos, civiles, comerciales, de hacienda y en jurisdicción voluntaria, de los actos jurisdiccionales no contenciosos, por las cuantías determinadas por la normativa vigente.

Departamentos de Montevideo y Canelones.

El proceso de conocimiento por presuntas infracciones aduaneras, se rige por los artículos 207 a 257 del CAROU, el cual remite (artículo 257), en lo no previsto, a las disposiciones del Código General del Proceso, Ley 15.982, de 18/10/88 y modificativas, en cuanto resulte compatible.

La duración del proceso varía según se sustancia en Montevideo o en el Interior, y según los casos, pero con carácter general podemos estimar un mínimo de un año por instancia.

III. Actuaciones administrativas que pueden culminar sustanciándose ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y/o la justicia ordinaria con competencia en materia aduanera, según corresponda

III.1. La Consulta Vinculante

La Consulta Vinculante, como instrumento jurídico de prevención en materia aduanera⁸, permite que, en el tema que nos ocupa, ante la duda o en la necesidad de tener certeza sobre una cuestión relacionada con la aplicación de la normativa en materia de Valor en Aduana (como puede ser un determinado ajuste al Valor, la forma de realizarlo, o la valoración en un caso particular, etc.), los titulares de un interés legítimo, directo y personal, pueden presentar consulta ante la Dirección Nacional de Aduanas, bajo la forma de Consulta Vinculante, instituto previsto para formular consultas en relación a la aplicación de la legislación aduanera a una situación actual y concreta.

Este instituto se encuentra regulado por los artículos 194 a 198 del CAROU y Resolución General de la DNA No. 44/2015 de 26/6/2015.

Ante la presentación de este tipo de consultas, que en su formulación deben contener todos los elementos informativos necesarios para que la DNA se pronuncie, así como la expresión de fundamentos del

⁸ LABANDERA, Pablo, “*Instrumentos jurídicos de prevención en materia de Derecho Aduanero*”. Revista de Derecho, 21 (42), 53-85, <http://doi.org/10.47274/DERUM/42.4>.

consultante, la DNA tiene un plazo de 30 días hábiles, contados a partir de la presentación de la consulta, para expedirse.

La DNA está obligada en estos casos, a aplicar respecto del consultante el criterio sostenido en pronunciamiento, debiendo notificar al mismo cualquier modificación posterior que hubiere consagrado en la Resolución de la Consulta, siendo efectiva la respectiva modificación, a partir de que se lleve la referida notificación al interesado, y exclusivamente para los hechos posteriores a la misma.

Si la DNA no se pronuncia dentro del plazo antes indicado, y el interesado aplica la legislación aduanera de acuerdo con su opinión fundada incluida en la formulación de la consulta, no se le podrá imponer sanción, en caso de que la DNA se pronuncie en sentido contrario, siempre que se hubiera presentado con al menos 30 días hábiles de anticipación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva (lo que en cuestiones de Valor en Aduana, debe entenderse con 30 días de anticipación a la operación aduanera a la que se aplique el criterio sostenido en la consulta).

En los casos de consultas vinculantes que involucran temas de Valor en Aduana, interviene el Departamento de Valor y Origen – especializado en la materia – como dictaminante.

Las respuestas a las Consultas Vinculantes se publican en la página web del Organismo (<https://www.aduanas.gub.uy/>).

Cabe señalar que, sin perjuicio del deber de cumplir con la Resolución que se pronuncie sobre el asunto (ya que de lo contrario el interesado puede ser pasible de denuncia por infracción aduanera, si es que se configura la correspondiente adecuación típica), la misma puede ser objeto de recursos administrativos de revocación y jerárquico, en el caso, ante la Dirección Nacional de Aduanas y el Poder Ejecutivo respectivamente y luego de la Acción de Nulidad, ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

III.2. Inspección de la División Fiscalización de la Dirección Nacional de Aduanas

De conformidad con el Decreto 222/2022 de 4/7/2022 de 2022, que aprobó la actual Estructura Organizativa de la Dirección Nacional de Aduanas, la División Fiscalización de la DNA, tiene a su cargo “*Administrar los procesos de fiscalización de las distintas operaciones aduaneras, a fin de proteger la renta fiscal, la competencia leal de las operaciones*⁹ y la seguridad a nivel nacional en cumplimiento de la normativa vigente.”

Para el cumplimiento de los referidos cometidos, puede – entre otras actividades - llevar a cabo auditorías a priori y a posteriori de las operaciones aduaneras, analizando las declaraciones tributarias, documentos y registros relacionados con las operaciones aduaneras.

Como fruto de una auditoría, pueden formularse por la Administración Aduanera cuestionamientos relativos a los diversos temas relativos en las declaraciones aduaneras, incluyendo las cuestiones relacionadas al Valor en Aduana de las mercaderías, como rubros no declarados que se entiende deberían ser incluidos en el Valor en Aduana – incluyendo sin limitarse los

⁹ No comentaremos aquí esta norma, por exceder el objeto del presente trabajo, pero no podemos dejar de señalar, muy brevemente, que entendemos contraria a la normativa legal vigente, y a las normas y principios del Acuerdo de Valor, la concepción de que la División Fiscalización tiene como cometido “*proteger ... la competencia leal de las operaciones*”. Esta disposición, equivocada, no sólo excede las competencias asignadas a la DNA por el artículo 6 del CAROU, entre las cuales no se encuentra dicha competencia (que conceptualmente no encuadra en el alcance de los cometidos asignados a la DNA); no sólo desconoce la existencia de una serie de normas locales en materia de Defensa de la Competencia, cuya finalidad específica es tutelar la competencia leal en el comercio local, y cuya aplicación está asignada a otro Organismo del Estado, como es la Comisión de Promoción y Defensa de la Competencia (también dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas); sino que también y más importante para la cuestión que nos ocupa, conlleva el riesgo de retrotraer la concepción de la Valoración Aduanera a los conceptos y criterios manejados en el Acuerdo de Bruselas, largamente superados por el Acuerdo de Valor, en tanto consagra una noción positiva del Valor en Aduana.

ajustes del artículo 8 del Acuerdo de Valor -, ajustes por vinculación, etc.

En estos casos, ausente una autocomposición mediante Reconocimiento Administrativo o Acuerdo de Pago artículo 217 del CAROU¹⁰),¹¹ puede derivarse una denuncia por infracción aduanera ante los Juzgados con competencia en materia

¹⁰ El artículo 217 dispone lo siguiente: "(Reconocimiento administrativo y acuerdos de pago).- La Dirección Nacional de Aduanas, actuando directamente o por medio de sus oficinas dependientes expresamente delegadas, podrá realizar acuerdos de pago con los contribuyentes en las siguientes condiciones:

A) El acuerdo de pago solo podrá relacionarse con los tributos y las multas determinadas por la Administración, con posterioridad al libramiento de las mercaderías en los casos en que su monto no pueda determinarse con exactitud.

B) La suscripción del acuerdo de pago no libera al contribuyente de la obligación de denunciar y satisfacer la parte de los tributos efectivamente adeudados y que no hayan sido contemplados en dicho acuerdo.

C) La Dirección Nacional de Aduanas, en los casos del presente artículo, podrá conceder prórrogas y facilidades con el régimen establecido en el artículo 32 y en los apartados 1 y 2 del artículo 34 del Decreto-Ley N° 14.306, de 29 de noviembre de 1974 (Código Tributario).

D) Los acuerdos de pago precedentes se extenderán por acta donde comparecerá el administrado con asistencia letrada y si lo estimare pertinente, además, con contador público o despachante de aduana o ambos. El acta, además de los citados, será suscrita por el funcionario que detecte la infracción y el jefe de la división, departamento u oficina a que pertenezca el funcionario.

E) En el acta se efectuará la descripción de la situación con indicación precisa de la o las operaciones aduaneras involucradas, de las normas incumplidas y liquidación de tributos y sanciones. 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.

F) Los presentes acuerdos podrán celebrarse hasta tanto exista sentencia de condena en primera instancia."

¹¹ Sobre el Reconocimiento Administrativo y Acuerdos de Pago en: LABANDERA, Pablo. Ob. cit., págs. 68 a 73.

aduanera, por infracción de Defraudación de Valor.

Por otra parte, en caso de que no exista una solución de autocomposición, que incluya la aceptación de la posición de la DNA respecto de un determinado ajuste al valor en aduana para las futuras operaciones de la empresa fiscalizada, se genera el escenario para la interposición de los recursos administrativos de revocación y jerárquico y eventualmente ulterior acción de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, contra la Resolución de la Dirección Nacional de Aduanas, que fije el referido ajuste.

IV. Casos complejos. El estudio de valor. La solución de la Administración Aduanera Uruguaya

IV.1. Casos complejos en materia de Valoración Aduanera

Los que en el marco del presente análisis entendemos como casos complejos en materia de Valor en Aduana son todos aquéllos donde no es posible determinar el Valor en Aduana de acuerdo al método del Valor de Transacción, por no verificarse algunos de los elementos que el Acuerdo prevé para su aplicación, o darse algunas de las circunstancias que descartan la aplicación de dicho método, como por ejemplo, por no estar frente a un negocio de compraventa, determinarse que la vinculación influyó en el precio, que la venta o el precio dependan de una condición o contraprestación cuyo valor no puede determinarse en relación a las mercaderías a valorar, etc.¹², y por no existir un nivel comercial comparable, y/o no existir productos idénticos ni similares en los términos del Acuerdo de Valor para toda o buena parte de los productos importados por un determinado sujeto; o por el contrario, existir tal variedad y cantidad, con resultados disímiles en las comparaciones, que resulta complejo encontrar una solución que resulte adecuada desde el punto de vista

¹² Un análisis exhaustivo de estas circunstancias se encuentra en GONZÁLEZ BIANCHI, Pablo. "El Valor en Aduana", Volumen I. Universidad de Montevideo, 2003,

técnico-jurídico, a la vez que facilite las operaciones futuras del importador.

Se podrá indicar que en esos casos pueden aplicarse los otros Métodos Secundarios, pero quienes trabajamos en esta materia, sabemos que las enormes dificultades que genera la aplicación de los métodos del Valor Deductivo o del Valor Reconstruido previstos en los artículos 5 y 6 del Acuerdo de Valor respectivamente. Ello determina que en la inmensa mayoría de los casos (me atrevo a decir que, en Uruguay, la casi totalidad de los casos), en los que no es posible aplicar el método del Valor de Transacción, se terminan fijando ajustes al valor declarado mediante la aplicación del método del Último Recurso, “revisitando” los Métodos 2 y 3 (Valor de Mercaderías Idénticas y Valor de Mercaderías Similares), con un grado muy importante de flexibilidad.

IV.2. El Estudio de Valor. La solución de la Administración Aduanera Uruguaya

Para estas hipótesis, no previstas en el Acuerdo de Valor, nuestra reglamentación local ha previsto la posibilidad, toda vez que, o bien el importador tenga dudas sobre el Valor en Aduana a declarar¹³, o bien la Administración Aduanera tenga dudas sobre la veracidad o exactitud de los datos o documentos suministrados por el importador, de presentar un Estudio de Valor, para análisis del Departamento de Valor y Origen de la Dirección Nacional de Aduanas.

A este respecto, cabe señalar que entendemos y recomendamos acudir a este procedimiento no sólo cuando el Administrado tenga dudas sobre la aplicabilidad de un determinado método o ajuste, o sobre la forma de aplicarlo, sino también toda vez que se desee tener certeza sobre la posición de la Administración Aduanera, para así validar los criterios que se entienden correctos para la determinación del Valor en Aduana.

¹³ El Valor en Aduana, es uno de los elementos que debe contener la Declaración Aduanera (declaración de mercadería o declaración de detalle) regulada en los artículos 65 a 67 del CAROU y Decreto 312/98 de 3/11/98, conjuntamente con la documentación complementaria correspondiente.

Este procedimiento está regulado por la Resolución General 78/2016 de 19/12/2016¹⁴. Dicha Resolución prevé un procedimiento, en línea con los principios del Acuerdo de Valor, que contempla la presentación de las respuestas a un cuestionario que sigue el derrotero técnico del Acuerdo de Valor (circunstancias para la aplicación del artículo 1, factores de ajuste etc.), y que establece, también en línea con los principios del Acuerdo¹⁵, la posibilidad de la realización de consultas escritas y verbales entre Administración y Administrado, fomentando así los intercambios, que consideramos imprescindibles en este tipo de casos.

El referido procedimiento culmina con una Resolución de la Dirección Nacional de Aduanas que, o bien determina un ajuste de Valor para el futuro, o bien resuelve que no corresponde realizar ajuste alguno al Valor en Aduana y meramente determina que la valoración de las mercaderías a importar se realizará con arreglo al Método 1 del Acuerdo de Valor (Valor de Transacción), con los ajustes del artículo 8 del Acuerdo de Valor. Dicha Resolución, como acto administrativo que es, resulta recurrible, mediante la

¹⁴

https://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/v/16585/1/innova.front/resolucion-general-78_2016.html.

¹⁵ El artículo 2 de la Introducción General al Acuerdo de Valor prevé expresamente: “2. Cuando el valor en aduana no pueda determinarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 1, normalmente deberán celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador con objeto de establecer una base de valoración con arreglo a lo dispuesto en los artículos 2 ó 3. Puede ocurrir, por ejemplo, que el importador posea información acerca del valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas y que la Administración de Aduanas no disponga de manera directa de esta información en el lugar de importación. También es posible que la Administración de Aduanas disponga de información acerca del valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas y que el importador no conozca esta información. La celebración de consultas entre las dos partes permitirá intercambiar la información, a reserva de las limitaciones impuestas por el secreto comercial, a fin de determinar una base apropiada de valoración en aduana.” (Destacados nuestros).

interposición de los recursos administrativos de revocación y jerárquico, y es procesable ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en los plazos y condiciones antes señalados.

Para el caso de que, como resultado de la Resolución dictada, en la medida en que la misma determine que corresponde un ajuste al Valor en Aduana de las mercaderías importadas, y de ello se deriven reliquidaciones y/o multas por las operaciones pasadas y las mismas no sean canceladas por el importador, la DNA podrá formular la denuncia correspondiente por infracción aduanera de Defraudación de Valor.

Los pronunciamientos sobre Estudios de Valor en el marco de las presentaciones voluntarias están actualmente insumiendo plazos considerables (3-5 años). En relación a ello, cabe señalar que, con un criterio adecuado, en tanto las demoras en el trámite no resultan imputables al interesado, una vez dictadas las Resoluciones con las que culminan dichos procedimientos, en los casos en que se resuelven en el sentido de la aplicación de un ajuste de valor declarado, cuando dicho ajuste no existía, o en un ajuste mayor al que se venía aplicando, por el lapso transcurrido entre la presentación del respectivo Estudio de Valor y la notificación al interesado de la Resolución que determina el Valor en Aduana como corolario del mencionado procedimiento, la DNA sólo está imponiendo reliquidación de los tributos aduaneros y de los que se pagan en ocasión de la importación. Y, en estos casos, sólo se aplican multas, correspondientes a la infracción aduanera de defraudación de valor, por las operaciones realizadas en el período previo a la presentación del respectivo Estudio de Valor con todos sus recaudos en forma, con un máximo de 5 años hacia atrás, en tanto el plazo de prescripción de los tributos y sanciones aduaneras es de 5 años.¹⁶

A este respecto, se podrá decir, como efectivamente se ha dicho, que aún una reliquidación resulta ser perjudicial para el importador, porque la estructura de costos de

productos ya vendidos no ha contemplado siquiera una eventual reliquidación de tributos. No obstante, lo cierto es que, en un entorno de previsión jurídica, y en la conciencia – derivada de un análisis realista de situación – de la dificultad de solución de algunas situaciones comerciales como las que aquí se analizan, que son las que demuestran la pertinencia de presentar Estudios de Valor ante la DNA, y también en la conciencia de que los resultados a los que la DNA arribe pueden llegar a ser diversos a los que el Administrado ha determinado, en muchas situaciones será posible para los Administrados realizar las previsiones correspondientes por la contingencia de una eventual reliquidación de tributos. Del mismo modo, la presentación oportuna de los Estudios de Valor permitirá mitigar el riesgo de sanciones de multa por los períodos de actividad (con importaciones), previos a la presentación de los referidos Estudios.

V. Los casos que el Acuerdo de Valor y la vía jurisdiccional no resuelven

Como hemos indicado, es claro que el Acuerdo de Valor no prevé ni resuelve, las situaciones donde no resulta aplicable del valor de transacción, en las cuales es necesario establecer la valoración de una variedad de productos importados en forma regular y recurrente, por parte de una empresa en funcionamiento, para una determinada cantidad de productos (que puede, según los casos, llegar a ser muy significativa).

En efecto, los Métodos previstos del acuerdo de valor no prevén ni regulan la hipótesis, de compra de mercaderías en variedad y cantidad diversas, por parte de un mismo importador, en contexto de la necesidad de determinar el Valor en Aduana por métodos secundarios¹⁷. En estos casos, las dificultades no resueltas por la normativa en vigor, resultan evidentes pudiendo señalar a modo de ejemplo, la dificultad de encontrar mercaderías idénticas o similares para todos

¹⁶ En cuanto a la prescripción, el artículo 223 del CAROU expresa:

¹⁷ Artículos 2 a 7 del Acuerdo de Valor y sus respectivas Notas Explicativas.

los productos que se importan (por no importarse todos los productos en nuestro país por un importador distinto del analizado, por no existir nivel comercial comparable, etc.), y por ende, la dificultad en encontrar métodos adecuados para la determinación del valor en aduana con un rigor técnico-jurídico que resulte incuestionable desde algún punto de vista.

Tan es así, que la solución, - que se entiende adecuada y “facilitadora” que aplica LA DNA -, de fijar un porcentaje de ajuste único para todas las mercaderías importadas en el futuro por la empresa en análisis, hasta que cambien las circunstancias que fundaron el dictado de la correspondiente Resolución, no ha sido prevista en el Acuerdo de Valor.

Es claro que ante situaciones como las reseñadas, que resultan muy frecuentes, en tanto en un mundo globalizado, buena parte del comercio internacional se lleva a cabo entre empresas vinculadas, instancias como la consulta vinculante, precedentemente reseñada, o aún la valoración caso a caso (que también encontrará sus dificultades - y en el caso prácticamente insalvables - cuando no existan mercaderías idénticas o similares), no son en absoluto solución, ya que atentan contra la celeridad que el comercio internacional requiere, y se dan de bruces contra todos los parámetros de Facilitación del Comercio hoy consagrados en el Acuerdo de Facilitación del Comercio.¹⁸

VI. La solución en vía administrativa a la luz

¹⁸ El Acuerdo de Facilitación del Comercio, fue internalizado en Uruguay por Ley 19.414 de 30/06/2016. La Finalidad de este acuerdo está expresamente indicada en su Preámbulo, donde se indica que consiste en aclarar y mejorar aspectos pertinentes de los artículos V (Libertad de Tránsito); VIII (Derechos y formalidades referentes a la importación y a la exportación) y X (Publicación y aplicación de los reglamentos comerciales) del GATT, con miras a agilizar el movimiento, levante y despacho de las mercaderías. Mayor desarrollo sobre este Acuerdo, puede encontrarse en FIGUEREDO, Flavia: “Acuerdo de facilitación del comercio. Su impacto en el infraccional aduanero. Principios de Verdad material y razonabilidad”. Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo. Año XVIII (2016), No. 36, págs. 25-46.

de los principios del Acuerdo de Valor y de los principios generales del derecho y particulares de la actividad administrativa

En contexto de todo lo que viene de analizarse, la solución en vía administrativa de una cuestión de tamaño complejidad no puede ser otra que la aplicación, en el marco del procedimiento de Estudios de Valor, de métodos razonables, basados en los principios del Acuerdo de Valor y de la actuación administrativa, así como los generales del derecho, priorizando los objetivos comunes a la Administración y los Administrados, el principal de ellos, el de Seguridad Jurídica.

Y aún ello, podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que es altamente improbable que, aún mediando meticolosos análisis técnicos y el afán de lograr una solución ágil y unívoca para una empresa con volumen regular de importación de diversas mercaderías, mediante la fijación de un porcentaje de ajuste cuando corresponda, en aras de facilitar su operativa futura, se logre una solución que resulte absolutamente incuestionable desde algún punto de vista.

Es por dicha circunstancia, que entendemos que, tanto la Administración Aduanera como los Administrados, siguiendo los principios del Acuerdo de Valor, que promueve las consultas entre las partes (lo cual como hemos visto ha sido recogido por la normativa de nuestro país al regular el Estudio de Valor), y observando el principio de Razonabilidad, deben mantener, de buena fe, sin ocultamientos de parte de los Administrados y sin ánimo fiscalista de parte de la Dirección Nacional de Aduanas, intercambios que permitan aplicar instrumentos a efectos de lograr el objetivo de brindar Seguridad Jurídica, para las futuras operaciones de importación.

Mucho puede desarrollarse en torno al principio de Seguridad Jurídica, y mucho se ha desarrollado, por lo cual no lo haremos aquí, más que con la mención a que en contexto de la determinación del Valor en Aduana, la Seguridad Jurídica implica certeza y previsibilidad para el importador, sobre nada menos que la corrección del valor en aduana que está declarando en sus operaciones

aduaneras.¹⁹

Naturalmente que, siendo las empresas entidades “vivas” y en constante evolución, aún habiendo determinado un ajuste a su Valor en Aduana de la forma aquí desarrollada, o logrado la convicción en la DNA en el sentido de que no corresponde ajuste alguno al valor declarado, la empresa deberá monitorear y analizar desde el punto de vista técnico-jurídico, la situación de sus importaciones, para poder detectar cuándo es tiempo de presentar una revisión de su situación ante la DNA (ya sea para modificar un ajuste de valor existente al alza o a la baja, como para dejar sin efecto el mismo), y así proceder en todo momento de la manera que genere las menores contingencias para su emprendimiento.

En cualquier caso, ha de tenerse en cuenta que, soluciones rígidas, que no se basen en las adecuadas consultas entre la Administración Aduanera y los Administrados, tienen la potencialidad de multiplicar las controversias, a ser dirimidas por los órganos jurisdiccionales. Y en tal caso, y si bien es claro que nuestros Tribunales son la garantía última de la observancia del Derecho y la tutela de los Derechos de los Particulares, han de ser precisamente eso, la “última” solución, cuando las partes no han logrado dirimir controversias, como las que tienen que ver con los casos complejos de Valor en Aduana, que requieren la mayor celeridad posible, además del empleo de todos los conocimientos derivados de los análisis técnico-jurídicos correspondientes, de la extensa experiencia de la Administración en estas cuestiones y el adecuado conocimiento de sus negocios (organización de los mismos, estructuras de precios, nivel comercial, etc.), por parte de los Administrados.

Ausente la aplicación de un procedimiento como el reseñado, o el dictado de Resoluciones que contemplen adecuadamente todos los parámetros a valorar, a la hora de encontrar soluciones no previstas ni solucionadas en la normativa vigente, la respuesta no es otra que la Jurisdiccional, a la

que se puede arribar por dos vías como se ha visto; esto es, mediante los recursos administrativos que culminen con una Acción de Nulidad y eventualmente una eventual denuncia por infracción aduanera, si el Administrado se negare a abonar las retroactividades que se pretendieran aplicar por la Aduana, tras determinar un ajuste al valor declarado en operaciones pasadas.

Sin embargo, es claro que la sentencia correspondiente no recaerá – dados los tiempos procesales antes referidos – de modo hábil para brindar certeza jurídica sobre la situación actual. Ello, amén de que, en todos los casos en que se fijen ajustes al Valor en Aduana, el Administrado deberá aplicar dichos ajustes hasta el momento en que se dicte la correspondiente resolución por el Tribunal interviniente.

En cualquier caso, lo cierto es que, una Sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que llegue 3 años más tarde, resolverá una cuestión de Valor en Aduana que puede llegar a estar largamente superada, por los avatares de la vida comercial de la empresa, si es que resuelve dicha situación de fondo. Ello en tanto, como hemos visto, el contenido de la Sentencia del TCA se limita a la anulación o confirmación del acto, o a la reserva de la acción reparatoria patrimonial para el Administrado.

Por otra parte, una Sentencia – aun resolviendo sobre el fondo del asunto – tampoco será hábil para resolver la situación actual de empresa, ya que se pronunciará sobre información y análisis realizados seguramente alrededor de tres años antes, generando así, en el camino, diversas situaciones jurídicas de muy difícil resolución, y en perjuicio de la empresa, toda vez que se fije un ajuste con el cual no estuvo de acuerdo; pero también en perjuicio de la Administración Aduanera, que puede verse enfrentada a reclamos por los actos administrativos declarados nulos, o por denuncias formuladas sin el adecuado fundamento jurídico-fáctico.

Los comentarios previos, en absoluto implican sugerir que la Administración o los Administrados deban aceptar sin más la posición de la otra parte para evitar que los conflictos se resuelvan en vía jurisdiccional. Lo

¹⁹ Sobre Seguridad Jurídica en materia aduanera, ver también. LABANDERA, Pablo. Ob. cit. pág. 55.

que pretendemos exponer, es la más imperiosa necesidad de que tanto la Administración como los Administrados agoten las instancias de intercambio y consultas, en un tema complejo y de difícil solución como el que se reseña, en base a parámetros técnicos y jurídicos naturalmente y en un entorno de la más absoluta buena fe, pero también con la apertura y las flexibilidades necesarias (o más bien imperiosas). Este proceder, ha de estar determinado por la certeza de que, como se ha indicado más arriba, en situaciones como las aquí expuestas, no existirá ninguna solución que resulte absolutamente incuestionable, bajo ninguno de los métodos secundarios previstos en el Acuerdo de Valor, ni en ninguna norma del Acuerdo.

Es en base a los principios del Acuerdo, y en aplicación – que en nuestra experiencia resulta ineludible para este tipo de casos - del método del Último Recurso, previsto en el artículo 7 del Acuerdo de Valor y su nota interpretativa, que nos recuerda por todos los medios posibles la necesaria flexibilidad que debe imperar en los casos de difícil solución, para que puedan arribarse a soluciones justas, que equilibren los intereses de la Administración y de los Administrados. Aún ello, para nosotros resulta claro que las soluciones que surgen del referido artículo y su nota interpretativa deben ser ampliadas extensivamente, siempre con base al principio de Razonabilidad, que dicho artículo en su acápite reclama ya que, interpretadas en forma estricta, tampoco son suficientes para resolver las cuestiones aquí planteadas.²⁰

²⁰ El artículo 7 del Acuerdo de Valor reza: “1. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6 inclusive, dicho valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación. 2. El valor en aduana determinado según el presente artículo no se basará en: a) el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país; b) un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles; c) el precio de mercancías en

Con la más absoluta convicción, entiendo

el mercado nacional del país exportador; d) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6; e) el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación; f) valores en aduana mínimos; g) valores arbitrarios o ficticios. 3. Si así lo solicita, el importador será informado por escrito del valor en aduana determinado de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y del método utilizado a este efecto.” (Destacado nuestro).

Por su parte, la nota interpretativa a este artículo establece lo siguiente: “1. En la mayor medida posible, los valores en aduana que se determinen de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 deberán basarse en los valores en aduana determinados anteriormente. 2. Los métodos de valoración que deben utilizarse para el artículo 7 son los previstos en los artículos 1 a 6 inclusive, pero se considerará que una flexibilidad razonable en la aplicación de tales métodos es conforme a los objetivos y disposiciones del artículo 7. 3. Por flexibilidad razonable se entiende, por ejemplo: a) *Mercancías idénticas*: el requisito de que las mercancías idénticas hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, podría interpretarse de manera flexible; la base para la valoración en aduana podría estar constituida por mercancías importadas idénticas, producidas en un país distinto del que haya exportado las mercancías objeto de valoración; podrían utilizarse los valores en aduana ya determinados para mercancías idénticas importadas conforme a lo dispuesto en los artículos 5 y 6. b) *Mercancías similares*: el requisito de que las mercancías similares hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, podría interpretarse de manera flexible; la base para la valoración en aduana podría estar constituida por mercancías importadas similares, producidas en un país distinto del que haya exportado las mercancías objeto de valoración; podrían utilizarse los valores en aduana ya determinados para mercancías similares importadas conforme a lo dispuesto en los artículos 5 y 6. c) *Método deductivo*: el requisito previsto en el artículo 5, párrafo 1 a), de que las mercancías deban haberse vendido “en el mismo estado en que son importadas” podría interpretarse de manera flexible; el requisito de los “90 días” podría exigirse con flexibilidad.”

que cuando las normas vigentes no dan soluciones válidas, para una realidad mucho más diversa, y que evoluciona a un ritmo infinitamente mayor de lo que contemplan las normas jurídicas, las soluciones sólo pueden hallarse en los principios generales del Derecho. Y si bien en la especie existen varios que pueden invocarse y resultan de aplicación, debemos anclarnos en aquél que la norma aplicable reclama, como lo es el de Razonabilidad.

En efecto, como hemos sostenido antes, es claro que, en la búsqueda de una decisión apropiada, legítima y justa, además y como motor que le impone la correcta aplicación de la Regla de Derecho, la Administración debe actuar en forma razonable. Pareciera ser éste un concepto muy claro, pero debemos, aunque sea brevemente, dotarlo de contenido. °

Al decir de CAJARVILLE: *“El principio de razonabilidad evoca en última instancia la exigencia de un comportamiento conforme a la razón, tanto en su significación primaria de facultad o capacidad de alcanzar el conocimiento de esencias y valores y de obrar conforme a fines, como en la otra de proporción (ratio) resultante de una comparación.”*

Indica el autor que la razonabilidad del comportamiento se debe apreciar en primer lugar según las reglas de la lógica, en cuanto las mismas son las que señalan las condiciones formales de la inferencia válida que está en la base de aquella facultad. Advierte sin embargo que no basta la corrección formal del razonamiento; la razonabilidad también debe apreciarse según las reglas técnicas propias de la materia de que se trate. Ello permitirá ponderar la adecuación de lo dispuesto a la circunstancia de hecho en el análisis.

Agrega, que la resolución que se adopte debe ser la resultante de la estimación de los valores en que se apoya y de los intereses que contempla la regla de derecho a aplicar, la jerarquía de estos valores e intereses y la preeminencia que se otorgue a unos u otros o el equilibrio entre ellos a que se arribe en la

situación concreta planteada.²¹

Es de la mano del autor citado, que una vez más, nos permitimos enfatizar que la razonabilidad en la actuación de la Administración Aduanera, pero también de los Administrados, que en nuestra concepción deben trabajar en conjunto en la determinación del Valor en Aduana en los casos complejos, implica el adecuado análisis de la situación – que en estos casos ineludiblemente requieren un análisis realista de la situación y de las dificultades técnico-jurídicas existentes a la hora de arribar a una solución, que difícilmente resultará incuestionable desde algún punto de vista –, sin sesgos, y con la adecuada ponderación de riesgos, tanto para la Administración como para el Administrado. Y en ese análisis, la adecuada ponderación de la situación existente, en base a las disposiciones del Acuerdo de Valor, pero también a los principios generales del propio Acuerdo, y los que rigen la actividad de la Administración, y también el deber de colaboración de los Administrados, resulta imprescindible.

Entendemos que sólo de esa manera pueden precaverse conflictos, cuyo sometimiento a la decisión de los Tribunales competentes terminará, sólo por el transcurso del tiempo que insume el debido diligenciamiento de los procesos jurisdiccionales y las disyuntivas que se plantearán incluso al momento de contar con una decisión, (como se ha expuesto más arriba), constituyendo una denegación de justicia para ambas partes.

Ello no implica en absoluto y como hemos indicado más arriba, desconocer o desmerecer la garantía que constituye el contar con la posibilidad, connatural a un estado de Derecho, del recurso ante los Tribunales competentes; o desconocer que los plazos jurisdiccionales en Uruguay, dentro de su extensión, pueden considerarse razonables, en comparación con otros países, sino solo fomentar y honrar las posibilidades de arribar a soluciones adecuadas, a un problema tan

²¹ CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo. *“Sobre Derecho Administrativo”*, Tomo II. Fundación de Cultura Universitaria, 3ª. Edición. Montevideo, Noviembre de 2012, pág. 56 y ss.

complejo como el de la determinación del Valor en Aduana, que nos brinda nuestro ordenamiento, no sólo en base a las normas de Derecho Positivo, sino también, a los Principios Generales del Derecho y la recta y correcta aplicación de los mismos por las partes involucradas.

LA RELEVANCIA DE LA JURISDICCIÓN INDEPENDIENTE, IMPARCIAL Y ESPECIALIZADA EN MATERIA DE INFRACCIONES ADUANERAS. EL CASO DE LA JURISDICCIÓN DEL PODER JUDICIAL EN URUGUAY

Andrés Varela

I. A modo de introducción

Si hiciéramos un alto en nuestra vida cotidiana, y nos apartáramos por unos segundos del contexto normativo en que nos encontramos en nuestros respectivas legislaciones aduaneras, podríamos coincidir en que, para la efectiva realización del valor justicia, la jurisdicción para el juzgamiento de las eventuales transgresiones a la legislación aduanera, tipificadas como infracciones aduaneras, y para imponer sus consecuencias jurídicas, debería encontrarse en manos del Poder Judicial, por cuanto éste, de principio, garantiza en mejor medida una tutela judicial efectiva.

Es que, intuitivamente, podemos reconocer que, si frente a cualquier conflicto (en el que no fuera posible su autocomposición) es preferible que quien lo dirima fuera un tercero ajeno al conflicto, y por tanto, independiente e imparcial; y asimismo, que el ejercicio del poder punitivo no se debería encontrar en un Poder del Estado que no pudiera actuar de manera absolutamente imparcial, podríamos concluir que la jurisdicción de la Administración Aduanera para sustanciar la averiguación de los hechos que podrían configurar una infracción aduanera, e imponer la sanción correspondiente, se pondría en contradicción con la tutela judicial efectiva.

Recuerda ROHDE PONCE, que uno de los factores que mayor seguridad brinda a miembros, actividades culturales, políticas y económicas de una población es la división de poderes públicos, ya que impide que las autoridades sean juez y parte. Así, dice: *“De este modo, es un elemento estructural del sistema jurídico que las leyes sean elaboradas por un poder distinto del que es competente para ejecutar sus mandatos, y ello dos distintos del que tendrá la atribución de resolver las controversias entre los*

*ciudadanos o entre éstos y el gobierno”*¹.

Agregando que: *“Entre mayor es la concentración de esas atribuciones en uno de esos poderes, mayor es la posibilidad de una actuación arbitraria de las dependencias del poder público sobre los gobernados y, tratándose del comercio exterior, sobre aquellos que producen, exportan o importan mercaderías. Por ello, es un elemento que impacta negativamente al comercio exterior cuando los ordenamientos que lo regulan se elaboran y aplican por las mismas dependencias de la administración pública, defecto del cual adolecen casi todos los países de Latinoamérica, los cuales regulan su comercio exterior en gran parte por reglas emitidas por las mismas autoridades comerciales y aduaneras que las aplican”*

En dicha línea argumental, podemos agregar, que ello también sucede cuando la administración que debe aplicar y controlar la aplicación correcta de las normas, sustancia la averiguación de los hechos que suponen una aparente contravención a las mismas, y además juzga a quienes se relacionan con los referidos hechos y les puede imponer sanciones.

En la mayoría de los países de América Latina las Administraciones Aduaneras son quienes sustancian e imponen las sanciones por infracciones aduaneras, sin perjuicio que la mayoría de los regímenes contemplan la posibilidad de recurrir a un tribunal de justicia para la revisión de sus resoluciones.

Sin perjuicio de ello, entendemos que se efectivizarían en mayor medida las garantías de debido proceso, si la sustanciación de la averiguación de los hechos supuestamente infraccionales, y el eventual juzgamiento e imposición de sanciones se realiza ante un juez competente y especializado (Poder

¹ ROHDE PONCE, Andrés. *La Facilitación del Comercio*, Ciudad de México, CAAAREM, 2021, pág. 84.

Judicial).

II. El Derecho Aduanero Infraccional

El Derecho Aduanero Infraccional es el área del Derecho Aduanero Sancionatorio² que regula las conductas ilícitas tipificadas como infracciones aduaneras y sus consecuencias punitivas, así como el conjunto de procesos o procedimientos legalmente establecidos para la determinación de la ocurrencia de las infracciones aduaneras y la imposición de las sanciones correspondientes.

En dicho marco, son Infracciones Aduaneras las conductas antijurídicas, activas u omisivas, recogidas en normas legales a través de su descripción que, simultáneamente, pretenden evitar determinadas transgresiones a la legislación aduanera, mediante la previsión normativa de retribuir la ejecución de la conducta descrita con una sanción; y con carácter coactivo, para los casos en los cuales efectivamente se actúe por un sujeto la conducta descrita, tendrán por resultado la imposición de la sanción prevista, respecto del

² Designamos como *Derecho Aduanero Sancionatorio* al conjunto de normas y principios jurídicos que regulan el poder punitivo del Estado con la finalidad de garantizar la preservación y el restablecimiento del ordenamiento jurídico en materia aduanera mediante la retribución de una sanción, salvaguardando – simultáneamente – las garantías individuales de los sujetos a quienes se les imponen. Entendemos que el Derecho Aduanero Sancionatorio contempla diversos ámbitos de ilicitud aduanera, de acuerdo a las conductas punibles y sus consecuencias, pudiendo distinguirse: el Derecho Aduanero Penal, el Derecho Aduanero Infraccional, y el Derecho Aduanero Correccional. En tal sentido, puede verse: FIGUEREDO, Flavia y VARELA, Andrés, “Los Despachantes de Aduana y las infracciones y sanciones aduaneras”, *Ilícitos aduaneros y sanciones*, PARDO CARRERO, Germán, Editor, Bogotá, Tirant lo Blanch, 2022, pág. 314. Asimismo, dentro del régimen sancionatorio aduanero, y en particular referencia al régimen punitivo argentino, ALAIS distingue la existencia de tres campos bien diferenciados: los delitos, las infracciones y las sanciones disciplinarias. ALAIS. Horacio F., *Los Principios del Derecho aduanero*, Buenos Aires, Marcial Pons. 2008, pág. 160.

sujeto que se determine como responsable de aquella conducta, que puede ser el autor de aquella u otro sujeto, en lugar de aquél o junto a aquél³.

Así, la sanción aduanera tiene como presupuesto una conducta ilícita tipificada como infracción aduanera⁴

Ahora bien, el hecho infraccional es la concreción fáctica del tipo infraccional, siendo de producción instantánea, pese a que no sea advertido en dicho momento (fuera del propio sujeto que actúa la conducta [autor]; e incluso, en algunos supuestos, sin que el mismo sujeto lo advierta) conserva toda su virtualidad de conducir a una imposición, si se transite la vía procesal o procedimental establecida previamente por el legislador para la determinación de su existencia y la imposición de sus consecuencias, y se constata su ocurrencia, dentro del plazo legalmente establecido para ello.

Por su parte, la imposición de la sanción aduanera es la consecuencia connatural de haberse constatado en el marco de un proceso (o procedimiento) legalmente establecido, la existencia de los hechos del caso y su adecuación al tipo infraccional descrito por la norma. Esto es, el haberse verificado la subsunción de la conducta del imputado como autor de la misma en el supuesto de hecho normativo de un tipo infraccional aduanero.

Por tanto, para la constatación de la configuración de una infracción aduanera y la imposición de sus consecuencias sancionatorias, se requiere de la determinación de un órgano del Estado que detente *la potestad punitiva o sancionadora*, ante el cual se siga el procedimiento o proceso establecido previamente, a efectos de comprobar la conducta endilgada a un sujeto y su adecuación típica a la infracción aduanera, la medida del reproche a la conducta

³ VARELA, Andrés, “Reflexiones en torno al proceso judicial por infracciones aduaneras en Uruguay”, en *Revista de Derecho YACHAQ N° 11*, del Centro de Investigación de los Estudiantes de Derecho (CIED), Cusco, Universidad Nacional de San Antonio Abad del Cusco, 2020, pág.194.

⁴ FIGUEREDO, Flavia y VARELA, Andrés, op. cit., pág. 318.

efectivamente desarrollada por el autor de la misma, así como, las posibles causas de exculpación, y finalmente, en los casos en que proceda, la efectiva realización de la sanción a su responsable o sus responsables.

III. El ámbito de comprobación de hechos supuestamente infraccionales y la imposición de las consecuencias legales

Así, si el instrumento elegido por el ordenamiento jurídico para evitar y reprimir las conductas ilícitas es la sanción, su finalidad disuasiva o preventiva se encontrará en las propias normas que establecen mediante su descripción las conductas que se consideran ilícitas (tipos infraccionales) y las conectan simultáneamente con las consecuencias privativas o restrictivas de derechos (sanciones) para quienes las actúen.

No obstante, en el plano represivo el centro se desplaza a un ámbito de verificación fáctico en el que se debe determinar, frente a cada caso, si el antecedente para la aplicación de la sanción ha acaecido, de la forma prevista por la norma, para que sea aplicada dicha consecuencia. En definitiva si se ha configurado la infracción aduanera. Si ello se verifica, corresponderá aplicar su consecuencia, pero siempre, en la medida (proporción) dispuesta por el ordenamiento jurídico.

Por tanto, resulta necesario un ámbito de comprobación de la ocurrencia (o no) de los hechos que se presentan inicialmente y en apariencia como infraccionales, a efectos de aplicar su consecuencia, si así se pudiera determinar. Para ello también debe de determinarse quién se ocupará de dicha comprobación, y en caso de verificación, de aplicar la sanción.

Así, para la constatación de la configuración de una infracción aduanera y la eventual imposición de sus consecuencias sancionatorias, se requiere de la determinación de un órgano del Estado que detente la *potestad punitiva o sancionadora*, ante el cual se siga un procedimiento o proceso establecido previamente, a efectos de comprobar la conducta endilgada a un sujeto y su adecuación típica a la infracción aduanera,

la medida del reproche a la conducta efectivamente desarrollada por el autor de la misma, así como, las posibles causas de exculpación, y finalmente, en los casos en que proceda, la efectiva realización de la sanción a su responsable o sus responsables.

Dicho órgano del Estado debe necesariamente poder constatar la ocurrencia y veracidad de los hechos denunciados (o investigados) y su atribución a una o más personas, la encajabilidad (o no) de los hechos en la norma infraccional, y de verificarse ello, juzgar la conducta del autor (o autores) mediante la apreciación de su culpabilidad (salvo que legalmente la responsabilidad le fuera imputada a título de responsabilidad objetiva⁵), e imponerle al autor o autores de las referidas conductas y/o a los demás responsables, las consecuencias previstas en la norma legal, siempre dentro de sus límites, con el grado de proporcionalidad a la conducta desarrollada por el autor o autores, garantizando al infractor, en todos los casos, el ejercicio pleno de sus derechos de defensa⁶.

Es por tanto, que consideramos que la finalidad del Proceso judicial o Procedimiento administrativo en materia de Infracciones Aduaneras debe enmarcarse en la averiguación de la existencia de hechos infraccionales denunciados y el juzgamiento de la eventual conducta, atribuida a uno o más personas (físicas o jurídicas), para determinar si la misma puede ser encajada en el tipo infraccional previsto, y sólo en tal caso, imponer a aquellos las consecuencias previstas por la norma legal⁷.

En tanto que la consecuencia eventual y ulterior de dicho proceso o procedimiento

⁵ Ya nos hemos expresado en relación a la necesidad de excluir el régimen de responsabilidad objetiva del Derecho Aduanero Infraccional. Al respecto puede verse: VARELA, Andrés. "Una necesidad imprescindible: Desterrar definitivamente el régimen de responsabilidad objetiva del infraccional aduanero". *Revista IUS ET VERITAS* N° 55. Lima: Asociación IUS ET VERITAS, 2017, págs. 236 a 254

⁶ VARELA, Andrés, "Reflexiones en torno al proceso judicial por infracciones aduaneras en Uruguay", op. cit., pág. 197.

⁷ *Ibidem*.

puede determinar la realización efectiva del poder punitivo del Estado, mediante la privación o restricción de derechos del que sea considerado infractor, es que debe respetarse con mayor rigor las garantías de debido proceso. Ello por cuanto, en materia infraccional aduanera estamos dentro del Derecho Sancionatorio.

IV. Garantía de debido proceso en materia de infracciones aduaneras

IV. 1. Introducción

La garantía de debido proceso es una garantía dentro del orden jurídico por la cual se establecen límites y condiciones para el ejercicio del poder de los distintos órganos del Estado frente a los individuos, representando la protección más fundamental para el respeto de sus derechos⁸.

El Artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José) bajo el epígrafe de "Garantías Judiciales" recoge expresamente la garantía de debido proceso,

Dice el inciso 1 del artículo 8 de la Convención: *"Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter"*.

Como se ha advertido por FERRER ARROYO, si bien el debido proceso interesa especialmente en materia penal, la Corte ha efectuado una interpretación extensiva hacia otras materias, conforme el principio *pro homine*, de modo que las reglas contenidas en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, tanto en su inciso 1 como el 2, han de ser observadas en todo proceso tendiente a la determinación de

derechos de una persona.⁹

En este sentido, recuerda el citado autor, que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dicho que *"todos los órganos que ejerzan funciones de naturaleza materialmente jurisdiccional sean penales o no, tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el respeto pleno a las garantías del debido proceso establecidas en el artículo 8 de la Convención Americana"*.¹⁰

Si bien, en el ámbito administrativo podría ser más adecuado preferir la designación de "debido procedimiento" para referir a dicha garantía en el referido contexto¹¹, en esencia se trata de la misma garantía.

Como ha señalado DURÁN MARTÍNEZ, no existe duda alguna, tal como está redactado, de que el artículo 8 de la Convención refiere a procedimientos de naturaleza jurisdiccional, no obstante la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha extendido su aplicación a los procedimientos administrativos.¹² Agregando que, el principio del debido proceso sea en el procedimiento administrativo como en el ámbito jurisdiccional, no puede generar dudas acerca de su raíz natural, por cuanto deriva de la naturaleza humana, estamos ante un

⁹ FERRER ARROYO, Francisco J., "El debido proceso desde la perspectiva de la Corte Interamericana de Derechos Humanos", en *Revista Jurídica de la Universidad de Palermo*, Vol. 14, N° 1., Buenos Aires, 2015, pág. 162.

¹⁰ FERRER ARROYO cita al respecto las siguientes Sentencias de la Corte: Caso Ivcher Bronstein Vs. Perú. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 6 de febrero de 2001. Serie C No. 74, párr. 104; Caso del Tribunal Constitucional Vs. Perú. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de enero de 2001. Serie C No. 71, párr. 71; y Caso López Mendoza Vs. Venezuela. Fondo, Reparaciones y Costas, Sentencia del 1 de septiembre de 2011, párr. 111. Conf. FERRER ARROYO, Francisco J. Op. Cit., pág. 162.

¹¹ DURÁN MARTÍNEZ, Augusto, "La Buena Administración" en *Estudios de Derecho Administrativo* N° 1, Montevideo, Ed. La Ley Uruguay, 2010, Pág. 183.

¹² DURÁN MARTÍNEZ, Augusto. "Derecho a un procedimiento de plazo razonable", en *Procedimiento Administrativo Disciplinario*. Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2018, pág. 89.

⁸ THEA, Federico G, Las garantías del debido proceso en la toma de decisiones públicas. *La Ley*, 2009, vol. 2009, págs. 791 a 817.

verdadero derecho humano.¹³

Como señala RISSO FERRAND, el debido proceso legal tiene rango constitucional en Uruguay desde 1830. Si bien el texto refiere principalmente al proceso penal, la garantía se ha ido ampliando y nadie duda hoy de que, con el complemento del artículo 72¹⁴ de la Carta y con el aporte del derecho internacional de los derechos humanos, la garantía existe aún fuera del proceso penal. Agregando que, incluso el artículo 66 de la Constitución, parcialmente, da la base para el funcionamiento de esta garantía en sede administrativa¹⁵.

En tal sentido, dice RISSO FERRAND, dos han sido las posiciones modernas que permiten analizar la cuestión en Uruguay. Una primera posibilidad interpretativa consiste en considerar que la Constitución, por la vía del artículo 72, ha producido una suerte de *constitucionalización* del derecho internacional de los derechos humanos y por lo tanto, a los derechos humanos comprendidos en este último debe reconocérseles rango constitucional. Una segunda variante consiste en reconocer la existencia de un *bloque de derechos* compuesto por los derechos humanos de fuente constitucional, los de fuente internacional y los derechos implícitos, aunque sin perder su naturaleza jurídica ni su fuente. Por tanto, concluye, en uno u otro enfoque, el *debido proceso* en Uruguay debe analizarse tanto en la Constitución como con el derecho internacional de los derechos humanos¹⁶.

¹³ DURÁN MARTÍNEZ, Augusto, “Principio del debido proceso en el procedimiento administrativo en Uruguay”, en DURÁN MARTÍNEZ, Augusto, *Neoconstitucionalismo y derecho administrativo*, Buenos Aires, La Ley Uruguay, 2012. Págs. 114 y ss.

¹⁴ El artículo 72 de la Constitución de la República, dice: “Artículo 72.

La enumeración de derechos, deberes y garantías hecha por la Constitución, no excluye los otros que son inherentes a la personalidad humana o se derivan de la forma republicana de gobierno.”

¹⁵ RISSO FERRÁN, Martín. “El debido proceso en la Constitución Uruguaya”, en *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*. Año XVII. Montevideo, 2011. Pág. 125

¹⁶ *Ibidem*.

Por su parte, DURÁN MARTÍNEZ entiende que en Uruguay la garantía de debido proceso queda incluida en el bloque de constitucionalidad, por lo que se aplica esté o no recogido en el Pacto de San José de Costa Rica¹⁷.

Si la garantía de debido proceso ha ido ampliando su comprensión sin cortapisas hacia otras materias y ámbitos no jurisdiccionales, no puede quedar la menor duda que su aplicación resulta natural en materia de infracciones aduaneras, por cuanto se encuentran dentro del Derecho Sancionatorio, donde justamente el Estado ejerce su facultad sancionatoria, y por tanto, mayores deben ser las garantías de las personas que pueden ser sometidas al mismo, fuera éste bajo el ámbito administrativo o judicial.

Seguidamente realizaremos una breve mención a las diversas garantías que implica la garantía debido proceso en orden al “Juez” (decisor) competente, imparcial, independiente, autónomo, e idóneo, con expresa mención – cuando corresponda – a la materia infraccional aduanera.

Ello, con la aclaración formulada en cuanto a que las garantías del artículo 8 de la Convención resultan aplicables a todo tipo de debate sobre derechos, y por ello, cuando la norma hace referencia al derecho a exponer el caso ante un “juez” o “tribunal”, no ha de interpretarse que la garantía se limita a estas dos figuras, sino que está haciendo referencia a todo órgano decisor estatal, de cualquiera de los tres poderes del estado (legislativo, ejecutivo y judicial) cuyas decisiones pudieran afectar los derechos de las personas¹⁸.

IV. 2. Juez competente

Es necesario para la efectiva garantía del debido proceso que una Ley establezca, de manera previa al hecho a juzgar, la competencia del Juez, confiriéndole deberes y responsabilidades.

¹⁷ DURÁN MARTÍNEZ, Augusto, “Derecho a un procedimiento de plazo razonable”, en *Procedimiento Administrativo Disciplinario*. Op. Cit., pág. 89.

¹⁸ FERRER ARROYO, Francisco J., op. cit., pág. 169.

En tal sentido la competencia puede definírsela como el conjunto de facultades y atribuciones conferidas por el ordenamiento jurídico a un órgano estatal para el ejercicio de sus funciones. Sin dudas ésta constituye una condición necesaria y esencial de toda decisión, y comporta una garantía del debido proceso.

Así, el concepto de juez competente, recogido en el artículo 8 de la Convención, se asimila al concepto de juez natural.^{19 20}

En tal sentido, esta tutela consagra la garantía del juez competente, a la par de dos prohibiciones: de crear fueros personales, lo cual no impide la creación de fueros reales; y, la segunda limitación, es la alteración de la competencia del tribunal que debía intervenir en el caso al momento de los hechos, lo que también excluye la facultad de los órganos decisores superiores de arrogarse facultades de los inferiores sin ley que lo autorice²¹.

IV. 3. Juez imparcial

El Juez será imparcial en tanto no tenga interés o prejuicio frente al litigio a resolver, ni en relación a las partes.

Así, la garantía de imparcialidad del decisor representa, a nuestro juicio, la mayor expresión de la garantía del debido proceso.

En tal sentido, debe observarse que, en materia de infracciones aduaneras, el Estado estará en condiciones de aplicar un conjunto de consecuencias sancionatorias sobre el administrado, que tendrán como resultado la privación o restricción de sus derechos, si se considera a éste como infractor.

Por tanto, salvo los casos en que efectivamente se den las condiciones legalmente contempladas para ello, y dentro de los parámetros establecidos por las

normas, en todo caso en que ello no se verifique, se estará afectando injusta e ilegítimamente a quien no fuera merecedor del reproche, o se lo hará en una magnitud que las normas legales no establecen.

Así, las mayores transgresiones se presentan cuando, aun encontrándose en dicha hipótesis, existe el “convencimiento” de quien tiene a cargo la sustanciación del procedimiento de averiguación de los hechos y la eventual imposición de la sanción, de la efectiva ocurrencia de presuntos hechos y la “responsabilidad” del sujeto vinculado a los mismos.

Por otra parte, pareciera que cuando se está frente a una conducta efectivamente merecedora del reproche jurídico establecido por la ley, existirían menores cuestionamientos a las vías de averiguación e imposición de la consecuencia sancionatoria. No obstante ello, aún en estos casos, se deben otorgar todas las garantías al sujeto, siguiendo los procedimientos previstos, y graduándose la consecuencia de acuerdo a lo determinado por ley, dentro de un plazo razonable.

No obstante ello: ¿cómo tener certeza que efectivamente se está en uno u otro escenario?

La única garantía efectiva es que quien está llamado a averiguar los hechos y resolver sobre la encajabilidad de una conducta en un precepto infraccional, y eventualmente, en caso afirmativo, imponer las consecuencias sancionatorias previstas en la ley, en la magnitud adecuada (proporcionalmente), conduzca la averiguación de los hechos y decida desprovisto de todo interés y prejuicio.

Por ello, RISSO FERRAND se pregunta: ¿Cuáles son las condiciones que debe presentar la autoridad decisor para poder cumplir con las pautas del debido proceso legal? Y responde a su interrogante con una afirmación de principio: “*La respuesta a esta interrogante es extraordinariamente sencilla. La autoridad decisor, que resuelve la controversia, debe ser imparcial. Esto se asocia lógicamente con la noción de independencia, ya que poca imparcialidad podrá haber si el decisor está de alguna forma vinculado a alguna de las partes en el*

¹⁹ Sobre la prohibición de los juicios por comisión y el principio del *juez natural*, la Suprema Corte de Justicia ha tenido oportunidad de pronunciarse extensamente en la Sentencia N° 612/2017, de 21 de Agosto de 2017.

Accesible en: <https://bjn.poderjudicial.gub.uy/>

²⁰ ALAIS, Horacio F., *Los principios de Derecho aduanero*, Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2008, págs. 272 a 277.

²¹ FERRER ARROYO, Francisco J., op. cit., pág. 169.

proceso.”

IV.4. Juez independiente

Ligado fuertemente a la imparcialidad del decisor se encuentra la garantía de independencia de quien es llamado a resolver. Esto es, que quien debe juzgar no tenga dependencia o subordinación jerárquica a una de las partes.

En esta línea, enseña FERRAJOLI, que las Sentencias exigen una motivación fundamentada sobre argumentos cognitivos en los hechos y reconocitivos en el derecho, de cuya aceptación como “verdadera” dependerá toda su validez o legitimación jurídica o interna o formal, como su justicia o legitimación política o externa o sustancial. Por tanto, la naturaleza cognitiva de la jurisdicción sirve, por un lado, para configurarla, a diferencia de la legislación y de la administración, como “aplicación” o “afirmación” de la ley. Por otro lado, ésta sirve para garantizar ese derecho fundamental tutelado efectivamente en el proceso penal, que es la inmunidad de la persona no culpable ante castigos arbitrarios.²² Agregando FERRAJOLI, que esta naturaleza de la jurisdicción bastará para explicar el carácter no consensual ni representativo de la legitimación de los jueces y para fundamentar la independencia frente a cualquier poder representativo de la mayoría. Justamente, porque la legitimación del juicio reside en las garantías de la verificación imparcial de los hechos, esta no puede depender del consenso de la mayoría que, desde luego, no vuelve verdadero lo que es falso ni viceversa.²³

Así, la independencia del decisor es fundamental para materializar de manera efectiva su imparcialidad en la decisión.

IV.5. Juez autónomo

La autonomía es una condición del Juez para que pueda determinar cómo se ha de plantear concreta y específicamente un problema

jurídico dentro de un caso, siempre de manera razonada y conforme a derecho.

IV.6. Juez idóneo. Competencia especializada en materia aduanera

El juez idóneo es aquel que tiene la capacidad técnica para resolver el conflicto. La capacidad técnica es, necesariamente jurídica, pero determina una profundización mayor en los campos de la disciplina en la que el juez deba resolver.

Sin lugar a dudas, si para poder resolver cualquier asunto se requiere de idoneidad técnica, más aún si el asunto que se resuelve refiere a la verificación (o no) de un hecho que tiene consecuencia sancionatoria, y que por tanto, puede imponer una afectación o privación de un derecho de un sujeto como consecuencias de la decisión. Así, si la idoneidad es requerida en la mayoría de los conflictos, resulta de mayor relevancia que lo sea en materia sancionatoria, dada las consecuencias que pueden tener una imposición, por cuanto afectará derechos, al privar o restringir derechos del afectado por la decisión sancionatoria. Asimismo, si por falta de idoneidad se absuelve a quien no se debiera, no se cumple la función represiva de la sanción, al no concretarse el orden jurídico.

En tal sentido, la competencia especializada en materia aduanera es sumamente relevante, por la naturaleza de la disciplina y las consecuencias de la imposición.

Pero además, por cuanto, como recuerda Basaldúa, la materia aduanera reviste una complejidad y una amplitud que exigen una notoria especialización²⁴.

IV. 7. La afectación de las garantías del debido proceso

La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha expresado: “*En efecto, la intervención de un juez competente, independiente e imparcial es un presupuesto del debido proceso. En ausencia de aquél, no existe verdadero proceso, sino apariencia de tal. Se trataría de un simple procedimiento*

²² FERRAJOLI, Luigi, “*El papel de la función judicial en el Estado de Derecho*”, en *Jurisdicción y argumentación en el Estado constitucional de Derecho*, México, UNAM, 2005. Pág. 98

²³ *Ibidem*.

²⁴ BASALDÚA, Ricardo X., “*La Aduana: concepto y funciones esenciales y contingentes*”, en *Revista de Estudios Aduaneros*, Vol. 1, N° 18, 2007, pág. 53.

que no satisface el derecho esencial del justiciable. No es posible suponer que éste puede ser juzgado y su litigio resuelto por cualquier persona u órgano que carece de esos atributos, y que el procedimiento que ante ellos se sigue merece la calificación de proceso y la resolución en la que culmina constituye una auténtica sentencia²⁵.

La claridad de lo referido por la Corte exime de mayores comentarios.

V. ¿Es actualmente la Aduana el órgano del Estado más adecuado para sustanciar la averiguación de la existencia de hechos infraccionales e imponer sanciones por infracciones aduaneras?

V.1. Una cuestión relevante

La Aduana es el órgano del Estado especializado para ejercer el control del ingreso y egreso de mercaderías al territorio aduanero, así como sobre la permanencia en territorio aduanero de aquellas mercaderías cuya circulación se encuentra restringida, y por tanto, bajo control aduanero.

En tal sentido, y más ampliamente, la Aduana es el órgano administrativo del Estado encargado de aplicar la legislación aduanera, autorizando y controlando la utilización de los diversos destinos y regímenes aduaneros que la legislación aduanera prevé para el ingreso, egreso o tránsito de las mercaderías en el territorio aduanero, y detectar y reprimir las transgresiones que puedan cometerse a los mismos.

Pero además, desde su creación, y en gran parte de su evolución, la razón de ser de las Aduanas se ha asentado sobre la base de ser un órgano encargado de recaudar los tributos exigidos a quienes ingresan o extraen

mercaderías del territorio del Estado²⁶.

Asimismo, los distintos países han entendido necesario que el juzgamiento de las transgresiones de la legislación aduanera sean resueltas por la propia Aduana, dotándola de facultades legales para sustanciar los procedimientos destinados a la determinación de la ocurrencia de los hechos infraccionales, e imponer a sus responsables las sanciones correspondientes frente a la configuración de infracciones aduaneras.

No obstante, cabe preguntarse: ¿Es actualmente la Aduana el órgano del Estado más adecuado para sustanciar la averiguación de la existencia de hechos infraccionales e imponer sanciones por infracciones aduaneras?

No puede darse una respuesta a la referida pregunta si no se advierte – al menos - el cambio del rol que ha tenido la Aduanas y se verifican las tareas que actualmente desarrollan; y asimismo, si no se analizan cuáles son los resultados que, en orden a las garantías de debido procedimiento administrativo en materia de infracciones aduaneras, se producen dentro de cada país.

V.2. El actual rol de la Aduana: Pluralidad de nuevas funciones. Facilitación del comercio y seguridad del comercio

No obstante su inveterado origen, al influjo del Consejo de Cooperación de Bruselas - actual Organización Mundial de Aduanas – las Aduanas del mundo comenzaron a desarrollar funciones y roles de mayor relevancia que la simple recaudación de tributos²⁷, y los controles derivados de dichos fines.

Ello ha constituido, conforme LABANDERA, un verdadero *cambio de paradigmas*. Así, de la clásica función recaudadora como función aduanera esencial, ha ido variado a lo que ha dado en llamar la *función de facilitación del*

²⁵ Voto Razonado del Juez Sergio García Ramírez en relación con la Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Usón Ramírez vs. Venezuela, de 20 de Noviembre de 2009.

Accesible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/votos/vsc_qarcia_207_esp.doc

²⁶ Conf. BASALDÚA, Ricardo Xavier, “La Aduana: concepto y funciones esenciales y contingentes”, op. cit., págs. 37 a 54; y ALAIS, Horacio F. op. cit., págs. 24 a 40.

²⁷ Conf. GONZÁLEZ BIANCHI, Pablo, *Derecho Aduanero*, Tomo II, Montevideo, La Ley Uruguay, 2019, pág. 293.

comercio internacional²⁸. Así, las Aduanas han debido asumir la tarea de brindar un servicio de cada vez mayor calidad, por el cual los trámites y operaciones aduaneras deben realizarse con una mayor agilidad y eficiencia; resolverse los problemas, que surgen de la aplicación de las normas y procedimientos con vocación de servicio, pero velando siempre por el interés fiscal; y, en general, coadyuvar desde su área de competencia al crecimiento orgánico de la economía y al desarrollo de sus respectivos países, la casi totalidad de ellos, miembros de la Organización Mundial de Comercio (WTO/OMC) y de la Organización Mundial de Aduanas (OMA/WCO).²⁹

Así, desde hace – al menos – veinticinco años, la Aduana ha actualizado su función, fortalecido su rol, constituyéndose en un órgano de mayor relevancia en la protección del Estado y de sus ciudadanos, sin dejar de conservar su rol esencial que es el control aduanero, y que el Derecho Aduanero mantiene como objeto en la regulación del tráfico internacional de mercaderías³⁰.

En tal sentido, las Aduanas han asumido un rol preponderante en la facilitación del comercio, y la seguridad del mismo³¹, para lo cual no han menguado su pleno ejercicio del control aduanero.

Por ello, ha remarcado BASALDÚA, que: *“...la deseada facilitación del comercio debe adecuarse al marco necesario para que las aduanas puedan cumplir con eficacia la función de control sobre las importaciones y las exportaciones. Ello resulta esencial para*

*los Estados, porque lo que está en juego, más allá de la percepción de los tributos aduaneros, es la aplicación en las fronteras de las restricciones de naturaleza no económica para proteger la seguridad nacional, la moral y la salud públicas, la sanidad animal y vegetal, la preservación del medio ambiente, de las especies en vías de extinción, así como del patrimonio histórico, arqueológico y cultural.”*³²

Ese nuevo rol demanda mayores esfuerzos por parte de las Aduanas. Esfuerzos funcionales, de medios físicos y humanos, que repercuten a nivel presupuestario, y por tanto, económico, lo que determina una mayor cantidad de capacidades en el ejercicio pleno del control adaptado a las exigencias actuales (fiscalización inteligente, fiscalización *ex-ante* y *ex-post*, uso de nuevas tecnologías, gestión de riesgo, interconectividad entre diversos organismos y con otras Aduanas, alta capacitación de los funcionarios, etc.).

Paralelamente, parece razonable, que aquellas actividades que la Administración Aduanera realiza pero que no resultan ser necesarias ni privativas de la Aduana, por su naturaleza y especialidad, deban ser desplazadas de su competencia, para ser cumplido de mejor manera.

V.3. La falta de imparcialidad e independencia, y los plazos irrazonables para resolver. Su afectación en materia de justicia administrativa aduanera

Ahora bien, los mayores problemas que se pueden presentar en materia de justicia administrativa aduanera, cuando ésta está a cargo de la Administración Aduanera, particularmente, en materia de juzgamiento de eventuales infracciones aduaneras, son las posibles vulneraciones de las garantías del debido proceso en lo que respecta a la imparcialidad, independencia y plazo razonable en que se debe decidir.

Entendemos que, para poder verificar las posibles transgresiones de las decisiones administrativas referentes a infracciones aduaneras en relación a las garantías aludidas, se puede realizar un análisis de las Sentencias dictadas en vía de revisión

²⁸ LABANDERA, Pablo, “La facilitación del comercio y nuestra realidad aduanera”, en *Revista de Comercio Exterior*, Mayo 2005, N° 36.

²⁹ LABANDERA, Pablo, “Estudios sobre el Código Aduanero de la ROU”, en *Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay. Anotado y concordado. Segunda Edición. Ampliada y actualizada*, Montevideo, Editorial La Ley Uruguay. Pág. 42 a 43.

³⁰ BASALDÚA, Ricardo X., “Evolución del Derecho Aduanero y rol de la Aduana Moderna”, en *Revista de Estudios Aduaneros*. Semestre, 2016, vol. 23, pág. 127.

³¹ Para una profunda revisión del tema puede verse: ROHDE PONCE, Andrés, *La Facilitación del Comercio*, Ciudad de México, CAAAREM, 2021.

³² *Ibidem*.

(recursos) por los Tribunales administrativos, que en los diversos países tienen competencia a tales efectos, con el fin de determinar cuáles son las razones para anular (o revocar) las referidas decisiones de la Administración Aduanera.

Si en ellas se advierte la falta de motivación, motivos referidos a la violación de los principios aplicables en materia sancionatoria, arbitrariedades de diversa especie, o plazos irrazonables para dictar una resolución, se puede verificar la afectación de las referidas decisiones de las respectivas garantías (imparcialidad, independencia, o de plazo razonable para resolver).

Así, en materia de infracciones aduaneras, la posibilidad de que se vulnere la garantía de imparcialidad e independencia pueden tener un origen en la múltiple función que tiene la Administración Aduanera. Ello por cuanto la Aduana es, simultáneamente, quien aplica y controla la legislación aduanera, es el órgano que recauda tributos generados en ocasión del ingreso o egreso al territorio aduanero de mercadería, y es quien sustancia, juzga e impone sanciones en materia de infracciones aduanera.

V. 4. Nuestra posición

Entendemos que no es necesario que la Aduana sea el órgano del Estado encargado de sustanciar los procedimientos de averiguación de los hechos infraccionales, y asimismo, quien aplique las sanciones ante las transgresiones a la legislación aduanera.

Es más, incluso se demuestra como inconveniente, en orden a las actuales funciones que cumple la Aduana, que resultan de mayor relevancia, y requieren de su intervención específica y más enérgica.

Pero principalmente, por cuanto el ejercicio de jurisdicción aduanera en sede administrativa determina, por la posición que ocupa la Aduana en el control y represión de los ilícitos aduaneros, la posibilidad de que dicte resoluciones imparciales.

Aun descontando el mayor esfuerzo que pueden realizar las personas que ejercen la función jurisdiccional en sede administrativa, en algún punto es difícil dejar a un lado su

posición funcional – como funcionarios de la Aduana –, y actuar con absoluta imparcialidad. Sin perjuicio que la garantía de independencia no se encontraran en tal caso presentes.

Dichas circunstancias, nos hace escépticos en cuanto a la imparcialidad de la Aduana a la hora de administrar justicia, por ser juez y parte.

VI. El Poder Judicial como órgano especializado para administrar justicia en materia de infracciones aduaneras

A estas alturas, en los actuales Estados de Derecho Constitucional³³, nadie puede dudar que, dada las formas republicanas de gobierno, que se sustenta en la división de poderes, el Poder Judicial es el Poder del Estado especializado para administrar justicia.

Así, como enseña VIGO, la paulatina constitucionalización del proceso ha convertido al servicio de justicia en un derecho humano y los tratados respectivos así lo reconocen, lo que incluyen el acceso a la justicia, y a una tutela efectiva de los mismos derechos³⁴. En ese marco, aparece la definitiva configuración de un Poder Judicial como verdadero Poder del Estado, al que se le debe proveer de los medios necesarios para cumplir tal decisivo cometido³⁵.

En dicho marco, y por especialidad, entendemos que debe ser el Poder Judicial quien sustancia la averiguación de los hechos con apariencia infraccional, y determine su ocurrencia (o no), y en caso de determinarlo imponga la sanción prevista en el ordenamiento jurídico, en concordancia con los principios de Derecho Sancionatorio aplicables.

Si bien se han ensayado fórmulas en las cuales se divide la sustanciación de la averiguación de los hechos en vía administrativa (sumarios) respecto del juzgamiento de los sujetos que actuaron las

³³ VIGO, Rodolfo Luis, *Interpretación (argumentación) jurídica en el Estado de Derecho Constitucional*, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2015, Pág. 268 a 270

³⁴ VIGO, Rodolfo Luis, op. cit., pág. 169.

³⁵ *Ibidem*.

conductas relacionadas a los mismos en vía judicial (plenario), modelo que podemos denominar como *míxto*, razones de eficacia, economía y de los posibles derechos conculcados de los sujetos en el proceso, determinan reeditar en éstos los mismos cuestionamientos de los sistemas que establecen una intervención exclusiva de la Administración Aduana para sustanciar y juzgar los hechos, e imponer sanciones.

VII. El caso de la jurisdicción en materia aduanera del Poder Judicial en Uruguay

VII.1. Elementos relevantes del régimen vigente en Uruguay

En Uruguay la averiguación de los hechos que pueden determinar la configuración de una infracción aduanera, y eventualmente, la imposición de la sanción vinculada a dicha infracción es sustanciada en vía judicial, esto es, ante el Poder Judicial³⁶.

Esta solución legal, con variantes a lo largo de los últimos cien años, ha imperado en Uruguay.

Así, la sustanciación y resolución en vía judicial de los ilícitos aduaneros es de larga data. Ariosto D. GONZÁLEZ, ubica sus antecedentes en los albores de la vida independiente de nuestro país³⁷, y establece como un hito en nuestra legislación nacional la Ley de 12 de agosto de 1829, si bien resalta que es con la Constitución de 1830 que se consagra el régimen de judicialidad³⁸, y son diversas las leyes posteriores que determinan la jurisdicción del Poder Judicial en la materia, así como las que distribuyen su

competencia³⁹.

No obstante, la función jurisdiccional en materia infraccional aduanera en dicha evolución ha estado dividida entre el Poder Judicial y la Aduana.

Como antecedente más inmediato al régimen actualmente vigente, se puede citar a la Ley Nº 13.318, de 28 de Diciembre de 1964, en la redacción dada por el artículo 156 de la Ley Nº 16.320, de 1º de Noviembre de 1999, el cual dividía la jurisdicción y competencia exclusivamente para la sustanciación y juzgamiento de las cuestiones referidas a dos infracciones particulares: la infracción de contrabando y los asuntos relativos a los abandonos infraccionales.

Así, en los asuntos que refirieran a supuestas infracciones de contrabando y en los abandonos infraccionales, sí éstos eran de menor cuantía (asuntos que no excedieran a 350 UR⁴⁰), la Dirección Nacional de Aduanas⁴², sustanciaba el procedimiento y lo

³⁹ En doctrina aduanera uruguaya se ha realizado una amplia y detallada revisión de los antecedentes de la función jurisdiccional y del procedimiento en materia de infraccional aduanero. Al respecto, ver: GONZÁLEZ, Ariosto D., op. cit., págs.362 a 409; y LLORENS FERNANDEZ, Raúl, *Tramitación del Represivo Aduanero*. Montevideo, 1973.

⁴⁰ El artículo 156 de la Ley Nº 16.320, de 1º de Noviembre de 1999, fijó el límite en Unidades Reajustables, sustituyendo el monto de \$ 500.000, fijado anteriormente por el artículo 494, de la Ley Nº 14.106, de 14 de Marzo de 1973, que sustituía el monto original de \$ 2.000 para la infracción de contrabando.

⁴¹ La Unidad Reajutable es una unidad de medida, su valor es ajustado periódicamente en función del Índice Medio de Salarios cuantificándose las variaciones en los doce meses anteriores.

Accesible en: <https://www.gub.uy/direccion-general-impositiva/datos-y-estadisticas/datos/unidad-reajutable-ur>

⁴² El inciso 2º del artículo 2 del Decreto Nº 133/993, de 16 de Marzo de 1993, cometió a la Dirección Nacional de Aduanas la organización de sus reparticiones y dependencias, a fin de atender adecuadamente la competencia atribuida por los artículos 257 de la Ley Nº 13.318, en la redacción dada por el artículo 156 y concordantes de la Ley Nº 16.320, de 1º de noviembre de 1992. Por Órdenes del Día Nº 62/93, 63/93, 64/93 y 75/93, la Dirección Nacional da cumplimiento a lo dispuesto

³⁶ Sobre el proceso judicial por infracciones aduaneras en Uruguay puede verse *in extenso* en: VARELA, Andrés. "Reflexiones en torno al proceso judicial por infracciones aduaneras en Uruguay", en *Revista de Derecho YACHAQ Nº 11*, del Centro de Investigación de los Estudiantes de Derecho (CIED), Cusco, Universidad Nacional de San Antonio Abad del Cusco, 2020, pág. 21-38.

³⁷ GONZÁLEZ, Ariosto D., *Derecho Aduanero Uruguayo. Comentarios de la Legislación Represiva*. Montevideo: 1946, Claudio García & Cia – Editores. pág. 362

³⁸ GONZÁLEZ, Ariosto D., op. cit., págs. 362 a 366.

resolvía en primera instancia, con la eventual posibilidad de que su resolución fuera apelada ante al Poder Judicial (esto es, ante los Juzgados Letrados de Aduana -con competencia territorial en los Departamentos de Montevideo y Canelones-, y los Juzgados Letrados con competencia aduanera en el resto del país).

Por otra parte, los mismos asuntos (infracción aduanera de contrabando y abandonos infraccionales), cuando excedieran el referido límite, así como en el caso de las demás infracciones aduaneras, se sustanciaban y resolvían ante el Poder Judicial⁴³, con la posibilidad de apelación en segunda instancia, ante el Tribunal de Apelaciones en lo Civil; y casación, ante la Suprema Corte de Justicia⁴⁴.

No obstante esta jurisdicción compartida entre la Dirección Nacional de Aduana y el Poder Judicial, la realidad determinaba que el mayor número de asuntos fueran tramitados ante la Dirección Nacional de Aduanas, y ello, debido a que el límite cuantitativo de su competencia hacía que la mayoría de los supuestos de contrabando (infracción más comúnmente sustanciadas), recayeran ante la misma.

Con la aprobación del Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay – en adelante, CAROU – (aprobado por la Ley N° 19.276, de 19 de Septiembre de 2014)⁴⁵ las infracciones aduaneras (a excepción de las infracciones de Contravención, que comprende hipótesis de trasgresiones procedimentales⁴⁶) – pasaron a ser sustanciadas y resueltas ante

por el Poder Ejecutivo, y distribuye la referida competencia a nivel territorial.

⁴³ Siendo competentes los Juzgados Letrados de Aduana -con competencia territorial en los Departamentos de Montevideo y Canelones-, y los Juzgados Letrados con competencia aduanera en el resto del país dentro de los límites de sus jurisdicciones.

⁴⁴ Ley N° 13.318, 1964, art. 257

⁴⁵ Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay (CAROU), 2014.

Recuperado

de:

<https://www.impo.com.uy/bases/codigo-aduanero/19276-2014>

⁴⁶ Artículo 200 del CAROU.

el Poder Judicial.⁴⁷

Así, desde el 17 de Julio de 2017, con la puesta en vigencia de las normas procesales contenidas en el CAROU⁴⁸, se determinó la derogación de la jurisdicción de menor cuantía que tenía la Aduana para sustanciar los casos de infracciones de contrabando y de abandono infraccional.

Asimismo, en dicho momento comenzaron a ser remitidos la totalidad de expedientes, que hasta esa fecha llevaba la Dirección Nacional de Aduanas, referentes a infracciones aduaneras de contrabando y abandono

⁴⁷ El artículo 227 del CAROU dispone:

“Artículo 227) (Competencia según materia).-

1. El conocimiento de los asuntos relativos a infracciones aduaneras, excepto la infracción de contravención y lo dispuesto en el artículo 232 de este Código, corresponderá a los Juzgados Letrados de Primera Instancia del interior con competencia en materia aduanera y a los Juzgados Letrados de Aduana en los departamentos de Canelones y de Montevideo.

2. Conocerán los Tribunales de Apelaciones en lo Civil en segunda instancia y la Suprema Corte de Justicia en el recurso de casación, en caso de corresponder.”

Por su parte, el Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay, 2014, art. 227, que dispone:

“Artículo 232) (Única instancia).- Los asuntos jurisdiccionales cuya cuantía no exceda la suma de 40.000 UI (cuarenta mil unidades indexadas) se sustanciarán en instancia única ante los Juzgados de Paz Departamentales competentes en el interior de la República y el Juzgado Letrado de Aduana en los departamentos de Canelones y de Montevideo.”

⁴⁸ La Ley 19.322, de 29 de Mayo de 2015, suspendió la vigencia del artículo 275 de la Ley N° 19.276, de 19 de setiembre de 2014, en lo que refería a la derogación de los artículos 250, 257 a 261, 268 a 279, 283, 295 y 296 de la Ley N° 13.318, de 28 de diciembre de 1964 y sus normas modificativas, en cuanto refieran a aspectos procesales, hasta el 1° de marzo de 2016. Asimismo, la Ley N° 19.394, de 20 de Mayo de 2016, reiteró el contenido de la Ley N° 19.322, suspendiendo la vigencia de los artículos mencionados de la Ley N° 19.276, en cuanto refieran a aspectos procesales, hasta el 16 de julio de 2017. Como se puede observar, existió un período ventana en el que estuvieron vigentes las normas procesales editadas en el CAROU.

infraccional⁴⁹. En dicho período se remitió al Poder Judicial por parte de las distintas Administraciones de Aduana⁵⁰ de la Dirección Nacional de Aduanas, un total de 8765 expedientes, de los cuales resultaron 2811 expedientes sin resolución (en trámite), y 5954 expedientes con resolución (en trámite)⁵¹.

Actualmente, la única excepción a la jurisdicción del Poder Judicial lo constituye la infracción aduanera de Contravención⁵², la cual se sustancia en vía administrativa, por la Dirección Nacional de Aduana, que es quien puede imponer la sanción por dicha infracción.

Por tanto, salvo el caso de la Infracción Aduanera de Contravención, corresponde al Poder Judicial tener que resolver sobre la existencia de los hechos que configuran una infracción aduanera, y eventualmente, determinado que fuera la existencia de los mismos y su vinculación a su autor, imponerle a éste las consecuencias legalmente previstas, en su calidad de responsable.

Por su parte, la “acción fiscal” va a ser ejercida por las Fiscalías Letradas con competencia aduanera, en tanto estas son las representantes del Fisco (ejerciendo el Ministerio Fiscal).⁵³

⁴⁹ Ley N° 13.318, 1964, art. 257.

⁵⁰ Cada Administración de Aduana era competente en una circunscripción territorial determinada.

⁵¹ Recuperado de:

http://poderjudicial.gub.uy/images/2017/circulares_2017/155-2017.pdf

⁵² En relación a la Infracción Aduanera de Contravención puede verse: VARELA, Andrés. "Revisando la infracción aduanera de «contravención» en Uruguay", *Revista de Derecho YACHAQ N° 13*, del Centro de Investigación de los Estudiantes de Derecho (CIED), Cusco, Universidad Nacional de San Antonio Abad del Cusco, 2020, pág. 115 a 131.

⁵³ El artículo 230 del CAROU dispone:

“Artículo 230) (Ministerio Fiscal).- El ejercicio del Ministerio Fiscal o la representación del Fisco ante los Juzgados Letrados de Aduana y los Tribunales de Apelaciones en lo Civil, y ante la Suprema Corte de Justicia únicamente en los casos de inconstitucionalidad y de casación, incumbirá a los Fiscales Letrados Nacionales de Aduanas y de Hacienda. Ante los Juzgados Letrados de Primera Instancia del interior con competencia en materia

En tanto que el rol de la Administración Aduanera en materia de infracciones aduaneras en Uruguay es diferente en relación a otros ordenamientos⁵⁴. Así, si bien la Administración Aduanera (Dirección Nacional de Aduanas) participa activamente en la represión de los ilícitos, y cuenta para ello con las facultades legales para realizar el control, vigilancia y verificación de mercaderías, medios de transportes, unidades de carga y personas, en caso de advertir la presunta comisión de una infracción aduanera⁵⁵ debe realizar la denuncia judicial correspondiente, y será la Fiscalía competente en materia aduanera quien tendrá en el “Proceso de Conocimiento por infracciones aduaneras” (proceso judicial) la titularidad de la acción fiscal.

Ahora bien, en el “Proceso de Conocimiento por infracciones aduaneras” la estructura procesal establecida por el CAROU determina que, luego de presentada una denuncia⁵⁶, y realizado las primeras instrucciones por el Juez⁵⁷, se fije una Audiencia Indagatoria en la que declare ante el Juez el denunciado, asistido por su Defensor y en presencia del Representante Fiscal⁵⁸. En el caso de que exista mérito para presumir la configuración de una infracción, se podrá solicitar por el Representante Fiscal⁵⁹ la iniciación del sumario⁶⁰ contra el denunciado⁶¹, o la clausura del mismo, lo que debe ser resuelto por el Juez. Resuelto el inicio del sumario, se abrirá una segunda etapa, de contenido probatorio, en la que se produce el ofrecimiento de

aduanera, dicha representación estará a cargo de los Fiscales Letrados Departamentales de la respectiva jurisdicción”

⁵⁴ Dentro de las “Competencias generales” de la Dirección Nacional de Aduanas, previstas en el artículo 6 del CAROU, el literal H del numeral 2 del referido artículo dispone: “M) Ejercer la vigilancia aduanera, prevención y represión de los ilícitos aduaneros.”

⁵⁵ Excepto el caso referido a la Infracción Aduanera de Contravención (artículo 226 del CAROU).

⁵⁶ Artículo 236 a 238 del CAROU.

⁵⁷ Artículo 231, 240 y 241 del CAROU.

⁵⁸ Artículo 242 del CAROU.

⁵⁹ Artículo 244 del CAROU.

⁶⁰ Numeral 2 del Artículo 245 del CAROU.

⁶¹ Artículo 246 del CAROU.

pruebas (“autos de manifiesto”) por el sumariado, denunciantes y el Representante Fiscal, la que debe ser admitida y ulteriormente dispuesta por el Juez⁶². Agotado el diligenciamiento de la prueba dispuesta, se confiere el traslado al Representante Fiscal, para que, de entender que surge probado un hecho infraccional, ejerza su acción, mediante la Demanda Acusación Fiscal⁶³, y de esta forma, estando ya en etapa plenamente adversarial, se disponga el traslado de la misma para que el acusado articule sus defensas⁶⁴, mediante la Contestación de la Demanda Acusación Fiscal. Finalmente, se dictará sentencia por el Juez⁶⁵. Dicha Sentencia será pasible de recurso de apelación, salvo los casos de única instancia.⁶⁶

Finalmente, una breve consideración puntual corresponde realizar, sin perjuicio de mayores desarrollos que deberán formularse en otra oportunidad por cuanto no resultan ser objeto del presente, en lo referente a la identificación legal y funcional de la Fiscalía como representante del “Fisco”.

En concordancia con la evolución que ha tenido el Derecho Aduanero, y la redimensión de su finalidad, se advierte la carencia de asimilación entre las normas que son contenidas por el Derecho Aduanero, el elenco de infracciones y sanciones aduaneras para evitar y, sustancialmente, reprimir los ilícitos aduaneros, y los bienes jurídicos protegidos por las mismas – y aquellos otros que deben ser protegidos en un mejor desarrollo del repertorio de infracciones – y la actual figura del Representante del Fisco.

Parece necesario abandonar la postura de la Fiscalía como representante del interés Fiscal, en su concepto hacendístico, de representante del Fisco, y su redimensión como representante del Estado, en su condición de garante del interés general y del cumplimiento del ordenamiento aduanero, mediante el restablecimiento del mismo frente a las transgresiones de la legislación aduanera.

⁶² Artículo 247 del CAROU.

⁶³ Artículo 249 del CAROU.

⁶⁴ Numeral 1 del Artículo 250 del CAROU.

⁶⁵ Numeral 2 del Artículo 250 del CAROU.

⁶⁶ Artículo 232 del CAROU.

Dicha ubicación no sería una innovación, por cuanto existe una identidad con la función que las Fiscalías cumplen en materia penal, rama de un mismo tronco común, el Derecho Sancionatorio.

VII.2. De la duración de los procesos judiciales por infracciones aduaneras en Uruguay

La exigencia de un proceso de duración razonable resulta en la base de cualquier proceso judicial o procedimiento administrativo, y representa un derecho humano reconocido, y por tanto que debe resultar concretado (efectivizado) por los Estados, no solo en las normas procesales o procedimentales, sino en la aplicación que se realiza de las mismas por los órganos del Estado que tienen que sustanciar y resolver en las respectivas materias.

El tiempo de sustanciación y resolución de un asunto en materia judicial es un elemento relevante, si simultáneamente se cumplen las demás circunstancias para el dictado de una Sentencia justa.

Así, el tiempo es un elemento trascendente en lo que hace a la justicia aduanera. La exigencia de que la dilucidación de si se ha cometido una infracción o no, y la aplicación de su consecuencia connatural, la sanción, se produzca en un plazo razonable se ha presentado como un derecho humano fundamental en orden a la garantía del debido proceso.

Sobre el factor tiempo y su incidencia en la resolución de los procesos judiciales en materia de infracciones aduaneras en Uruguay nos hemos expresado anteriormente.⁶⁷

Así, en Uruguay la vía establecida por el legislador para sustanciar la determinación de la existencia (o no) de una infracción aduanera

⁶⁷ VARELA, Andrés, “Consecuencias de la determinación judicial (o administrativa) de la ocurrencia de una infracción aduanera”, en *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero* N° 6, Año III, del Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, Catalina García Vizcaíno (Directora), Buenos Aires, 2023, págs. 90 a 96.

y su estructura procesal. tienen una relación muy estrecha con los tiempos que demanda la resolución de los asuntos por infracciones aduaneras.

En tal sentido, puede observarse cómo en Uruguay, según los últimos Estudios estadísticos del que se tiene registros, elaborado y publicado por el Poder Judicial⁶⁸, relativo a los procesos concluidos en el año 2021, determinan que el promedio de duración total de los Procesos de Conocimiento por Infracciones Aduaneras en el Juzgado Letrado de Aduana⁶⁹ (Montevideo) es de 19,4 meses⁷⁰ (período 2021), y en los Juzgados Letrados del Interior del país⁷¹ con competencia aduanera, es de 63,1 meses⁷² (período 2021). Debe considerarse, que dichos períodos fueron afectados por la pandemia, y que el caso de los Juzgados Letrados del Interior del país, la competencia aduanera es compartida con la penal y menores, lo que actúa en detrimento – debido a su trascendencia y urgencia de las restantes competencias – de la competencia aduanera.

Puede advertirse que, en un escenario donde la sustanciación resulta de menor duración – claro está, sin que por ello suponga menguar en algo los derechos de defensa de la persona que es parte del proceso – el tiempo como elemento del proceso no tiene influencia

⁶⁸ Según Estudio de “Procesos Aduaneros”, estadística elaborada por el Departamento de Estadística, División Planeamiento y Presupuesto, del Poder Judicial (Uruguay).

Accesible en: <https://www.poderjudicial.gub.uy/aduana/download/11343/1475/19.html>

⁶⁹ Juzgado especializado en materia aduanera.

⁷⁰ En Estudio de “Procesos Aduaneros”, ver: Cuadro Nº 12.

⁷¹ Los Juzgados Letrados del Interior del país, que tienen competencia en materia aduanera, también tienen competencia en materia penal y menores, lo cual determina un mayor nivel de atención en éstas últimas materias, dada su mayor urgencia. Ello puede implicar, en algunos casos, que se prioricen estas últimas competencias frente a la aduanera, por ejemplo, al tener que fijar audiencias, lo cual puede llevar a que los plazos de sustanciación sean mayores.

⁷² En Estudio de “Procesos Aduaneros”, ver: Cuadro Nº 13

negativa, ni en la persona sometido al proceso, ni en el Estado, ni en el interés general de la sociedad en que se repriman los ilícitos aduaneros.

En cambio, si la sustanciación de los procesos por infracciones aduaneras se prolonga desmedidamente, mucho más allá de lo razonable, consecuentemente, conllevará una transgresión a las garantías de debido proceso, al no dictarse una resolución en un plazo razonable. Sin perjuicio que además, en caso de condena, ello determinaría un incremento de la obligación dineraria a cargo del infractor, por el sólo paso del tiempo.

No obstante, en Uruguay, la sustanciación del proceso judicial (Proceso de Conocimiento por Infracciones Aduaneras) así concebida no afecta la garantía de debido proceso.

VIII. ¿El caso de la jurisdicción del Poder Judicial en materia aduanera en Uruguay es un modelo de Justicia Aduanera para replicar en otros países?

Puede concluirse que, sin perjuicio de lo perfectible de cualquier régimen – como lo puede ser el régimen de Uruguay en lo que respecta al acceso a la doble instancia en los asuntos de menor cuantía, la ampliación de las resoluciones pasibles de ser apeladas, la reestructuración del Proceso de Conocimiento por Infracciones Aduaneras, la Competencia de Tribunales de Apelación especializados (exclusivamente) en materia aduanera, entre otros – las bondades que demuestra el caso de la jurisdicción del Poder Judicial en materia de infracciones aduaneras en Uruguay, con los necesarios ajustes, puede ser un modelo para replicar en otros países.

En tal sentido, entendemos que debe removerse cualquier prejuicio de las Administraciones Aduanas en abandonar su rol de encargadas de la sustanciación y juzgamiento de los ilícitos aduaneros (rectius: Infracciones aduaneras) a favor del Poder Judicial, desterrándose la idea de que los resultados de estos pueden ser adversos para el interés de la Administración Aduanera, o el Estado.

La experiencia demuestra que cuando se

determina judicialmente que existe un ilícito se imponen las consecuencias previstas en el ordenamiento jurídico. No obstante, y ello es verdaderamente relevante, cuando no existe un ilícito, los resultados judiciales resultan, en la enorme mayoría de los casos, así determinados.

El Profesor VALDÉS COSTA afirmaba en relación a las penas tributarias impuestas por vía administrativa, que: *“La sustracción de estos procedimientos y sanciones del derecho penal común, no justifica que se otorgue a la administración (al fin y al cabo, sólo acreedora de una suma de dinero) la facultad de juzgar y aplicar penas a su deudor”*, y citaba como ejemplo a seguir la solución del derecho uruguayo en materia aduanera, *“en la que son competentes jueces especializados”*.⁷³

En Uruguay, en una evolución que viene desarrollando desde hace más de 90 años, se ha desplazado la jurisdicción para juzgar y aplicar sanciones desde la Aduana hacia el Poder Judicial. Evolución que se terminó concretando, en el año 2015, con la derogación de la competencia jurisdiccional de la Dirección Nacional de Aduanas para asuntos de menor cuantía, referente a Contrabando y Abandono infraccional, pasando la jurisdicción al Poder Judicial.

En manos de la Dirección Nacional de Aduanas subsiste exclusivamente la sustanciación de los procedimientos por la Infracción Aduanera de Contravención⁷⁴, y la

⁷³ Conf. GONZÁLEZ BIANCHI, Pablo, *El Valor en Aduana. La valoración de las mercaderías en el sistema GATT/OMC*, Volumen II, Montevideo, Universidad de Montevideo-Facultad de Derecho, 2010. Pág.263

⁷⁴ El artículo 200 del CAROU dispone: *Artículo 200 (Contravención)*.

1. Se configura la infracción aduanera de contravención por la violación de leyes, decretos o reglamentos dictados por órganos competentes que establecen deberes formales respecto de procedimientos aduaneros y siempre que no constituyan otra infracción aduanera distinta de la contravención.

2. Serán responsables por dicha infracción los despachantes de aduana, depositarios, operadores portuarios, transportistas, titulares de las mercaderías objeto de los procedimientos

imposición de su sanción (multa). Situación ésta que viene favoreciendo la afectación de las garantías de debido proceso, sustancialmente, en lo que refiere a la imparcialidad, y que sólo el bajo valor de la multa (entre U\$S 62 y U\$S 620, aproximadamente a la fecha del presente) no ha determinado mayores oposiciones, pero que su repetición desmedida ya inquieta a las personas vinculadas a la actividad aduanera, máxime que su defensa en vía administrativa se viene demostrando como ineficiente en orden de revertir imputaciones injustificadas, aunado a que el costo de su revisión ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, a efectos de anular el acto administrativo de imposición, tiene un costo de tributación muchas veces mayor que la multa, y su resultado puede ser alcanzado en no menos de dos años.

Sin perjuicio de ello, resulta relevante destacar que, el Proyecto de Código Aduanero (a la postre Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay), fue impulsado por el Ministerio de Economía y Finanzas, y sobre el mismo trabajo sustancialmente la Dirección Nacional de Aduanas, quien propició la derogación de su propia competencia jurisdiccional.

En tal sentido, puede observarse lo manifestado por la Dra. Rosana Brizuela (quien era por ese entonces Directora de la Asesoría Jurídica y Notarial de la Dirección Nacional de Aduana), en la comparecencia de la Aduana a la Comisión de Hacienda de la Cámara de Representantes, el 15 de Mayo de 2013, en ocasión de considerarse el Proyecto de Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay (CAROU), quien dijo: *“Hay otra innovación que, desde mi punto de vista, es sustancial. Me refiero a la derogación de la competencia jurisdiccional de la Dirección Nacional de Aduanas en los procesos de menor cuantía. Esto es fundamental. Hoy, la*

aduaneros y las demás personas vinculadas a la actividad aduanera que hayan incumplido los deberes referidos.

3. *La sanción será una multa por un valor equivalente entre 400 y 4.000 UI (cuatrocientas y cuatro mil unidades indexadas).”*

Dirección Nacional de Aduanas tiene función jurisdiccional en estos procesos de contrabando de menor cuantía. Este siempre fue un aspecto cuestionado; inclusive, se objetó acerca de su constitucionalidad. Realmente, en un Estado de derecho, los conflictos, las controversias entre los sujetos, tienen que ser resueltos por un órgano independiente, que no puede ser otro que un órgano integrante del Poder Judicial. Creo que esto es importantísimo y, de alguna manera, transparenta la gestión y la función del organismo que, desde mi punto de vista, no tiene por qué ejercer función jurisdiccional.”

En tal sentido, es de destacar el espíritu republicano y el desapego a cualquier interés en la expresión de la Aduana uruguaya, lo cual podría resultar de inspiración para otras Administraciones Aduaneras, y un avance en garantizar, en mayor medida, una tutela judicial efectiva.

PARTICIPARON EN ESTE NÚMERO

BASALDÚA, Ricardo Xavier

Abogado y Escribano (UBA). Especialista en Derecho Administrativo (UBA). Doctor en Ciencias Jurídicas de la Universidad Católica Argentina. Profesor en distintas universidades del medio. Corredactor del Código Aduanero de la Nación (ley 22.415). Delegado argentino ante el Comité Técnico Permanente del Consejo de Cooperación Aduanera desde 1971 hasta 1992. Ex-presidente del Comité (1982-1983). Ex-Subdirector de la Dirección Nacional de Impuestos y ex-Director de Técnica Aduanera de la Secretaría de Ingresos Públicos de la Nación. Ex Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación. Correo electrónico: ricardoxbasaldua@gmail.com. Nacionalidad: argentina.

CORONEL, María Elsa

Licenciada en Ciencias Políticas graduada de la Pontificia Universidad Católica Argentina (1991). Ha cursado la Maestría en Periodismo de la Universidad de San Andrés (2015) y el Diplomado en Derecho Aduanero de la Universidad CAECE (2021). Además, realizó satisfactoriamente el curso “Ventanillas Únicas de Comercio Exterior (VUCE): Herramientas de la Facilitación Comercial” (2021), como también el curso “Gestión Coordinada de Fronteras durante emergencia y desastres naturales” (2023), ambos suministrados por el INDES/BID. Editora activa de *Aduana News*, un periódico jurídico que informa noticias de aduanas, transporte y comercio exterior. Ha sido una de las ganadoras del “Desafío Agea Digital” (2014) en Red Innova Camp. Correo electrónico: coronel.mariaelsa@gmail.com. Nacionalidad: argentina.

COTTER, Juan Patricio

Abogado. Miembro de Número del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (Presidente 2010/2011). y Miembro activo de la Academia Internacional de Derecho Aduanero (Miembro Comisión Directiva 2015/2023). Miembro Activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Profesor de derecho aduanero en los post-gradados de derecho aduanero de la Universidad de Buenos Aires, en donde además es el Vicepresidente de la Actualización de Derecho Aduanero; de la Universidad Católica Argentina, de la Universidad Austral y de la Universidad Di Tella. Autor de los libros “Derecho Aduanero y Comercio Internacional”, 2018; “Derecho Aduanero”, 2014 3 tomos, Premio AAEF 2014 al libro del año; “Infracciones Aduaneras”, 2011 y segunda edición 2013; y Coordinador y coautor de los libros “Estudios de Derecho Aduanero”, 2007 y “Estudios de Derecho Aduanero. 30 años del Código Aduanero”, 2012. “Código Aduanero Comentado”, 3 tomos, 2012. Correo electrónico: jpc@pcmabogados.com. Nacionalidad: argentina.

FIGUEREDO, Flavia

Socia del Estudio Figueredo & Varela. Doctora en Derecho y Ciencias Sociales (Universidad de la República- Uruguay). Master en Derecho de la Empresa (Universidad de Montevideo - Uruguay). Master en Derecho del Comercio Internacional - LLM in International Trade Law (Universidad de Arizona James E. Rogers - College of Law, Estados Unidos). Diploma en Docencia Universitaria (Universidad de Montevideo – Uruguay). Profesora Adjunta en el Curso de Grado de la materia “Derecho del Comercio Internacional” de la Universidad de Montevideo. Profesora Titular del Curso Introductorio de la carrera de Perito en Comercio Exterior y Aduana de la Escuela de Formación Profesional en Comercio Exterior y Aduana de la Asociación de Despachantes de Aduana del Uruguay. Autora de diversos artículos de doctrina en publicaciones especializadas en materia aduanera y de Comercio Internacional. Miembro de número de la Academia Internacional de Derecho Aduanero. Correo electrónico: ffigueredo@figueredoyvarela.com.uy. Nacionalidad: uruguaya.

GARCIA VIZCAINO, Catalina

Doctora en Derecho y Ciencias Sociales (tesis Sobresaliente, UBA). Abogada (Diploma de Honor, UBA). Ex Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación. Directora y profesora titular de la carrera de posgrado de Derecho Tributario (UB) desde su creación en 1994. Ex Directora de la Carrera de Gestión Aduanera - Técnicas de Comercio Exterior (IEFPA). Profesora Titular Consulta en la Facultad de Derecho de la UBA; con anterioridad, Profesora Titular por concurso. Profesora titular por concurso en UB. Profesora titular de carreras de grado y posgrado, entre otras, en UBA, UB, UCA, UCSE. Ex profesora titular del Doctorado en Ciencias Económicas en la UNLM. Jurado de concursos universitarios, tesis doctorales nacionales e internacionales, tesinas, y de justicia federal y de la CABA. Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales 2011 —rubro libro— por: *El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores: en homenaje a los cincuenta años del Tribunal Fiscal de la Nación*. Premio Trayectoria 2011 de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Premio Producción Científica del Profesorado de la Universidad de Belgrano- 1997 y 2014, y mención especial de la Universidad de Buenos Aires en 2015. Mención Especial de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales por el libro *Derecho tributario* -1998. Miembro de número (sitial N° 73) de la *International Customs Law Academy* o Academia Internacional de Derecho Aduanero. Miembro del Consejo Académico de la Universidad de Belgrano desde el año 2000. Miembro del Gabinete Fiscal en los años 2002 y 2003. Miembro Activo de la *International Fiscal Association*. Miembro Honorario del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros. Miembro Honoraria de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Presidenta de la Comisión de Derecho Aduanero de la Facultad de Derecho de la UBA. Autora de libros (entre los que se encuentran los tres tomos del *Tratado de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot), artículos y otros trabajos sobre la especialidad. Presidenta del Comité Científico de las Primeras a Trigésimas Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales en 2008/2023, respectivamente. Organizadora, moderadora y expositora en congresos y jornadas científicas. Correo electrónico: gvizcaino@gmail.com. Nacionalidad: argentina.

LICHT, Miguel Nathan

Abogado y Doctor en Ciencias Jurídicas. Master de Derecho Administrativo. Máster en Derecho de los Negocios. Especialista en Derecho Tributario. Profesor Protitular de Derecho Administrativo en la Universidad Católica Argentina. Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación. Correo electrónico: mnlicht@mecon.gov.ar. Nacionalidad: argentina.

ROBIGLIO, Carolina

Abogada UBA; Magíster en Derecho Penal (U.Austral); Especialista en Tributación (UBA Facultad de Ciencias Económicas); Especialista en Derecho Penal Económico (U.Notarial Argentina). Juez de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico; Ex Fiscal en lo Penal Económico. Docente de grado y posgrado; autora y coordinadora de publicaciones de la especialidad. Correo electrónico: crobiglio@yahoo.com.ar. Nacionalidad: argentina.

RUIZ, Stella Maris

Abogada UBA., Posgrado UBA. “Derecho de la Navegación y Comercio Exterior”- Miembro de Número del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros Despachante de Aduana, Miembro de Comisión Directiva. Vocal Titular- Centro de Despachantes de Aduana de la República Argentina. Correo electrónico: ruizsm@garmendiaycia.com. Nacionalidad: argentina.

SCHETTINI, Fernando P.

Contador Público graduado en la Universidad de Buenos Aires (U.B.A.). Posgrado en la Universidad Notarial Argentina (U.N.A.) sobre Derecho Concursal. Docente del Posgrado en Tributación en la Universidad del Salvador (USAL). Autor de diversos artículos en materia tributaria y cambiaria.

Miembro Activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Co-coordinador de la Comisión de Tributación Aduanera de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Expositor y conferencista en diversos seminarios y jornadas vinculados a la materia tributaria y aduanera. Correo electrónico: fschettini@sya-argentina.com. Nacionalidad: argentina.

SCHURIG, Harry

Abogado y Martillero Público. Actualmente se desempeña como Secretario de la Fiscalía Federal Civil, Comercial y Contencioso Administrativo n° 7. Obtuvo los títulos de Magíster en Finanzas Públicas (en la UNLaM, en el 2012) y de Magister en Magistratura (en la UBA, en el 2014). Es Especialista en Derecho Tributario (por la UBA, en el 2002), en Derecho Aduanero (en la UBA, en el 2012) y en Derecho Administrativo (en la UNLaM en el 2020). Es Profesor de grado y posgrado en diversas universidades del medio (UBA Facultad de Derecho y Ciencias Económicas; Universidad Nacional de La Plata –Derecho y Cs. Ec.-, Nacional de Salta, Nacional de La Pampa, Tecnológica Nacional, Argentina de la Empresa, Abierta Interamericana, de Belgrano, del Museo Social Argentino, Católica de Santiago del Estero, de la Cuenca del Plata, entre otras, con distintos cargos, entre ellos Titular y Asociado. Es integrante del Comité Académico de distintos posgrados de Derecho Tributario y de Derecho Aduanero. Miembro cofundador del Centro de Estudios sobre Gestión Pública y Responsabilidad – CGPyR. Conferencista y autor de numerosos artículos en revistas jurídicas. Correo electrónico: schurig.universidades@gmail.com. Nacionalidad: argentina.

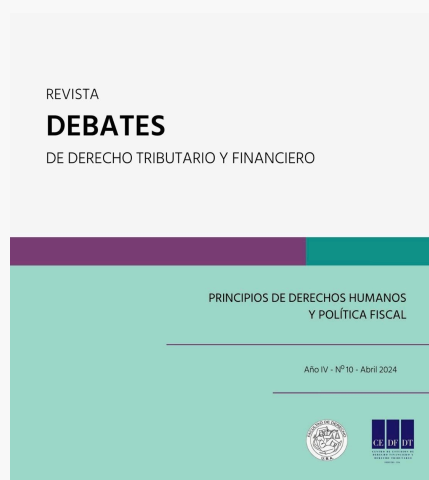
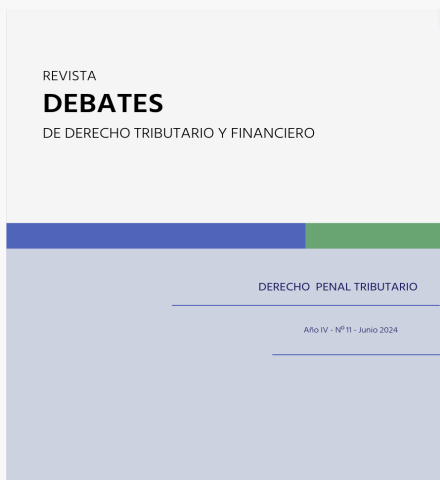
VARELA, Andrés

Doctor en Derecho y Ciencias Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de la República (Uruguay). Profesor Adjunto (U.R.), encargado de los Cursos de grado de *Derecho Aduanero* (Abogacía), y de *Régimen Jurídico del Comercio Exterior II: Derecho Aduanero* (Licenciatura de Relaciones Internacionales); y del Seminario *Derecho Infracional aduanero*, en la Facultad de Derecho, Universidad de la República (Uruguay). Como docente encargado ha dictado diversos cursos de su especialidad en la Escuela de Posgrado, Facultad de Derecho, Universidad de la República (Uruguay). Coordinador General y expositor en la Primera a Décima Jornada Académica de Derecho Aduanero (2014-2023). Disertante en diversos eventos nacionales e internacionales sobre Derecho Aduanero. Autor de diversos artículos en materia de Derecho Aduanero. Miembro de la Sala del Instituto de Finanzas Públicas (Facultad de Derecho, UdelaR). Socio de Figueredo & Varela / Abogados (Montevideo, Uruguay). Correo electrónico: avarela@figueredoyvarela.com.uy. Nacionalidad: uruguaya.

ZUNINO, Gustavo

Abogado (UBA) y socio del estudio que fundó en 1983. Es autor de varias publicaciones sobre derecho aduanero y expositor invitado en universidades e instituciones. Anteriormente fue profesor de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA y USAL) y funcionario de la Dirección General de Aduanas. Ex Presidente de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Creador de las Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero de esa Asociación. Correo electrónico: gzunino@estudiozunino.com.ar. Nacionalidad: argentina.

OTROS NÚMEROS DISPONIBLES



Encontralos en [Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero](#)

