



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
REPUBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY



**Aduanas**

Dirección Nacional de Aduanas

DOCUMENTO

# SEGUNDA JORNADA DE DERECHO ADUANERO

Dirección Nacional de Aduanas

# Índice

## Editorial

Un Documento de consulta trascendente <i>Cr. Enrique Canon</i> .....	3
---	---

<b>Siglas y Acrónimos</b> .....	4
---------------------------------	---

## Panel I: Potestades de control de la DNA

Facultades Administrativas de Control de la Dirección Nacional de Aduanas <i>Dr. Enrique Martínez</i> .....	5
--	---

Facultades de la Administración Fiscal establecidas en el Artículo 68 del Código Tributario <i>Dr. Leonardo Bon</i> .....	7
--	---

Potestades Jurídicas de Control de la DNA <i>Dr. Stanislao Lamenza</i> .....	20
---	----

## Panel II: Infracciones Aduaneras

Técnicas de investigación en los delitos aduaneros <i>Dra. Julia Staricco</i> .....	30
--	----

Depósitos aduaneros e infraccional aduanero <i>Dra. Paola Maerro</i> .....	36
---	----

La teoría de los actos propios y su aplicación al accionar de la Dirección Nacional de Aduanas <i>Dr. Pablo Chalar</i> .....	38
---	----

Comiso secundario: una sanción especial <i>Dr. Juan Carlos de Lisa</i> .....	45
---	----

## Panel III: Aspectos teórico-prácticos del origen de las mercaderías

Certificación de origen de las mercaderías: una opinión en pos de necesarios equilibrios <i>Sr. César Bourdiel</i> .....	51
---	----

Sistema de Emisión por Entidades: el caso MERCOSUR <i>Ec. Gabriel Arimón</i> .....	55
---	----

Control de Certificados de Origen <i>Lic. Fiorella Cagnone</i> .....	59
---	----

Aplicación jurisdiccional del régimen de origen <i>Dr. Flavio Barreda</i> .....	62
--	----

## **Documento Segunda Jornada de Derecho Aduanero**

2019 - Montevideo - Uruguay

Las opiniones emitidas en los textos son exclusiva responsabilidad de sus autores.

Diseño y Diagramación:  
Asesoría de Comunicación Institucional

Dirección Nacional de Aduanas  
Ministerio de Economía y Finanzas

Rambla 25 de Agosto de 1825 N° 199  
Tel: (+598) 2915 0007  
info@aduanas.gub.uy  
www.aduanas.gub.uy

# Un documento de consulta trascendente



En el año 2017 la Dirección Nacional de Aduanas organizó y realizó la Primera Jornada de Derecho Aduanero entendiéndola beneficiosa y necesaria la reunión del sector público, privado y académico en un ámbito de análisis y debate sobre la incidencia del orden normativo en el comercio exterior de nuestro país.

Sobre fines del año 2018 se realizó la segunda edición de la Jornada de Derecho Aduanero con el fin de profundizar el ejercicio de habilitar un espacio para el intercambio de visiones y opiniones técnicas.

Esta edición reunió a actores públicos y privados, representantes del Poder Judicial, profesionales del Derecho, despachantes de Aduana y otros agentes del comercio exterior y académicos. Durante toda una jornada expusieron sobre las Potestades de Control de la Dirección Nacional de Aduanas, las Infracciones Aduaneras y los aspectos teóricos y prácticos del Origen de las Mercaderías, como temas centrales de tres paneles.

La publicación que hoy les presentamos es un compendio testimonial que refleja textualmente diversas presentaciones realizadas en las Segunda Jornada de Derecho Aduanero. Se publica y difunde con la convicción de que resulta un aporte para la mejor aplicación del orden normativo, pero también un documento de consulta trascendente.

Agradezco a los expositores que accedieron a la publicación de sus ponencias, contribuyendo con sus conocimientos a jerarquizar este material.

Llegue al lector mi deseo de contribuir a un mejor entendimiento de los temas abordados.

**Cr. Enrique Canon**

**Director Nacional de Aduanas**

# Siglas y Acrónimos

- ACE: Acuerdo de Complementación Económica
- APC: Asesoría Política y Comercial del Ministerio de Economía y Finanzas
- CAROU: Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay
- CIU: Cámara de Industrias del Uruguay
- CNCS: Cámara Nacional de Comercio y Servicios
- CO: Certificado de Origen
- DJO: Declaración Jurada de Origen
- DL: Decreto Legislativo
- DPE: Derecho Penal Económico
- DNA: Dirección Nacional de Aduanas
- MP: Ministerio Público
- OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
- OMA: Organización Mundial de Aduanas

## PANEL I : Potestades de Control de la DNA



### Dr. Enrique Martínez

**Gerente General de la Asociación de Despachantes de Aduana del Uruguay**

*Cuenta con un Postgrado en Derecho Aduanero en la Universidad de Buenos Aires y un Posgrado en Gerencia Estratégica en la Universidad de Belgrano. Es Docente de la Escuela de Formación Profesional en Comercio Exterior y Aduana. Miembro de la Academia Internacional de Derecho Aduanero y del Instituto Uruguayo de Estudios Aduaneros. Participante del Grupo Consultivo del sector privado y Comités Técnicos de la OMA y Contribuyente al Doing Business del Banco Mundial.*

## Facultades Administrativas de Control de la Dirección Nacional de Aduanas

El objetivo de la presentación es realizar un breve análisis de la evolución que a partir del CAROU se produce en la potestad administrativa de control de la DNA, específicamente en lo que refiere al régimen sancionatorio administrativo, formulando algunas reflexiones sobre aspectos que podrían ser mejorados en el futuro acerca de este aspecto, fijando una terminología más precisa que la actual en beneficio tanto del Administrado como de la Administración.

Como preámbulo, cabe precisar que en el marco del artículo 6° del CAROU, inc. L) se establece que la facultad de control de la Aduana consiste en “Autorizar, registrar y controlar el ejercicio de la actividad de las personas habilitadas para intervenir en destinos y operaciones aduaneras, cuando correspondan”.

En cuanto a qué figuras fiscaliza la Aduana, se amplía en el CAROU el elenco de las personas vinculadas a la actividad aduanera incluyendo a:

- Despachantes de Aduana
- Agente de Transporte
- Importador y Exportador
- Proveedor de a bordo

- Transportista
- Agente de Carga
- Depositario de mercaderías
- Otros

Resulta de gran relevancia establecer que en el régimen sancionatorio administrativo se aplica el criterio de la responsabilidad subjetiva: Así el propio Código establece que “No corresponderá la aplicación de sanciones en caso de acciones u omisiones que tengan por origen el caso fortuito, la fuerza mayor u otra causa que no le sea imputable al infractor”.

### **“Es destacable el avance que se produjo con el CAROU”**

Es así entonces que queda claramente establecido este criterio que en la normativa anterior no se había definido claramente, lo que en ciertas situaciones ocasionaba posibles errores, aplicando a estas faltas el régimen de las infracciones aduaneras, a las que en ese momento se les aplicaba un criterio de responsabilidad objetiva, generando sanciones que podrían ser totalmente injustas.

En referencia a la graduación de las sanciones, es destacable el avance que se produjo con el CAROU dado que el Decreto 391/71, reglamentario de la ley 13.925, solo fijaba sanciones que consistían en períodos de suspensión en la actividad, no previendo la posibilidad de imponer sanciones

de otro tipo.

En tal sentido, el CAROU en su art. 28.1 establece como sanciones:

- Apercibimiento
- Multa
- Suspensión
- Inhabilitación definitiva

Asimismo, el Artículo 28.2 establece que “La aplicación de las sanciones se graduará de acuerdo con la gravedad de la infracción administrativa y los antecedentes del infractor”.

### Faltas administrativas

El CAROU establece en su artículo 29 dos elencos de faltas administrativas en función a su menor y mayor cuantía, fijando las sanciones administrativas de acuerdo con ese criterio. Cabe precisar que las causales establecidas son similares a las que ya se establecían en el Dec. 391/71, variando sustancialmente el elenco de sanciones a aplicar. En el Art- 29.1 se fija como sanciones el Apercibimiento, la multa o la suspensión hasta por 60 días en casos de:

- Incumplimiento grave o reiteración de incumplimientos
- Reiteradas declaraciones inexactas
- Condenas frecuentes por infracciones aduaneras
- Confiar la tramitación de las operaciones a terceros

Por su parte, el Art.29.2 que prevé sanciones de mayor gravedad, ya no prevé la posibilidad de aplicar la sanción menor de apercibimiento, comenzando ya con la aplicación de una multa, la suspensión y llegando incluso a la posible inhabilitación definitiva. Estas sanciones se aplican en caso de:

- Ser objeto de reiteradas sanciones disciplinarias
- Hacer reiteradas declaraciones aduaneras inexactas que impliquen riesgo de pérdida de renta fiscal
- Celebración de convenios para burlar disposiciones

que rigen la tramitación de operaciones aduaneras

- Utilizar servicios de funcionarios aduaneros
- No llevar el registro previsto en el numeral 4 del art. 25
- Suspensión preventiva

Finalmente, cabe agregar que en el Art. 30 del CAROU se mantiene la facultad de la Aduana de decretar la suspensión preventiva del despachante de Aduana cuando los hechos que motivan las actuaciones constituyan una omisión o falta grave.

En estos casos la DNA deberá dictar resolución definitiva dentro de los 15 días de evacuada la vista o transcurrido el término de la misma. Si no se dictara la resolución definitiva en dicho plazo la suspensión preventiva quedará sin efecto, resultando en una innovación que si bien le exige a la Aduana una ágil sustanciación, a la vez le otorga una garantía importante a la firma despachante que en el régimen anterior podía permanecer suspendido preventivamente por mayores períodos sin tener una resolución definitiva de su situación.

## “Se utiliza una terminología que puede en la mayoría de los casos dejar al administrado a merced de una opinión totalmente subjetiva”

### Comentarios

Si bien queda claro del análisis realizado que el CAROU mejoró de manera notoria todo el régimen sancionatorio, se mantiene una terminología que a mi juicio es aún poco precisa, lo que puede generar una discrecionalidad importante por parte de la administración al momento de imponer la sanción ante una eventual falta administrativa.

Así cuando se menciona en el art. 29 como una condicionante para la aplicación de sanciones el “incumplimiento grave” “reiteradas declaraciones inexactas”, “condenas frecuentes”, o incluso en el art. 30 donde se prevé la suspensión preventiva ante una “omisión o falta grave”, se utiliza una terminología que puede en la mayoría de los casos dejar al administrado a merced de una opinión totalmente subjetiva de la administración de lo que es una falta grave o no, cuando es un incumplimiento reiterado o frecuente, existiendo en esos casos la posibilidad de que el administrado sea pasible de una sanción que puede resultar en algún caso desmedida e injusta.

El Decreto 96/205 reglamentario del CAROU, procura definir un poco más el alcance de esta terminología, estableciendo que las sanciones administrativas previstas en este

texto legal, serán consideradas por la DNA atendiendo las circunstancias del caso concreto, en el que deberán tener presentes, entre otros aspectos, un lapso de antecedentes no mayor a 5 años, el volumen de operaciones de la persona, el daño fiscal producido y la repercusión pública de los hechos sancionados.

Es claro que la Aduana entendió este concepto, y que el Poder Ejecutivo procuró por medio de esta norma reglamentaria subsanar en parte la imprecisión de la terminología legal.

Así en la práctica resulta obvio que una firma despachante que tramite ante la Dirección Nacional de Aduanas un volumen importante de operaciones aduaneras en el año, podrá incurrir de manera más frecuente en alguna de las hi-

pótesis previstas en el art. 29 que una firma que tiene menor número de operaciones. Quizás hubiera sido deseable en este caso establecer un rango de cantidad de operaciones tramitadas a fin de dar una mayor precisión y seguridad jurídica para la sanción de estas faltas.

Asimismo, en el caso de la suspensión preventiva, establecer que la falta cometida por la firma despachante revisite la gravedad suficiente para imponer esta sanción, puede resultar en muchos casos dificultoso, quedando además en manos de la Administración la potestad de determinarlo. Asimismo, tomar solamente en cuenta el daño fiscal o la repercusión pública de los hechos, en forma conjunta o de manera independiente podrá conducir también a la aplicación de una sanción injusta.



**Dr. Leonardo Bon**

**Encargado de la Sección Contencioso General de la División Técnico Fiscal y miembro de la Comisión de Consultas de la Dirección General Impositiva**

Doctor en Derecho y Ciencias Sociales, egresado de la Universidad de la República. Es Docente de Grado y Maestría Tributaria en la Universidad de Montevideo, es Docente de Grado en Derecho Tributario en la Universidad Católica del Uruguay y también es Docente de Postgrado y Especialización Tributaria en la Universidad de la República.

## Facultades de la Administración Fiscal establecidas en el Artículo 68 del Código Tributario

### Planteo

Tratar el tema de las facultades de la Administración, sin esbozar por lo menos en forma mínima el fundamento de las mismas, a nuestro criterio, expondría al intérprete al severo análisis de preceptos que se ejecutarían por un mero argumento de autoridad, cuando en verdad, lo que pretendemos especificar en estas pocas líneas, es que todo esto de las facultades del fisco reposa finalmente en una eficaz recaudación y control del pago de impuestos, ingresos que en definitiva serán el soporte económico para el cumplimiento de los fines del Estado. La citada aseveración supone un punto de inflexión respecto del rol que cumplen los impuestos en las sociedades modernas, entre otros, subvencionar los gastos

generales del Estado en salud, vivienda, educación, seguridad, etc. Comenzaremos por cuestionar si efectivamente la actividad fiscalizadora establecida en el art. 68 del CTU, reglamenta el ejercicio de facultades exorbitantes de la Administración o en verdad lo que en definitiva se impuso fueron limitaciones al multicitado poder/deber por parte del legislador. Asimismo, comentaremos brevemente el compendio de poderes/deberes más controversiales de los que se vale la Administración para investigar y fiscalizar los tributos, sin querer solucionar los temas cuya discusión es de larga data, sino que solamente se pretende contribuir al debate. Por el camino se tratarán temas relacionados con encendidas dis-

cusiones en torno a los documentos auditables, domicilios, y el secreto profesional. Finalmente se esbozarán algunas conclusiones respecto de las facultades y su utilización en la actualidad.

### El interés general y las facultades del fisco

Tratar el interés general tiene importancia, porque ha sido el fundamento de la aplicación del tema que nos convoca, conforme con lo que han expuesto la Administración y la dogmática nacional y aún no se han puesto de acuerdo. Cabe mencionar que el mismo, es la piedra angular de la posible limitación de derechos fundamentales. La controversia se suscita en breves términos, por la diferente interpretación<sup>1</sup> que se hace fundamentalmente del art. 7° de la Constitución. En efecto, por un lado se dice que la Carta habilita a limitar derechos fundamentales si la referida restricción proviene de una disposición normativa legal - el código tributario cumple con tal exigencia-, y la misma ha sido dictada por razones de interés general; y la otra parte se ubica en las antípodas, diciendo expresamente que la limitación de derechos fundamentales es de excepción y en algunos casos ilimitable, asumiendo que el citado Código carece de atributos para limitar derechos.

### Contienda en cuanto al fundamento de operatividad

El fundamento principal de la Administración<sup>2</sup>, en breve y apretada síntesis, ha sido que conforme con lo expuesto en el art. 7° de la Constitución, todos los derechos son limitables, siempre que exista ley en sentido formal que haya sido dictada por razones de interés general. Y en el entendido que el Código Tributario, es una ley y de alguna forma reglamenta o limita algunos derechos fundamentales - propiedad, libertad, trabajo etc- siendo claro que esta norma legal no hace más que regir una función especial del Estado como es la recaudación de los tributos,<sup>3</sup> función constitucional con los que se sostiene el sistema; no cabría duda que el Código y todo su articulado ha sido dictado por razones de interés

<sup>1</sup> Siguiendo a Hart, Prieto Sanchiz, y otros maestros de la teoría general del derecho, citado por el TCA en sentencia Nro. 657/2013. **Interpretar es estipular, asignar un significado.**

<sup>2</sup> CEDRES, Claudia. Revista Tributaria Nro. 191 IJET, pág. 166. Año 2006.- "...los derechos consagrados en los artículos 7 y 72 de la Constitución no son en modo alguno absolutos sino que, en todo tiempo pueden limitarse, conforme a leyes que propugnen ese interés general. El interés general sin lugar a dudas, se encuentra comprometido en el cumplimiento de las obligaciones tributarias."

<sup>3</sup> "La materia tributaria es una de las que reviste el interés general, esta es necesaria para la existencia misma de un Estado Social de Derecho, ya que hace posible el cumplimiento de los fines de mismo, constituyéndose en el principal instrumento para la percepción de sus ingresos. Sala de Profesionales de DGI Año 2004. Publicado en la Revista Tributaria Nro. 191. Año 2005.-"

general y por tanto está legitimado en su ejecución para limitar los referidos derechos.

Por otro lado parte de la doctrina<sup>4</sup> expresa de modo sumario, que el Código Tributario, si bien es una ley en sentido formal, no fue dictada por razones de interés general. Hacen notar, que usualmente cuando se dictan este tipo de disposiciones normativas, el legislador expresamente lo expone y manifiesta la situación en una exposición de motivos. Asimismo, esta norma no puede ser un cheque en blanco para limitar derechos cada vez que la DGI efectúe inspecciones y, en su caso, debería requerirse norma legal específica, exigiendo una especie de autorización legal cada vez que se efectivice una inspección y se vaya a limitar un derecho fundamental. La sola existencia del Código no habilita en forma abstracta a limitar derechos.

## “El interés general se define negativamente por la conducta de abstención de la acción estatal directa en cuanto hace a la libertad interior”

Previo a exponer nuestra opinión sobre este tema, resultará ineludible esbozar algunos intentos de concepto, de interés general, principalmente desde la labor de la dogmática publicista nacional y la jurisprudencia de los máximos órganos jurisdiccionales de la República.

### Intento de conceptualizar “el interés general” y su trascendencia

Enseñaba el Prof. Dr. Brito<sup>5</sup> que: *“el interés general se define positivamente por la noción de asistencia y apoyo prestado a los habitantes y a los entes sociales menores para la realización de sus fines (el logro de sus respectivas perfecciones). Tal carácter del interés general encierra el reconocimiento de la necesidad propia de la persona humana y de sus comunidades de la acción de la sociedad políticamente estructurada (el Estado) para afirmar las potencialidades de su naturaleza. Por lo cual ese apoyo y asistencia es, primariamente, seguridad...”*

*“El interés general se define negativamente por la conducta de abstención de la acción estatal directa en cuanto hace a la libertad interior, y positivamente por el respeto de ésta y la creación del entorno protector de su intangibilidad...” “El interés general reclama, lleva consigo la limitación de la proyección exterior de la libertad, porque compete al Estado y se explicita en su derecho positivo, procurar que cada uno obtenga lo suyo...” “El interés general tiene un carácter preeminente, es antes que el interés particular y no*

<sup>4</sup> VARELA, Alberto y GUTIERREZ, Gianni. “EL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA INSPECCION FISCAL”. Págs. 40 y sgtes. AMF. 3ra. Edición. Año 2008.

<sup>5</sup> BRITO, Mariano. “Derecho Administrativo, SU PERMANENCIA- CONTEMPORANEIDAD-PROSPECTIVA” Universidad de Montevideo. Año 2004. Pág. 43.-

se agota en éste"... "A esta calidad del interés general corresponde la situación jurídica de sujeción del administrado y las prerrogativas de la Administración..." "Es que precisamente la nota de generalidad puede predicarse de tal interés porque aprovecha y beneficia a todos y cada uno de los habitantes. En efecto, no se trata de nada que en sí mismo se ordene únicamente al beneficio de una simple parte, por grande que ésta sea, de la sociedad. El bien común (el interés general o el interés público, en la denominación que utilizamos observando el derecho positivo uruguayo) es el bien de la sociedad precisamente porque aprovecha y beneficia a todos y cada uno de los miembros de que ésta se compone". "Por el contrario, lo que beneficia a un solo hombre o a un grupo o conjunto de hombres que no son todos los que en la sociedad se integran, es meramente un bien particular...", "El interés general en el derecho uruguayo no reviste los caracteres de un fenómeno ideal o abstracto; antes bien, comporta exigencias de actuación y realidad concretas. Consecuentemente, reclama las conductas estatales operativas para su satisfacción"

GOMEZ LEIZA<sup>6</sup>, ha expresado con acierto que "El legislador se enfrenta a un doble límite al conferirle prerrogativas al Fisco. En primer lugar, no puede afectar ninguno de los "derechos subjetivos perfectos". Sería inconstitucional una ley que estableciera la irrecursibilidad en vía administrativa de determinados actos de la administración fiscal. En segundo lugar, las leyes que limiten derechos individuales deben estar fundadas en un "interés general", fundamento cuya existencia está sujeta al contralor jurisdiccional de constitucionalidad de las leyes".

Huelga decir, que no nos pasa por inadvertida la discusión que existe en doctrina, respecto a la contraposición entre "interés general" e "interés público", debate claramente tratado por MIGUEL PEZZUTTI<sup>7</sup>, siendo para el presente un exceso su desarrollo, por lo que hemos decidido dejarlo de lado y recomendar a quien quiera ampliar el conocimiento del mismo, recurrir al referido autor nacional.

Por su parte la Suprema Corte de Justicia, ante la imposibilidad cierta de otorgar un concepto en cuanto a qué debe entenderse por interés general, ha expuesto una serie de requisitos para su consagración o constatación.

Y en efecto, el Alto Cuerpo ha manifestado en señero fallo que<sup>8</sup>: "(...) se parte de la relatividad de los derechos con-

sagrados en la Constitución de la República. Pues todos los derechos que ella consagra, todos y no solamente algunos, pueden ser limitados, en tanto y en cuanto el propio texto constitucional afirma que "Nadie puede ser privado de estos derechos sino conforme a las leyes que se establecieron por razones de interés general" (art. 7, último párrafo; además en lo pertinente, arts. 29, 32, 35, 37, 38, 39, 57 y 58 y ss). Dicho de otro modo, siempre es posible "privar" o – más exactamente – limitar esos derechos, en la medida en que exista un interés general superior que se estime adecuado proteger. No es admisible la idea de un derecho absoluto, pues "Un derecho ilimitado sería una concepción antisocial" (Linares Quintana, Gobierno y Administración de la República Argentina, t. III, págs. 311; Cf. sentencia No. 101/91). Del mismo modo se acepta y se mantiene el criterio que es potestad de la Corporación aplicar las reglas de razonabilidad cuando juzga si el motivo justificativo de la ley está o

no basado en el concepto de interés general. Ya la consagraba el ilustre maestro Justino Jiménez de Aréchaga, al enseñar que "(...) se ha admitido, la posibilidad de que la Suprema Corte, en los procedimientos de contralor de constitucionalidad revise la razonabilidad de

ese juicio formulado acerca de las conveniencias del interés general" (La Constitución Nacional, edición de la Cámara de Senadores, 1992, t. I, pág. 226). Esto es razonabilidad del motivo invocado por el legislador, para limitar esos derechos, en función del "interés general" y no, en cambio, razonabilidad u oportunidad de la legislación misma."

Y en otro pasaje del citado fallo el dispositivo del colegiado sentenció: "Se asiste en definitiva a un conflicto entre derecho y el interés general o entre diversos intereses generales; en tal situación el legislador se ve abocado a la consulta del interés general superior" y ante "la hipótesis de verdadera necesidad, deberá preferirse y sacrificarse uno a otro, en la medida que correspondiere y según la jerarquización racional de los diversos intereses generales o derechos, que no sería otra cosa que la que contemplara el mayor beneficio para la sociedad, en la emergencia (Sent. 102/66)" (Sentencia No. 8/93 con algún subrayado en el original). Es que, se insiste, se debe valorar el tema, según la escala de valores que exista en el país y en un cierto tiempo, a los fines de determinar cuál es ese interés general que se califica de superior y por lo tanto permite privar o limitar otros derechos, dejándolo en su mismo plano."

De lo que venimos de ver y si en algo podemos tener acuerdo, es que no existe una definición de interés general, aunque si podemos constatar sus aristas y perfiles princi-

6 GOMEZ LEIZA, José. "Algunas cuestiones sobre el Estatuto del Contribuyente". Año 2008. Página de DGI. Jornadas Tributarias del año 2008.-

7 PEZZUTTI, Miguel. "Ética pública y preeminencia del interés general: manifestaciones en el Derecho uruguayo. Obra en homenaje al Prof. Rodríguez Arana. Año 2019.

8 Sentencia del 30 de setiembre de 1993, publicada por la Revista de Dere-

cho Público No. 10, Año 1997, ps. 145 a 158

pales de acuerdo con la dogmática y jurisprudencia citada.

Lo que no podemos pasar por alto, sin embargo, es que tanto la SCJ y el TCA<sup>9</sup>, han entendido pacíficamente que la materia tributaria es una de las que se recoge sin dudas el interés general.

Esta distinción e intento de conceptualizar el interés general, así como la justificación de parte de la administración, dogmática y jurisprudencia, dan cuenta que la materia tributaria, su recaudación y verificación, tienen un eminente e incontestable interés general, y más aun en el sistema social de derecho en el que se asienta nuestra República, donde su presupuesto o gasto se asienta casi en su totalidad mediante lo que vuelcan los tributos a la hacienda pública.

Finalmente, respecto de la aplicabilidad de lo dispuesto en el art. 7° de la Carta, cabe revalidar las enseñanzas de la teoría general de derecho<sup>10</sup>, en cuanto señalan que una de las características de los derechos y de sus límites es que en la Constitución aparecen indeterminados, en el sentido de que no resultan enumeradas las condiciones o circunstancias en las que uno ha de ceder o triunfar en presencia de otro. Por eso se dice que son normas derrotables, normas que desconocemos los casos en que pueden ser exceptuadas, por más que eso casos existan.

Sin perjuicio de lo anterior, cabría preguntarse lo siguiente: ¿la función fiscalizadora sería posible sin la existencia del art. 68 del Código Tributario?

Creemos que la función de fiscalizar es corolario de la función de recaudar los tributos y/o rentas impuestas al Poder Ejecutivo, por el art. 168 numeral 18 de la Constitución, por lo que a la pregunta anterior la respuesta es afirmativa.

En efecto, y sin perjuicio de que este tema será objeto de un trabajo dedicado al tema en profundidad, daremos la siguiente justificación, por lo que pedimos disculpas desde ya, por tener la nota de mínima, sumaria y tentativa.

En rectas y claras palabras, si el citado precepto constitucional encomendó la función al Ejecutivo de recaudar los tributos, siendo que con estos se sostiene el aparato Estatal con todos los cometidos contemporáneos que tiene un Estado social de Derecho, dicha función deviene sustantiva para la propia existencia de sistema.

También debemos concordar que no existe la comisión de una función - y menos una función constitucional sobre la que se asienta el sistema - sin el otorgamiento de herramientas para la ejecución de la misma, por lo que a nuestro criterio la tarea inspectora o de verificación deviene como corolario de la recaudación, y en ese sentido ambas se yuxtaponen y complementan.

En efecto y en ese sentido la mejor dogmática tributaria<sup>11</sup> ha expresado: "(...) Conforme a un principio de Derecho Público, todo organismo al que se le asigna la ejecución de un cometido, cuenta con las potestades necesarias para su cumplimiento, aunque el ordenamiento jurídico no las asigne ni enumere expresamente. El límite a estas potestades estará dado por el de los derechos fundamentales reconocidos en cada sistema constitucional".

Con lo dicho y en el escenario anunciado en la pregunta, si aplicamos la "teoría de los poderes implícitos" -de amplia recepción dogmática y jurisprudencia- que rectamente expone la posibilidad cierta que tienen las entidades dotadas de determinados cometidos y los cuales no surgen en forma expresa en su efectividad, de igualmente cumplir los mismos. Podríamos entender que, aun en ausencia del art. 68 del Código Tributario, el fisco podría realizar sus tareas de investigación y fiscalización, con toda legitimidad y con ajuste a la Constitución. En efecto, cabe revalidar y a nuestro criterio es aplicable al caso y sustenta con holgura lo expresado supra, lo expuesto por el TCA en sentencia Nro. 584/2015, que en resumidos términos expuso: "*Si no fuera suficiente lo dispuesto en la Ley, cabe invocar la teoría de los "poderes implícitos", de amplia recepción en el Derecho Público. Como enseña nuestra mejor doctrina, cuando se otorga legalmente competencia a un órgano público, implícitamente se le otorgan los medios para hacerla cumplir. Dependen para su existencia de un poder expreso al que adhieren, por el cual existen y al cual sirven en ejercicio de una competencia (CAGNONI, José Anibal: ¿Qué son los poderes implícitos?, Revista de Derecho Público, No. 33, 2008, págs. 195/197).*"

Asumida la conclusión anterior, en cuanto a la legítima operatividad de las facultades aun en ausencia de norma expresa- que es la hipótesis imaginaria que nos hemos trazado- a nuestro criterio y como consecuencia de la posible efectividad de los citados poderes/deberes, deberían desprenderse dos límites incuestionables: a) que las facultades desplegadas por el Fisco deben estar directamente conectadas con la recaudación y su corolario; b) no pueden afectarse en principio derechos personalísimos y para el caso de enfrentarse ante tal emergencia, dado que estamos ante derechos consagrados constitucionalmente -la recaudación

9 Sentencia del TCA Nro. 725/2014: "*Resulta inconcuso, que si se habilita la divulgación de este tipo de información a particulares, con fines privados, no pueden esgrimirse objeciones para la información al fisco, quien persigue un fin público y de interés general, como lo es el correcto cumplimiento de la obligación de contribuir con las cargas públicas*".

10 ORTEGA, Luis y DE LA SIERRA, Susana, coordinadores. "Ponderación y Derecho Administrativo" Marcial Pons, Madrid, año 2009.-

11 RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo: "Las Facultades de la Administración en los procedimientos de determinación tributaria", Revista Tributaria No. 141, 1997, p. 768).

está fijada expresamente por el constituyente (art. 18) al igual que algunos derechos y otros que surgen en forma implícita (art.7)- deberá acudir al fenómeno de la ponderación y razonabilidad, como lo ha enseñado con claridad la teoría general del derecho y ha aplicado invariablemente el TCA por lo menos desde el último lustro en su fallos más controvertidos.

En efecto y en ese orden, desde la teoría general del derecho, señala Mendonca<sup>12</sup>- siguiendo a Alexy- que la operación de “balancear” derechos consiste, en los sustancial, en establecer un orden de importancia entre los derechos (recaudación vs. Derechos establecidos en el art. 7) en cuestión, haciendo prevalecer a uno sobre el otro, con base en una estimación específica para el caso concreto. Esta operación permite identificar, ordenar, y seleccionar derechos en conflicto en situaciones específicas. La estrategia incluye tres operaciones: primero, la identificación de los derechos en conflicto, segundo, la ordenación de los derechos identificados, tercero, la fundamentación de la ordenación establecida.

De lo expuesto queremos especificar que: existen sendos argumentos que militan en favor de la tesis que sustenta que la función de recaudación lleva consigo o ínsita el reclamado interés general, requerido por la disposición normativa establecida por el art. 7 de la Constitución, para proceder en su caso a limitar derechos sustantivos o fundamentales. Sin perjuicio de lo anterior, también podríamos entender que la función de recaudación lleva implícita la de fiscalización y control, siendo en realidad fases de una misma función, conteniendo por tanto ambas el tan mentado y discutido interés general.

**En definitiva, la consagración o no en el Código Tributario de las facultades, se torna a nuestro juicio en no indispensable y en un pleonismo, siendo más una efectiva limitación a la actuación del Fisco en determinados casos concretos que un verdadero poder para actuar.** El cometido de la exposición imaginaria de inexistencia del art. 68, tuvo como finalidad dar cuenta al lector, que las facultades otorgadas a la administración en el referido precepto legal, en realidad ya surgirían de una interpretación estricta de la disposición constitucional y en aplicación de la teoría aludida, y tiene por resultado hacer ver que la mayoría de los literales que se analizarán son verdaderos límites a la función fiscalizadora. Otra consecuencia de la conclusión arribada precedentemente, es que existe una

gama de facultades no previstas en el art. 68 del código que las administraciones tributarias pueden hacer uso - más allá de la enunciado grandilocuente esbozado por el legislador en el acápite del precepto legal citado- y que seguidamente se analizará “in extenso”, todo ello volvemos a repetir y en su caso, con el límite de los derechos humanos fundamentales.

### Facultades o límites de la Administración

Como se expresó anteriormente, las facultades de control establecidas en el art. 68 del Código Tributario, en realidad no establecen poderes al fisco, sino que ante determinadas facultades -de un elenco que deberá analizarse caso a caso y con límite en los derechos fundamentales consagrados en la Constitución<sup>13</sup>- la Administración deberá ajustar su conducta a lo prescrito en forma expresa en los distintos literales del multicitado precepto legal.

En efecto, el art. 68 expresamente dispone que: *“La administración fiscal dispondrá de las más amplias facultades de investigación y fiscalización y especialmente podrá...”*

## “Será harina de otro costal el tratamiento del auxilio de la fuerza pública cuando se neutraliza o imposibilita la labor inspectiva”

Como surge del claro tenor literal del acápite de la disposición en análisis, el legislador enumera las facultades a título enunciativo y además en el

mismo acto para determinadas acciones delimita su poder a título taxativo. Esta conclusión deviene lógica con las conclusiones expuestas supra, en el sentido de que cuando se establecen restricciones, usualmente se realizan en forma estricta o taxativa.

Como enseña Valdés<sup>14</sup>, *“Los distintos apartados enumeran a título enunciativo esas facultades, pero por regla general las delimitan a fin de coordinarlas con los derechos individuales consagrados en la Constitución (letras A), D), e inciso final) y evitar abusos que perjudiquen innecesariamente a los particulares (letra C)”*.

Coincidimos plenamente con el Maestro Valdés Costa<sup>15</sup>, en cuanto a que los distintos literales que consagran las facultades del fisco, en realidad son limitantes a la actuación de las Administraciones, relacionadas con los derechos fundamentales establecidos fundamentalmente en el art. 7 de la Carta.

13 RODRIGUEZ VILLALBA, Gustavo. Facultades de la Administración en materia de comprobación e investigación. Ponencia presentada al II Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario. Montevideo. Año 1995.

14 VALDÉS COSTA y colaboradores. Código Tributario comentado y anotado. Pág 442 FCU. Año 2002.

15 VALDÉS COSTA, Ramón. Deberes de la Administración Tributaria con el contribuyente. Revista Tributaria N° 15. Año 1976.

12 MENDONCA, Daniel. “Los derechos en juego. Conflicto y balance de derechos. Tecnos, Madrid, año 2003.-

Podríamos coincidir que bien el artículo podría haber tenido como proemio el nombre de límites a la actuación de la Administración y no facultades. Como se vio anteriormente en el capítulo de interés general, estas facultades surgirán igualmente aunque el propio legislador no las hubiera expresado<sup>16</sup>, dado que no existe una atribución de un deber o función a un órgano del Estado sin la consiguiente atribución de facultades para su eficaz cumplimiento.

### Utilización de la fuerza pública

Previo a realizar el análisis de cada una de las “facultades” y los límites a la actuación de la administración establecidos a texto expreso en el art. 68 del Código Tributario, cabe mencionar que conforme con lo dispuesto en el art. 306 de la Ley Nro. 18996<sup>17</sup>, la DGI podrá contar con el auxilio de la fuerza pública para el resguardo personal de sus funcionarios en el ejercicio de sus funciones.

Queremos dejar bien en claro que el uso de la fuerza - en este caso- es a los solos efectos del resguardo de la seguridad del personal inspector, y no para que la fuerza pública funja de auxilio en la labor inspectora o en el cumplimiento de los cometidos sustantivos atribuidos a la DGI, ya que de un análisis literal del precepto podría entenderse otra interpretación.

Militan en favor de lo expuesto en el párrafo anterior, una interpretación lógico sistemática con apego estricto a todo el orden jurídico (no gramatical) con epicentro en la aplicación del principio de especialidad establecido en el art. 190 de la Constitución Nacional y el Secreto de las actuaciones establecido en el art. 47 del Código Tributario.

Súmese a la anterior conclusión, que de una interpretación histórica del aludido precepto tendríamos el idéntico resultado, muestra de ello es que - aun teniendo la calidad de proyecto - el Director General de Rentas de la época<sup>18</sup> lo presentaba y daba cuenta de las buenas intenciones de la existencia de una solución legal en Comisión de Hacienda, explicando su operatividad.

Nótese asimismo, que a más de 5 años de vigencia del artículo que comentamos, la administración fiscal ha actuado con mesura y razonabilidad en la utilización del mismo en el sentido que venimos señalando, dando por tierra las conclusiones un tanto apocalípticas que auguraban varios operadores del derecho que se consolidaron en un

informe emitido por el IUET<sup>19</sup> en oportunidad de analizar el por aquel entonces proyecto de ley de rendición cuentas y balance presupuestal del año 2011.

Cabe mencionar que la referida disposición normativa, estuvo vigente a partir del año 2013, por lo que podría discutirse si antes de su sanción la DGI contaba con tal facultad. A nuestro criterio tal facultad la tiene todo órgano que ejecuta acciones legalmente conferidas y similares de control, en la cual sus soportes funcionales vean peligrar su integridad, es más, la tiene todo ciudadano que vea peligrar su integridad. Creemos firmemente que la sanción del citado precepto lo fue con la intención zanjar una vieja discusión con parte de la dogmática que insistía en la negativa a la existencia de tal posibilidad sin ley expresa que lo estableciera<sup>20</sup>. Insistimos, no es una facultad sino un mecanismo y/o remedio ante una situación de posibilidad cierta de atentado o vulneración de la seguridad de los funcionarios inspectores, y por tanto no requeriría consagración expresa.

Obviamente que descartamos, ahora con la vigencia del referido artículo - y antes de su vigencia también- en la posibilidad de la utilización del referido mecanismo o remedio para conducir a los contribuyentes y/o responsables a las oficinas del fisco, el mismo se circunscribe a determinadas situaciones relacionadas con seguridad personal de los funcionarios durante el desarrollo de la inspección o previo a la ejecución de la misma si con criterio de razonabilidad la administración fiscal entiende que sus funcionarios pueden ver comprometida su integridad.

Finalmente, y conforme lo dicho, la existencia del pluricitado mecanismo de tutela de la integridad de los funcionarios durante la inspección y su consagración legal específica para la DGI, a nuestro criterio no exiliaría de recurrir al citado mecanismo a los otros entes de control, en mérito a que todo organismo en el cumplimiento de tareas inspectivas y de control, cuando de resguardo personal de sus funcionarios se trata, tiene la posibilidad cierta de solicitar la fuerza pública con tal fin, para la efectividad de su cometido.

Será harina de otro costal, el tratamiento del auxilio o utilización de la fuerza pública cuando se neutraliza o imposibilita la labor inspectiva, además de otros requisitos que deben constatar caso a caso, tema que se tratará en los siguientes párrafos y concretamente cuando analicemos el literal C) del art. 68 del CTU.

### Análisis de las facultades más controversiales

19 [www.iuet.org.uy/articulos/docs/Rendicion.pdf](http://www.iuet.org.uy/articulos/docs/Rendicion.pdf)

20 VARELA, Alberto y GUTIÉRREZ, Gianni. Ob. Cit. Pág. 70.

16 La Constitución ya estableció la función y competencia en el art. 168. Por tanto el Poder- Deber ya mandató al ejecutor.

17 La Dirección General Impositiva podrá solicitar el auxilio de la fuerza pública para el desarrollo de sus cometidos y garantía de seguridad personal de todos los participantes en la actuación inspectiva.

18 <http://www0.parlamento.gub.uy/htmlstat/cepre/rendicion2011/Rendicion-2011actaindice.htm>

Ahora sí, entrando de lleno a los distintos numerales que limitan la labor inspectiva en determinados supuestos, y circunscribiéndonos a los que más han sido discutidos y no acordados, empezaremos en el orden establecido por el propio precepto:

El literal A del art. 68 expresa que la Administración puede: *“Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de los libros, documentos y correspondencia comerciales, propios y ajenos, y requerir su comparecencia ante la autoridad administrativa para proporcionar informaciones.”*

Cabe mencionar que el citado precepto fue aclarado vía interpretación, por el art. 62 de la ley 18.083, ya que en la práctica y sumado a ello el advenimiento de la tecnología, se habían dado algunas controversias respecto del alcance del primigenio literal A). En lo medular se dispuso: *“...(se) faculta a la Administración a exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de la información contable propia y ajena, así como las bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos, necesarios para fiscalizar el pago de los tributos”*

Es de mencionar que es pacífica la práctica que tiene el fisco, en cuanto a que está facultado para exigir la exhibición de los referidos documentos, ya que la mayoría de las empresas registran su contabilidad por medios electrónicos generando así archivos informáticos. Existirían en principio dos límites bastante claros: a) que se trate de los referidos documentos enunciados en la disposición vigente; b) relación de causalidad con los tributos controlados.

De una interpretación gramatical del citado literal, luego de la aludida reforma que hechó luz en la discusión, podemos concluir de acuerdo con lo que enseña la Real Academia “exhibir” equivale a: *“mostrar, manifestar, presentar documentos, pruebas ante la autoridad.”*

Aclarado qué debería entenderse por exhibir, nos abocaremos a tratar el alcance de lo que se puede o debe exhibir al equipo inspector.

Parte de la dogmática nacional, ha postulado en forma categórica - luego de la interpretación realizada por el citado artículo 62 - que la consagración del literal A) en cuanto a qué se debe exhibir, han dicho que comprende la exhibición de los libros de comercio establecidos por el art. 55 del Código de Comercio (diario e inventario) y también la exhibición de los estados contables que están obligados a llevar las

sociedades comerciales según lo establecido por los arts. 87 y 88 de la ley 16.060.

En cambio tal aserto cambia cuando se trata de los libros sociales de la entidad, (libros de actas de directorio, asamblea, acciones) los que según parte de la dogmática<sup>21</sup> quedarían fuera del alcance del precepto. En cuanto a otros tipos de información, que surja de: informes de auditoría, bases de datos informatizadas, programas informáticos, -algunos de ellos indispensables para efectivizar la labor inspectiva, inclusive la propia apertura de la información, correo electrónico corporativo-, para VARELA y GUTIERREZ tampoco serían verificables por la administración. A nuestro criterio, en lo que no hay acuerdo con parte de la dogmática, se verifica por realizarse una interpretación gramatical del artículo, y sin fundar adecuadamente desde un punto de vista teleológico, además de ser un enfoque aislado y atomizado únicamente en el presente artículo. En efecto, tanto los libros sociales como el informe de auditoría u otro de similares características son verificables o comprobables por el Fisco, ya que en principio no hay vulneración a la intimidad y siempre que

los citados documentos se relacionen con tributos o tengan trascendencia tributaria para una eventual determinación de tributos. No surge disposición normativa de ninguna jerarquía que autorice al contribuyente o responsable a no exhibir la información, como tampoco limitante expresa para el fisco,

## **“El equipo inspector en el momento mismo de la verificación, deberá analizar tal posibilidad, debiendo acreditarse en las actas labradas”**

salvo volvemos a repetir que se afecte la intimidad de la persona humana. Es más, de constatarse a fortiori que no se trataba de un efectivo derecho de defensa del interesado, el mismo se expondrá al régimen de responsabilidad por infracciones expresamente establecido en el Código Tributario y leyes especiales. La parte de la dogmática aludida, utiliza un argumento a contrario de origen productor, es decir que si el artículo dice “los libros comerciales” debe entenderse como *sólo* se faculta a inspeccionar los libros comerciales, excluyéndose que la misma consecuencia jurídica (la facultad de inspeccionar) se produzca en presencia de un distinto supuesto de hecho (los libros no comerciales). Con esta forma de argumentar, lo que están creando es una nueva norma, (“si se encuentran los libros sociales, no se puede inspeccionar”) ya que ella no es una consecuencia lógica de la norma primaria “se pueden inspeccionar los libros comerciales”. Es más, en la actualidad es de toda naturalidad y la praxis así lo demuestra, que las empresas manejen información tributaria en los libros sociales, a modo de ejemplo: autorización de retiro de dividendos provisorios, retiro de utilidades, tomar préstamos de largo plazo, garantías sobre determinados créditos que la empresa puede otorgar a ter-

ceros, eventualmente adquisiciones importantes de bienes de uso etc., por lo que de entenderse correcta la afirmación de esta parte de la dogmática, se estaría vedando a la administración de su función fiscalizadora y de cumplimiento constitucional sin causa justificativa constitucional o legal. En los próximos párrafos, tendremos oportunidad de analizar una posible alternativa de solución - para el caso que se ponga en peligro de afectación algún derecho fundamental,- en la aplicación práctica del literal C, concretamente con en el análisis de una sentencia del TCA relacionada con el secreto profesional.

En fin, y como colofón podemos manifestar que el fisco puede solicitar la exhibición de la totalidad la documentación existente en el domicilio fiscal con trascendencia tributaria y esta afirmación tiene un matiz ineludible en cuanto al límite de su alcance. En efecto, el límite proviene de los derechos fundamentales<sup>22</sup> y en cuanto a su concretización, el propio constituyente lo dispuso en forma expresa cuando de documentos se trate, esto es, documentos personales, con los matices que dimos cuenta supra respecto de los libros sociales.

La jurisprudencia del máximo órgano en materia de control de los actos administrativos, ha consignado en sus dispositivos en cuanto a la documentación a exhibir los siguientes: “VI) En cuanto a los vicios formales denunciados por la demandante, la mayoría conformante del pronunciamiento, entiende que la prueba recabada por personal de la DGI y de la DNA e incautada en el procedimiento administrativo en el estudio contable de la Cra. Susana Pierri (profesional encargada de llevar la contabilidad de la empresa DERY S.A.), condujo a constatar las irregularidades y no existió violación del secreto profesional, porque no se trató de prueba reservada, sino que se trataba de documentos a ser exhibidos al Fisco” y en referencia expresa al tipo de documentación el colegido manifestó: “Asimismo se recogió documentación del mismo estudio al día siguiente, de manos de una empleada (fs. 197 ib.). Todas estas actuaciones fueron anteriores a la inspección de DERY S.A. propiamente dicha, actuación que recién se ordenó formalmente el 2/IX/04 (fs. 193 ib.).- Se plantea aquí la cuestión de si la citada profesional violentó el secreto profesional, lo cual apartaría eventualmente y sin perjuicio de otras derivaciones, la nulidad de dicha probanza.- Pues bien. La documentación incautada en dicha oportunidad consistió, en tanto toca a la actora, en “copia respaldo del sistema informático memory

de la contabilidad”, carpeta fiscal y documentación de ventas de enero 2004 (fs. 194, 195 y 197 respectivamente), de manera que en ningún caso se trataba de documentación reservada o secreta, sino, por el contrario, de la contabilidad, declaraciones juradas y documentación de operaciones que todo contribuyente tiene la obligación de exhibir al Fisco”. (Véase la sentencia del TCA Nro. 599/2012).-

En misma senda, y en otro caso del alto colegiado, el Tribunal, en sentencia Nro. 793/2015. expresó en sede de incautación, pero en concepto claramente extrapolable a la hipótesis de exhibición establecida en el presente literal A) que: “En segundo lugar, ha de tenerse presente que el Código Tributario (artículo 68) le otorga amplias facultades a la Administración en materia inspectiva. En este caso, no se requería -como afirma la actora- ningún tipo de autorización judicial para proceder a retirar la documentación contenida en dicho armario. **Téngase presente que, se trataba de documentación que estaba en el local comercial y que como surge de la misma, estaba relacionada con el giro de la empresa.** De manera que estaba dentro de las facultades de la Administración actuar en la forma en que lo hizo, sin tener que esperar la presencia de la socia administradora”. (los destacados nos pertenecen).-

## “Se puede colegir que todo material documental existente en el domicilio fiscal es pasible de ser exhibido”

La cita a la referida sentencia, como claramente surge de su lectura, trata del retiro o incautación de documentación, pero en lo que nos convoca al presente literal; lo que nos interesa es la afirmación del máximo Colegiado, en cuanto a que toda documentación que esté en el local y se relacione con lo tributario o tenga trascendencia impositiva, estará sujeta al escrutinio el equipo inspector, aventando lo interpretado por parte de la dogmática que establece una especie de valla extra legal, respecto de la verificación de información con trascendencia tributaria consignada en los libros sociales y otros documentos citados supra.

De lo que viene de expresarse, se puede colegir que todo material documental existente en el domicilio fiscal es pasible de ser exhibido con los límites previamente consignados supra.

En lo referido al Literal B) “Intervenir los documentos inspeccionados y tomar las medidas de seguridad para su conservación”.

Normalmente la documentación es la base probatoria de una actuación inspectiva, por lo que cabe revalidar lo

<sup>22</sup> En efecto, el art. 28 de la Constitución expresa. “Los papeles de los particulares y su correspondencia epistolar, telegráfica o de cualquier otra especie, son inviolables, y nunca podrá hacerse su registro, examen o interceptación sino conforme a las leyes que se establecieron por razones de interés general.”

exigido por los arts. 44 y 45 del CTU, en cuanto a que el procedimiento inspectivo es escrito ritualidad ineludible y lo que lo diferencia del procedimiento administrativo general establecido en el Decreto 500/991. Por su parte, todas las actuaciones deben consignarse en actas circunstanciadas, sin excepciones y bajo apercibimiento de causar nulidad en la medida que se cercenen garantías básicas del debido proceso. En la medida que la Administración debe probar fehacientemente todas sus afirmaciones, se hace necesario contar con la documentación respaldante. La intervención y la facultad para tomar medidas de seguridad sobre la conservación de la documentación se transforma en esencial a los efectos de cumplir adecuadamente con el procedimiento administrativo tributario. Ejemplo: lacrado de computadoras o muebles que contengan información útil para la determinación de tributos. Como veremos en el análisis del próximo literal, esta disposición se complementa con la incautación de documentación.

Cabe mencionar, en lo que respecta a las ritualidades del procedimiento y las constancias de la actuación, lo que ha expresado el TCA en sentencia Nro. 103/2013: *“Con respecto a la invocada falta de documentación de la diligencia de ingreso a su domicilio particular, no se comparte el agravio, en tanto emerge a fs. 5 y ss. de los antecedentes administrativos el acta respectiva, de fecha de 3 de junio de 2003, suscrita tanto por los funcionarios de D.G.I., como por el propio Sr. WEISSMAN, quien en dicha oportunidad no realizó observación alguna a lo actuado. Las actas obrantes a lo largo del expediente han sido labradas, en todos los casos, conforme a las previsiones de los arts. 44 y 45 del Código Tributario, por lo cual, el agravio expresado por el accionante no resulta de recibo”*.

Por otra parte y en cuanto a la inmaculabilidad de la prueba obtenida por el equipo inspector actuante durante el tracto del procedimiento, conviene traer a colación lo expresado por el TCA en sentencia Nro.99/2017 expresando: *“IV. 2) En lo que concierne al cuestionamiento que efectúa la actora respecto a la manera en que se obtuvo para el procedimiento el medio probatorio consistente en la copia de un archivo en un pen drive, a juicio del Tribunal el mismo no merece objeciones. La actora hace caudal en su demanda a dos pronunciamientos del Tribunal, las Sentencias No. 27/2017 y 313/2009, que no resultan trasladables al caso de autos. En efecto, en dichos pronunciamientos a los contribuyentes les resultó imposible controlar la identidad de la documentación retirada por los inspectores, porque de ello no se dejó ningún tipo de respaldo en la empresa: ni físico ni*

*informático. La situación en el caso, difiere de los pronunciamientos referidos y resulta parangonable a lo recientemente resuelto por el Tribunal en la Sentencia No. 265/2016, en la que se consideró legítima la adquisición del medio probatorio consistente en los archivos informáticos (y de la información obrante en ellos) para el procedimiento administrativo. Luce a fs. 15 de los antecedentes administrativos agregados el Acta de Control de Sistemas Informáticos suscrita el día 8 de mayo de 2012, en presencia del Sr. Juan José SÁNCHEZ en su calidad de apoderado de la empresa contribuyente, en la que se consigna: se deja en el PC de la empresa una carpeta conteniendo los archivos copiados, propiedad de la empresa, nombres inspección BPS, su ubicación en el escritorio y el tamaño del mismo (3,47 MB), su contenido 58 archivos y una carpeta, creado el 8 de mayo de 2012 a la hora 10.46 am. Este material -realizado en la empresa y dejado en el referido computador- fue debidamente consignado en el Acta que labraron los Inspectores y fue suscrita por Juan José SÁNCHEZ. Este proceder resulta una garantía suficiente para que la empresa hubiera cotejado si lo incorporado al expediente administrativo correspondía fielmente a lo recabado por los inspectores actuantes. En definitiva, no se advierte vulneración o disminución alguna de las garantías del ejercicio integral del derecho de defensa del contribuyente inspeccionado que sea susceptible de inficionar de nulidad el acto encausado.”*

## **“El legislador tributario se está refiriendo nuestro criterio en forma clara a las categorías definidas por el Código Civil”**

Y otro caso emblemático de hace algunos años, en el cual el Tribunal marcó el camino a seguir en los siguientes pronunciamientos, exigiendo asimismo a la administración las acciones a seguir, expresó en la sentencia Nro. 187/2012 lo siguiente: *“Los artículos 44 y 45 del Código Tributario imponen, para el procedimiento administrativo tributario, la forma escrita, y exigen que de todas las diligencias se labren actas circunstanciadas, las que deberán ser suscritas por los funcionarios actuantes y de la que deberá dejarse copia al interesado, quien podrá dejar las constancias que estime pertinentes. Tratándose de archivos informáticos, existen varias posibilidades para cumplir con el deber impuesto por el art. 45 del C.T., y así garantizar a los administrados que la prueba que el equipo inspectivo recoge de un computador, no va a ser alterada, con la consecuencia natural, de poder ser luego utilizada válidamente para el procedimiento administrativo de determinación. Una posibilidad es imprimir el archivo delante del contribuyente, dejándole una copia firmada por los inspectores, con lo que éste se asegura que la Administración no pueda alterar el contenido del archivo, y que si lo hace, tienen la información en sus manos para contrastarla con la que obra en poder de la Administración.*

*Otra posibilidad es retirar el archivo en un sobre lacrado y citar al contribuyente a la Administración para abrir el archivo informático delante de él. Finalmente, una última posibilidad, es la que emplea la D.G.I en la mayoría de sus inspecciones, que copia los archivos informáticos en CDs no regrabables, para garantizar a los sujetos pasivos que la información no será alterada”.*

La jurisprudencia citada, da cuenta de las exigencias del procedimiento, así como las acciones a seguir, a efectos de incorporar la prueba al expediente administrativo, para que la misma pueda ser utilizada con eficiencia en un eventual proceso jurisdiccional.

Por su parte el literal C) expresa: *“Incautarse de dichos libros y documentos cuando la gravedad del caso lo requieran y hasta por un lapso de 30 días hábiles; la medida será debidamente documentada y sólo podrá prorrogarse por los órganos jurisdiccionales competentes, cuando se imprescindible para salvaguardar los intereses de la Administración.”*

Respecto de la incautación de la información con relevancia fiscal, amparada en los distintos documentos que menciona el literal en estudio, conviene mencionar desde ya, que son revalidables las conclusiones expuestas en el literal A) del artículo en examen. Es dable consignar, que si la información se encuentra amparada en un bien mueble como puede ser un equipo computador<sup>23</sup>, o un cofre, armario, etc, la razonabilidad obliga a interpretar que el mismo es pasible de incautación por parte del equipo inspector. Lo dicho es siempre que no se pueda solucionar la situación con la aplicación de los literales anteriores, ya que la presente acción propuesta en este numeral será de última ratio.

En cuanto a qué se entiende por incautación, debemos recurrir al lenguaje natural y corriente, expuesto en el diccionario de la Real Academia Española- en mérito a que no existe definición estipulativa legal en el tema - el cual manifiesta: *“Dicho de una autoridad judicial o administrativa: Privar a alguien de alguno de sus bienes como consecuencia de la relación de estos con un delito, falta o infracción administrativa. Cuando hay condena firme se sustituye por la pena accesoria de comiso. Apoderarse arbitrariamente de algo.”*

El legislador le ha impuesto a la administración un doble límite: a) uno sustantivo relacionado con las condiciones en las cuales procede la incautación, y b) un límite temporal establecido en 30 días, luego de la reforma establecida en el art. 61 disp. Trans. de la ley 18.0873.

En cuanto al primer límite es esclarecedor lo que expresaba el Dr. Alonso<sup>24</sup> en los siguientes términos: *“La administración puede incautarse de libros y documentos solo cuando la gravedad del caso lo requiera, es decir, cuando lo haga necesario, necesidad que va a estimarse en la mayoría de los casos por los propios inspectores actuantes, por cuanto las circunstancias en que generalmente se realizan las inspecciones van a imponer que una medida de tal naturaleza, para resultar efectiva, deba resolverse en el propio campo operativo. Esta medida debe documentarse...”*

El equipo inspector en el momento mismo de la verificación, deberá analizar tal posibilidad, debiendo acreditarse en las actas labradas la necesidad de proceder de tal forma, siendo ineludible acudir a la misma. A nuestro juicio, este es un acto preparatorio del principal, por tanto, no será pasible de procesar ante el TCA (art. 309 de la Constitución). Sin perjuicio de lo anterior, tales acciones son siempre controlables por la jurisdicción ordinaria, si en el caso se pudiera constatar la vulneración actual o cierta de algún derecho fundamental.

En lo que dice en relación con el segundo límite, en este caso el requisito temporal, su transgresión ha traído aparejada una encendida discusión en el propio ámbito del TCA<sup>25</sup>, ya que por mayoría el colegiado entiende que su violación no trae aparejado nulidad, salvo que se hayan conculcado las garantías del debido proceso.

En efecto, así lo ha manifestado la Corporación en varias sentencias que vale la pena recoger en el presente extracto del acto jurisdiccional que se consignará: *“En cuanto a la retención de la documentación incautada, más allá del término legal (art. 68 del CT), a juicio de la mayoría, ese extremo no afectó las garantías de la interesada. En efecto, consta en los antecedentes que la documentación fue incautada el 8 de mayo de 2012 (AA fs. 16) y le fue devuelta a la interesada el día 29 de agosto de 2012, según surge de la constancia incorporada a fs. 247 de los AA. Ahora bien, si bien se produjo una irregularidad procedimental, no toda irregularidad procedimental es apta para provocar la nulidad del acto final del procedimiento, en aplicación de los principios de trascendencia o finalismo (art. 7° del Decreto 500/991). Puntualmente, y en lo que concierne a la retención de la documentación fuera de plazo, el Tribunal en mayoría ha asumido posición respecto a que esta irregularidad, al menos de regla, resulta ininfluyente. Así, en las sentencias Nos. 634/2012, 647/2012, 254/2015, 745/2015, 265/2016, se sostuvo que la retención de la documentación fuera de*

<sup>23</sup> Es conocido el fallo Nro. 47/2005- bastante lejano y el tiempo- del Juzgado Letrado en lo Contencioso Administrativo de 2° Turno, en el cual se discutió el tema de la incautación de equipos informáticos, dándose por legítimo el desapoderamiento de computadores. Volvemos a repetir esta será una medida extrema, dado que se puede afectar el derecho a la actividad del comercio y/o trabajo. Por tanto siempre hay que ponderar con razonabilidad.

<sup>24</sup> ALONSO, Oscar. Facultades de Investigación y Fiscalización de la Administración. Mesa Redonda realizada por el IUJET. AÑO 1975.

<sup>25</sup> Discordia del Ministro Dr. Tobia. *“Tal documentación fue considerada para la determinación de adeudos, pero se hizo fuera del plazo útil al efecto, cuando solamente podía ser utilizada si la Administración hubiera accedido a una prórroga judicial para mantener bajo su esfera la misma, o bien valiéndose de otras medidas de conservación como ser la expedición de copias fieles a los originales. En definitiva, por los fundamentos expuestos, entiendo que corresponde el acogimiento de la causal de nulidad premencionada”*

plazo, no supone un cercenamiento de las garantías del defensa del contribuyente, el que pudo igualmente ejercer sus oportunidades de defensa al conferirle vista de las actuaciones posteriormente al acta final de inspección. El rechazo del agravio radica en que la retención de documentación por un plazo mayor al previsto en la ley es una irregularidad formal o procedimental que no tiene prevista una sanción específica en la legislación, por lo que su vinculación respecto al acto final solo será posible cuando sea procedente concluir que dicho vicio ha disminuido las garantías del debido proceso o causado la indefensión del administrado, hipótesis que a juicio de la mayoría de la Sede, no se verifica en la especie”

De lo expuesto en este capítulo se puede colegir que, el legislador le ha impuesto al Fisco que actúe con mesura y razonabilidad, sumado a que deben darse circunstancias especiales para que proceda la incautación<sup>26</sup>. Asimismo todo debe quedar plenamente acreditado en la emergencia, mediante actas circunstanciadas, dando cuenta así por escrito de la exigencia sustantiva que venimos de señalar.

Siguiendo con el análisis, el literal D) prescribe: *“Practicar inspecciones en bienes muebles o inmuebles detentados u ocupados, a cualquier título, por los contribuyentes y responsables. Solo podrán inspeccionarse domicilios particulares con previa orden judicial de allanamiento.”*

El presente numeral da cuenta como actividad inspectora, la del apersonamiento en el lugar por parte de los funcionarios fiscalizadores, auscultado en forma directa los citados bienes. En cuanto a la naturaleza jurídica de los bienes objeto de inspección, el legislador tributario se está refiriendo a nuestro criterio en forma clara a las categorías definidas por el Código Civil, ya que no surge del tenor literal uso de una definición propia.

La fórmula utilizada por el legislador tributario “detentados u ocupados” informa que al Fisco no le interesa a qué título ostenta el inspeccionado el bien que utiliza. En lo referido a los domicilios el legislador impuso un límite, cuando de domicilios particulares se trate. Rectamente, cuando se inspeccione un domicilio particular<sup>27</sup>, el equipo inspector deberá comparecer al mismo provisto con orden de allanamiento<sup>28</sup>, cuando previsiblemente pueda encontrarse con la resistencia para su ingreso de quien detente el derecho de permanecer y existan elementos o indicios probatorios que

<sup>26</sup> En la actualidad la administración cuenta con material tecnológico necesario para proceder a realizar copias en soportes informáticos, que dan confiabilidad al inspeccionado y son utilizables con eficacia; respetando obviamente los derechos fundamentales. Es por ejemplo casi extraña la incautación de equipos informáticos, justamente por esta razón.

<sup>27</sup> La práctica administrativa de estos últimos 10 años, demuestra que ante la constatación de coincidencia entre domicilio fiscal y particular, la DGI solicita orden de allanamiento. Esto, sin perjuicio de lo expuesto hace algunos años por los representantes de DGI, en oportunidad de discutir las facultades del Fisco, en Revista Nro. 191, que manifestaba que ante la coincidencia de un domicilio constituido ante la oficina y el particular se producía una suerte de permiso de ingreso a favor de la Administración.

<sup>28</sup> Art. 195 del Ley 19293 modificativas y concordantes. El allanamiento y registro de morada o de sus dependencias, solamente podrá realizarse por orden del juez

den cuenta de un acto de naturaleza ilícita. Es práctica también y antes de solicitar tal medida, que se concurra al domicilio aludido y se consulte al titular o quien haga las veces de titular y se franquee el ingreso, dando así legitimidad al ingreso de los funcionarios.

Nótese que el precepto refiere a la protección del domicilio, cuando en realidad podríamos relacionarlo con protección del hogar<sup>29</sup>, dado el especial amparo establecido por el art. 11 de la Constitución. Por lo que en el caso, podemos constatar que, más que la tutela del domicilio particular; el art. 68 del CTU se refiere a la protección del hogar, como lugar de desarrollo de la personalidad humana, el lugar físico o la morada la ha llamado la dogmática penal citaremos seguidamente. En efecto, enseña Prof. Dr. Langon<sup>30</sup>: *“El hogar es en último análisis, una extensión de la propia personalidad. Es el lugar físico, el ámbito donde se desarrolla esta, configurando la paz doméstica una de las manifestaciones de la libertad individual...”* y en cuanto al aspecto relativo a la categoría “dueño” como podría pensarse análoga a propietario, creemos que con acierto el maestro expresa: *“El aspecto dominial, la propiedad solo ésta considerada en forma complementaria, ya que lo que se tiene en cuenta aquí, no obstante la expresión legal que hace referencia a “dueño”, es morada como tal (ver. art. siguiente) lugar destinado a habitación como emancipación de la propia personalidad individual del sujeto que la ocupa.”* Finalmente consigna Langon, que lo que importa es que se trate de una morada ajena – en el concepto que acabamos de ver, no pudiendo prevalecer el concepto civil de ajenedad por sobre el realístico y penal de morada.

La jurisprudencia del TCA, se ha mostrado categórica en los conceptos que aludimos precedentemente, respecto al pedido de orden de allanamiento y en qué casos, y, ante quienes procede el franqueo del ingreso sin el referido mecanismo.

En efecto, el TCA en una vieja sentencia identificada con el Nro. 16/2002: manifestó: *“El Tribunal integrado con la conformidad de todos sus miembros componentes, estima que son de rechazo los agravios articulados por la actora en su pretensión anulatoria que promueve, porque en lo fundamental, en el caso, existe coincidencia entre el domicilio particular de la actora y fiscal de la contribuyente; siendo por otra parte ininfluyente para atacar la legitimidad del acto atacado, la presunta ilegalidad de la inspección practicada por los Inspectores del B.P.S. En efecto, el Código Tributario Uruguayo refiere expresamente al “DOMICILIO FISCAL” (art.*

expedida a solicitud del fiscal, en el lapso comprendido entre la salida y la puesta del sol.  
<sup>29</sup> Art. 11 Constitución.” El hogar es un sagrado inviolable. De noche nadie podrá entrar en él sin consentimiento de su jefe, y de día, sólo de orden expresa de Juez competente, por escrito y en los casos determinados por ley.”

<sup>30</sup> LANGON, Miguel. CODIGO PENAL URUGUAYO Y LEYES PENALES COMPLEMENTARIAS. Comentario del art. 294 del Código Penal Uruguayo. Págs. 759 y siguientes.

26), que no debe confundirse con el "CONSTITUIDO" (art. 27). Y a los efectos fiscales se considera domicilio indistintamente, el lugar de residencia del obligado o el lugar donde desarrolle principalmente sus actividades (art. 26 cit.). El primer supuesto se concreta en la causa, de tal modo que la inspección se realizó EN EL DOMICILIO QUE CORRESPONDÍA, al margen de que el mismo coincidiera con el REAL de la obligada, eventualidad que admite el art. 26 del Código Tributario.

Ya más cercana en el tiempo, es esclarecedora la Sentencia del citado colegiado Nro. 99/2017, en cuanto a quién puede franquear el ingreso del equipo inspector, y que en definitiva los domicilios fiscales cuando coincidan con los particulares son auditables "La tarea inspectiva pudo desarrollarse sin inconvenientes y el acta agregada a fs. 15 de los AA, fue suscrita por el apoderado de la empresa, Sr. Juan José Sánchez, por lo que no puede más que convenirse que éste dio franqueo al lugar, sin impedimento alguno".

De lo reseñado surge sin forzamientos, que las contendas sobre la aplicación de este numeral, no son incólumes o inalterables con el correr de tiempo y la praxis ha demostrado que los problemas de aplicabilidad son más que menores<sup>31</sup>, respecto de la gran mayoría de actuaciones del fisco, constatándose que en su mayoría han sido resueltas en forma razonable entre el contribuyente y la administración.

Finalmente ingresamos en el último de los literales que trataremos en el presente trabajo y que ha generado controversia.

El literal E. expresa que: "Requerir informaciones a terceros, pudiendo intimarles su comparecencia ante la autoridad administrativa cuando ésta lo considere conveniente o cuando aquéllas no sean presentadas en tiempo y forma"

En lo que refiere a la presente facultad, y con el fin de no extendernos demasiado, nos centraremos en las estrictas discusiones en torno al derecho de intimidad y límites del secreto profesional, dejando de lado definiciones y acuerdos a nivel de dogmática que no tuvieron controversia.

En cuanto a la aplicación práctica del presente numeral, hace algunos años, se planteó la controversia respecto a si el fisco podía solicitar información fuera del marco de una actuación administrativa de fiscalización específica. En el caso la DGI había solicitado mediante resolución, información a los colegios y clubes deportivos, como insumo de trabajo, previo a iniciar el control individual sobre contribuyentes o responsables concretos. En la oportunidad se resolvió el tema en favor del Fisco, pero los fallos que provocaron las

distintas proposiciones de los litigantes, y en especial el que comentaremos, tuvo alta relevancia por los temas que se trataron y en torno al presente literal perfiló a nuestro criterio con acierto respecto al derecho de intimidad y los límites que se habían discutido en cuanto al secreto profesional.

En efecto, en conocido fallo y en cuanto al secreto profesional el TCA en la sentencia Nro. 725/2014 manifestó: "... cabe señalar que, a juicio del Tribunal, la resolución atacada no afecta en absoluto el secreto profesional, en tanto dicho aspecto que no se encuentra en juego en el presente caso. Al respecto, apunta en su voto la Ministra Dra. SASSON: "El tema del secreto profesional en las relaciones entre el Fisco y los particulares ha resultado largamente discutido en nuestro medio. En especial, se han discutido sus límites y cuáles son los secretos profesionales oponibles ante la Administración Fiscal. Y en este tema, como en tantos otros, hay zonas de certeza y zonas de penumbra. Claramente, si el Fisco pidiera a una clínica médica de cirugía estética las historias clínicas de todos sus pacientes, la violación al secreto profesional sería clara, por lo que, ante un pedido de ese tipo, si el médico revelara esa información estaría incurriendo en violación del secreto profesional. Más clara aún es la situación de un abogado. Si la Administración Fiscal reclamara al abogado tributarista que defiende a un cliente en un procedimiento administrativo determinado cierta información propia de la defensa, esa información no podría ser revelada. Claramente, si el abogado entregara esa información, estaría incurriendo en violación del secreto profesional. Ni que hablar en un proceso penal, en el que la garantía de la defensa resulta inviolable".

Surge del fallo, que en el caso concreto de los abogados, el límite estará marcado por la relación cliente-abogado, que se relacione estrictamente con el derecho de defensa. Cabe mencionar que el profesional, en el ejemplo el abogado, para el caso de ser auditado no podrá oponer el secreto profesional como limitante de su propia fiscalización, debiendo analizarse en cada caso, si la información que verifica la administración no colide con el derecho de defensa que acabamos de mencionar o en su caso el derecho de intimidad. Descartamos desde ya que toda la información que maneje el profesional y no sea conocida sea el límite de la fiscalización, tal posición a nuestro criterio no parece razonable y pondría a cierto grupo de profesionales al abrigo de la actividad fiscalizadora del fisco y su contribución al Estado quedaría en su propio ámbito. Se reitera que en principio todas informaciones de los sujetos pasivos son verificables, con los límites establecidos por el bloque de derechos humanos y en su caso ponderándose su efectividad.

El Colegiado claramente marcó el norte a tener en cuenta respecto de los derechos individuales y el mismo es un límite al accionar del Fisco. Véase por ejemplo que en cuanto

<sup>31</sup> Por ejemplo, de las más de mil actuaciones inspectivas realizadas en el año 2018 por la División Fiscalización, la utilización de la orden de allanamiento se hizo en no más de tres oportunidades.

al derecho de intimidad, el Alto Cuerpo expresó: *“En relación a la relevación de datos, la Ley 18.331 en su art. 18 establece que ninguna persona puede ser obligada a proporcionar datos sensibles, siendo éstos aquellos que revelen origen racial, étnico, preferencias políticas, convicciones religiosas o morales, afiliación sindical”*. En mérito a lo expuesto, las informaciones referentes a la salud, vida sexual etc, en la aplicación práctica del literal, no se podrá ingresar a auscultar o conocer informaciones relacionadas con derechos personalísimos de los sujetos, porque claramente son de la esencia de la persona humana y en nada se relacionan con la materia tributaria. Este límite al accionar de la administración no conoce excepciones, y su utilización deviene en un apartamiento de la legitimidad del derecho.

Finalmente, no queremos dejar pasar la oportunidad para expresar que, la administración fiscal, ha respetado el derecho de intimidad y el secreto profesional, más allá de las encendidas controversias que en el campo dogmático se han suscitado, las cuales en su momento postularon sus distintos enfoques y fundamentos.

Es así que, hace algunos años se llevó a la órbita del TCA un caso donde se había inspeccionado a un médico cirujano plástico. En la oportunidad la DGI llevo adelante todo un procedimiento ceñido a las reglas generales de producción de la prueba, pero por sobre todo en la citada actuación, la administración tuvo un especial celo en respetar el secreto profesional y el derecho de intimidad, el referido fallo es señero y una guía en la actuación a profesionales en cuanto sujetos pasivos o como terceros colaboradores con el fisco.

El referido fallo del TCA se identificó con el Nro. 145/2015 y en lo que nos es ilustrativo - derecho de intimidad y secreto profesional- sentenció: *“...el tema a decidir tiene que ver con la tensión entre el deber de la Administración de conseguir la prueba necesaria para demostrar la verdad material de los hechos relevantes para el procedimiento administrativo y las garantías de los particulares frente a la actuación de la Administración tributaria. CAJARVILLE enseña que la actividad de la Administración durante el procedimiento administrativo, debe orientarse a la búsqueda de la verdad material, aún con prescindencia de la actividad de las partes. Esto surge del principio de impulsión de oficio consagrado en el art. 2 del Decreto 500/991 (CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo: “Procedimiento Administrativo”, Idea, Montevideo, 1997, págs. 97 y 98). Tanto en el procedimiento administrativo, como en el proceso jurisdiccional, es un valor mayoritariamente entendido que la actividad debe orientarse a la búsqueda de la verdad de cómo sucedieron los hechos (Cfme. sent. 187/12). El art. 68 del CT, le reconoce a la Administración “las más amplias facultades de investigación y fiscalización” y en el caso, analizados los hechos a la luz del principio de trascendencia, puede concluirse que la Admi-*

*nistración Fiscal no afectó los derechos individuales de los contribuyentes actores, habiendo ejercido las facultades inspectivas legalmente previstas, sin atisbo alguno de arbitrariedad, todo según órdenes previamente dadas, y en fiel cumplimiento de sus cometidos. Tampoco se han violentado derechos de terceros (pacientes) en la forma de adquisición de la prueba, lo que impide invocar la teoría del “árbol venenoso” que en materia tributaria, es pasible de ser aplicada en aquellos casos en que se verifican apartamientos de la normativa, en el momento de diligenciamiento de las pruebas, que determinan que, si el acto administrativo enjuiciado se vale de ellas, estará viciado de nulidad (Cfme. sent. 187/12). IX) Estima la Sede que el agravio ensayado por la actora resulta de franco rechazo. En primer lugar, no pueden desconocerse las potestades de investigación y fiscalización con que cuenta la Administración Tributaria, conforme al art. 68 del Código Tributario, así como el deber de colaboración con el Fisco que pesa sobre todos los contribuyentes y responsables, de acuerdo al art. 70 del mismo cuerpo normativo, deber que lógicamente alcanza a los profesionales (como ser los médicos), y que la parte actora pareciera desconocer mediante sus afirmaciones. Por otro lado, no es correcto que el secreto profesional no pueda ser relevado por ninguna autoridad, en tanto emerge de la Ley 18.335 y de su decreto reglamentario de fecha 8 de setiembre de 2010, que el secreto médico es relevable mediante orden judicial. No obstante ello, huelga destacar que, en el caso, no hubo vulneración alguna del secreto profesional del médico, así como tampoco afectación al derecho a la intimidad de los pacientes de la clínica, en tanto la Administración realizó un cauteloso procedimiento a efectos de recabar únicamente los datos con incidencia fiscal, dejando de lado los datos personales o que pudieran resultar sensibles, todo lo cual fue asentado en las actas labradas durante la inspección. Así, surge de los antecedentes que el director de la empresa “dispuso a efectos de colaborar con la inspección que la Sra. Emilia VÁZQUEZ C.I. 4.341.916-5 sobrina del contribuyente procediera a fotocopiar documentación que se encontraba en los dos paquetes lacrados (...). Luego se procedió a la apertura de los paquetes anteriormente mencionados, de lo cual se dejó constancia en acta de apertura y constatación labrada por el Escribano Carlos PEDROZO. Se deja constancia que el procedimiento fue el siguiente: la Sra. Emilia VÁZQUEZ analizó la documentación nombrada anteriormente seleccionando las referentes a cirugías efectivamente realizadas por el Dr. Danilo CASTRO y procedió al fotocopiado solo de las hojas que contienen datos numéricos pasibles de interés fiscal. Una vez fotocopiada la documentación la Sra. VÁZQUEZ tachó los datos personales (escriturados) a los efectos de preservar la identidad de los pacientes y luego procedió a entregar las copias” (fs. 10 y vto. A.A.). Emerge asimismo del acta respectiva que la sobrina del Dr. Danilo CASTRO (Sra. Emilia VÁZQUEZ) firmó sin ninguna observación el acta anteriormente transcripta, en tanto el Dr. CAS-*

*TRO señaló que se negó a que se abrieran o fotocopiaran parte de la historia clínica de los pacientes, por lo que se negó a firmar las fotocopias realizadas, pero no desconoce que se haya procedido a tachar todos los datos personales. De lo consignado en el acta puede concluirse que la prueba no fue recabada en forma ilícita, desde que no se violentó en forma alguna ni el deber de secreto profesional de que es depositario el contribuyente, ni el derecho a la intimidad de los pacientes.”*

## CONCLUSIONES

Creemos que la actividad de recaudación establecida por el constituyente que lleva adelante el fisco, tiene eminentemente un interés general y sus complementos de verificación y control son corolarios de la misma función.

Las facultades establecidas en el art. 68 del Código Tributario son de principio de toda función de recaudación, y en algunos casos establecen verdaderos límites a las acciones del Fisco, estableciendo un modo de actuar sustantivo, además de imponer límites temporales.

Con el pasar del tiempo determinadas controversias han sido esclarecidas por la dogmática y la jurisprudencia, o en su caso, se han dictado leyes que han zanjado las mismas.

En la actualidad aun se discuten algunos alcances de ciertos derechos, como del derecho de intimidad, y el secreto profesional.

En el Estado moderno, analizar las facultades de la administración, posicionándonos solamente en la utilización del art. 68 del CTU, demuestra una dada cuenta parcial en cuanto a las herramientas que hoy día posee el fisco para cumplir con su rol de recaudador y fiscalizador de los impuestos que conforme con el principio de legalidad se le confiera administrar. El advenimiento de las nuevas tecnologías las cuales en algunos casos posibilitan llevar adelante su actividad sin asentarse en algunos casos en territorio de Estado alguno, obliga a los distintos países a colaborar en distintos marcos regionales e internacionales, mediante la suscripción de tratados de efectivo cumplimiento de las obligaciones y combate a la evasión fiscal.



## Dr. Esc. Stanislao Lamenza

**Encargado del Departamento de Asuntos Jurídicos de la Dirección Nacional de Aduanas**

*Se desempeña desde el año 2003 en la Dirección Nacional de Aduanas. Técnico en Comercio Exterior. Ha participado en diversos cursos y seminarios en materia de derecho aduanero, tanto nacionales como internacionales, en el ámbito público como en el privado. Participó en la elaboración de diversas normas de derecho aduanero, y especialmente en el vigente Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay. Es co autor del Libro “Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay, Comentado y Concordado”*

# Potestades jurídicas de control de la DNA

## I. Introducción

El presente trabajo fue escrito a efectos de realizar una exposición sobre el tema en las 2as Jornadas de Derecho Aduanero de la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) y sólo refleja la posición personal y académica del autor sobre los

temas que se tratan, obviamente sin referencia a caso concreto alguno.

En el mismo, se abordan sucintamente los cometidos actuales de una aduana moderna, las potestades de control

como herramientas jurídicas para coadyuvar a la consecución de tales cometidos, las distintas regulaciones que nuestro derecho hace de los mismos, y las concretas limitantes existentes para su ejercicio.

## II. Cometidos Actuales de la Dirección Nacional de Aduanas

A efectos de analizar los cometidos actuales de la Dirección Nacional de Aduanas (DNA), en primer lugar, debemos realizar determinadas aclaraciones terminológicas, dada la diversidad de acepciones<sup>1</sup> que tanto en el ámbito aduanero como del derecho administrativo, se le da a los conceptos de “cometidos”, “funciones”, “competencias” y “poderes jurídicos”.

Para el presente trabajo tomaremos las enseñanzas de Sayagues Laso, para quien los **cometidos** son las “*múltiples actividades o tareas que el derecho pone a cargo de las entidades públicas*”, mientras las **funciones** “*son las distintas formas que asume la actividad estatal para la realización de aquellos cometidos*”, siendo invariables en Estados democráticos, a saber: constituyente, legislativa, administrativa y jurisdiccional<sup>2</sup>. Por su parte, la **competencia**, según el distinguido administrativista, es “*la aptitud de obrar de las personas públicas o de sus órganos*”<sup>3</sup>, determinando los límites dentro de los cuales han de moverse. Finalmente, los **poderes jurídicos** son las “*potestades variadas*” que tienen las personas públicas y sus órganos para actuar en la materia que les compete, y pueden ser de legislación, de administración, jurisdiccional o constituyente.

Por manera, que en el presente trabajo analizaremos estrictamente los cometidos de la aduana moderna – entendidos en el sentido antes apuntado – así como, los poderes o facultades que la misma posee para cumplir con la consecución de los mismos, distinguiendo claramente a estos de aquellos.

A su vez, en cuanto órgano estatal encargado del cumplimiento de tales cometidos, a través de los referidos poderes, a la Aduana la definiremos con Juan Patricio Cotter como “*la oficina de la Administración Pública encargada de*

<sup>1</sup> Hay quienes hablan de funciones, de atribuciones, etc., no siendo para nada uniforme la terminología usada por la diversa doctrina en la materia.

<sup>2</sup> SAYAGUES LASO, Enrique, Tratado de Derecho Administrativo, T.I, 9ª edición puesta al día a 2010 por Daniel Hugo Martins, FCU, 2010, pp. 72/73.

<sup>3</sup> SAYAGUES LASO, Enrique, Tratado de Derecho Administrativo, T.I, 9ª edición puesta al día a 2010 por Daniel Hugo Martins, FCU, 2010, p. 202.

*controlar los ingresos y egresos del territorio aduanero. Al interferir esa función estatal con los derechos de los titulares de las mercaderías, limitando su derecho de propiedad y afectando la libertad de comercio, pretende armonizar prerrogativas aduaneras y los derechos individuales de manera que éstos se vean afectados de la menor manera posible en el curso del procedimiento que forzosamente el administrado debe transitar para lograr su importación o exportación”*<sup>4</sup>. Y, también compartimos que, más concretamente, “*la Aduana es el órgano de la administración pública que tiene por función controlar el ingreso y egreso de las mercaderías de un determinado territorio aduanero, aplicar el régimen de prohibiciones y restricciones, percibir los tributos definidos y regidos por la legislación aduanera y aplicar, en general, las disposiciones que regulan el comercio internacional de mercaderías y el derecho aduanero*”<sup>5</sup>.

En dicha línea, y como hemos expresado antes de ahora, junto con otros autores, entendemos a la DNA como “*el organismo estatal que se encarga de la aplicación de la legis-*

*lación referente a importaciones y exportaciones de mercaderías, así como a los regímenes previstos para el tráfico de mercaderías*”<sup>6</sup>.

Realizadas tales precisiones, entendemos que podemos **clasificar los cometidos** de

la aduana, según la finalidad inmediata de los mismos en **fiscales**, que son aquellos que tienen que ver con la recaudación o percepción de tributos – aduaneros o no – y, por exclusión, en **extrafiscales** que son los que no tienen una finalidad recaudatoria tributaria. La distinción no es menor, si se tiene presente que en sus inicios y por lustros las aduanas tuvieron una finalidad primordialmente recaudatoria, lo cual fue variando con el devenir de los cambios en la economía global<sup>7</sup>.

### Dentro de los cometidos extra fiscales se pueden

<sup>4</sup> Cf.: COTTER, Juan Patricio, Derecho Aduanero, T. I, Abeledo Perrot, Bs. As., 2014, p. 141.

<sup>5</sup> Cf.: COTTER, Juan Patricio, Derecho Aduanero, T. I, Abeledo Perrot, Bs. As., 2014, p. 154/155.

<sup>6</sup> Cf.: CAFFERA, Laura; LAMENZA, Stanislaw; LAVENTURE, Isabel; PÉREZ, Nilo; y GUTIÉRREZ, Gianni, Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay, Anotado y Comentado, AMF, Montevideo, 2016, p. 83.

<sup>7</sup> Al respecto, Ariosto D. GONZALEZ, en 1962 ya distinguía las distintas funciones de la Aduana, expresando que la política aduanera “*es de acción bifronte. Hacia el exterior, para intervenir en el comercio internacional de importación, exportación, tránsito, transportes y competir en los mercados con la producción extranjera. Hacia el interior, para defender y estimular la economía doméstica, la circulación de bienes de capital y de consumo, la estabilidad social, vigilar las fronteras; recaudar rentas; disciplinar actividades públicas y privadas con fines de policía, estadísticos, sanitarios, sociales*”. “*Las antiguas funciones de vigilancia y recaudación – el carabenero y el receptor de gabelas – han dejado de ser, en el plano de las fuerzas dinámicas que gobiernan la sociedad moderna, las metas principales de las aduanas; sólo son los instrumentos, los resortes de una política aduanera: de economía libre, de economía dirigida, de libre cambio, de proteccionismo*”. Cf.: GONZALEZ, Ariosto D., Tratado de Derecho Aduanero Uruguayo, T.I, Ed. Facultad de Derecho, Montevideo, 1962, pp. 83/84.

**enumerar** los siguientes cuya mera mención ya es suficientemente ilustrativa del quehacer actual de las aduanas: facilitación del comercio – concepto introducido por vez primera en la conferencia Ministerial de la OMC celebrada en Singapur en 1996<sup>8</sup> -, inserción comercial internacional, cuidado de la salud pública, protección de la seguridad nacional<sup>9</sup>, protección del medio ambiente y de la fauna y flora silvestres, confección de las estadísticas del comercio exterior, defensa de la propiedad intelectual, resguardo de bienes artísticos, históricos y culturales de la Nación, combate al lavado de activos, al tráfico de estupefacientes, entre otros. Dichos cometidos, bien que confundidos entre competencias y potestades de la DNA, se encuentran establecidos directa o indirectamente tanto en el CAROU – especialmente en el art. 6 – como en el Decreto Orgánico vigente de la DNA N° 256/2016, de 15/8/2016.

Entonces, como expresáramos en otra oportunidad, *“las Aduanas modernas no se limitan a un rol meramente recaudador de tributos y fiscalizador de los mismos. Con el auge de la globalización y liberalización de la economía y la consecuente reducción de aranceles a través de tratados bi o multilaterales, las aduanas han visto en general reducida la recaudación tributaria, y han tenido nuevos roles como facilitar el comercio exterior de un país, coadyuvando así en su inserción internacional y permitiendo el desarrollo de su economía y la consecuente creación de empleo.*

*A su vez, y sobre todo a partir de los acontecimientos del 11 de setiembre de 2001, las aduanas además del rol facilitador del comercio internacional, tienen la función de asegurar el mismo, coadyuvando a la seguridad de los Estados y evitando, por ejemplo, eventuales ataques terroristas.*

*Además, las Aduanas, como primera barrera de ingreso de mercaderías, tienen una función de protección de la sociedad, no sólo en materia de seguridad, sino también de salubridad evitando el ingreso de mercadería prohibida potencialmente nociva para la salud humana, animal y/o vegetal.*

*También las Aduanas modernas cumplen roles en materia del combate al lavado de activos, así como en defensa de los derechos de propiedad intelectual luchando contra la falsificación de mercaderías.*

*Por manera, que aquel rol eminentemente financiero, recaudador, sin dejar de ser importante en la Aduana mo-*

8 Cf.: LASCANO, Julio Carlos, Aduanas: De la facilitación del comercio a la tentación del proteccionismo, en Crisis Global – Impactos a la actividad aduanera, autores varios, ISEF, México, 2010, p. 170; y LABANDERA, Pablo, El Nuevo Rol de las Administraciones Aduaneras: Una Buena Ley Como Base Del “Customs Compliance”, en Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo, N° 26, 2014, pp. 25/38.

9 Cf.: DE WULF, Luc y SOKOL, José B., Manual de Modernización de Aduanas, Banco Mundial, USA, 2005, p. 22: *“La seguridad ha llegado a ser un objetivo integral de la Aduana: El surgimiento del terrorismo internacional ha provocado que la seguridad se convierta en un asunto mayor para muchos gobiernos, y las administraciones de aduana se utilizan cada vez más para contribuir a los objetivos nacionales de seguridad”.*

*terna, no es el único ni, en ocasiones, el preponderante”<sup>10</sup>.*

Evidentemente, los nuevos cometidos extrafiscales de las Aduanas, obedecen a factores tales como el gran desarrollo que han tenido los medios de comunicación y de transporte y por ende el comercio internacional, la globalización de la economía, la expansión de los tratados de libre comercio y de las uniones aduaneras, las generalizadas bajas de aranceles debido a la liberalización del comercio internacional, y más recientemente el desarrollo exponencial de las tecnologías de la información y el conocimiento, que obviamente implicarán mayores desafíos para las aduanas actuales en la presente Era Digital, donde hasta los propios conceptos de “*mercadería*” y de “*control*” – entre tantos otros -, tal como los conocemos actualmente, sufrirán cambios inimaginados hace unos años atrás.

### III. Concepto de Control Aduanero

Dentro lo que son los cometidos de la Aduana, hemos omitido ex profeso, lo que para prestigiosos autores es el cometido esencial de la misma<sup>11</sup>: el control aduanero, ya que para nosotros el mismo, sin perjuicio de ser esencial e inescindible de la Aduana, es un poder jurídico que esta tiene el deber de ejercer para lograr sus cometidos, pero no es un fin en sí mismo.

El control, es esencial para cualquier órgano administrativo, pero no se agota en sí mismo; existe para lograr determinados cometidos, y desde el punto de vista material, dado el volumen del comercio exterior, las operaciones que actualmente son efectivamente controladas por las Aduanas a nivel mundial son un porcentaje sensiblemente menor de las que son declaradas, registradas, tramitadas, autorizadas y recaudadas – otros sendos poderes jurídicos - ante la Aduana.

Nos parece incluso que confundir al control con un cometido esencial de la Aduana, desvirtúa la comprensión de lo que es una aduana moderna y termina por debilitar la propia actividad de control: una aduana que no tenga claro sus cometidos, difícilmente pueda saber qué, cómo, cuándo, para qué y dónde controlar. Podemos aquí citar la famosa frase de Séneca<sup>12</sup>: *“No hay viento favorable para el barco que no sabe adónde va”*, y parafrasearla diciendo que no hay control exitoso si la Aduana no tiene claro cuáles sus cometidos, que en definitiva conforman su razón de ser.

10 Cf.: CAFFERA, Laura; LAMENZA, Stanislao; LAVENTURE, Isabel; PÉREZ, Nilo; y GUTIÉRREZ, Gianni, Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay, Anotado y Comentado, AMF, Montevideo, 2016, p. 84.

11 Véanse, por ejemplo, BASALDÚA, Ricardo Xavier, La Aduana Concepto y Funciones Esenciales y Contingentes, en Revista de Estudios Aduaneros del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, N° 18, pp. 41/42; COTTER, Juan Patricio, Derecho Aduanero, T. I, Abeledo Perrot, Bs. As., 2014, p. 174/175, quien no deja de reconocer que *“resulta fáticamente imposible controlar todo, el control selectivo es una realidad mundial”*; WITKER, Jorge, Derecho Tributario Aduanero, UNAM, Mexico, 1999, p. 12.

12 SENECA, Lucio Anneo, Cartas a Lucilio, Ed. Porrúa, 9ª edición, 2006, Carta LXXI.

Respecto del **concepto de control**, el Glosario de Términos Aduaneros y de Comercio Exterior de la ALADI expresa que es el *“Método que utiliza un Servicio de Aduanas con el objeto de aplicar un conjunto de medidas cuyo fin es ejercer la Potestad Aduanera a través de la intervención en el tráfico de las mercancías y de las personas”*<sup>13</sup>.

A su vez, el Glosario de la OMA establece que son: *“Todas las medidas tomadas por la aduana para asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera”*<sup>14</sup>. A su turno, el CAROU, en su art. 2, siguiendo a su fuente, dispone que es el *“conjunto de medidas aplicadas por la DNA, en el ejercicio de su potestad, para asegurar el cumplimiento de la normativa aplicable”*.

Finalmente, en el ámbito del MERCOSUR la Directiva N° 32/08, que establece la Norma de Control Aduanero en las Administraciones Aduaneras del Mercosur<sup>15</sup> dispone que el control comprende: *“entre otras, la verificación de las mercaderías, el análisis de los datos de la declaración, la existencia y autenticidad de los documentos, tanto en soporte electrónico como en papel o escaneados, el examen de la contabilidad de las empresas y demás documentos contables, el control de los medios de transporte, el control del equipaje y demás mercaderías que transporten los viajeros, la práctica de investigaciones administrativas y demás actuaciones similares”*.

#### IV. Facultades de Control de la DNA

Enumerados los cometidos de la Aduana y determinado el concepto de control, nos encontramos en condiciones de analizar las potestades jurídicas o facultades de control de la DNA. A tales efectos, entendemos que pueden visualizarse las mismas desde distintos aspectos: el espacial - dónde -, el material - qué y cómo -, el subjetivo - quiénes - y el temporal - cuándo -.

##### IV.1. Aspecto Espacial del Control

Al analizar el aspecto espacial del control, es decir el ámbito territorial, el dónde se ejerce el mismo, debemos tener en cuenta que conforme con el CAROU, art. 1, la **legislación aduanera** se aplica en todo el territorio de la República y en los enclaves concedidos a su favor, y que el **territorio aduanero** es el *“ámbito geográfico dentro del cual es aplicable la legislación aduanera”*, no integrando el mismo los enclaves concedidos a favor de otros países o bloques de países<sup>16</sup>.

13 Cf.: <http://www.aladi.org/nsfaladi/vbasico.nsf/walfa/c>.

14 Cf.: O.M.A., GLOSSARY OF INTERNATIONAL CUSTOMS TERMS, diciembre de 2018, p. 9.

15 Aprobada por Decreto N° 16/011, de 19/01/2011, artículo 1.

16 De acuerdo con el art. 2 del CAROU es *“Exclave: la parte del territorio de la República Oriental del Uruguay en cuyo ámbito geográfico se permite la aplicación de la legislación aduanera de otro Estado, en los términos del acuerdo internacional que así lo establezca”*.

Por manera que el control de la DNA, sin ninguna clase de duda, desde la promulgación del CAROU - a diferencia de lo que sucedía antes del mismo<sup>17</sup> -, puede y debe ejercerse dentro de todo el territorio político del Uruguay, salvo en aquella parte del mismo en que hubiera un exclave, situación más que determinada y absolutamente excepcional.

Ahora bien, del mismo modo que su fuente argentina, el CAROU, divide el territorio aduanero básicamente en dos zonas a efectos de posteriormente describir las potestades de control en cada una de ellas, que – como veremos infra IV.2 al analizar el ámbito material – no son tan distintas.

Así, en su art. 3 define a la **Zona primaria aduanera** como el *“área terrestre o acuática, continua o discontinua, ocupada por los puertos, aeropuertos, puntos de fronteras, sus áreas adyacentes y otras áreas del territorio aduanero, delimitadas por la ley o por el Poder Ejecutivo y habilitadas por la DNA, donde se efectúa el control de entrada, salida, permanencia, almacenamiento y circulación de mercaderías, medios de transporte y personas”*. Y por exclusión, a la **Zona secundaria aduanera** como el *“área del territorio aduanero no comprendida en la zona primaria aduanera”*. A su vez, dentro de esta última prevé la posibilidad de existencia de una **Zona de vigilancia aduanera especial** que es el *“área dentro de la zona secundaria aduanera especialmente delimitada por el Poder Ejecutivo, para asegurar un mejor control aduanero y en el cual la circulación de mercaderías se encuentra sometida a disposiciones especiales de control en virtud de su proximidad a la frontera, los puertos o los aeropuertos internacionales”*.

##### IV.2. Aspecto Material del Control

El aspecto material del control, entendemos que es la sustancia, el contenido del mismo, y comprende el qué y el **cómo este se ejerce**.

Siguiendo la lógica del CAROU, los poderes materiales de control de la DNA están descriptos según la zona aduanera de que se trate.

Así, en **zona primaria** la DNA, conforme con el art. 8 del CAROU puede, *“en el ejercicio de sus atribuciones”*<sup>18</sup>, *sin necesidad de autorización judicial o de cualquier otra naturaleza*:

A) *Fiscalizar mercaderías, medios de transporte, uni-*

17 Cf.: FERRERE, Daniel M., La Regulación del Comercio Exterior por el Estado, AMF, 1988, p. 16 quien respecto del régimen previo al CAROU expresaba: *“La distinción entre el área geográfica, en la cual el Estado aplica plenamente las normas de principio que regulan el desplazamiento internacional de mercaderías, y las porciones del territorio político del mismo Estado dentro de las cuales esta no hace aplicables tales normas lleva a distinguir”* el territorio político del aduanero.

18 Este giro denota una clara diferenciación realizada por el legislador entre *“atribución”*, como sinónimo de cometido, y la potestad de control, en línea con lo que expresáramos supra II.

dades de carga y personas y, en caso de flagrante delito cometido por estas, proceder a su detención, poniéndolas inmediatamente a disposición de la autoridad judicial competente.

B) Retener y aprehender mercaderías, medios de transporte, unidades de carga y documentos de carácter comercial o de cualquier naturaleza, vinculados al tráfico internacional de mercaderías, cuando corresponda, dando cuenta inmediatamente a la autoridad judicial competente.

C) Inspeccionar depósitos, oficinas, establecimientos comerciales e industriales y otros locales allí situados”.

De lo que viene de exponerse surge, en primer lugar, que el control en zona primaria no requiere de autorización judicial por imperativo legal, lo cual no implica ningún descaecimiento de derechos individuales de tanto dicha actividad está sujeta, en caso de ser necesario, al contralor jurisdiccional correspondiente, ya sea el ejercido por el Poder Judicial como por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en su caso.

En segundo lugar, dicha potestad de control comprende la fiscalización e inspección tanto de mercaderías, medios de transporte, unidades de carga, como personas<sup>19</sup> que en ejercicio de la policía aduanera pueden ser detenidas en caso de flagrante delito con comunicación inmediata a la autoridad judicial competente.

Respecto de la flagrancia, el Código del Proceso Penal, Ley N° 19.293, de 19/12/2014, dispone en su art. 219: “(Flagrancia delictual). Se considera que existe flagrancia delictual en los siguientes casos cuando:

A) una persona fuere sorprendida en el acto de cometer un delito;

B) inmediatamente después de la comisión del delito, una persona fuere sorprendida en el acto de huir o de ocultarse o en cualquier otra situación o estado que haga presumir

<sup>19</sup> Al respecto, debe tenerse presente ante situaciones en que la Aduana constata hechos con apariencia delictiva el artículo 190 del Código del Proceso Penal que dispone: “(Registro de personas). 190.1 Cuando existan fundadas razones para considerar que una persona oculta objetos en su cuerpo, vestimenta, efectos personales relacionados con el delito, la autoridad administrativa, por orden del fiscal o por sí, dando cuenta inmediata a aquel, procederá a registrarlo. Antes del registro, se invitará a la persona a que exhiba y entregue el objeto buscado.

190.2 El registro se efectuará por persona del mismo sexo siempre que sea posible respetando la dignidad y el pudor del registrado.

190.3 El registro puede comprender también equipaje y bultos, así como el vehículo utilizado. De todo lo actuado se labrará acta que se ofrecerá firmar a los involucrados, quienes podrán consignar las observaciones que entiendan del caso”.

firmemente su participación y al mismo tiempo, fuere designada por la persona ofendida o damnificada o por testigos presenciales hábiles como participe en el hecho delictivo;

C) en tiempo inmediato a la comisión del delito una persona fuere hallada con efectos y objetos procedentes de él, con las armas o instrumentos adecuados para cometerlo sin brindar explicaciones suficientes sobre su tenencia, o presentare rastros o señales que hagan presumir firmemente que acaba de participar en un delito”.

Y complementa el artículo 220 del mismo cuerpo normativo, en cuanto a la “Detención en flagrancia delictual”: “La persona que sea sorprendida en flagrancia delictual deberá ser detenida aun sin orden judicial.

En las mismas circunstancias cualquier particular podrá proceder a la detención y entregar inmediatamente al detenido a la autoridad.

En tales casos se dará cuenta inmediatamente al Ministerio Público, el que pondrá al detenido a disposición del tribunal competente, adoptando las medidas pertinentes o solicitando su adopción, cuando corresponda, a aquel”.

En tercer lugar, dicha potestad de control permite incautar mercaderías, medios de transporte, unidades de carga y documentos vinculados al tráfico internacional, con el único requisito de que se le de conocimiento inmediato a la autoridad judicial aduanera o penal según corresponda. Aquí entendemos que la autoridad aduanera lo sería el juzgado competente de aduana, en tanto en dicho ámbito, en función de las disposiciones del CAROU, sigue vigente un proceso inquisitivo<sup>20</sup>; y en caso de tratarse de una cuestión penal, tal conocimiento debiera darse al Ministerio Público, al tratarse en ese caso de un proceso acusatorio y en función de la disposiciones vigentes del Código del Proceso Penal ya citado.

En cuarto lugar, las facultades de control implican la posibilidad por parte de la DNA, en zona primaria aduanera, de inspeccionar depósitos, oficinas, establecimientos comerciales e industriales y cualquier local allí situado.

Por su parte, en **zona secundaria**, conforme con el art. 9 del CAROU, la “DNA podrá ejercer las atribuciones previstas en la zona primaria aduanera, debiendo solicitar, cuando corresponda, conforme a lo dispuesto en la legisla-

<sup>20</sup> CAROU, arts. 227 a 232; específicamente el art. 231 regula los “poderes de instrucción” del “Tribunal”.

ción, la previa autorización judicial”.

En consecuencia, en zona secundaria, rigen las mismas facultades que en zona primaria, excepto, que se deberá solicitar “cuando corresponda” previa autorización judicial. Dicho art. 9 no puede ser interpretado – como se ha expresado alguna vez – en el sentido de que en zona primaria no se requiere orden de allanamiento y en zona secundaria sí, porque ello no es lo que fluye de una simple y necesaria interpretación literal del art. 9 que sólo nos dice que en algún caso – “cuando corresponda” – puede ser necesaria tal autorización judicial.

A su vez, en **Zona de vigilancia aduanera especial**, conforme con el art. 10 del CAROU, la DNA “además de las atribuciones otorgadas en la zona secundaria aduanera, y sin perjuicio de las competencias de otros organismos, podrá:

A) Adoptar medidas específicas de vigilancia con relación a los locales y establecimientos allí situados cuando la naturaleza, valor o cantidad de la mercadería lo hicieran aconsejable.

B) Controlar la circulación de mercaderías, medios de transporte, unidades de carga y personas, así como determinar las rutas de ingreso y salida de la zona primaria aduanera y las horas hábiles para transitar por ellas.

C) Someter la circulación de determinadas mercaderías a regímenes especiales de control.

D) Establecer áreas dentro de las cuales la permanencia y circulación de mercaderías, medios de transporte y unidades de carga, queden sujetas a autorización previa”.

Volviendo a la materialidad de las potestades de control en zona secundaria, para conocerlas a cabalidad debemos desentrañar **cuándo corresponde pedir “autorización judicial”** a efectos del ejercicio de las mismas.

Al respecto debemos tener presente, en primer lugar, lo dispuesto por el art. 32 del Decreto – Ley 14.219, de 5 de enero de 1977, que dispone: “Serán aplicables a los tributos previstos por la presente ley las disposiciones de los artículos 68° y 70° del Código Tributario”, y tales tributos son el Impuesto Aduanero Único a la Importación (IMADUNI), y el Impuesto al Valor Agregado (IVA), percibidos por la DNA en ocasión de la importación definitiva, conforme con lo dispuesto por los arts. 1 y 2 de dicho Decreto – Ley<sup>21</sup>. Y bien, el

21 Decreto – Ley 14.219, artículo 1: “Créase el Impuesto Aduanero Único a

**Código Tributario**<sup>22</sup>, en su art. 68<sup>23</sup> regula las **“Facultades de la Administración”**, es decir sus poderes jurídicos, y dispone: “La Administración dispondrá de las más amplias facultades de investigación y fiscalización y especialmente podrá:

A) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de los libros, documentos y correspondencia comerciales, propios y ajenos, y requerir su comparecencia ante la autoridad administrativa para proporcionar informaciones<sup>24</sup>.

B) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su conservación.

C) Incautarse de dichos libros y documentos cuando la gravedad del caso lo requiera y hasta por un lapso de treinta días hábiles; la medida será debidamente documentada y solo podrá prorrogarse por los órganos jurisdiccionales competentes, cuando sea imprescindible para salvaguardar los intereses de la Administración.

D) Practicar inspecciones en bienes muebles e inmuebles detentados u ocupados, a cualquier título, por los contribuyentes y responsables.

Sólo podrán inspeccionarse domicilios particulares con previa orden judicial de allanamiento.

E) Requerir informaciones a terceros pudiendo intimarles su comparecencia ante la autoridad administrativa cuando ésta lo considere conveniente o cuando aquéllas no sean presentadas en tiempo y forma.

F) Solicitar la constitución de garantía suficiente respecto de los créditos determinados cuyo adeudo esté pendiente.

la Importación que gravará la introducción al país, en forma definitiva, para consumo o uso propio, o de terceros, de toda mercadería procedente del exterior”. Artículo 2: “Este impuesto será sustitutivo de la totalidad de los derechos de aduana así como de todos los tributos, adicionales y demás gravámenes, aduaneros o no, percibidos por la Dirección Nacional de Aduanas en ocasión de la importación de las referidas mercaderías, los que quedan derogados a partir de la entrada en vigencia del nuevo impuesto. Esta sustitución no alcanza a los impuestos al Valor Agregado y a los Artículos Suntuarios, recaudados por la Dirección General Impositiva, aun cuando se perciban por aquella Dirección Nacional de Aduanas”.

22 Para un análisis en profundidad y actual de los artículos 68 y 70 del Código Tributario pueden consultarse: GUTIERREZ, Gianni, y VARELA, Alberto, El Contribuyente frente a la Inspección Fiscal, Ed. AMF, 4ª edición, 2014, y BON, Leonardo, en trabajo editado en la presente publicación.

23 El literal E), inciso 2º original fue derogado por el Decreto Ley Nº 15.322 de 17/09/1982, artículo 34. El literal C) tiene redacción dada por la Ley Nº 18.083, de 27/12/2006, artículo 61. El Literal A) fue interpretado por la Ley Nº 18.083 de 27/12/2006, artículo 62.

24 El Literal A) fue interpretado por la Ley Nº 18.083, de 27/12/2006, la que en su artículo 62 dispuso: “Interpretase que el literal A) del artículo 68 del Código Tributario, faculta a la Administración a exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de la información contable propia y ajena, así como las bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos, necesarios para fiscalizar el pago de los tributos”.

G) *Intervenir o incautarse de los bienes muebles cuando éstos carezcan de los elementos externos de contralor o de las estampillas, sellos o cuños de valor que acrediten el correcto pago del tributo.*

*Cuando sea necesario para el cumplimiento de las diligencias precedentes, la Administración requerirá orden judicial de allanamiento”.*

En consecuencia, las facultades del art. 68 transcrito: 1) son aplicables a la DNA únicamente para el control del IMADUNI y/o el IVA relativos a la importación definitiva, con lo cual quedan abarcadas la práctica totalidad de dichas destinaciones aduaneras, pero excluidas tanto el tránsito como la exportación definitiva; 2) las facultades de investigación y fiscalización son amplísimas, las enumeradas sólo lo son a vía de ejemplo; 3) el ejercicio de dichas facultades no requiere en principio de orden judicial previa; 4) el allanamiento de un domicilio particular requiere previa orden de allanamiento.

Posteriormente, el art. 70 del Código Tributario, relativo a las **“Obligaciones de los particulares”**, - una suerte de espejo del art. 68 que reafirma el deber de colaboración de los contribuyentes a efectos del debido ejercicio de las facultades de control -, dispone: *“Los contribuyentes y responsables están obligados a colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración; y en especial deberán:*

A) *Llevar los libros y registros especiales y documentar las operaciones gravadas en la forma establecida por la ley, el reglamento o las resoluciones de los organismos recaudadores.*

B) *Inscribirse en los registros pertinentes, a los que aportarán los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones.*

C) *Conservar en forma ordenada los libros y demás documentos y registros durante el término de prescripción del tributo, según lo dispuesto por las normas pertinentes.*

D) *Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier lugar, domicilios, establecimientos industriales o comerciales, oficinas, depósitos y medios de transporte.*

E) *Presentar o exhibir en las oficinas fiscales ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informes, com-*

*probantes de legítima procedencia de mercaderías, y toda documentación relacionada con hechos generadores de obligaciones tributarias, y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.*

F) *Comunicar cualquier cambio en su situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria.*

G) *Concurrir a las oficinas fiscales cuando su presencia sea requerida”.*

Por su parte, dentro del ámbito propiamente aduanero, también se encuentra vigente una norma de control a nivel del MERCOSUR, dada por la ya citada **Directiva 32/08** - de rango internacional en función del Tratado de Asunción y el Protocolo de Ouro Preto - la que, sin perjuicio de otras normas de importancia, en su art. 21 dispone: *“A efectos de la realización de las auditorías, las Administraciones Aduaneras podrán, entre otros:*

1. *requerir la presentación de libros y registros contables, inventarios de mercaderías, declaraciones aduaneras y documentos comerciales relacionados directamente con las operaciones aduaneras;*

2. *practicar las medidas necesarias para determinar el origen de los fondos utilizados en las operaciones de comercio exterior;*

3. *practicar las medidas necesarias para determinar el tipo, clase, especie, naturaleza, pureza, cantidad, calidad, medida, origen, procedencia, valor y costo de producción, manipulación, transformación, transporte y comercialización de las mercaderías;*

4. *inspeccionar los soportes magnéticos, datos informáticos y otras informaciones de las personas físicas o jurídicas vinculadas con operaciones aduaneras objeto de control;*

5. *realizar inspecciones e inventarios de mercaderías, en establecimientos vinculados al auditado;*

6. *requerir informaciones a organismos públicos y entidades privadas, relacionadas con las operaciones de comercio exterior;*

7. *retener y/o custodiar temporalmente libros, archivos, soportes informáticos, documentos, registros y mercaderías, con el fin de precautelar la información; y*

## “La DNA en el ejercicio de sus atribuciones podrá requerir el auxilio de la fuerza pública”

8. *solicitar a las Administraciones Aduaneras de otros países, instituciones, organismos internacionales u otras organizaciones, al amparo de acuerdos internacionales, informaciones o documentos relacionados con operaciones aduaneras realizadas en el territorio aduanero*”.

De la transcripción anterior, se derivan muy diversas y amplias facultades de la DNA que claramente no están sujetas a ninguna autorización judicial previa, y que rigen para todo tipo de destinaciones aduaneras. Diríamos que esta norma, es en tal sentido, más amplia que las disposiciones del art. 68 del Código Tributario ya referido.

Finalmente, tenemos otras normas que completan y/o reiteran las facultades de control de la DNA que reseñaremos brevemente.

Así, la **preeminencia de la DNA en el ejercicio de su competencia “sobre los demás organismos de la Administración Pública en la zona primaria aduanera, con excepción del Poder Judicial”**, la que *“Implica la obligación, por parte de los demás organismos, de prestar auxilio inmediato siempre que les fuera solicitado, para el cumplimiento de las actividades de control aduanero, y de poner a disposición de la DNA el personal, las instalaciones y los equipos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”* (art. 11 del CAROU).

La posibilidad de requerir el **Auxilio de la fuerza pública**: *“La DNA en el ejercicio de sus atribuciones podrá requerir el auxilio de la fuerza pública”* (art. 12 del CAROU).

La **potestad de detener mercaderías**: *“Los funcionarios aduaneros, con el auxilio de la Policía o sin él, tienen facultad para detener toda mercadería o efectos de viaje que fuesen sospechados de encontrarse en infracción aduanera”* (art. 12 del CAROU)

La **posibilidad de requerir información a las legaciones diplomáticas** de nuestro país: *“La DNA podrá requerir directamente en las representaciones que el país tenga en el extranjero, la información que considere necesaria sobre precios de mercaderías y servicios”* (art. 1 del Decreto - Ley 14.219 en redacción dada por el art. 151 Ley 16.320)

La **obligación de proporcionar información por parte de particulares calificados**: *“Los importadores, despachantes de aduana o cualquiera otra persona que tenga relación directa con las operaciones aduaneras, estarán obligados a proporcionar a la DNA las informaciones que ésta requiera para el cumplimiento de sus atribuciones en materia de valoración de mercaderías”* (art. 1 del Decreto - Ley 14.219 en redacción dada por el art. 151

Ley 16.320).

Dicha obligación, ha sido a su vez superada, por la **potestad de “Recabar de cualquier organismo público o persona privada las informaciones necesarias a los efectos del cumplimiento de sus cometidos dentro del ámbito de su competencia”** (art. 6, lit. N) del CAROU).

Reseñadas todas esas diversas y amplias facultades de control establecidas por distintas normas de rango legal o incluso superior – caso de la Directiva 32/2008 MERCOSUR – respecto de la DNA, en las que básicamente sólo se encuentra la limitación relativa a la necesidad de orden judicial previa para el allanamiento del domicilio particular del controlado, cabe entonces preguntarnos si existen otras limitantes, para terminar de conocer el alcance de aquel *“cuando corresponda”* que establece el art. 9 del CAROU relativo a la zona secundaria. Y bien, esas limitantes entendemos deben analizarse a la luz de plexo constitucional de nuestro Estado de Derecho, el cual a la vez, que impone deberes y establece facultades a los órganos estatales, dispone una serie de **Garantías Constitucionales**<sup>25</sup> que deben tenerse presentes en el ejercicio del control aduanero.

Al respecto, la primera limitante constitucional, la encontramos en el art. 11 de nuestra Carta Magna, relacionado con los derechos a la intimidad y a la seguridad, que dispone: *“El hogar es un sagrado inviolable. De noche nadie podrá entrar en él sin consentimiento de su jefe, y de día, sólo de orden expresa de Juez competente, por escrito y en los casos determinados por la ley”*<sup>26</sup>. Por tanto, entendemos que en todo caso que la DNA se encuentre ante un hogar, para aventar toda duda deberá solicitar la correspondiente orden de allanamiento a la autoridad competente, sea esta el Juzgado con competencia en materia aduanera, o el Ministerio Público en materia penal.

Otra limitante, que ya vimos el CAROU reconoce en su art. 8 es la detención sólo en caso de flagrancia, relacionada

<sup>25</sup> Sin perjuicio de las normas constitucionales de nuestro país que son sumamente claras en la consagración y defensa de los derechos fundamentales que se enumerarán, se pueden mencionar complementariamente las disposiciones de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, llamada Pacto de San José de Costa Rica, firmada en la ciudad de San José, Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, y aprobada por ley 15.737, de 8/3/1985; así como los Pactos Internacionales de Derechos Humanos y el Protocolo Facultativo, aprobados por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 16 de diciembre de 1966 y suscritos por el Uruguay el 21 de febrero de 1967, y aprobado por ley 13.751 de 11/7/1969.

<sup>26</sup> En materia penal, debe tenerse presente lo dispuesto por el artículo 195 del Código del Proceso Penal: *“(Allanamiento y registro domiciliario). 195.1 El allanamiento y registro de morada o de sus dependencias, solamente podrá realizarse por orden del juez, expedida a solicitud del fiscal, en el lapso comprendido entre la salida y la puesta del sol.*

*195.2 Se entiende por morada o habitación particular, el lugar que se ocupa con el fin de habitar en él, aun cuando solo sea en forma transitoria.*

*195.3 No obstante, podrá efectuarse el registro en horas de la noche, cuando medie consentimiento expreso del jefe de hogar, comunicándolo inmediatamente al fiscal y al juez competente.*

*195.4 Si el juez ordena el allanamiento de una vivienda donde no se encuentren personas mayores de edad o haya ausencia total de sus moradores, la diligencia se realizará por el personal superior a cargo del servicio, dándose cuenta previamente al fiscal competente.*

*195.5 La denuncia policial por violencia doméstica se tomará a todos los efectos como autorización expresa para el allanamiento y registro de morada dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a su presentación”.*

con los derechos fundamentales a la libertad y al debido proceso, la cual se encuentra regulada por el art. 15 de nuestra Constitución: **“Nadie puede ser preso sino infraganti delicto o habiendo semiplena prueba de él, por orden escrita de Juez competente”**.

Una tercer limitante constitucional a las facultades de la DNA la encontramos también en el art. 28 referido al secreto de la correspondencia relacionado con el derecho a la intimidad, **“Los papeles de los particulares y su correspondencia epistolar, telegráfica o de cualquier otra especie, son inviolables, y nunca podrá hacerse su registro, examen o interceptación sino conforme a las leyes que se establecieren por razones de interés general”**.

Asimismo, entendemos que en el ejercicio de sus facultades la DNA deberá tener especial cuidado y respeto en lo relativo al derecho de los particulares a la protección en el **goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad** – art. 7<sup>27</sup> - del **derecho de propiedad** - art. 32<sup>28</sup> – del derecho a la **libertad de trabajo, industria y comercio** – art. 36<sup>29</sup> - al **debido proceso** – arts. 12 y 66<sup>30</sup> - y de todos los **derechos, deberes y garantías inherentes a la personalidad humana o se derivan de la forma republicana de gobierno** – art. 72<sup>31</sup> de la Constitución -.

Adicionalmente, y en función de **las normas de derecho internacional público**, cuyo análisis excedería el presente trabajo, consideramos que existen también determinadas limitantes respecto del ejercicio de las facultades de control de la Aduana, especialmente en relación con el allanamiento y registro de sedes y oficinas de misiones diplomáticas o consulares extranjeras, de organismos internacionales y residencias de sus funcionarios, así como de buques y aeronaves de guerra extranjeros<sup>32</sup>.

Finalmente, un tema que no podemos soslayar y que dice relación tanto con las facultades de control como con **sus limitantes, es la eventual responsabilidad estatal**<sup>33</sup> en

27 Constitución, art. 7: “Los habitantes de la República tienen derecho a ser protegidos en el goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad. Nadie puede ser privado de estos derechos sino conforme a las leyes que se establecieren por razones de interés general”.

28 Constitución, art. 32: “La propiedad es un derecho inviolable, pero sujeto a lo que dispongan las leyes que se establecieren por razones de interés general. Nadie podrá ser privado de su derecho de propiedad sino en los casos de necesidad o utilidad públicas establecidos por una ley y recibiendo siempre del Tesoro Nacional una justa y previa compensación. Cuando se declare la expropiación por causa de necesidad o utilidad públicas, se indemnizará a los propietarios por los daños y perjuicios que sufrieren en razón de la duración del procedimiento expropiatorio, se consume o no la expropiación; incluso los que deriven de las variaciones en el valor de la moneda”.

29 Constitución, art. 36: “Toda persona puede dedicarse al trabajo, cultivo, industria, comercio, profesión o cualquier otra actividad lícita, salvo las limitaciones de interés general que establezcan las leyes”.

30 Constitución, artículo 12: “Nadie puede ser penado ni confinado sin forma de proceso y sentencia Legal”. Artículo 66: “Ninguna investigación parlamentaria o administrativa sobre irregularidades, omisiones o delitos, se considerará concluida mientras el funcionario inculcado no pueda presentar sus descargos y articular su defensa”.

31 Constitución, 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”.

32 Cf.: ARBUET VIGNALI, Heber y PUCEIRO RIPOLL, Roberto, Derecho Internacional Público. Breviario, T. II, 1ª edición, FCU, 2017.

33 Cf.: RICHARDSON PEÑA, Diana, Funciones Contemporáneas de las Aduanas

caso de que la Administración no ejerza sus diversas y amplias facultades con ponderación, razonabilidad y apego al derecho, exorbitando las mismas, sin atención a las limitantes tanto legales como constitucionales referidas<sup>34</sup>.

En el punto, ante todo, debemos recordar lo dispuesto por los art. 24 y 25 de la Constitución Nacional. Dispone el citado artículo 24: **“El Estado, los Gobiernos Departamentales, los Entes Autónomos, los Servicios Descentralizados y, en general, todo órgano del Estado, serán civilmente responsables del daño causado a terceros, en la ejecución de los servicios públicos, confiados a su gestión o dirección”**. Y agrega el art. 25: **“Cuando el daño haya sido causado por sus funcionarios, en el ejercicio de sus funciones o en ocasión de ese ejercicio, en caso de haber obrado con culpa grave o dolo, el órgano público correspondiente podrá repetir contra ellos, lo que hubiere pagado en reparación”**. Sin perjuicio de lo anterior, más allá de la responsabilidad estatal objetiva que establece el art. 24 transcripto, es claro que quien invoca la misma, debe probar el nexo causal entre la actividad estatal reprochada y el daño esgrimido, sin perjuicio de la prueba también de su quantum.

### IV.3. Aspecto Subjetivo del Control

Este aspecto subjetivo, responde a la pregunta de quiénes pueden ser sujetos del control aduanero.

En principio, se encuentran claramente bajo un control específico y especial de la Aduana, las **Personas vinculadas a la actividad aduanera** que son **“las que realizan actividades relacionadas con operaciones y destinos aduaneros”**, conforme con el art. 13 del CAROU, lo que incluye a Despachantes de Aduana, Agentes de transporte, Importadores y Exportadores, Proveedores de a bordo, Transportistas, Agente de carga, Depositarios de mercaderías, Operadores postales y Otras personas vinculadas a la actividad aduanera que son aquellas **“que cumplan su actividad profesional, técnica o comercial, en relación con los destinos y las operaciones aduaneros y tengan obligaciones ante la DNA de conformidad con lo establecido por la legislación aduanera”**, según lo dispone el art. 39 del CAROU. Todas esas personas vinculadas, de una manera u otra, se encuentran reguladas por el CAROU y normas complementarias.

Sin perjuicio de lo anterior, también **cualquier persona física o jurídica, privada o pública**<sup>35</sup>, podrá ser sujeto de

nas y Responsabilidad Aduanera, en Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N° 66, pp. 219/264.

34 Analizando las facultades del servicio aduanero Marcelo A. Gottifredi, señala que “parece oportuno incorporar una pequeña referencia atinente a la responsabilidad del servicio aduanero por las labores que desempeña”; y agrega: “En definitiva, se trata que las labores que desarrolle el ente de control se realicen según lo que mandan las normas, de adverso se deberá responder al contribuyente por los daños y perjuicios que ello irroque”. Cf.: GOTTIFREDI, Marcelo A., Código Aduanero Comentado, 1ª edición ampliada, Bs. As., p. 143.

35 Aquí es pertinente recordar lo dispuesto por el art. 222 del CAROU: “(Responsabilidad del Estado). - 1. Los entes autónomos y servicios descentralizados que no

control aduanero, en tanto eventualmente pueda ser sujeto activo de una presunta infracción aduanera o coadyuvar de alguna manera, voluntariamente o no, con el acometimiento de una.

#### IV.4. Aspecto Temporal del Control

En cuanto al aspecto temporal, relativo al momento, o desde y hasta cuándo se ejerce el control aduanero, lógicamente, y dada la actividad de policía aduanera que realiza la DNA - fundamentalmente en lo que tiene que ver con las situaciones ilícitas – así como la dinámica actual del comercio exterior, el mismo debe desarrollarse en forma permanente, los 365 días del año, las 24 horas del día.

Ahora bien, con respecto al control del Despacho aduanero, de la operación aduanera declarada, se puede clasificar el control conforme con el momento en que se ejerce en previo, concomitante y a posteriori.

Así, de acuerdo con la vigente Directiva 32/08 del MERCOSUR – arts. 7 y s.s. – tenemos los siguientes momentos del control.

**Previo:** ejercido por la Aduana antes del registro de la declaración aduanera.

**Concomitante:** ejercido desde el registro de la declaración aduanera y hasta el libramiento o embarque.

**A posteriori:** ejercido después del libramiento o del embarque (Directiva 32/08, a. 7 y ss.)

Finalmente, un aspecto no menor a analizar en cuanto a los tiempos del control es el del instituto de la **prescripción**, regulado en el CAROU, en el art. 223 inc. 1, conforme con el cual *“Las acciones fiscales por infracciones aduaneras y para reclamar el pago de tributos, multas y demás prestaciones pecuniarias cobrados de menos por la DNA prescribirán*

*a los cinco años contados desde la consumación del hecho que las motive”<sup>36</sup>.*

#### V. Conclusiones

1) Los cometidos de la aduana moderna son fiscales y extrafiscales, teniendo tanta importancia unos como otros, pero abarcando cada vez más preponderancia los segundos – facilitación del comercio, seguridad, salubridad, etc. -.

2) El control no es un cometido esencial de la Aduana, sino una potestad jurídica fundamental a efectos de lograr la consecución de los cometidos fiscales y extrafiscales de la Aduana, y en definitiva, el correcto y justo cumplimiento de las destinaciones aduaneras.

3) El control podemos contemplarlo para analizarlo en su plenitud en sus ámbitos espacial, material, subjetivo y temporal.

4) En el plano material, la DNA tiene las más amplias y profusas facultades de control y auditoria asentadas en diversas normas de rango legal e incluso superior, pudiendo actuar en la mayoría de los casos sin necesidad de previa autorización judicial, sea de los juzgados competentes en materia aduanera como del Ministerio Público.

5) Sin perjuicio de lo anterior, existe todo un plexo constitucional y de derecho internacional que establecen limitantes al actuar de la Administración, y en especial es clara la necesidad, en caso de carecerse de consentimiento del propio interesado, de autorización judicial previa para el allanamiento del domicilio particular o para la incautación o interceptación de correspondencia particular cualquiera sea su formato.

6) Las amplísimas facultades de control de la DNA, tienen como contracara la responsabilidad del Estado en caso de que se rebasen indebidamente las limitantes existentes respecto de las mismas.

*sean del dominio industrial y comercial, y los establecimientos públicos y reparticiones del Estado y de las Intendencias, quedan exentos de toda responsabilidad en materia de infracciones aduaneras, sin perjuicio de las sanciones que se puedan aplicar a los funcionarios y/o despachantes que intervinieren.*

*2. En ningún caso, lo establecido en el numeral anterior exonerará del pago de los tributos que correspondiere abonar en toda importación o exportación de mercaderías”.*

<sup>36</sup> Lo anterior, es sin perjuicio de la prescripción de los tributos internos y/o sus anticipos que son pagados en ocasión de destinaciones aduaneras – fundamentalmente en la importación definitiva – cuyo régimen se encuentra regulado por el art. 38 del Código Tributario.

## PANEL II : Infracciones Aduaneras



### Dra. Julia Staricco

#### Juez Letrado en lo Penal de 29 turno

*Es docente en la Universidad de la República, así como en la Escuela de Policía y en la Universidad de Montevideo.*

# Técnicas de investigación en los delitos aduaneros

## 1. Introducción

### Nuevos Desafíos

*Pregunta: ¿A cuántos funcionarios, candidatos y presidentes sobornó Odebrecht?*

*Respuesta: A más de 1.000. A través de la firma, cobraron desde gerentes de empresas públicas a jefes de Estado. Solo en Brasil hay 500 personas afectadas.*

*P.: Odebrecht abonó en 2016 la mayor multa de la historia -2.231 millones de euros- a los Gobiernos de Brasil, Suiza y EE. UU. para poder volver a presentarse a concursos públicos. La constructora reconoció con este acuerdo que desde 2001 repartió sobornos en 12 países. ¿Le consta la existencia de más Estados implicados?*

*R.: Sí. Cobraba hasta el conserje. La firma pagó más de 2.200 millones de euros en sobornos.*

*P.: ¿Cuántas empresas manejaba Odebrecht en paraísos fiscales?*

*R.: Más de un centenar. Yo llegué a la constructora en 2011. Pero la estructura ya existía desde 2006.*

*P.: ¿Quién ideó el esquema de lavado de fondos?, ¿Quién era el cerebro?*

*R.: No hay un cerebro. Hay un banco como cerebro: el*

*Meinl Bank de Antigua y Barbuda.*

*P.: ¿Qué papel jugaron en la estructura de blanqueo la Banca Privada de Andorra (BPA) y su filial en España, Banco Madrid?*

*R.: La BPA era el banco encargado de los pagos finales<sup>1</sup>.*

La entrevista periodística realizada en Madrid, revela la trama operativa durante al menos 15 años de un plano del crimen organizado en el mundo de hoy que involucra tanto a Jefes de Estado como a empresarios privados. Los delitos aduaneros no pueden analizarse desconectadamente del crimen organizado.

Otro ejemplo del delito organizado transnacionalmente, es el conocido como FIFAGate. Una trama corrupta vigente durante varias décadas, parcialmente desarticulada a raíz de la tipificación realizada a la cúpula del fútbol mundial realizada en 2015 por la entonces fiscal general de Estados Unidos, Loretta Lynch.

¿Qué tienen en común estos hechos con organizaciones terroristas, de traficantes de armas, de indocumentados, o con quienes comercian órganos humanos, o que se dedican a la pornografía infantil, que blanquean dinero o se dedican a la trata de personas?

<sup>1</sup> Entrevista de El País de Madrid al abogado Rodrigo Tacla Durán ex letrado de Odebrecht la mayor contratista de Latinoamérica (28.07.2017).

Que todas son expresiones de crimen organizado.

Veamos otro ejemplo ilustrado por investigadores de la Universidad EAFIT de Colombia<sup>2</sup>.

Federaciones nacionales de fútbol (Argentina, Brasil, España) y jugadores habrían entregado boletería del Campeonato Mundial de Fútbol 2014 a una red ilegal liderada por un empresario argelino.

La prensa brasileña documentó una boleta para el partido Brasil-Croacia emitida a nombre del que fuera presidente de la AFA Julio Grondona, comercializada ilegalmente. La pregunta que se hace el investigador Jorge Giraldo es ¿Cómo logra una organización una posición oligopólica en ese mercado? ¿Cómo elimina a sus competidores? ¿Cómo logra controlar a sus trabajadores y asegurarse de que todas las transacciones ilegales lleguen a destino? Lo denomina mercado ilegal, pero en la medida que utilice la coacción, se transforma en criminal.

El análisis de la captación de rentas ilegales en Medellín, la segunda ciudad colombiana, disecciona los mercados para entender el fenómeno. Existe un mercado informal, otro ilegal y otro criminal. Son tangentes, sus fronteras son a veces difusas y a veces se retroalimentan. Y los mercados criminales pueden operar con mercancías aparentemente legales con intercambios que tiene toda la apariencia de ser legales.

Estos ejemplos ilustran sobre los desafíos que enfrentamos los operadores del derecho. Nos hemos visto obligados a comenzar a estudiar otras conductas delictivas, más allá de las tradicionales que veíamos como estudiantes de derecho penal. Es la consecuencia de lo que ha sido la ampliación del comercio internacional y el uso de nuevas tecnologías, coadyuvantes en el avance de una criminalidad organizada, que ya no conoce barreras nacionales, sino que justamente comete delitos transnacionales, entre ellos, el lavado de activo, defraudaciones fiscales, contrabando, trata de personas, así como delitos cometidos por funcionarios públicos.

## 2. Derecho Penal Económico y Bien jurídico tutelado

Los delitos aduaneros son parte del **DERECHO PENAL ECONOMICO (DPE)** y ambos constituyen una regulación especial que se mueve dentro del marco del derecho penal común, en el sentido de definir los delitos económicos como toda acción, típica, antijurídica y culpable, adecuada a una

<sup>2</sup> Nuevas modalidades de captación de rentas ilegales en Medellín, Giraldo Ramírez, Jorge, Universidad EAFIT/Empresa para seguridad Urbana/Alcaldía de Medellín, 2014.

figura penal. Pero con la peculiaridad que el derecho aduanero es una materia desconocida para muchos, lo que favorece la realización de operaciones ilegales, con un manto de legalidad.

Además del estudio de la norma legal, es necesario conocer cómo funcionan las organizaciones delictivas cuyo fin es la obtención de un beneficio económico. Una manera fácil para ellas de obtenerlo es delinquir mediante diversas herramientas favorables a su accionar, dotándolo de agilidad y mayor anonimato factores que dificultan la labor de los operadores y, por ende, su sanción.

Por eso surgió la necesidad de comenzar a hablar de un Derecho penal económico distinto al derecho penal tradicional. Y dentro de este Derecho Penal económico aparecen los delitos aduaneros. Estos son parte del Derecho penal económico. Ambos constituyen una regulación especial dentro del marco del derecho penal común que define los delitos económicos como toda acción, típica, antijurídica y culpable, adecuada a una figura penal. Son delitos a los que se les aplican los principios generales del derecho penal común, como para todo aquello que no esté previsto.

Nadie discute la importancia que tiene la evasión fiscal, o el orden económico, como un bien jurídico tutelado. Sin embargo esa realidad conlleva una titularidad difusa de amplio espectro que exige una protección anticipada, señalada por Héctor Guillermo Vidal, materializada en la incriminación de conductas notablemente distantes a la realización efectiva de una lesión o puesta en peligro del bien jurídico y que pone en tela de juicio la legitimación de su punibilidad<sup>3</sup>.

Por tanto, a efectos de un desarrollo adecuado de las técnicas de investigación, existe una especial necesidad de conocer la materia aduanera y su vinculación con otras áreas.

## 3. Conceptos básicos vinculados a la materia aduanera por su especificidad

La aprobación de la Ley N° 19.276, modificó sustancialmente el Código Aduanero Uruguayo, introduciendo cambios al derecho aduanero -tanto en lo sustancial como en lo procesal- modificando el delito de Contrabando y creó una nueva figura: el delito de Defraudación Aduanera.

Para llevar adelante investigaciones en materia de delitos aduaneros se requiere manejar adecuadamente al menos los conceptos básicos de la materia aduanera, pues la misma tiene particularidades que requieren de su conocimiento para poder entender el delito a imputar. Es así que el CAROU

<sup>3</sup> Vidal, Delitos Aduaneros, 3a. ed., pág. 34.

estableció una terminología distinta a la que teníamos, moderna y en concordancia con la normativa internacional y convenios ratificados por nuestro país.

El Código definió conceptos básicos como el territorio fiscal, zonas francas, puerto libre, importación, exportación, admisiones temporarias, etc., dotando a la Aduana de nuevas competencias de control y fiscalización, justamente teniendo en cuenta el nuevo rol de las Aduanas en los países. Potestades no solo referidas a las de un organismo recaudador, sino también protector de otros intereses públicos.

En consecuencia, estimamos que deben tenerse especialmente presentes los siguientes conceptos básicos:

Importancia del CAROU.

Conceptos básicos de territorio fiscal, zonas francas, puerto libre, importación, exportación, admisiones temporarias, etc.

Delitos creados con el CAROU (Ley 19.276 art 209, 258 y ss ).

La importancia de la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) en el control de zonas francas.

#### 4. Delitos Aduaneros

Antes de la vigencia del CAROU, el delito de Contrabando estaba regulado por el artículo 257 del Código Penal estableciendo que comete el delito de contrabando y se halla sujeto a la pena respectiva, el que ejecutare alguno de los hechos previstos en el Decreto ley de 26 de marzo de 1877 y ley 13.318, de 26 de diciembre de 1964.

A su vez, el art. 253 de la Ley Nro. 13.318, establecía que *“Se considera que existe contrabando en toda entrada o salida, importación, exportación o tránsito de mercaderías o efectos que, realizada con la complicidad de empleados o sin ella, en forma clandestina o violenta, o sin la documentación correspondiente, esté destinada a traducirse en una pérdida de renta fiscal o en la violación de los requisitos esenciales para la importación o exportación de determinados artículos que establezcan leyes o reglamentos especiales aún no aduaneros”*. Estableciendo a continuación una serie de presunciones no taxativas donde se puede iniciar el procedimiento por contrabando.

Ahora bien, el artículo del 258 del CAROU, modifica el delito de Contrabando y establece una pena de tres

(3) meses a seis (6) años de penitenciaría, haciendo remisión al artículo 209 del referido código.

El artículo introducido por la Ley N° 19.276 establece: **“ARTÍCULO 258**

*(Contrabando)*

1. *Comete el delito de Contrabando y se halla sujeto a la pena de tres meses de prisión a seis años de penitenciaría, el que ejecutare algunos de los hechos previstos en el artículo 209 del presente Código.*

2. *Si los hechos previstos en el numeral anterior fueran susceptibles de generar una pérdida de renta fiscal superior a 5.000.000 (cinco millones de unidades indexadas), la pena será de dos a seis años de penitenciaría.*

3. *Si los actos o hechos se practicaren sobre varias operaciones similares, se sumarán las eventuales pérdidas fiscales que pudieren haberse ocasionado a efectos de determinar la pérdida de renta fiscal”*.

## “Existe una especial necesidad de conocer la materia aduanera y su vinculación con otras áreas”

Entonces para lograr la definición del delito de Contrabando es menester la remisión al artículo 209 del CAROU, donde el legislador reguló la infracción aduanera de Contrabando.

ARTÍCULO 209: *(Contrabando)*

*Configura la infracción aduanera de contrabando toda acción que tenga por objeto la entrada o salida de mercadería del territorio aduanero, en forma clandestina o violenta, o sin la documentación correspondiente, que esté destinada a traducirse en una pérdida de renta fiscal o en la violación de los requisitos esenciales para la importación o exportación de definitivas de determinadas mercaderías que establezcan leyes y reglamentos especiales aún no aduaneros”*.

El nuevo texto legal ofrece una redacción más armónica y no hace grandes cambios en lo que refiere al tipo penal, salvo en el ordenamiento de las presunciones y en lo que tiene que ver con la pena a imponer.

Obviamente que ahora, al tenor de la nueva redacción del artículo 209 del CAROU, ya no vamos a hablar más de importación, exportación o tránsito de mercadería.

En primer término, porque el propio Código eliminó el término de exportación e importación. En segundo término, al eliminar del artículo 209 la referencia al tránsito, terminó con la antigua discusión de si en el tránsito podía haber con-

trabando o no.

**Dos formas del delito de contrabando.** De la definición que da el legislador, surge entonces que hay dos formas de Contrabando:

a) Contrabando strictu sensu. En este caso es el ingreso de mercadería sin pagar los tributos correspondientes, con clandestinidad, violencia y sin la documentación correspondiente.

Estos pueden ser tributos que solo percibe la Dirección Nacional de Aduanas, o solo la Dirección General Impositivo, o ambos al mismo tiempo.

Como señala el Dr. Miguel Langón, la clandestinidad implica ocultación, secreto y requiere un hacer positivo en tal sentido. La violencia puede ser tanto síquica o física. Y en cuanto a la falta de documentación, puede ser incluso la insuficiente, cuando ésta es exigida por leyes o reglamentos (cf. Código Penal Anotado, tomo II pág. 516).

b) Contrabando nomen iuris o por violación de los requisitos esenciales para la importación o exportación de artículos determinados por leyes especiales.

Como establecía la Ley Nro.13.318, el artículo 210 del CAROU, determina una serie de presunciones simples de la existencia de contrabando que, como tales, admitirán prueba en contrario y que como tales admiten la iniciación del proceso aduanero.

Sin embargo, a pesar que los textos de la Ley Nro. 13.318 y el CAROU son similares, este último introdujo en el artículo 259 circunstancias atenuantes especiales para el delito de contrabando.

Como atenuantes específicas estableció el escaso valor, o para uso o consumo directo del tenedor o de su familia, o para atender una necesidad fuera de la situación prevista en el artículo 27 del Código Penal; disminuyendo la pena de un tercio a la mitad, no tomando en cuenta las circunstancias agravantes. Otra novedad del codificador.

Más allá de estas peculiaridades, el artículo 259 no requiere que se den todas estas circunstancias en forma conjunta. Por lo tanto, puede haber contrabando de un bien suentuario de mucho valor para el consumo o uso personal y entonces concurría la atenuante.

**Agravantes del delito de contrabando.** El artículo 260 prevé las agravantes especiales para el delito de contrabando, con una pena mínima de dos años.

Las agravantes son:

A) Si se cometiere fuera de las zonas aduaneras o de jurisdicción aduanera, por puntos no autorizados.

B) Si se cometiere por tres (3) o más personas, o utilizando medios de conducción o transporte, propios o ajenos, especialmente destinados a la comisión del delito o disponiendo de cualquier otro medio que, por su costo, volumen o circunstancia semejantes, demuestren la disponibilidad de adecuados recursos para la consumación del delito.

C) La habitualidad o la reincidencia específica o el curso de delitos.

D) La calidad de funcionario público o la condición de usuarias de zona franca, la dedicación al comercio, a la importación o exportación o al despacho de mercaderías en aduanas u oficinas relacionadas con éstas.

F) La calidad de jefe o promotor en caso de pluralidad de agentes.

F) Cuando el contrabando tenga por objeto introducir armas, municiones, explosivos y afines, alcaloides, estupefacientes, narcóticos o cualquier sustancia o elemento semejante apto para atentar contra la paz o la salud pública.

Estas agravantes implican la imposición de una pena de penitenciaria, recogiendo así un criterio similar que tiene la República Argentina respecto al delito de Contrabando.

El artículo 262 regula la Defraudación aduanera estableciendo que: *“El que directamente o por interpuesta persona ejecutar actos fraudulentos tendientes a distorsionar, falsear u ocultar el valor en aduana, el origen o la clasificación de las mercaderías objeto de operaciones aduaneras, con la intención de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de la renta fiscal, será castigado con la pena de seis (6) meses a seis (6) años de penitenciaría.*

*Se considera fraude todo engaño u ocultación que sea susceptible de inducir a la Dirección Nacional de Aduanas (DNA), a reclamar o aceptar importes menores a los que corresponda o a otorgar franquicias indebidas”.*

Para quien no está vinculado a la materia aduanera, el término utilizado nos hace pensar en el delito de Defraudación tributaria. Sin embargo, son conceptos totalmente distintos.

En efecto, en primer lugar, el delito de Defraudación aduanera, no implica un no pago de tributos solamente, sino

que lo que hay es una inducción al error a la Aduana, para obtener un beneficio en perjuicio de la renta fiscal. Por lo tanto, si hay una falsedad en la declaración de valor, pero no hay pérdida de renta fiscal, no se habrá configurado el delito.

Por su parte, el artículo 205, del CAROU, redefine la infracción aduanera como Defraudación de valor, diciendo que es toda declaración aduanera que distorsione el valor en aduana de las mercaderías en perjuicio de la renta fiscal, estableciendo una serie de presunciones en el artículo 206.

Se presumirá la defraudación cuando, entre otros casos, se compruebe la presentación de declaraciones inexactas o incompletas que pretendan desvirtuar el valor imponible de los tributos.

Como señala la doctrina, el legislador estableció un dolo de peligro. Es decir que, siendo el bien jurídico la renta fiscal aduanera, objeto de la tutela legal, no es necesario el daño efectivo de dicha renta (o la pérdida de renta fiscal), para que la defraudación se consume. Basta con la generación de un riesgo o peligro para dicho bien jurídico tutelado. Se anticipa el momento consumativo, considerándose consumado el ilícito con la sola puesta en riesgo del bien.

Resulta claro, que para la configuración de la defraudación es suficiente que el agente haya tenido la conciencia y la voluntad de realizar acciones u omisiones que tiendan a distorsionar u ocultar el precio normal de las mercaderías a importar, sin necesidad de que luego se produzca una efectiva lesión o daño de la renta fiscal aduanera. Quedando configurado con la objetiva probabilidad del daño, que resulta de la mera realización de los referidos actos descritos en la figura típica. (cf. Pablo González, El Valor en Aduana, T II págs. 286 y 287).

Es decir que el agente tiene que actuar de manera dolosa, distorsionando u ocultando el valor en aduana. La acción del sujeto es tratar de minorar el valor en aduana que corresponda, para pagar una tributación menor.

Este delito se perseguirá a instancia de la DNA mediando resolución fundada de la Administración. Antes de la sanción de esta norma, podría configurar estafa, falsificación de documentos, etc. Ahora tenemos un tipo penal autónomo que obviamente podrá ir en concurso con otros delitos, conforme a los artículos 54 o 56 del Código Penal.

## 5. Tecnologías e Investigación

Teniendo presente los delitos aduaneros, en la investigación de los mismos debemos considerar que son cometidos por organizaciones dedicadas a delinquir, cuyo objetivo es hacerlo de una manera eficaz, captando gente y capacitán-

dose en ello.

Para lograr tal fin, las organizaciones cuentan con el uso eficiente de redes sociales, por ejemplo, WhatsApp, Red tor, Telegram, Instagram. Y este auge de la tecnología, posibilita el anonimato, baja los costos, reduce los tiempos y permite encubrir operaciones delictivas, con un manto de legalidad.

Todo ello, sin perjuicio de la aparición de la Inteligencia Artificial (IA), del Bitcoin y del Blockchain, y su utilización por la delincuencia organizada, donde cada vez comienzan a tener mayor preponderancia práctica.

Así el Bitcoin es una moneda virtual, que consiste en un código informático cifrado que se puede transferir entre los usuarios; mientras que el Blockchain, o cadena de bloques, es un registro público de transacciones que se mantiene mediante una red distribuida de computadores, que no requiere respaldo de ninguna autoridad central o una tercera parte y que ofrece un esquema transaccional libre de intermediarios, gracias al uso de algoritmos criptográficos. Entre las principales áreas en las que el Blockchain puede incursionar en el sistema financiero se destacan los medios de pago, los mercados de capitales e inversión y los procesos de cumplimiento.

Así como la tecnología se utiliza para delinquir, esta necesariamente debe emplearse de manera efectiva en la prevención y sanción del delito como propone la investigadora colombiana Pardo Martínez:

*“i. La automatización al permitir reducir las oportunidades de actos corruptos en operaciones repetitivas; ii. La transparencia que ayuda a reducir el margen de discreción y ser más objetivos en cuanto a los criterios que se deben aplicar en los procesos; iii. La detección de operaciones relacionadas con anomalías, valores atípicos y bajo desempeño en los procesos; iv. La detección preventiva al poder monitorear en tiempo real a los individuos y acciones que realizan lo que implica el trabajo en red; v. La concientización al poder empoderar a los ciudadanos sobre que sucede con el gobierno y gestión de los dineros públicos, ofrecer diferentes herramientas para actuar en caso de tratamientos arbitrarios y poder exigir por sus derechos; vi. El reporte de información que permite contar con canales que evidencien quejas y reclamos que deben conducir a acciones concretas y ayudar a sancionar a funcionarios corruptos basados en evidencia y cerrar las brechas entre la denuncia y el actuar efectivo de las entidades gubernamentales; vii. La disuasión al poder mostrar ejemplos y casos de corrupción con sus respectivas consecuencias que permitan evitar que las personas generen hechos en contra de la ley; finalmente y no menos importante viii. La promoción de actitudes éticas a través de un*

*compromiso de los funcionarios públicos y los ciudadanos que promuevan la ética y el desempeño a partir del respeto y el cumplimiento de los principios éticos que deben regir todas las acciones.*

*Estos elementos son la clave para que los países y en especial las entidades gubernamentales puedan actuar en contra de la corrupción lo cual redundará en beneficios para todos al realizar y gestionar de forma efectiva la inversión pública como un beneficio social para todos”<sup>4</sup>.*

Todos estos nuevos conceptos obligan a los investigadores a tener conocimiento de ello, de saber cómo operan estas organizaciones, para poder entrar en ellas y sancionar eficazmente a sus responsables.

## 6. Opciones de trabajo

A nuestro entender, en el caso concreto de Uruguay, se requiere adoptar las siguientes modalidades de trabajo:

- Realizar investigaciones proactivas, lo que implica que mientras que investigamos el delito, también analizamos el patrimonio de los miembros de la organización.
- La necesidad de trabajar en forma coordinada entre las distintas instituciones, no solo a nivel nacional sino internacional.
- Es fundamental que todo el equipo de trabajo tenga conocimiento de lo que se está investigando.
- Solicitud, en caso de ser necesario, del relevamiento del secreto bancario o tributario.
- Capacitación continua de los funcionarios que incluye a fiscales y jueces.
- Necesidad de entender cómo está funcionando el grupo criminal con creación de empresas fantasmas o el uso de testaferros.

## 7. Técnicas de investigación

Dentro de las técnicas de investigación propiamente dichas, teniendo en cuenta la nueva normativa dispuesta por el Código del Proceso Penal, así como las normas específicas, se encuentran:

- Interceptaciones telefónicas,

<sup>4</sup> Clara Inés Pardo Martínez, PhD. Profesora de la Escuela de Administración de la Universidad del Rosario y Directora Ejecutiva del Observatorio Colombiano de Ciencia y Tecnología (OCyT).

- agentes encubiertos,
- entregas vigiladas,
- solicitud de información registral,
- análisis de movimientos migratorios,
- giros recibidos y enviados a través de las redes de pago, análisis de riesgo.

Y en especial teniendo en cuenta el auge de las redes sociales, es conveniente realizar una labor de inteligencia en las mismas, pues de allí se obtiene muchísima información.

Cooperación nacional e internacional.

Análisis de riesgo.

En todos los casos, debe tenerse presente que se trata de delitos económicos, lo que implica la misma forma de investigación que otros delitos, pero con especial énfasis en la investigación financiera. Y recordar que cuando recabemos las evidencias, entre ellas información digital, ella se debe hacer de una manera eficaz y segura, por los técnicos de la materia. Debe estar garantizada la cadena de custodia de datos, pues la evidencia que se perdió, difícilmente pueda recuperarse e incorporarse al proceso en forma correcta.

## 8. Procedimiento aplicable

En materia de procedimientos aplicables, tenemos que atenernos a partir de noviembre de 2017 al Nuevo Código del Proceso Penal (NCPD); para los casos anterior al Código del Proceso Penal de 1980, y en todo caso a las disposiciones del Código Aduanero vigente (CAROU).

## 9. Conclusión

Todo esto nos lleva a la importancia y al continuo perfeccionamiento que deben tener los distintos operadores del sistema para poder realizar procedimientos exitosos en la lucha contra el crimen organizado.

En este sentido es fundamental, la coordinación y cooperación entre las distintas instituciones y entender que esto no es un fenómeno de un país, sino que estos delitos trascienden fronteras y pueden estar operando en un punto del mundo y las consecuencias estar dirigidas a varios países. Son delitos con consecuencias transnacionales, por ej. terrorismo, narcotráfico, trata de personas. Por eso, se debe estar en una constante alerta y si bien las Aduanas y los Estados tienen que ir hacia la facilitación del comercio inter-

nacional, ello no implica bajar los controles para justamente aquellas situaciones de riesgo que amerita su control.

Como es sabido más allá de las penas privativas de libertad que se puedan imponer, lo cierto es que de alguna manera el Estado debe tratar de resarcirse de los daños ocasionados y esto se hace a través del comiso de los bienes.

Por lo tanto, para investigar cualquier actividad delictiva en el marco de la criminalidad organizada, teniendo en cuenta además el avance de la tecnología, la capacitación de todos los operadores y el trabajo coordinado entre las instituciones es la mejor herramienta para luchar contra este tipo de delitos.



## Dra. Paola Maerro

**Coordinadora de la Unidad de Procesos de Comercio Exterior de la Asesoría de Política Comercial del Ministerio de Economía y Finanzas.**

*Doctora en Derecho y Ciencias Sociales. Escribana Pública. Es Coordinadora Nacional de Compras Públicas en las negociaciones comerciales y está especializada en Política Comercial.*

# Depósitos aduaneros e infraccional aduanero

## 1. Del Depósito Aduanero

El depósito aduanero, configura un régimen suspensivo de tributos, en el que el Estado autoriza a un particular a operar mediante el otorgamiento de un permiso. Como concepto, constituye un instrumento de política comercial, que para que sea eficiente en el contexto internacional debe cumplir con estándares internacionales en materia de control y responsabilidad.

La autorización para operar es un acto complejo, que involucra la yuxtaposición de dos actos administrativos: el permiso y la habilitación.

En el otorgamiento del permiso se analizan los antecedentes personales, comerciales, y judiciales del solicitante. En ningún caso la Dirección Nacional de Aduanas (DNA), dará curso a una solicitud de permiso para operar en el régimen de depósito aduanero si del análisis de los antecedentes de las personas surgieran infracciones aduaneras graves cometidas en los últimos 5 años. Establece el art. 8 del Decreto 99/015: “La Dirección Nacional de Aduanas no dará curso a la solicitud, cuando alguna de las personas referidas tenga antecedentes por la comisión de cualquier infracción aduanera o tributaria graves o delitos penales vinculados con operaciones aduaneras o tributarias, en los últimos cinco años”.

*Consecuentemente, se analiza la solvencia, credibilidad, moralidad y actividad comercial del permisario. Y esto se funda en que el Estado está confiando a un particular la potestad de lucrar con un régimen que implica la suspensión de una de las potestades más estrictas que tiene el Estado que es la tributaria.*

*El permiso en este escenario es personal, discrecional e intransferible.*

*De ahí que la regla es el otorgamiento a personas físicas o jurídicas con acciones nominativas y los titulares de las mismas personas físicas, o cuyos titulares de las cuotas sociales en el caso de sociedades personales sean personas físicas.*

*¿Qué ocurre con las personas jurídicas? Esa nota típica de imposibilidad de transferencia del permiso se podría ver burlada si se admitiera la libre transferencia de las acciones sin una previa autorización de la Administración. Por ello, en caso de hacerlo, la consecuencia es la revocación automática y de pleno derecho del permiso.*

*La Administración efectúa un análisis de los anteceden-*

tes de los solicitantes para operar en el régimen y en este orden se solicita información respecto de los antecedentes judiciales de las personas, socios de sociedades personales y representantes estatutarios y accionistas de sociedades anónimas, así como también se efectúa un análisis de la información registral emitida por el Registro Nacional de Actos Personales por las personas solicitantes de la que no deben surgir inscripciones que afecten a las personas por las que se hizo la consulta.

Este control riguroso trae como consecuencia efectos positivos basados en la credibilidad del régimen y en la eficiencia de la responsabilidad que convoca; permite por ejemplo que la mercadería que tenga un certificado origen que le otorgue una preferencia arancelaria conserve su vigencia operando una suspensión del plazo, y conservando el origen, pudiendo tener lugar incluso la emisión de certificados de origen derivados

Esa consecuencia positiva, impone que el permisario deba cumplir con los requisitos previstos en el Decreto del Poder Ejecutivo número 96/015 que regula a las personas vinculadas a la actividad aduanera y en su mérito deberá inscribirse en el Registro respectivo y estará sujeto al régimen sancionatorio administrativo.

En sede de depósito aduanero se dispone la solidaridad entre el depositante y depositario, lo que conlleva también el interés del depositante de individualizar al depositario, y de asegurarse que proceda de buena fe por ejemplo ante la detección de averías, sobrantes o faltantes. El depositante puede no conocer la verificación de una causa eximente de responsabilidad, dependerá del actuar diligente del depositario que pueda tener conocimiento.

## 2. Del Infracional Aplicable

En el marco anteriormente descrito, y bajo la égida del Infracional aduanero consagrado en el CAROU es preciso señalar que este cuerpo normativo consagra, en general, la responsabilidad infraccional subjetiva (excepto para las infracciones de contravención y diferencia en que la responsabilidad continúa siendo objetiva<sup>1</sup>), lo que impone que la acción punible deba ser atribuida para que se aplique el reproche.

Como señala la doctrina, debe verificarse una acción típica, antijurídica y también culpable. En palabras de Juan Patricio Cotter: *“La culpabilidad consiste entonces en el reproche que se formula al autor del hecho injusto realizado. Supone una valoración negativa que se formula al autor, por no haber observado una conducta conforme a derecho, lo que no sucede con quienes en el momento del hecho no pu-*

*dieron motivarse normalmente para el ordenamiento jurídico penal, es responsable quien realizó el acto de infracción a la norma, habiendo podido motivarse por su cumplimiento. La culpabilidad, como señalamos, es igual a reprochabilidad, es decir solo puede ser sancionado el sujeto a quien se le puede reprochar la conducta realizada, lo que no sucede con quienes en el momento del hecho no pudieron motivarse normalmente”.*

Estos postulados típicos de la responsabilidad infraccional aduanera se desdibujan por completo mediante la interposición de las corporaciones internacionales como titulares de las acciones de las sociedades anónimas permisarias. Si bien al momento de plantear la solicitud se puede conocer los datos de los integrantes del Directorio, la Administración no tendrá noticia de las modificaciones subjetivas operadas en el marco de esa sociedad, ya que no quedan enmarcados en los supuestos jurídicos de contralor previstos en la normativa aduanera.

Sin olvidarnos de los compromisos que el país debe cumplir en materia de transparencia y fiscalidad internacional en el marco de la OCDE. Es así que en el informe de transparencia y fiscalidad del año 2016 se expresa: *“Hay evidencias que sugieren que, cuando las autoridades no pueden romper el velo corporativo para identificar a los propietarios reales de las empresas, existe un peligro serio de que estas empresas se utilicen para facilitar la evasión fiscal y otros delitos”.*

La posibilidad de admitir la nominatividad a favor de una corporación internacional se otorga como una potestad a la Administración en rango de excepción y sólo en el caso de que se demuestre la imposibilidad de acreditar la titularidad a favor de personas físicas.

Se trata de una excepción y que de ser aplicada genera asimetrías entre los permisarios, ya que la norma se tornará más gravosa para aquel que cumple la regla, por lo que la justificación debe ser clara, objetiva y aun así la Administración deberá apreciar las circunstancias del caso, sabiendo que se está en una zona en que las garantías se ven atenuadas.

## 3. Conclusión

Como conclusión, bregamos por una aplicación garantista de las normas aduaneras, ya que en ellas se consagran las conductas y requisitos de modo anticipado para que sobre la base de la igualdad, cualquier interesado sea sometido a los mismos criterios, y a la vez se preserve el interés general por sobre el particular.

1 CAROU, art. 213.



## Dr. Pablo Chalar

**Auditor General Interno de la Dirección General Impositiva**

*Graduado en la Universidad de la República Oriental del Uruguay con el título de Doctor en Derecho y Ciencias Sociales. Es docente de Derecho Tributario en la Universidad de la República, la Universidad de Montevideo y la Universidad Católica del Uruguay.*

*Es autor y coautor de diversas publicaciones en materia tributaria y expositor en eventos nacionales e internacionales de temas tributarios y fiscales.*

# La teoría de los actos propios y su aplicación al accionar de la Dirección Nacional de Aduanas

## 1. Apreciaciones iniciales y propuesta de abordaje del tema planteado

Mucho se ha escrito respecto a la pertinencia o no de entender aplicable al accionar de la Administración en su conjunto y en especial, de las Administraciones tributarias, la mentada teoría de los actos propios<sup>1</sup>.

Incluso, nuestro máximo órgano con competencia en el análisis de la legalidad de aquellos actos administrativos definitivos dictados por la Administración en el ejercicio de sus funciones y que ostenta competencia originaria y privativa para anularlos, en la medida en que fueren sido dictados contrariando una regla de derecho, o con desviación, abuso o exceso de poder, ha considerado ambas posturas en varios fallos de especial relevancia<sup>2</sup>.

Sin embargo, el especial procedimiento jurisdiccional que se aplica a la materia aduanera, la forma de distribuirse las facultades en el mismo, así como las particularidades de las actuaciones administrativas específicas, han aportado para que la aplicación de dicha teoría adquiera un enorme protagonismo en la resolución de controversias vinculadas al ejercicio legal del control aduanero.

El presente análisis, pretende abordar en definitiva la aplicación de la teoría de los actos propios en la materia

<sup>1</sup> En nuestro foro, BERGSTEIN, Jonas, "Algunas reflexiones a propósito de la vigencia de la regla del acto propio en materia tributaria" Revista Tributaria. Tomo XXXV. Número 205. IUET. Montevideo. Año 2008. Pág. 477 y ss. BERGSTEIN, Jonas, "La regla del acto propio en las relaciones entre el fisco y el contribuyente" FCU. Montevideo. Año 2008. DELGADO, Serrana, "La consulta tributaria en Latinoamérica: un análisis en tres dimensiones y diez tesis" Revista Tributaria. Tomo XXXVI. Número 221. IUET. Montevideo. Año 2009. Pág. 581 a 583. DELGADO, Serrana, "La teoría del acto propio y el alcance de la regla de derecho" Revista Profesionales & Empresas. Tomo XXXIII. CADE. Montevideo. Año 2016. Pág. 97 a 110. LABANDERA, Pablo, "La teoría de los actos propios y su aplicación en el derecho aduanero" Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo. Año I. Número 2. Montevideo. Año 2002. Pág. 94 a 101.

<sup>2</sup> TCA entre otras, sentencias 628/2014, 843/2015, 665/2015, 281/2017, 701/2017.

aduanera, con particular énfasis en aquellas circunstancias fácticas en que una regla de derecho condiciona el curso de acción de la Administración. En pocas palabras, proponemos una labor hermenéutica que delimite tanto la aplicación de los principios generales (tales como el de buena fe y seguridad jurídica), como de las normas jurídicas concretas.

Para cumplir dicho cometido, nos permitimos comenzar con un análisis de la teoría de los actos propios, origen, contenido y campo de aplicación; para abordar luego su aplicación concreta a la materia aduanera, con referencia a hipótesis de actuación inicial de la Administración que luego se revisa in pejus del contribuyente.

Fecho lo anterior, finalizaremos con algunas conclusiones.

## 2. Teoría de los actos propios. Origen, contenido y campo de aplicación

Con origen en los estudios de tratadistas de los siglos XVI y XVII, retomada por jurisprudencia alemana y española<sup>3</sup>, tiene un sustrato ético relevante y se sintetiza en la fórmula latina *venire contra proprium factum*, lo que puede traducirse como actuar, proceder, conducirse, desenvolverse, ejecutar algo contrario u opuesto con otro acto propio anterior en el tiempo, es decir, precedente.

Más que de acto propio entonces, compartimos con el Profesor Gelsi Bidart, que deberíamos referirnos a la conducta de un sujeto, que deviene incoherente o incongruente con una conducta anterior en relación a otros sujetos,

<sup>3</sup> . MINVIELLE, Bernadette; REYES OEHNINGER, Alberto, "La doctrina de los actos propios (perspectiva procesal civil)". Revista Uruguaya de Derecho Procesal. Tomo 2. FCU. Montevideo. Año 2000. Pág. 291.

*“cambio radical de criterio en una y otra, pero prefiriendo o privilegiando la primera sobre la última.”<sup>4</sup>*

Se trata de privilegiar un comportamiento jurídicamente relevante y eficaz, idóneo para crear situaciones jurídicas subjetivas en otros sujetos, lo que amerita su tutela ante cambios intempestivos de criterio, que atentan contra la confianza y seguridad legítimamente generadas en el receptor de la conducta o comportamiento anterior. Hablamos de derechos adquiridos o legítima expectativa de los particulares ante la previsibilidad del comportamiento ya manifiesto.

Esto nos hace analizar aunque sea brevemente la importancia del comportamiento ya manifiesto, de la acción o actuación materializada y su potencialidad para condicionar por la sola circunstancia de existir, todo comportamiento o conducta posterior, en pocas palabras, reflexionar respecto a si la premisa de que siempre, en todo momento y lugar una conducta primera en el tiempo debe ser preferida frente a lo que ocurre después, es cierta.

En el derecho comparado, observamos que existen sistemas que en cierta manera, establecen como regla la obligatoriedad del precedente salvo excepciones. Estructuras jurisdiccionales como la anglosajona, son ejemplo de lo dicho.

La interrogante que se presenta es ¿en nuestro sistema podemos considerar como plausible esta aseveración?, de recibir una respuesta afirmativa a dicha cuestión, ¿puede considerarse el precedente como regla de derecho? Por lo pronto adelantamos que no basta, de acuerdo al criterio que compartimos, el solo hecho de que se trate de una conducta anterior, para condicionar el comportamiento futuro de la Administración, pues participamos de la posición de que la sola oportunidad o instante temporal, no es apta o idónea para conferir por sí mismo peso o gravitación en el acto realizado con posterioridad, es decir, por el solo hecho de venir antes no se transforma en modelo del que lo sigue.<sup>5</sup>

Esta teoría se desprende, o irradia sus efectos como consecuencia del principio de buena fe, de raigambre constitucional (arts. 7, 72 y 332 de la Constitución nacional) se trata como decíamos de la negativa a manifestar una voluntad susceptible de irradiar efectos jurídicos, en oposición con una voluntad o conducta anteriormente asumida, **“se tutela la coherencia del comportamiento, sancionando la conducta de aquel que contraría o traiciona la confianza**

*que el mismo ha suscitado a través de una conducta anterior”<sup>6</sup>.*

La consecuencia lógica del proceder contradictorio, recientemente trasunta en la imposibilidad de oponer dicha conducta adversa posterior frente a determinados sujetos, en la medida que el actuar anterior generó la legítima confianza en el criterio primigenio de la Administración.

Los requisitos reconocidos por parte de la dogmática, pueden sintetizarse en los siguientes<sup>7</sup>:

1. Existencia de dos conductas jurídicamente relevantes.
2. Contradicción entre las conductas.
3. Identidad de sujetos.
4. Identidad de situación jurídica en que se producen las conductas.
5. Subsidiaridad.
6. Posibilidad de disponer libremente en la materia.

## **“Se trata de privilegiar un comportamiento jurídicamente relevante y eficaz”**

No pueden existir dudas de que el Estado está obligado a respetar el principio básico de buena fe, como rector del ejercicio de la función pública.

Claramente el fin no justifica los medios, la recepción del principio de buena fe en el campo del derecho público y del actuar administrativo ha sido admitida y recepcionada en las relaciones jurídico-administrativas, el Estado debe ser garantía en su accionar de la protección de la confianza legítima y de la seguridad jurídica. Prueba de esto, es que el Decreto 500/91, contempla en su art. 2 el actuar de buena fe y con lealtad entre los principios fundamentales que deben guiar a la administración pública.

Quien adopta determinada conducta incluso el Estado en ciertos ámbitos de actuación, y luego la cambia de manera incoherente, abrupta, no obra de buena fe, con lealtad.

Tan importante como reconocer la aplicación de la teoría es analizar el campo de aplicación de la mentada teoría en el ámbito tributario, en donde no se puede ignorar que la causa jurídica de la obligación, es el cumplimiento de la ley, el mo-

<sup>6</sup> BERGSTEIN, Jonas, “La regla del acto propio en las relaciones entre el fisco y el contribuyente”. Obra citada. Pág. 11.

<sup>7</sup> SOARES NETTO, Fernando, “La doctrina de los actos propios y su aplicabilidad a la materia laboral”. XVI Jornadas Uruguayas de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. FCU. Montevideo. Año 2006. Pág. 178. MINVIELLE, Bernadette; REYES OEHNINGER, Alberto, “La doctrina de los actos propios (perspectiva procesal civil)”. Obra citada. Pág. 292 a 294.

<sup>4</sup> GELSI BIDART, Adolfo “Acerca de la teoría del acto propio” Revista Jurídica Estudiantil. Número 3. Volumen 5. Montevideo. Año 1988. Pág. 12.

<sup>5</sup> GELSI BIDART, Adolfo. Obra citada. Pág. 13.

tivo que determina a las partes a obligarse, la razón, el fundamento de la obligación, no es la autonomía de la voluntad, o dicho de otra forma la ventaja o provecho que me procura la otra parte por lo cual consiento libremente la prestación, estamos ante casos en los que la justificación suficiente de la obligación es el mandato de la ley. El *“antecedente invariable e incondicionado del fenómeno”*<sup>8</sup> llamado obligación tributaria, es decir su misma existencia, depende de la ley. La ley es la causa de la obligación, justifica su surgimiento, existencia, estructura, cuantía, en otras palabras atiende todos los aspectos constitutivos de la obligación, entre ellos la extinción de la misma.

Como consecuencia inexorable de lo dicho, se impone la necesidad de realizar una breve referencia al principio de legalidad de naturaleza ortodoxo (por oposición a flexible) que rige en nuestro ordenamiento jurídico. Según esta posición, es reserva absoluta de ley todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria.

La opinión ampliamente dominante en la dogmática nacional, es la de reconocer en la ley, la fuente exclusiva tanto de la obligación tributaria, como de la responsabilidad y su régimen sancionador frente a incumplimientos. Dicha posición se funda principalmente con carácter general en nuestra Constitución Nacional, artículo 10 inciso 2º, y en su artículo 85, numeral 4 y 9, artículo 273, numeral 3 y artículo 275 numeral 4, en los que se delimita adecuadamente la Potestad Tributaria en el ámbito nacional, así como en el departamental, otorgando la misma al Poder Legislativo y a las Juntas Departamentales en su jurisdicción.

La expresión potestad tributaria, o también conocida como poder de imposición, se utiliza para calificar a las potestades que permiten o habilitan la creación, modificación y supresión de los tributos, así como implican la regulación de los elementos caracterizantes de la obligación fiscal. Coincidente con lo dicho, se complementan las facultades que conforman el concepto de potestad tributaria, con la posibilidad que tienen aquellos órganos que ostentan esta potestad, de establecer los procedimientos, los instrumentos, necesarios para su aplicación o ejecución, lo que significa estipular cuándo, cómo, cuánto y quién ejercerá el poder coactivo otorgado para el cumplimiento eficaz de esa potestad<sup>10</sup>.

8 GAMARRA, Jorge, “Tratado de Derecho Civil Uruguayo”. Tomo XIV. Tercera Edición. FCU. Montevideo. Año 1981. Pág. 49.

9 “...Ningún habitante de la República será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.”

10 RODRIGUEZ VILLALBA, Gustavo, “La potestad tributaria de los gobiernos departamentales”. FCU. Montevideo. Pág. 52 y 53.

En definitiva, cuando nos referimos a Potestad Tributaria, estamos aludiendo a la posibilidad jurídica del Estado de imponer prestaciones pecuniarias, tributos, prescindiendo de la voluntad del obligado –el que deberá pagar el tributo– y también de la voluntad de aquellos órganos estatales que, a pesar de integrar el Estado, no ostentan en ese tema determinada capacidad de incidir en las decisiones vinculadas o relacionadas con la delimitación del tributo<sup>11</sup>.

Es pues, la ley la fuente de la obligación del pago del tributo, entendida tanto en sentido formal como material.

No obstante, compartimos algunas de las manifestaciones de este principio en el campo tributario, desarrolladas por el Dr. Jonás Bergstein, a saber: el consentimiento expreso del acto administrativo y el derecho a recurrir el mismo acto, la conducta previa del actor y el derecho a accionar, el cumplimiento de ciertas obligaciones que luego se recurre o sobre las cuales se acciona por inconstitucionalidad<sup>12</sup>, pero claramente, no entendemos de aplicación esta teoría en los aspectos vinculados a la determinación tributaria o la tipificación de conductas infraccionales. Esto principalmente porque estamos en áreas de actividad donde el accionar no es discrecional sino reglado lo que significa indisponible para la Administración.

Siguiendo al Prof. Cajarville, podemos entender a la discrecionalidad como: *“la posibilidad de elegir libremente, entre todas las soluciones admitidas por derecho, aquella que, se entienda más adecuada a los motivos por los cuales actúa y más idónea para lograr el fin debido. Esa elección se realiza conforme a criterios técnicos, éticos, axiológicos, políticos y también jurídicos, establecidos estos últimos por esas reglas de derecho que, sin eliminar la posibilidad de optar entre diversas soluciones, consagran pautas o modos de comportamiento flexibles, apreciables caso por caso en cada circunstancia.”*<sup>13</sup>

Como podemos advertir sin hesitaciones, en aquellas materias o circunstancias en que la valoración jurídica que se realice debe necesariamente consistir en el ejercicio de efectuar un juicio de conformidad o disconformidad del comportamiento oscultado con la regla de derecho específica que regula la cuestión, eliminando

11 RODRIGUEZ VILLALBA, Gustavo, “La potestad tributaria de los gobiernos departamentales”. Obra citada. Pág. 53.

12 BERGSTEIN, Jonas, “La regla del acto propio en las relaciones entre el fisco y el contribuyente”. Obra citada.

13 CAJARVILLE, Juan Pablo, “Sobre actos administrativos” en “Sobre Derecho Administrativo”. FCU. Montevideo. Año 2008. Pág. 50.

la discrecionalidad, esto es, imponiendo determinada valoración a priori, claramente no podemos recurrir a otras circunstancias, comportamientos o reglas flexibles, para adoptar una resolución. Necesariamente deberá adoptarse una resolución que resulte del cumplimiento de la regla de derecho.

Así dispuesto pues, la regla de derecho, el marco normativo existente, consiste en un límite infranqueable al actuar discrecional, único marco que podría habilitar dentro de la razonabilidad, la aplicación de la teoría de los actos propios en materia fiscal.

Claramente no existe dentro del parquet competencial de la Administración Tributaria, posibilidad de recurrir a criterios de valoración flexibles para encausar su resolución en materia de determinación de obligaciones tributarias y en materia de individualización de conductas infraccionales.

No se observa discrecionalidad, ya que frente al acaecimiento de un hecho generador tributario, o de un acto o conducta antijurídica infraccionalmente relevante, la única alternativa existente es declarar la existencia de la misma y su cuantificación, así como la tipificación de la infracción y su sanción. En otras palabras, el proceso de formación de la voluntad administrativa en aquellas materias donde no goza de discrecionalidad, se inicia con la consiguiente observación de ciertos hechos, los que luego de constatados, deberán recibir la calificación legal que impone la regla de derecho.

Como hemos tenido oportunidad de señalar en anteriores oportunidades, el Estado confía la prosecución de sus derechos a distintos organismos creados con dicha finalidad, por consiguiente estos organismos, en el caso la Administración Fiscal, debe procurar el contralor de la regularidad jurídica de las conductas y actos que se vinculan con su competencia<sup>14</sup>, en la especie, la Dirección Nacional de Aduanas se debe al contralor de la regularidad jurídica de las conductas de los contribuyentes frente a sus cargas impositivas aduaneras, en estricto cumplimiento de lo que disponen las normas<sup>15</sup>. La comprobación administrativa previa, que evidentemente resulta el soporte de la decisión administrativa, solo debe estar condicionada por lo que la regla de derecho especifica prevea.

En aquellos casos donde hay una regla de derecho aplicable, rige la misma, siendo ilegítimo por contrario a derecho que la administración mantenga antecedentes conductuales “contra legem”, debiendo en la primera oportunidad que constate dicho extremo, recomponer su actuar conforme a derecho.

Negar esta posibilidad significa elevar a la categoría de regla de derecho al accionar administrativo y otorgarle preeminencia en desmedro de lo dispuesto por la ley, circunstancia que hoy no tiene asidero en norma constitucional, principio de derecho o norma legal alguna. Sostener la aplicación de la teoría de los actos propios en temas vinculados con la existencia, cuantía o extinción de la obligación tributaria implica asumir a priori como premisa plausible la posibilidad de reconocerle al accionar administrativo la naturaleza de regla de derecho en este campo, siendo aquí donde radica el principal error de la tesis que sustenta dicha aplicación.

Decir esto es asestar un golpe de muerte al principio de legalidad, pues es aceptar que la práctica está por encima de la ley. Asimismo sostener que la vigencia del principio de buena fe se observaría en la imposibilidad de admitir un actuar incoherente, discrepante con un actuar anterior, tendría igual fundamentación e igualmente podría desprenderse del principio de buena fe y certeza jurídica que el sostener que la vigencia del principio de buena fe se encuentra en aplicar y ajustar la conducta a la norma jurídica<sup>16</sup>, pues esto lo torna al actuar administrativo, transparente y previsible. Teniendo cualquier desviación al precepto legal, la aptitud de ser considerado un actuar arbitrario, antojadizo, caprichoso. Un acto dictado con abuso, exceso o desviación de poder.

### 3. Teoría de los actos propios y su aplicación en el ámbito Aduanero

En lo que respecta al ámbito aduanero, debemos enfáticamente sostener, que negar la posibilidad a la Administración de revisar su actuar con posterioridad al libramiento de la mercadería de forma tal que dicha revisión pueda llegar a significar reliquidaciones tributarias, entre otras cosas significa tomar decisiones con absoluta prescindencia de la ley, abandonar el principio de legalidad, reconocer valor de regla de derecho a la conducta administrativa equivocada o errada, otorgarle a la liberación de la mercadería efecto preclusivo de posibles fiscalizaciones posteriores sin norma de derecho positivo que así lo autorice, desconociendo también la inexistencia de norma jurídica que impida la revisión posterior del accionar administrativo hasta operada la prescripción del tributo.

Lo dicho en el apartado anterior, se funda en que las normas actuales no solo no impiden la revisión posterior, sino que por el contrario, expresamente otorga la facultad a la DNA de efectuar la misma. El artículo 78 del Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay (CAROU), “deja en claro que realizadas todas las etapas que llevan a concluir el despacho aduanero con el libramiento de la mercadería para el régimen aduanero en el que fueron declaradas, no cesan

14 CHALAR, Pablo D., “El artículo 18 del Código del Proceso Penal y su aplicabilidad al delito de defraudación tributaria” Revista Tributaria. Tomo XXXV. Número 203. IUET. Montevideo. Año 2008. Pág. 152.

15 Artículo 6 Ley 19.276 de 19 de setiembre de 2014 (Código Aduanero).

16 DELGADO, Serrana, “La teoría del acto propio y el alcance de la regla de derecho”. Obra citada. Pág. 108.

las facultades de control de la DNA. Antes bien, comienza la fase de revisión a posteriori del despacho..."<sup>17</sup>

El citado precepto, expresamente señala que las facultades que tiene la DNA, luego del libramiento de la mercadería, son las de "efectuar el análisis de los documentos, datos e informes presentados relativos al régimen aduanero solicitado, así como realizar la verificación de la mercadería y revisar su clasificación arancelaria, origen y valoración aduanera, con el objeto de comprobar la exactitud de la declaración, la procedencia del régimen autorizado, el tributo percibido o el beneficio otorgado."<sup>18</sup>

*"En definitiva, luego del libramiento, la DNA puede realizar todos los controles que estén a su alcance, con el fin de constatar cualquier incumplimiento de la normativa aduanera, pues el objeto al que refiere el artículo, si bien es determinado, tiene conceptos tan amplios que no puede circunscribirse a la constatación exclusiva de determinados incumplimientos."*<sup>19</sup>

En síntesis, el derecho positivo vigente en nuestro país, faculta a la DNA a efectuar auditorías, inspecciones de control luego del libramiento de la mercadería. Sin embargo, creemos que más que una facultad (lo que se desprendería de la literalidad del citado artículo), se trataría de un deber que tiene la DNA, atendiendo a su especial competencia de "ejercer el control y la fiscalización sobre la importación y la exportación de mercaderías, los destinos y las operaciones aduaneras"<sup>20</sup>, "liquidar, percibir y fiscalizar los tributos aduaneros..."<sup>21</sup>, "ejercer la vigilancia aduanera, prevención y represión de los ilícitos aduaneros"<sup>22</sup>.

En pocas palabras, si entendemos a los deberes como aquellas acciones u omisiones impuestas a determinado sujeto, en procura de salvaguardar intereses generales<sup>23</sup>; atendiendo al principio de especialidad, debemos categóricamente concluir que estamos frente a un deber de la DNA, encontrándose por tanto implícito en la competencia otorgada, puesto que es de principio el contar con herramientas

17 CAFFERA, Laura; LAMENZA, Stanislao; LAVENTURE, Isabel; PEREZ, Nilo y GUTIERREZ, Gianni; "Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay. Comentario y concordado." AMF, Año 2016. Pág. 283.

18 Artículo 78 CAROU.

19 CAFFERA, Laura; LAMENZA, Stanislao; LAVENTURE, Isabel; PEREZ, Nilo y GUTIERREZ, Gianni; "Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay. Comentario y concordado." Obra citada. Pág. 284.

20 Artículo 6, numeral 2, literal B CAROU.

21 Artículo 6, numeral 2, literal E CAROU

22 Artículo 6, numeral 2, literal M CAROU

23 DELPIAZZO, Carlos E., "La buena administración como imperativo ético para administradores y administrados". Revista de Derecho (UCU). Montevideo. Año 2014 (IX-10).Pág. 48.

para controlar cuando se le asigna dicho control.

No obstante lo señalado, igualmente la norma, expresamente refiere a los controles ex post a la liberación de las mercaderías, y ante ausencia de norma específica que imponga un plazo para la realización de dichos controles, "tenemos que tener en cuenta el art. 223 num. 1 del CAROU que estatuye el plazo de prescripción extintiva de las infracciones aduaneras en cinco años desde la consumación del hecho..."<sup>24</sup>, siendo ese el plazo en el cual se pueden fiscalizar las operaciones aduaneras.

El pretender aplicar en esta materia la teoría de *venire contra proprium factum*, no solo quita de cuajo la posibilidad de fiscalizar tal cual lo habilita, -impone según nuestro criterio explicitado supra-, la norma de derecho positivo, sino que también reduce a un instante el plazo de prescripción de los tributos.

Se corre peligro también de, por la vía de los hechos, disponer de la obligación tributaria sin norma legal que lo habilite renunciando a su persecución, se ignora asimismo

que en materia de liquidación tributaria, de cuantificación del tributo en cumplimiento y en aplicación de las normas, no resulta aplicable el principio *non reformatio in pejus*, existiendo al

contrario el deber de la administración de reencauzar su acción en virtud de lo dispuesto por la regla de derecho ante la constatación de desviaciones. A través de la aplicación de la teoría de los actos propios no se puede negar la facultad - deber legales de la aduana de fiscalización a posteriori, prescindiendo de los canales de selección para el análisis documental así como para la verificación de la mercadería, pues es también desconocer el carácter preliminar y sumario de esta actividad.

No debemos olvidar el imprescindible equilibrio o ponderación que debe realizar la DNA entre el deber de controlar el ingreso de mercadería y el de promover la facilitación y seguridad del comercio, contribuyendo a la competitividad de la producción. Imaginemos por un instante el caos que originaría en las transacciones internacionales de carácter comercial, la demora en los puntos de ingreso a territorio aduanero, ante la eventualidad de que se entienda que la verificación de la mercadería realizada por el funcionario verificador tuviera carácter definitivo ya que, constatar errores con posterioridad podría ser interpretado un cambio de cri-

24 CAFFERA, Laura; LAMENZA, Stanislao; LAVENTURE, Isabel; PEREZ, Nilo y GUTIERREZ, Gianni; "Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay. Comentario y concordado." Obra citada. Pág. 284 y 285.

terio y por tanto, sería improcedente para efectuar reliquidaciones tributarias.

Sostener la aplicación de la teoría de los actos propios significa lo que acabamos de señalar, con el agravante de que desconoce que la norma legal establece que la verificación de mercadería es una inspección preliminar y sumaria<sup>25</sup>.

En lo que a la posibilidad de *reformatio in pejus importa*, debemos expresar que la misma corresponde por razones de legalidad. "...desde que la Administración tiene conocimiento de la ilegitimidad de un acto causante de su invalidez, tiene el deber de ajustar su actuación a derecho... no pueden oponerse a la revocación supuestos derechos contra la legalidad."<sup>26</sup>

Liminarmente, estamos ante la ausencia de uno de los elementos constitutivos de la teoría de los actos propios que es la existencia de dos conductas jurídicamente relevantes, ya que aquella conducta contraria a la ley se torna ilegítima, ineficaz, irrelevante y jamás podemos admitir que obligue a la administración tributaria en el futuro u otorgue derechos subjetivos a los contribuyentes u obligados. Finalmente no podemos desconocer que también deriva del principio de buena fe contenido en el art. 72 de la Constitución de la República el correcto cumplimiento de las cargas públicas entre las que están las cargas tributarias.

No podemos por lo tanto, admitir que un eventual incumplimiento de la regla de derecho por parte de la Administración, en aquella porción competencial absolutamente reglada e indisponible, tenga la aptitud de generar legítima expectativa en terceros respecto a la previsibilidad de un accionar administrativo a futuro. Comprobado el acaecimiento de los elementos constitutivos del hecho imponible o hipótesis de incidencia tributaria, previstos en la ley, la liquidación de la misma debe efectuarse conforme a la misma ley.

Dejar librada a la práctica administrativa, contraria a la regla de derecho dicha liquidación, atenta contra el principio de igualdad cuando existe la potencialidad de tratamientos diferenciales frente a los mismos hechos. Me explico, suponemos un contribuyente que en su declaración realiza una

25 Artículo 2 CAROU.  
26 CAJARVILLE, Juan Pablo, "Cuestiones sobre la revocación o reforma de los actos administrativos" en "Sobre Derecho Administrativo". FCU. Montevideo. Año 2008. Pág. 124 y 125, en donde cita sentencias del TCA y la posición de REAL, Alberto R. en "Extinción del acto administrativo creador de derechos" en Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Año XI. No. ½. Montevideo. Año 1960. Pág. 92 y 94. Asimismo, en su obra "Recursos Administrativos". FCU. Montevideo. Tercera edición, en la nota al pie número 34 cita también a PRAT, J.A. "Revocación, suspensión y omisión del acto administrativo" pág. 688. SAYAGUES LASO, E. "Tratado de Derecho Administrativo" Tomo I, pág. 433.

liquidación impositiva basada en una clasificación arancelaria incorrecta, por ejemplo; atendiendo al tipo de envase de la mercadería que se pretende introducir al mercado interno le correspondería ser incluida en una partida que tributa una alícuota superior por entenderse que dicha mercadería, envasada de esa forma, resulta competitiva de la producción nacional. Supongamos también, que a dicha operación de importación, le correspondió canal rojo de control de la mercadería y que dicha operación, por así corresponder, fue controlada en cuanto a su origen, valor, existencia física, clasificación arancelaria y documental por funcionario verificador que no realiza observaciones, por lo que la operación aduanera es validada y se procede a liberar la mercadería.

Al mismo tiempo, otro contribuyente, realiza una operación de importación de igual mercadería pero adecuando su liquidación a la clasificación arancelaria correcta y tributando en consecuencia. La inferencia racional que se desprende es el ilegítimo tratamiento diferencial que recibieron ambos contribuyentes, desigual, que torna ilegalmente menos gravosa la operación para aquel que actuó en forma incorrecta, brindándole la posibilidad de introducir al mercado interno

un producto con menor costo y por lo tanto, realizando una competencia desleal.

Utilizando el mismo ejemplo, supongamos que mediante una fiscalización efectuada por la

Dirección Nacional de Aduanas, y a través de sus facultades de control, constata el error en la liberación de la mercadería declarada de forma incorrecta, por lo cual, agotadas las instancias administrativas pertinentes, se realiza la denuncia de rigor por una infracción aduanera de defraudación.

Ahora bien, si entendiéramos aplicable la teoría de los actos propios de la manera que se ha entendido aplicable en la materia aduanera, deberíamos concluir que el actuar contrario a derecho de la Administración por error de un funcionario o varios, torna inoponible una adecuación posterior de la conducta administrativa a la regla de derecho por ser esta última, contradictoria con otra anterior, válida y eficaz.

En pocas palabras, adecuar la conducta de la administración a la ley, significaría "cambiar de criterio", lo que la obligaría a estar condicionada, no solo en el caso concreto, sino que también a futuro en operaciones del mismo contribuyente, por misma mercadería.

No compartimos esta posición, entendemos ilegítimo considerar que el actuar administrativo puede llegar a devenir en regla de derecho, o peor aún, que dicho actuar contrario

## **“Se corre peligro también de, por la vía de los hechos, disponer de la obligación tributaria sin norma legal”**

a la ley pueda generar derechos o legítimas expectativas en los contribuyentes. No corresponde otorgar al actuar contra *legem* de la Administración la condición de fuente creadora de derechos a los contribuyentes.

Efectuar una denuncia por infracción aduanera jamás puede ser válidamente considerado un cambio de criterio, como tampoco es un cambio de criterio adecuar una clasificación arancelaria incorrecta posterior a la liberación de la mercadería.

No existe ninguna norma que acote temporalmente la persecución del crédito fiscal, o que limite el número de fiscalizaciones a efectuar, salvo las normas relativas a la prescripción de los tributos.

En definitiva, cuando una situación fáctica tiene solución expresa en una regla de derecho, no concebimos la posibilidad de que se acuda a la teoría de los actos propios como argumento válido a los efectos de imponer antecedentes conductuales contrarios a la ley. Por el contrario, en estos casos, la DNA tiene la obligación, fundada en razones de buena administración, de revocar o modificar aquellos actos ilegítimos y reordenar su actuación impidiendo que existan contribuyentes que reciban beneficios o tratamientos tributarios indebidos. Se impone la corrección de la conducta desviada tomando como criterio de corrección la norma jurídica aplicable y no la práctica administrativa errónea.

La buena administración se ha consolidado como principio general de derecho, y se concreta *“en hacer bien lo que hay que hacer, teniendo en cuenta que para toda la Administración – y, por tanto, para sus funcionarios– el ejercicio de la competencia, más que un conjunto de poderes jurídicos atribuidos por el ordenamiento para el cumplimiento de determinados cometidos, constituye un elenco de deberes a ser cumplidos, de modo que la expresión que mejor describe su situación es la de deber-poder y no la de poder-deber”*<sup>27</sup>. Rectamente no alcanza con cumplir la ley, pero sin pleonasmos debemos aseverar que el respeto por el principio de legalidad resulta insoslayable, no pudiendo razonablemente pretender imponer como imperativo un precedente conductual contrario a dicho principio.

En el Estado constitucional de derecho, la idea de

servicialidad solo puede reposar de manera legítima en el irrestricto cumplimiento de la Ley.

La política fiscal la determina el Poder Legislativo, en ejercicio de función legislativa y en su caso, y dentro de sus competencias, el Poder Ejecutivo, pero claramente, no lo hace la DNA, la cual debe limitar su actuar al análisis de la configuración del hecho generador tributario.

Acumulativamente con lo reseñado, y atendiendo a que, cuando nos referimos a temas aduaneros, también hablamos del Orden Financiero del Estado, de la Hacienda Pública, entendida esta última como la coordinación económica de los integrantes de una comunidad con el propósito de atender necesidades comunes a todos ellos, cuya respuesta individual sería insatisfactoria y que en general, se realiza a través de contribuciones obligatorias, impuestas por mandato legal, debemos expresar con firmeza, que no avizoramos en esta circunstancia la posibilidad de que la práctica administrativa pueda definir la política fiscal en materia aduanera, cuyo ratio pueda llegar a significar la prescindencia de recursos exigidos por la Ley, y respecto de los cuales solo dicha Ley puede disponer.

Tampoco resulta de recibo acudir al principio de seguridad jurídica en la especie, ya que no podemos constreñir la actuación de la DNA apelando a un eventual cambio de reglas para el contribuyente cuando lo correcto es la aplicación del

precepto normativo, único elemento que otorga real seguridad jurídica a los involucrados eliminando las posibilidades de acciones arbitrarias en el manejo de la función pública.

#### 4. Conclusiones

A esta altura del análisis propuesto, nos permitimos presentar algunas conclusiones:

1.- El principio de buena fe es aplicable al accionar de la DNA.

2.- En materia fiscal rige el principio ortodoxo de legalidad no siendo por lo tanto admisible admitir conductas contrarias a la ley.

3.- La teoría de *venire contra proprium factum*, resulta de aplicación en aquellas circunstancias en que la DNA ostenta un actuar discrecional, no reglado.

4.- Al admitir la aplicación de la teoría de los actos pro-

## “Adecuar la conducta de la administración a la ley, significaría “cambiar de criterio”

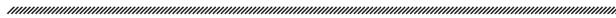
27 DELPIAZZO, Carlos E., “La buena administración como imperativo ético para administradores y administrados”. Obra citada. Pág. 45.

pios en materia de liquidación de obligaciones aduaneras, o de imputación de infracciones, se está disponiendo de la obligación tributaria aduanera, de clara naturaleza legal, por la vía de los hechos sin norma legal habilitante; es más, diríamos que se actúa **contra** lo que indica la norma legal vigente.

5.- En materia de liquidación de tributos, no aplica el principio de *non reformatio in pejus*. Debiendo la DNA efectuar todas y cada una de las liquidaciones complementarias

que sean necesarias y efectuar todas las inspecciones que correspondan, hasta declarar la obligación tributaria efectivamente originada con la verificación del hecho generador, ya que el declarante tiene la obligación de ajustar su declaración a la verdad material de los hechos y la DNA la obligación de actuar lo que indican las normas.

6.- El límite de plazo para efectuar reliquidaciones, inspecciones o imputar infracciones es el dispuesto para la prescripción de los tributos aduaneros.



## Dr. Juan Carlos De Lisa

**Encargado del Sector Contencioso de la Administración de Aduana de Salto**

*Doctor en Derecho y Ciencias Sociales, egresado de la Universidad de la República. Abogado encargado del Sector Contencioso de la Administración de Aduana de Salto, desde el año 1987.*

*Actualmente Asesor de las Administraciones de Aduana de Salto, Bella Unión, Artigas y Rivera, y de las Sede Regional de Vigilancia Norte y Noroeste.*

# Comiso secundario: una sanción especial

## Introducción

Nos referiremos en esta oportunidad a la sanción prevista en el Lit E del art. 211 de la Ley 19.276 (CAROU) para la infracción de contrabando, o lo que habitualmente se llama comiso secundario.

La Ley 19.276 ha introducido algunas modificaciones en la regulación de esta sanción, las cuales analizaremos brevemente, pero además nos dará pie para tratar algunas características que han formado parte de su esencia a través del tiempo.

Ya en su art. 8, la Ley 6.839, de 1918 establecía el “comiso secundario”, disposición que fue modificada por el D.L. 10.257, pasando –con otras modificaciones. al art. 254 Ley 13.318, manteniéndose con algunas variantes en el lit. E del art. 211 del CAROU, siguiendo la solución general de las legislaciones extranjeras.

Por un lado, estamos ante una sanción de singular im-

portancia, sobre todo en cuanto al monto que puede alcanzar. En efecto, su graduación va desde un equivalente a 3 veces el valor de la mercadería incautada, hasta un máximo equivalente al valor del medio de transporte en que fue hallada la mercadería. Sin dudas que es la sanción más gravosa del elenco sancionatorio del referido art. 211 del CAROU.

Pero por otro lado, a nivel estadístico su importancia se puede ver reducida en tanto no es una sanción fácilmente aplicable en los casos de contrabando que se puedan dar en Montevideo, y menos aún en Carrasco, donde las mercaderías difícilmente sean halladas en algún medio de transporte. En consecuencia, estamos seguros que su aplicación cobra realmente importancia en los casos planteados en el resto del país.

Analizaremos brevemente el derecho positivo, mencionando la regulación actual del tema, con las modificaciones que ha impuesto el CAROU, para seguir luego con algunas

características de dicha sanción, que la hacen particular, a saber:

se aplica solamente en los casos de contrabando en que la mercadería en infracción es hallada en un medio de transporte.

el elemento determinante de la sanción (mercadería hallada en un medio de transporte) no es “típico” de la infracción aduanera de contrabando.

se aplica independientemente de quien sea el propietario del medio de transporte. Es una sanción personal, no gravando el vehículo con un derecho real.

se aplica siempre, independientemente de la proporción entre el valor de la mercadería y el del medio de transporte, solo variando su graduación.

su monto no es necesariamente proporcional al valor de la mercadería en infracción.

#### Textos legales

Como sabemos, el art. 211 de la Ley 19.276 (CAROU) prevé un elenco de sanciones que se impondrán a quien se encuentre responsable de una infracción aduanera de contrabando.

Tales sanciones son **acumulativas** y de **aplicación preceptiva**. Bastará con probar que existió contrabando, tipificándose la infracción prevista en el art. 209 (y en consecuencia la del art. 212) del CAROU para que se condene en la totalidad del elenco sancionatorio establecido en la norma.

Si bien el art. 211 del CAROU introduce varias modificaciones en relación al régimen sancionatorio del art. 254 de la Ley 13.318, en el presente trabajo sólo nos referiremos a la sanción establecida en el lit. E de dicho artículo.

**Ley 13.318 - Art. 254:** *El comiso comprenderá también: las embarcaciones menores; los vehículos; las aeronaves privadas, particulares, no destinadas, por lo tanto, al transporte aéreo con fines comerciales, de pasajeros, correo o carga, procediéndose respecto de las mismas de acuerdo por lo establecido por el artículo 500 de la Ley N° 13.892\*, de 19 de octubre de 1970; los cargueros, animales, **utensilios e instrumentos empleados para la conducción o transporte** de las mercaderías o efectos (comiso secundario); salvo que se pruebe por los propietarios, su **descon-***

*comiso o falta de participación o intervención en el fraude imputado. Cuando por estas circunstancias o por otra cualquiera, no pueda efectuarse el comiso secundario, se condenará al infractor al pago del valor comercial del mismo. Se presume el conocimiento, participación o intervención del propietario cuando este o sus dependientes se encontraban en el mismo vehículo de transporte al momento de su detención y la mercadería o efectos objeto del comiso principal no se encontraban ocultas en secretos o dobles fondos u otra forma de clandestinidad.*

*Si existiera una diferencia apreciable del valor entre el comiso secundario y las mercaderías o efectos en infracción y los responsables de esta no han sido anteriormente sancionados por ilícitos aduaneros, ni la mercadería ha sido encontrada en forma que escape a la fiscalización usual, ocultas en secretos o dobles fondos, la autoridad podrá sustituir el comiso secundario por una multa de cinco a veinte veces el valor comercial de las mercaderías o efectos mencionados.*

**Ley 19.276 – Art. 211.-**(Sanciones al contrabando).- *Se aplicarán a la infracción de contrabando, además del pago de los tributos correspondientes, **acumulativamente** las siguientes sanciones:*

*E) El comiso del **medio de transporte** que conduzca la mercadería **en el momento de constatación** de la infracción, si su propietario tuviera **responsabilidad** en la infracción.*

*Quando no pueda efectuarse el comiso secundario, se condenará al infractor al pago del **valor comercial** del mismo. Se presume la responsabilidad del propietario cuando éste o sus dependientes se encontraren en el mismo medio de transporte al momento de su detención y la mercadería o efectos objeto del comiso principal no se encontraren ocultos en secretos o dobles fondos u otra forma de clandestinidad.*

*Quando el valor de la mercadería en infracción fuera notoriamente desproporcionado en relación al valor del vehículo sujeto a pena de decomiso y su propietario no sea reincidente, se aplicará en sustitución del comiso una multa igual a **tres veces** el valor de la mercadería en infracción.*

## “Aplicar esta sanción, de pleno derecho, y sin necesidad de que sea expresamente solicitada por el Representante Fiscal”

## Análisis

### I. Preceptividad

Se mantiene a través de las diferentes redacciones. Antiguamente el giro utilizado por el art. 254 "...el comiso comprenderá también..." ya no dejaba lugar a dudas.

No obstante, la actual redacción del CAROU es más clara aún al expresar que es una sanción acumulativa con las demás.

Esto significa que si se constató el presupuesto de hecho requerido por la ley (que la mercadería fuera hallada en un medio de transporte) corresponde aplicar **esta sanción**, de pleno derecho, y sin necesidad de que sea expresamente solicitada por el Representante Fiscal, ya que la ley no hace distinciones.

Véase que expresamente hablo de "**sanción**" y no de comiso secundario, ya que esta sanción no siempre implica el comiso del medio de transporte propiamente dicho, sino que algunas veces solo consiste en una suma de dinero.

Incluso cuando el denunciante pueda suponer –a priori- que el propietario del vehículo no es responsable de la infracción imputada (Ej. vehículo alquilado a una Rentadora), igualmente se deberá proceder a la tasación del vehículo, incluyendo su valor comercial en la "cuantía del asunto" pues –a la postre- en caso de recaer sentencia de condena ésta incluirá el valor comercial del mismo.

En suma, si el funcionario actuante entiende que la mercadería transportada se encuentra en infracción aduanera de contrabando, independientemente del valor que tenga aquella, el valor del vehículo integrará la cuantía. "Art. 228 del CAROU: *En todos los casos, si se hubiere empleado cualquier medio o elemento para la conducción o transporte de las mercaderías o efectos (comiso secundario), su valor comercial integrará la cuantía*".

La ley no prevé excepciones a esta regla.

**Elemento material-** Medio de transporte.

Por un lado, el art. 211 del CAROU lo define en forma genérica, con un término más amplio que en la redacción anterior, lo cual permite incluir cualquier medio de transporte sin las restricciones que establecía el art. 254 de la Ley 13.318.

Parece una buena solución de parte del legislador, que deja la puerta abierta a cualquier tipo de medios de transporte que puedan aparecer en el futuro.

Pero por otra parte es más restringido. Se elimina los "utensilios e instrumentos", por lo cual se podría interpretar que ahora se excluye algunos elementos de alto valor como por ej. los contenedores, ya que éstos no son medios de transporte. Recordemos que el art. 149 del CAROU establece: "Se entiende por **contenedor** o unidad de carga, el **recipiente** especialmente construido para facilitar el traslado de mercaderías en cualquier medio de transporte."

### Elemento temporal

Dice la norma: "*Que conduzca la mercadería en el momento de constatación de la infracción*".

Antes se usaba un término más indefinido y ambiguo en cuanto al tiempo de conjugación: Art. 254 "...**empleados** para la conducción o transporte de las mercaderías o efectos". O sea que al amparo de la Ley 13.318 podría llegar a invocarse la procedencia del comiso de un vehículo en tanto se demostrara que fue utilizado para la conducción de la mercadería en infracción, aunque ésta ya hubiese sido descargada. Esto ya no es posible con la normativa vigente, pues el art. 211 es muy claro al respecto.

### Responsabilidad

Dice la norma: "*si su propietario tuviera responsabilidad en la infracción*". Entendemos que el art. 211 es más exigente que el anterior art. 254 en cuanto a los requisitos necesarios para inculpar al propietario del vehículo. En efecto, no basta con que el propietario hubiese tenido conocimiento de la infracción (art. 254), sino que se deberá **probar su responsabilidad** en la misma.

En este sentido –y en cuanto a la graduación de la responsabilidad- recordemos que según el Art. 218: "1.-Serán responsables por las infracciones aduaneras: el **autor, el coautor y el cómplice**". "2.- *Si fueren varios los infractores, responderán solidariamente todos ellos*".

De todas formas, con respecto a este párrafo destinado a la responsabilidad del propietario del medio de transporte debemos realizar dos precisiones fundamentales:

## “Obviamente no se puede sancionar a alguien que no es responsable de la infracción”

1.- Solo estamos ante la aplicación de un principio general. Obviamente no se puede sancionar a alguien que no es responsable de la infracción. No obstante, la ausencia de responsabilidad del propietario del vehículo no enerva la aplicación de la sanción, ya que –en su caso- la condena se hará efectiva en una suma de dinero.

2.- Como contrapartida, y también por principio general, debemos sancionar a toda persona que sea responsable por la infracción detectada, ya sea que haya participado directa o indirectamente, ya sea que haya proporcionado un medio de transporte o solamente haya ideado la maniobra, o solo sea el transportista, etc. Es decir, no solamente se debe esperar a que el propietario del vehículo pruebe su falta de responsabilidad, sino que –al contrario- la autoridad debe investigar su responsabilidad, así como la responsabilidad de cualquier otra persona posiblemente involucrada.

**Investigación proactiva.-** Por lo tanto, esta particularidad mencionada nos ofrece una contracara interesante. Habitualmente se supone que el propietario del medio de transporte comparecerá voluntariamente a reclamar su entrega en caso de que se proclame tercero de buena fe, planteándose un incidente.

También hemos visto que –en caso de rechazarse tal pretensión- el Fisco se da por satisfecho con lograr el comiso secundario, restándole importancia a las demás consecuencias de esa “responsabilidad”.

No obstante, entendemos que, si el resultado de la tercera es negativo para el propietario del medio de transporte será porque se lo encuentra responsable de la infracción, y por lo tanto deberá ser tenido también como denunciado, determinar su responsabilidad y responder solidariamente con el autor.

O sea, es importante tener en cuenta que si el propietario no logra probar su desvinculación, no solo perderá el vehículo, sino que también deberá ser responsabilizado por la infracción y deberá hacer frente a todas las sanciones. No deberían existir paños tibios: o prueba su desvinculación con el ilícito, y en ese caso recupera el vehículo de su propiedad, o –por el contrario- es responsable del ilícito, y en ese caso no solo pierde el vehículo, sino que deberá hacer frente en forma solidaria a la totalidad de las sanciones.

Es decir, **no basta con rechazar la tercera, ya que su rechazo trae aparejado el convencimiento de que el propietario del vehículo es también responsable de la infracción.**

**En consecuencia**, el propietario del medio de transporte (en caso de no ser quien lo conduzca) debería ser citado a comparecer en el proceso a los efectos de deslindar responsabilidades, aun si no compareciera en forma voluntaria, brindándose así las garantías del debido proceso.

## V- Presunciones:

Se mantienen con redacción similar a su antecedente.

*“Se presume la responsabilidad del propietario cuando éste o sus dependientes se encontraren en el mismo medio de transporte al momento de su detención y la mercadería o efectos objeto del comiso principal no se encontraren ocultos en secretos o dobles fondos u otra forma de clandestinidad.”*

PARADOJA: Si un vehículo tiene un doble fondo, es muy probable que el mismo haya sido fabricado por su propietario, o por lo menos es seguro que conozca su existencia. No obstante, leyendo la norma entendemos que la ley justamente descarta la presunción de conocimiento, en estos casos.

Esto no significa que el propietario no sea responsable, pero lamentablemente el legislador invierte la carga de la prueba, en un caso en que evidentemente hace presumir el dolo por parte del propietario de un medio de transporte que ha fabricado un doble fondo.

## VI- Reducción de la sanción – Sustitución por multa

Se cambió la redacción, pero se mantiene tanto el criterio como la indefinición y discrecionalidad de su aplicación.

Sin dudas que se trata de un mecanismo previsto para evitar hacer tan gravosa la sanción. Por lo tanto, si partimos de la base de que la situación más gravosa es el propio comiso del medio de transporte, toda sustitución por multa debería resultar en un monto significativamente inferior al valor de dicho medio de transporte.

En tal sentido, no sería lógico que se sustituya el comiso secundario por multa cuando el valor de la mercadería sea mayor a un 20 o 25% del valor del medio de transporte, ya que en tales casos ya se desestimula al infractor al retiro del vehículo. Pero obviamente quedará a consideración del Juez.

# “Debemos reconocer que nos deja la sensación de cierta arbitrariedad”

## Particularidades de la Sanción

Me parece interesante a esta altura mencionar algunas **particularidades especiales** de la sanción establecida en el lit E:

### 1) Deriva de un elemento ajeno al “tipo” infraccional.

El art. 209 del CAROU, al definir la infracción de contrabando, no establece como requisito para su tipificación que la mercadería haya sido encontrada en un medio de transporte al momento de constatación de la infracción. En consecuencia no es un elemento indispensable para que se configure la infracción, sino que solamente determina la aplicación de esa sanción específica.

### 2) Solo se aplica cuando la mercadería en infracción es hallada en un medio de transporte.

Como consecuencia de lo enunciado precedentemente, estamos ante una **sanción complementaria** a las demás sanciones establecidas en el art. 211 del CAROU que funciona como una suerte de “agravante” de la infracción, en forma análoga a lo que sucede en materia penal (art. 260 del CAROU).

En cualquier caso de contrabando, las sanciones se aplican independientemente tanto del lugar donde fue hallada la mercadería como de la forma en que la misma haya sido ingresada al territorio nacional. No obstante, es necesario que se produzca la detención de la mercadería a bordo de un medio de transporte (cualquiera que sea éste), para que se configure el presupuesto de hecho que hará aplicable la sanción del lit. E.

Es un criterio que seguramente encuentra su fundamentación histórica en la utilización del vehículo como medio idóneo, expresamente destinado a la consumación del ilícito. Pero debemos reconocer que nos deja la sensación de cierta arbitrariedad. Por ej. Si una persona ingresa por el Puente de Salto Grande en su vehículo particular, transportando 10 teléfonos celulares en infracción, **será sancionado de una forma mucho más severa** que si ingresa los mismos teléfonos por el Aeropuerto de Carrasco, en una mochila con doble fondo. En el primer caso sufrirá –por lo menos- una multa equivalente a 3 veces el valor de la mercadería (pudiendo también perder el vehículo), multa que no le será aplicable al que ingresa por Carrasco.

Es curioso, pero la infracción es la misma, también lo es la mercadería, y también el riesgo de pérdida de renta fiscal. Pero **la sanción del que venía en auto es muy superior**, aunque ni siquiera fuera dueño del auto.

Pero hay más. Este criterio también nos parece que va a contrapelo con lo dispuesto en el citado art. 260 al establecer las circunstancias agravantes especiales del delito de contrabando: *“Si se cometiere ... utilizando medios de conducción o transporte, propios o ajenos, especialmente destinados a la comisión del delito o disponiendo de cualquier otro medio que, por su costo, volumen o circunstancias semejantes, demuestren la disponibilidad de adecuados recursos para la consumación del delito”* (El subrayado nos pertenece).

Si seguimos con el ejemplo anterior, podríamos hacer un ejercicio que nos ayude a plantear el punto. En efecto, si un viajero adinerado llega a Carrasco desde el exterior, viajando en primera clase, tiene *“disponibilidad de adecuados recursos para la consumación del delito”*, pudiendo aplicársele la agravante dispuesta en el art. 260. Hasta podríamos pensar que sea una persona con profusos antecedentes aduaneros, para graficar más el tema, y que no queden dudas.

No obstante, a dicho viajero no se le aplicaría la sanción económica prevista en el Lit. E del art. 211 en tanto al momento de constatarse la infracción estaba a pie, en el salón de pasajeros. En consecuencia se está librando de la sanción más dura que tiene la infracción de contrabando.

Por el contrario, si la misma mercadería es encontrada a una persona de escasos recursos, sin antecedentes, pero ingresándola al país en un vehículo de alquiler, la situación es bien diferente. **Desde el punto de vista penal** quedará a criterio de la justicia la aplicación o no del agravante referido. Pero queda sumamente claro, y así está establecido por el art. 211, que **desde el punto de vista civil** deberá ser condenado –además de las sanciones impuestas a nuestro viajero VIP- a pagar ya sea el valor del vehículo en que viajaba o por lo menos, una multa equivalente a 3 veces el valor de la mercadería.

Obsérvese además que, en materia penal, la utilización del medio de transporte como agravante será valorada por el Fiscal, quien solicitará o no tal agravante conforme a su criterio. En cambio, en materia civil, entendemos que la aplicación no depende del Fiscal, sino que es preceptiva.

**La propiedad del medio de transporte es irrelevante** para la aplicación de la sanción.

Si el infractor es el propietario del medio de transporte, resulta claro que el comiso se hará efectivo en el mismo medio de transporte. Pero en caso de que no sea el propietario, igualmente el responsable será condenado al pago del valor del vehículo. Es más, aunque al momento de la incautación el funcionario actuante ya sepa que el vehículo es arrendado, igualmente debe proceder a su valoración ya

que tal extremo no enerva la aplicación de la sanción.

Pero observemos que esta característica no es propia del comiso secundario, sino que también está prevista para la mercadería objeto de comiso principal, y no es más que la aplicación de un principio general por el cual no se puede afectar a un tercero de buena fe, ajeno a la infracción, que sea propietario de los bienes.

**La magnitud del ilícito (valor de la mercadería) es irrelevante** para la aplicación o no de dicha sanción.

No existe disposición legal alguna que establezca un mínimo de mercadería incautada a los efectos de aplicar esta sanción. Basta con que se decreta la infracción y la mercadería (sea del valor que sea) haya sido encontrada en un medio de transporte.

El valor de la mercadería solamente será un elemento a tener en cuenta para graduar dicha sanción, pero no para su aplicación.

A diferencia de las demás sanciones, **no es necesariamente proporcional** al valor de la mercadería en infracción.

Entendemos que el máximo previsto para la sanción es el propio comiso del vehículo (o su valor comercial en su caso). Por tanto, pueden darse casos en que el vehículo tiene un valor muy superior a la mercadería y entonces la sanción será muy gravosa, oscilando entre una multa del triple del valor de la mercadería, y el propio valor del vehículo.

Pero lo curioso es que pueden darse casos en que el valor de la mercadería sea tan alto que supere al valor del medio de transporte (ej. un cargamento de alhajas en un automóvil de bajo valor; o un motociclista que transporte ciertas mercaderías de valor). En estos casos, el valor de la sanción del Lit. E puede ser inferior al valor del propio comiso principal.

Resulta por tanto un criterio arbitrario. Pero no nos extraña, pues como dijimos más arriba, si el infractor viniera a pie, ni siquiera se le aplicaría la sanción.

Pero esto es solo una referencia a la amplia casuística existente en la materia.

### Actuaciones Administrativas

A esta altura podemos afirmar claramente que no debe haber exclusiones, y que en todo procedimiento aduanero

en el que se encuentre mercadería a bordo de un medio de transporte, el mismo debe ser valorado, e integrar la cuantía (art. 228 del CAROU), ya que –a la postre- en caso de llegarse a una condena por contrabando, se deberá incluir la sanción prevista en el lit. E del art. 211.

A los efectos de lograr un funcionamiento correcto y armónico en la aplicación de la ley, es necesario dejar asentadas en acta todas las características del vehículo a los efectos de proceder a su valoración, independientemente de si se procede a la efectiva detención del mismo o se le permite seguir viaje.

La casuística nos enseña que hay una gran cantidad de situaciones en que se incauta la mercadería, iniciando el procedimiento por contrabando, pero no se incauta el vehículo pues se entiende que hay una apreciable diferencia de valor. Es lógico que se lo vea de esa forma, ya que la incautación del vehículo trae aparejados numerosos inconvenientes. Pero no es lo correcto. Aunque no se incaute, el valor del vehículo debe integrar la cuantía.

Debemos tener en cuenta que en su art. 225 el CAROU autoriza a la autoridad administrativa a adoptar ciertas medidas cautelares al momento del procedimiento (como por ej. el nombramiento de depositario) lo cual puede, por un lado evitar molestias o perjuicios innecesarios al conductor del vehículo, aún manteniendo el vehículo afectado al proceso, hasta que la autoridad judicial o la fiscalía se pronuncien al respecto (art. 240, 244 y 246).

### Conclusión

Nos propusimos analizar brevemente el derecho positivo y de esa forma dejar planteados algunos elementos que entendemos han cambiado a partir de la aprobación del CAROU. Pero como consecuencia, hemos querido reflexionar integralmente sobre un instituto tradicional y a la vez muy particular del derecho aduanero, el que –a nuestro criterio- no ha sido tratado en forma armónica.

Entendemos que es un tema muy interesante cuya implementación estricta trae aparejadas ciertas dificultades a nivel administrativo (depósito de vehículos) y jurisdiccional (cuantía) que será necesario ir solucionando a partir de la casuística que se presente.

## PANEL III : Aspectos teórico - prácticos del origen de las mercaderías



### Sr. César Bourdiel

**Director de Operaciones de Comercio Exterior de la Cámara de Industrias del Uruguay**

*Analista en Comercio Exterior, el Sr. Bourdiel es Consultor a nivel nacional e internacional en materia de Calificación, Certificación y Verificación de Origen y en el manejo de Acuerdos Comerciales Preferenciales. Integró la Cátedra de Comercio Internacional de Universidad ORT, siendo desde 1998 docente de comercio exterior en el Instituto de Formación de la Cámara de Industrias del Uruguay.*

## Certificación de Origen de mercaderías: una opinión en pos de necesarios equilibrios

El pasado 15 de noviembre tuvieron lugar las 2das. Jornadas de Derecho Aduanero, organizadas por la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) de nuestro país, en la sede de la Cámara Nacional de Comercio y Servicios del Uruguay.

Esta nueva instancia de debate entre todos quienes actúan en la operativa aduanera diaria, despachantes de aduana, abogados, autoridades aduaneras, autoridades oficiales, fiscales y jueces de la nación, permitió conocer diversas opiniones, posiciones y sus argumentos, respecto a temas como las potestades de contralor de la DNA, infracciones aduaneras y, como último panel de la jornada y al que tuvimos la distinción de ser invitados, aspectos teórico prácticos del origen de las mercancías.

Cerrando el evento y dados los ricos intercambios que se generaron durante la jornada, el Director Nacional de Aduanas, Cr. Enrique Canon, expresó su satisfacción y voluntad de hacer la máxima difusión posible, a través de los medios previstos para tal fin en su Dirección, de todas las presentaciones y puntos de vista y argumentos que pudieron conocerse, convencido que ello contribuiría con el mejor desarrollo futuro de las actividades.

Compartiendo tal visión e intentando contribuir con tal objetivo, creímos oportuno compartir este artículo recogiendo algunos pasajes de nuestra intervención, como así también los puntos más destacados, a nuestro juicio, de los intercambios generados.

En lo personal, precisamente abriendo el último panel de la jornada, compartimos reflexiones y comentarios en relación a la importancia de la acreditación del origen de la mercadería en los regímenes de origen, de la cual nos permitimos destacar lo siguiente:

1. Iniciamos la exposición aclarando que no pretendíamos ni podíamos plantear un debate jurídico del asunto, sino simplemente compartir nuestra opinión del cómo debe aplicarse la normativa de origen vigente, a partir de la vasta experiencia que la Cámara de Industrias del Uruguay (CIU) posee en la materia, por efecto de la delegación del Poder Ejecutivo que ejerce desde hace 50 años.

2. En un muy sintético y rápido resumen, y centrándonos en el caso MERCOSUR, destacamos que tanto el Tratado de Asunción –Tratado fundacional del MERCOSUR-, como el Protocolo de Ouro Preto –por el que se definió la estructura institucional definitiva de los órganos de administración del Bloque regional, así como las atribuciones específicas de cada uno de ellos y su sistema de adopción de decisiones- y la Decisión del Consejo Mercado Común 01/09 –Régimen de Origen MERCOSUR vigente-, fueron incorporados al ordenamiento jurídico nacional a través de la Ley 16.196, Ley 16.712 y Decreto 169/011 respectivamente, encontrándose todos plenamente vigentes.

3. Que producto de lo dispuesto en tal normativa, la Asesoría de Política Comercial (APC) del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), es la autoridad oficial responsable en ma-

tería de determinación del origen de las mercancías, tanto en ocasión de la exportación como de la importación; que se concede al Poder Ejecutivo la facultad de delegar a instituciones idóneas, la responsabilidad de certificar origen de exportación; y cuáles son las disposiciones para la determinación del origen de las mercancías, en sus tres instancias: análisis de calificación, certificación y verificación y control.

4. Seguidamente explicamos cuáles eran los criterios de calificación más usualmente aplicados y cuáles las formalidades a cumplir para la confección de los documentos exigidos –Declaración Jurada de Origen (DJO) y Certificado de Origen (CO)-, como así también los instructivos previstos para la actuación de las Entidades Emisoras de CO y las Administraciones Aduaneras.

5. Se hizo hincapié en todo lo que existe detrás de un CO emitido, destacando que el sistema de certificación de origen vigente en la región, a juicio de la CIU, se basa en tres pilares fundamentales: la buena fe, de quien elabora una DJO; la pericia de la Entidad Habilitada, para validarla; y el rol de la Autoridad Oficial, responsable de controlar tales acciones.

6. Todo ello para repasar y destacar la importancia que un CO tiene como prueba de origen, ello es, como documento que acredita que:

- a. Existe una DJO presentada, con información específica respecto a la composición de los bienes.
- b. Que una Entidad Habilitada validó tales informaciones.
- c. Que hay una Autoridad Oficial con responsabilidades de contralor por sobre tales acciones.

7. Como concepto básico y general, se reflexionó respecto a una conclusión equivocada que ciertos operadores, habitualmente, manejan: producido en el MERCOSUR es condición suficiente para merecer las preferencias arancelarias comprometidas por los Estados Parte.

8. Se explicó que tal error, era un error conceptual muy severo, en tanto el hecho de fabricarse en territorio de algún Estado Parte del MERCOSUR, no es condición suficiente. Deben atenderse, además y como condición necesaria, el cumplimiento de las exigencias de origen previstas para que el bien califique como originario.

9. Se hizo mención a lo que se entiende por errores formales según la normativa vigente, más concretamente,

según se detalla en los instructivos correspondientes a las Entidades Habilitadas y a las Administraciones Aduaneras –Apéndices III y IV del Anexo a la Decisión CMC 01/09-, señalando nuestra opinión de que se trata de definiciones imprecisas y que favorecen la discrecionalidad.

10. Citamos diversos ejemplos que, a lo largo de los años y si bien todos surgen en un ámbito de importación en el cual la CIU no tiene injerencia, pudimos conocer y cuál era nuestra opinión respecto a cada uno de ellos.

11. Culminamos la exposición compartiendo las siguientes conclusiones:

a. Las disposiciones en materia de origen de las mercancías, tanto del MERCOSUR como de todo otro acuerdo comercial, forman parte del ordenamiento jurídico nacional.

b. Hecho en el MERCOSUR no siempre es igual a originario.

c. Un certificado de origen, es una prueba de origen.

d. Lo que permite determinar el carácter originario de un bien, es una DJO aprobada y el certificado de origen es lo que acredita el cumplimiento de tal extremo.

e. Cuando existan dudas respecto al carácter originario de un bien, debe procederse según lo dispuesto en el Capítulo de Verificación y Control del origen.

f. La definición de errores formales es imprecisa y favorece la discrecionalidad.

g. Para todo error considerado formal, existe la posibilidad de corrección por nota.

h. Para cuestiones de fondo existen los procesos de investigación de origen y sus conclusiones deben primar.

Por su parte, los demás integrantes del panel, la Lic. Fiorella Cagnone, Encargada del Departamento de Valor y Origen de la DNA; el Dr. Flavio Barreda, del Departamento Contencioso Letrado de la DNA; el Ec. Gabriel Arimón, Asesor en la Asesoría de Política Comercial (APC) del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF); y la moderadora del mismo, la Ec. Fabiana Fernández, Encargada de la División Técnica Aduanera de la DNA, expusieron también sobre la importancia del Certificado de Origen como prueba acreditante del carácter originario de los bienes y, por tanto, su elegibilidad

## **“Hecho en el MERCOSUR no siempre es igual a originario”**

a efectos de las preferencias arancelarias pactadas con los países asociados; la importancia de la APC como autoridad oficial responsable de la correcta aplicación de los términos incluidos en todo acuerdo comercial firmado por el país; y el repaso de ciertas sentencias que desde la órbita judicial aduanera han existido, en relación a casos cuestionados por las autoridades de contralor en materia del origen de las mercaderías.

Iniciando el espacio de preguntas de este último panel, hubo intervenciones y observaciones a lo expuesto que generaron un gran y rico debate.

De todos los aspectos debatidos, uno llamó particularmente nuestra atención, cuando participantes afirmaron que, la APC del MEF, no podía ser considerada como el único actor capaz de tomar determinaciones en relación a procesos de verificación y control del origen de mercaderías importadas. Se sostuvo, por parte de algunos participantes, que el certificado de origen no es la única prueba de origen de los bienes y que el juez actuante puede hacer lugar a cualquier otro medio de prueba; que en definitiva todo debe dirimirse en la justicia.

Se agregó a ello una particular reflexión, en cuanto a que esas eran las reglas de juego y a veces se gana y a veces se pierde. Entendemos que no se debe resumir solo a ese concepto, seguiremos trabajando para que se tornen más justas las condiciones de competencia de nuestra industria; que haga más precisa la aplicación de la normativa vigente; que mantenga en resguardo los intereses del fisco; entre otros.

Que se emprendan acciones de contralor por autoridades nacionales, capacitadas, con competencia y facultades para hacerlo, y sean desestimadas en la órbita judicial, claramente es una situación de desequilibrio que merece atención. Porque según pudo percibirse muy claramente durante el debate, tal desestimación no ocurriría por la ausencia de prueba suficiente de las infracciones cometidas, sino por desconocer aspectos propios de la tarea técnica de determinar, comprobar y controlar el carácter originario de las mercancías.

La Cámara de Industrias del Uruguay, como se señaló anteriormente, posee competencias delegadas por el Poder Ejecutivo para la certificación del origen que deba realizarse

en ocasión de la exportación, exclusivamente. Pero como experta en el tema y consciente de la coyuntura actual, no puede permanecer ajena al debate.

Porque estamos hablando de comercio de bienes en un marco de exoneraciones arancelarias; de tornar equitativo el trato que recibe nuestra industria exportadora en los mercados de destino, con el que ofrece el país en sentido inverso; de intereses fiscales del país; de responsabilidades conferidas a distintas agencias de gobierno para ejecutar y custodiar la eficaz y eficiente recaudación de impuestos; y también de algo en lo que nuestra Organización pone siempre especial atención: el mantenimiento de condiciones de competencia justas para la industria nacional, respecto a los productos importados.

La protección efectiva al amparo de la cual el sector industrial nacional desarrolla su actividad, es de particular y determinante importancia. No pueden abatirse aranceles de importación, como compromiso asumido por el país en el marco de negociaciones comerciales internacionales, si las condiciones para que opere tal abatimiento no se satisfacen. Debe primar el riguroso cumplimiento de las condiciones pactadas y de las formalidades previstas respecto a las pruebas documentales que lo acreditan.

En la Cámara de Industrias del Uruguay, en la tarea de determinar el origen de los bienes que se exportan, sentimos estar siempre

buscando el equilibrio y la eficacia, entre los legítimos intereses del sector empresarial -que demanda permanentemente agilidad y simplicidad en los procedimientos de exportación y aplicación de instrumentos-, y las obligaciones que derivan de los compromisos asumidos por el país con sus pares del mundo, conjuntamente con aquellas que son consecuencia de las responsabilidades que se nos han delegado.

Y percibimos que aquello que falta en materia de importaciones preferenciales y el contralor de su origen, es precisamente equilibrio y eficacia, de manera tal que aquellos casos que cuenten con aparente prueba fehaciente de inocencia, reciban absolución, y aquellos con apartamientos normativos comprobados, su justa pena.

Especialistas recordaron y destacaron lo que hoy debe primar en materia de derecho aduanero, en cuanto a la responsabilidad subjetiva sobre los actos; la comprobada inten-

**“La Cámara de Industrias del Uruguay (...) posee competencias delegadas por el Poder Ejecutivo para la certificación del origen que deba realizarse en ocasión de la exportación, exclusivamente”**

ción deliberada de cometer dolo.

A este respecto, en nuestra opinión, cabe señalar que el marco jurídico nacional establece las ventajas arancelarias que pueden hallar quienes importen productos originarios, en el marco de acuerdos comerciales preferenciales firmados por el país; fija las condiciones que deben satisfacerse para que tales beneficios puedan aplicar; define la autoridad oficial responsable para su contralor; y dispone el medio de prueba que acredite el derecho de uso de tal entorno preferencial de comercio.

Nos preguntamos entonces: ¿reclamar una exoneración de pago de obligaciones tributarias que gravan la importación, con la presentación de una prueba de origen que se sabe —o se tiene la obligación de saber— errónea, no sería suficiente para demostrar la intención de evadir tal obligación de pago de aranceles? Y si se desconociera el carácter erróneo de dicha prueba, ¿no debería resultar suficiente la determinación que, como resultado de un proceso de verificación y control del origen, la autoridad oficial responsable, adopte? ¿Ignorar las disposiciones reglamentarias vigentes, exime al importador de responsabilidades y, por tanto, de toda sanción?

Hablamos del pago o no de una obligación. Hablamos de no acreditar debidamente el cumplimiento de las condiciones que permiten su no pago, cuando tal acreditación está claramente establecida en la legislación nacional vigente. Si se argumenta que fallas en ese elemento probatorio, no demuestran de manera suficiente la intención de dolo, ¿de qué otra manera se podría demostrar tal intención?

En nuestra opinión, el importador puede reclamar o no la aplicación de preferencias arancelarias; puede aceptar o no la prueba de origen que su proveedor le ofrece; puede procurar o no contar con mayor información para buscar cer-

tezas. Si finalmente decide avanzar por el camino de lograr el mayor beneficio, presentando tal prueba de origen ante la DNA, no debería poder eximirse de responsabilidades ante incumplimientos detectados por las autoridades de contralor.

Como señalamos en reiteradas ocasiones durante la jornada, y como volvemos a hacer en esta oportunidad, somos conscientes que estas críticas y reflexiones las hacemos al amparo de muchos años de experiencia y relacionamiento con aduanas y otras autoridades de la región y el mundo, cosa que nos ha permitido conocer su actuar en la materia y percibir, como dijimos, la existencia de una situación totalmente inusual en nuestro país.

Finalmente, quisiéramos referenciar al Dr. Luis Charles, Ministro del Tribunal de Apelaciones en lo Penal, quien al cierre de su intervención compartió la siguiente reflexión, que

## **“El importador puede reclamar o no la aplicación de preferencias arancelarias”**

no podemos reproducir textualmente, pero sí en concepto: no te enamores de las flores, porque cuando llegue el otoño te quedarás sin nada. Enamórate de las raíces, que

serán eternas. Por eso yo no me enamoro de ideas u opiniones, sino de fundamentos.

Nada podría haber definido de mejor manera nuestro sentir en el ejercicio de nuestras funciones. Apego a la norma, convicción, decisión y, precisamente, fundamentos, son atributos que nuestra Organización ejercita desde hace 50 años certificando origen de exportación.

Y todo ello es precisamente lo que nos moviliza para compartir estas opiniones y ponernos a disposición, para sumar al esfuerzo conjunto y aportar nuevos elementos que sirvan para la construcción de mejores decisiones en la órbita judicial, intención con la que el señor Fiscal para Montevideo y Canelones, Dr. Ricardo Chiechi, manifestó coincidir.





## Ec. Gabriel Arimón

**Coordinador de la Unidad de Negociaciones Comerciales de la Asesoría de Política Comercial del Ministerio de Economía y Finanzas**

*Licenciado en Economía por la Universidad de la República. Cuenta con el Diploma de Economía realizado en el marco de la Maestría en Economía Internacional (FCS-Udelar). Desempeñó tareas como consultor en CEPAL Montevideo y como funcionario técnico de la Secretaría General de ALADI.*

*Desde 2014 desempeña funciones en la Asesoría de Política Comercial del MEF.*

# Sistema de Emisión por Entidades, el caso del MERCOSUR

## La Asesoría de Política Comercial del Ministerio de Economía y Finanzas y el origen

La Asesoría de Política Comercial (en adelante “APC”) participa tanto en la negociación de los regímenes de origen de los diversos acuerdos comerciales que suscribe el país, en la emisión y control de los certificados de origen de los productos exportados y así como en la verificación y control del origen de los productos importados.

El Decreto N° 286/013 de 09/09/2013 encomienda a la APC las tareas de “Coordinar y participar en las negociaciones que en materia comercial correspondan al Ministerio de Economía y Finanzas”, siendo los aspectos relacionados con el origen de la mercadería un componente intrínseco en las negociaciones que involucran acceso en el comercio de bienes.

Asimismo la referida norma designó a la APC como la repartición oficial responsable de la administración de los regímenes de origen de los acuerdos comerciales preferenciales.

La competencia de la verificación y control en relación a los certificados de origen preferenciales recibidos de terceros países se establece en cada acuerdo comercial, siendo la APC designada como la autoridad competente en esta materia en la mayoría de los acuerdos suscritos por Uruguay.

Respecto a la emisión, en general esta Asesoría delega la facultad de emitir los certificados de origen en entidades privadas y públicas de conformidad con lo establecido en el Decreto N° 182/016 de 20/06/2016. Como complemento de esta delegación, la APC tiene la competencia del control y verificación de la emisión de los certificados de origen realizada por dichas entidades (Ley N° 19.111 de 07/08/2013 y Decreto N° 64/014 de 24/03/2014).

## Importancia de la acreditación de origen

Para que un bien se beneficie del tratamiento arancelario preferencial se requiere que el mismo esté incluido en la cobertura del acuerdo y a la vez, salvo en el caso de las Uniones Aduaneras perfectas, que cumpla con los requerimientos del Régimen de Origen del acuerdo comercial en el que se ampare.

**“Cuando un bien cumple con el régimen de origen? Cuando cumple no sólo con las reglas y criterios de origen establecidos en el Acuerdo Comercial respectivo, sino también con los criterios de transporte y consignación, a la vez que con los requerimientos de procedimiento prescriptos en el Acuerdo”**

Cuando un bien cumple con el régimen de origen? Cuando cumple no sólo con las reglas y criterios de origen establecidos en el Acuerdo Comercial respectivo, sino también con los criterios de transporte y consignación, a la vez que con los requerimientos de procedimiento prescriptos en el Acuerdo.

Ello puede verse resumido la **figura 1**.

En particular, entre los requerimientos de procedimiento resulta necesario que se acredite dicho cumplimiento a través de la presentación tempestiva de un certificado de origen **válido** ante las autoridades aduaneras del Estado Parte importador.

### ¿Cómo se acredita el origen de una mercadería?

En el ámbito internacional no existe un sistema de certificación único, ni estándares internacionalmente aceptados sobre los procedimientos para certificar. El Acuerdo sobre Reglas de Origen de la Organización Mundial del Comercio no se pronuncia en lo que dice relación con los aspectos procedimentales, mientras que el Convenio Revisado de Kyoto establece definiciones en su Capítulo 2 del Anexo K, respecto a la prueba documental de Origen.

Siguiendo las Pautas sobre Certificación de Origen de la Organización Mundial de Aduanas, se puede definir la certificación de origen como una serie de procedimientos tendientes a establecer el carácter originario de los bienes a través de la presentación de una prueba de origen<sup>1</sup>.

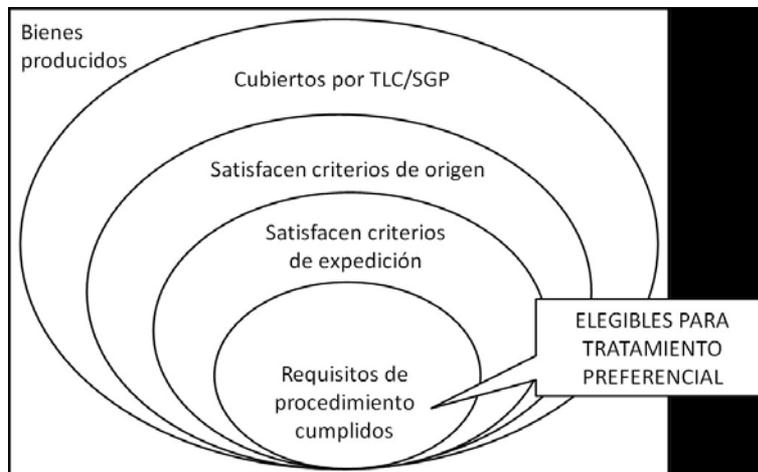


figura 1

Fuente: OMA

En términos generales se encuentran dos sistemas para acreditar la prueba de origen: i) a través de la certificación por terceros (reparticiones oficiales o entidades delegadas); ii) mediante la auto-certificación (productor/exportador, importador).

Existen no obstante desarrollos intermedios como lo son el exportador autorizado y/o el exportador registrado.

### Ventajas y desventajas de los distintos sistemas de certificación

El sistema de certificación por terceros ha sido la forma más tradicional y habitualmente usada como prueba de origen (Sistema Generalizado de Preferencias en los 70's y los Acuerdos de Libre Comercio de primera generación, como la Comunidad Europea y los acuerdos en el marco de la ALADI). Dicho sistema se basa en la participación de un ter-

<sup>1</sup> "Guidelines on Certification of Origin", Organización Mundial de Aduanas, pág. 3, Julio 2014, actualizado Junio 2018, <http://www.wcoomd.org/en/topics/index.aspx#O>.

cer idóneo en comercio internacional, como puede ser una autoridad gubernamental o una entidad delegada competente en la materia. En tales casos el exportador solicita la emisión de un certificado de origen, acompañando la solicitud con la documentación e información necesaria en sustento, dentro de las cuales se encuentra como documento esencial, la declaración jurada. La autoridad/entidad verifica la información para chequear que el bien efectivamente cumple el criterio de origen aplicable y en tal caso, emite el certificado de origen que acredita el carácter originario de la mercadería.

Las ventajas que provee dicho sistema es la verificación de la condición de originario del bien, previo a la emisión del CO por parte de una autoridad/entidad especializada en la materia, con lo cual se obtendría a priori mayor seguridad sobre la calidad de la prueba de origen.

Por otro lado, en algunos Acuerdos Comerciales se adopta el sistema de "Auto-certificación" de origen, el cual se basa en la declaración por parte del exportador/productor de la mercadería del carácter originario del bien de acuerdo a las condiciones establecidas en el Acuerdo respectivo. Con el incremento del

número de Acuerdos de Libre Comercio han ido aumentando el número de los mismos que adoptan el sistema de auto-certificación de origen. En Acuerdos más recientes se incorpora la posibilidad de que el importador certifique el origen (importador con "suficiente conocimiento"). En este sistema de auto-certificación, la autoridad gubernamental o entidad delegada no está involucrada en la emisión de la prueba de origen. Por tanto no hay una supervisión previa a la importación definitiva de la mercadería respecto a la emisión de estos certificados.

Como ventaja del referido sistema puede identificarse la optimización de costos en lo que refiere a la obtención del certificado de origen, ya que es el propio productor o exportador quien certifica que el producto cumple los requisitos de origen y condiciones establecidas en el Acuerdo respectivo para ser calificadas como originarias. Como contrapartida, las empresas -mayormente pequeñas o medianas empresas-, asumen el riesgo de realizar

declaraciones incorrectas o no ajustadas a los requisitos de origen y de procedimiento establecidos en el Acuerdo, dada la complejidad de las reglas y criterios de origen previstos, lo que podría conllevar a la descalificación de origen de la mercadería.

No obstante lo que viene de relacionarse, cualquiera sea el sistema que se adopte en el Acuerdo Comercial respectivo siempre se requiere una **prueba de origen**, ya sea esta un certificado emitido por un tercero o una declaración realizada por el privado.

## La certificación de origen en el MERCOSUR

En el ámbito del Mercosur el Régimen de Origen se encuentra regulado en la Decisión CMC N° 01/09, sus modificativas y complementarias, internalizada en nuestro ordenamiento jurídico mediante Decreto N° 169/011 de 10 de agosto de 2011.

En base al Régimen de Origen del MERCOSUR (en adelante "ROM"), los productos originarios de los Estados Parte que acrediten fehacientemente el cumplimiento de dicho régimen se pueden beneficiar de las preferencias arancelarias acordadas entre los Estados Parte del MERCOSUR en oportunidad de su importación en otro Estado Parte.

Al haberse adoptado en el MERCOSUR el sistema de certificación de origen por terceros, necesariamente se requiere de la presentación de un **certificado de origen válido** emitido por una entidad autorizada para que dicho producto puede acreditar la calidad de originario de un Estado Parte (**figura 2**).

### Algunas reflexiones:

Las 2das Jornadas de Derecho Aduanero de la Dirección Nacional de Aduanas resultan una interesante oportunidad para reflexionar sobre algunos aspectos de esta temática que aparecen reiteradamente en opiniones doctrinarias sobre la materia.

Un aspecto habitualmente señalado por parte de nuestra doctrina, es el de la posible contradicción entre la exigencia de presentación de un "Certificado de Origen" (CO) válido vs los objetivos de integración y libre circulación del MERCOSUR.

A la luz de la normativa vigente que regula el Régimen de Origen del MERCOSUR, resulta importante señalar los siguientes aspectos:

1) El Mercosur es actualmente una unión aduanera imperfecta y como tal, requiere el cumplimiento del ROM para que la mercadería se pueda beneficiar del tratamiento arancelario preferencial negociado entre los Estados Parte, lo que incluye no sólo que la mercadería cumpla los criterios y reglas de origen sino también, que se obtenga y presente temporáneamente un **certificado de origen válido** emitido

por la autoridad competente del país exportador, que acredite y pruebe tal condición. A tales efectos, debe darse cumplimiento cabal a las disposiciones de la Decisión CMC N° 01/09, incluyendo las formalidades y documentación requerida para la emisión del certificado de origen

respectivo, a la vez que dicho certificado debe cumplir todos los requisitos establecidos en la referida norma para ser considerado un documento válido ante a la Aduana del Estado Parte importador.

La exigencia del certificado de origen válido y sin errores sustanciales para las mercaderías es similar a la exigencia de un documento (sea este un pasaporte o una cédula de identidad) para la circulación de personas entre los países miembros. No obstante ello, no se cuestiona que este requerimiento de documento de identidad contradiga los objetivos de integración del MERCOSUR en materia de circulación de personas ni se plantea que ante una cédula no válida sea el Estado Parte receptor quien deba hacerse cargo de investigar "la nacionalidad" de la persona.

2) En este sentido cabe referir a lo dispuesto expresamente en el ROM en su artículo 18 en cuanto a que "el Certificado de Origen es el documento que permite la compro-

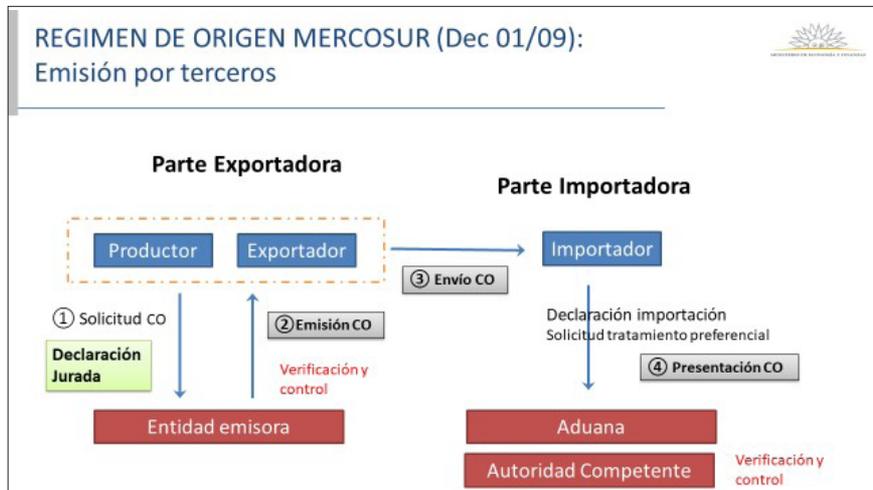


figura 2

*bación del origen de los productos, debiendo acompañar a las mismas en todos los casos sujetos a la aplicación del Régimen de Origen del MERCOSUR”.*

De la norma citada y del conjunto de disposiciones del ROM, surge sin mayor hesitación que el certificado de origen es el único documento que acredita el carácter originario del bien, y su presentación resulta preceptiva ante la administración aduanera del Estado Parte importador en caso que la mercadería pretenda ampararse en el tratamiento aduanero preferencial acordado entre los Estados Parte. Pero no basta su mera presentación, sino que resulta necesario que dicho documento cumpla los requisitos y condiciones que la norma establece, y sea presentado ante las autoridades aduaneras dentro del plazo de validez del mismo, caso contrario carecerá de validez<sup>2</sup>.

3) En definitiva de lo que viene de relacionarse, surge que los requerimientos de validez del Certificado de Origen deben evaluarse en el contexto de un sistema de emisión por terceros:

- El sistema se basa en la idoneidad y confiabilidad de las entidades emisoras delegadas que actúan controlando el cumplimiento del régimen de origen;
- La confianza en las entidades emisoras permite que el Estado Parte importador destine menos recursos al sistema de verificación ex post;
- Una entidad idónea y especializada en emisión de Certificados de Origen no debería cometer errores en la emisión de los mismos, excepto que haya sido inducida a engaño y el mismo no pueda detectarse a través los controles mínimos a su cargo que la normativa establece.

En síntesis, las exigencias y requerimientos en materia de emisión y prueba de origen hacen parte del equilibrio que intenta tener cada sistema de emisión y control en sus componentes de facilitación de comercio versus verificación y control. No se pueden adoptar elementos asociados a un sistema -“autocertificación”- para incluir en otro “certificación por terceros”- sin previamente revisar la coherencia y consistencia del mismo y lo establecido en el propio Acuerdo Comercial. Adicionalmente, los componentes del sistema y sus exigencias son parte de un acuerdo internacional con terceros países, y por tanto su modificación requiere el acuerdo de todas las partes.

Otro tema que merece también especial atención, es el

<sup>2</sup> Ello surge de lo dispuesto en los artículos 1º, 15, 18, 19, 20, 21, 22, 25 a 54, Apéndice II “Notas” y “Llenado” Apéndice III “Instructivo para las entidades habilitadas para la emisión de certificados de origen”, Apéndice IV “Instructivo para el control de Certificados de Origen del MECOSUR por parte de las Administraciones Aduaneras”.

que refiere a la correcta invocación del criterio de calificación de origen. En esta materia algunas opiniones doctrinarias han señalado que el error en el criterio de origen invocado en el certificado de origen debería considerarse un mero error formal y que bastaría que el particular acreditara que el producto “cumple origen” por “cualquier otro medio de prueba” para que pueda considerarse originario de un Estado Parte del MERCOSUR, aún sin la presentación de un certificado de origen válido.

Al respecto no se comparte el alcance antes mencionado en tanto la normativa de Origen del MERCOSUR prevé expresamente como criterio de descalificación de origen la causal de criterio de origen invocado (art. 39 ROM) y establece claramente los requisitos de llenado que el certificado debe cumplir. En tal sentido, si bien el ROM establece que no debe descalificarse por errores formales, prescribe expresamente la descalificación de origen por error en la invocación del criterio, indicando así, sin lugar a dudas, que para el régimen MERCOSUR este es un error sustancial y no un error meramente formal.

A ello se agrega que la normativa de origen del Mercosur exige entre otros requisitos, que el certificado de origen indique inequívocamente que la mercadería a la que se refiere es originaria del Estado Parte de que se trate en los términos y disposiciones del Régimen de Origen del Mercosur (art. 18 ROM).

Nuevamente, la exigencia respecto a la correcta invocación del criterio de origen debe evaluarse en el contexto del sistema de certificación que establece el ROM. En este marco la invocación del criterio debe ser el reflejo de una adecuada tarea de análisis y verificación realizada por las entidades habilitadas a emitir certificados de origen.

Esta posibilidad, así como los controles de validez del certificado de origen, son los incentivos para que las entidades cumplan la tarea de certificación que les fue delegada de forma adecuada, y por su parte los particulares den cumplimiento cabal al Régimen de Origen.

En resumen, tratar estos errores como meramente formales, no solo implicaría actuar en contradicción con lo establecido en el acuerdo internacional, sino que debilitaría el sistema de emisión por entidades y la confiabilidad del sistema de certificación de origen en su integridad.

Finalmente, señalar que esta Asesoría entiende que el ROM podría requerir una actualización y modernización de sus disposiciones, pero la misma deberá ser el resultado de la negociación con los restantes socios del Mercosur y requerirá el acuerdo de todas las partes. En tanto, debemos respetar y aplicar el ROM actualmente vigente.



## Lic. Fiorella Cagnone

**Encargada Departamento Valor y Origen de la Dirección Nacional de Aduanas**

*Licenciada en Negocios Internacionales e Integración, con posgrado en Administración de Empresas.*

*Desempeñó funciones en el Departamento de Administración y Convenios Internacionales de la Cámara de Industrias del Uruguay.*

*Desde 2014 integra el Departamento de Valor y Origen de la Dirección Nacional de Aduanas.*

*Es docente de la Licenciatura en Comercio Exterior de la Universidad de la Empresa.*

# Control de certificados de origen

Es de público conocimiento que en una compraventa internacional se deben abonar determinados tributos. Entre estos tributos se encuentra el arancel, y este último tiene la posibilidad de ser reducido parcialmente o en su totalidad en el marco de un Acuerdo Preferencial de Comercio.

La cuestión ahora es, ¿Cómo se accede a las preferenciales arancelarias? Para poder ampararse a los beneficios arancelarios otorgados en un Acuerdo preferencial de Comercio es necesario que la mercadería adquiera el estatus de originaria, y para esto debe cumplir con lo estipulado en el Régimen de origen que corresponda.

En general los Regímenes de Origen disponen las condiciones con las que debe cumplir la mercadería para que está adquiera el estatus de originaria, entre estas condiciones podemos encontrar como las principales las siguientes: Calificación de Origen, Expedición Directa y Acreditación de Origen. Vamos a denominar a estas tres condiciones como los tres pilares, ya que estos “sostienen” el cumplimiento del Régimen de Origen de la mercadería.

Para comprender mejor el concepto nos enfocaremos en lo que significa cada pilar. El primer pilar, la Calificación de Origen, alcanza todo lo relacionado con la mercadería, es decir: qué tipo de mercadería es, cómo se produce, qué insumos se utilizan para su producción, cuál es el valor y origen de esos insumos, cuál es la clasificación arancelaria, qué criterio de origen aplica, etc. Este pilar se centra en el

cumplimiento del criterio de origen aplicable a la mercadería de acuerdo a su naturaleza y/o forma de producción.

El segundo pilar que es la Expedición Directa, comprende el modo en el que es transportada la mercadería que previamente cumplió con la calificación de origen, disponiendo que la misma deba ir del estado parte exportador al estado parte importador sin pasar por un país no participante del Acuerdo.

**“Es un error conceptual creer que por el solo hecho de cumplir con el requisito de origen, se cumple con el Régimen de origen”**

El tercer y último pilar, la Acreditación de Origen, trata de como demostrar una vez que arriba la mercadería al estado parte importador, que esta cumplió previamente con el criterio de origen que corresponda. Es decir que el importador debe probar ante la Administración Aduanera que la mercadería que está impor-

tando cumplió con una serie de condiciones establecidas en un Acuerdo Preferencial de Comercio, que permiten que esta acceda a un beneficio arancelario.

En la actualidad existen varias maneras de acreditar que la mercadería cumplió con el Régimen de Origen. Entre los tipos de acreditación se pueden encontrar: declaración por parte del exportador, declaración por parte del importador o la acreditación a través de Autoridades Competentes, las cuales cuentan con la posibilidad de delegar la acreditación, a través de la emisión de Certificados de Origen, a entidades idóneas para realizar esta tarea.

En la mayoría de los Acuerdos suscriptos por Uruguay

encontramos la acreditación a través de entidades, ya que supone una mayor seguridad para el operador debido a su actuación como agente de control, y su capacidad técnica permite brindar asesoramiento y evitar errores por parte de los involucrados.

Por lo tanto, en el tipo de acreditación a través de entidades el cumplimiento de la calificación de origen es demostrado a través de un Certificado de Origen.

Ahora bien, si cualquiera de los tres pilares cae, ya no se podrá “sostener” el cumplimiento del Régimen de Origen y la mercadería no será pasible de adquirir el estatus de originaria, por lo tanto, no podrá obtener el beneficio arancelario.

Como ya se mencionó, todos los pilares son necesarios para el cumplimiento del Régimen de Origen, pero se realizará un enfoque en la importancia de la Acreditación de Origen. Ya que es un requisito tan esencial como el resto. Sin embargo, hay quienes han devaluado el concepto alegando que lo único que interesa es que la mercadería sea originaria.

Se tomará como ejemplo el Acuerdo de Complementación Económica N° 18 (en adelante ACE 18) para demostrar que el cumplimiento de la acreditación de origen es tan esencial como la calificación de origen.

El Régimen de origen del ACE 18 se encuentra vigente a través del 77° Protocolo Adicional que incorpora la Decisión 01/09 del Consejo Mercado Común.

La mencionada Decisión en su Artículo 18 establece que el Certificado de origen es el documento que permite la comprobación del origen, debiendo acompañar a las mismas en todos los casos sujetos a la aplicación del ROM. Es decir, que el Acuerdo establece que el único documento a través del cual se puede comprobar el origen es el Certificado de Origen. No dando lugar a la presentación de otro tipo de documento en sustitución de este. Siendo el único medio de prueba, fundamental para imputar a la mercadería el beneficio arancelario correspondiente. Siendo tan esencial su correcta emisión y presentación, que el Acuerdo dedica Artículos y Apéndices con instructivos que son claros al establecer que si no se cumplen con ciertos requisitos entonces el Certificado de Origen carecerá de validez. No existiendo en el mismo el concepto de “mera formalidad”, son requisitos que podrán referirse a la forma del Certificado de Origen y a su llenado pero su cumplimiento es obligatorio.

En los siguientes párrafos del Artículo antes mencionado se indica que el Certificado de Origen debe ser emitido

por entidades certificadoras, y los Estados Parte adoptan el modelo de Certificado de Origen del MERCOSUR que se registra como Apéndice II. Por lo tanto, el mismo no puede ser emitido por cualquier entidad, solo por una entidad habilitada y a su vez su emisión debe ser en el modelo contenido en el Régimen de Origen y no en otro.

Posteriormente el Artículo 19 de la Decisión 01/09 dispone que la solicitud de Certificado de Origen deberá ser precedida de una declaración jurada. Dicho de otro modo, la calificación de origen de la mercadería debe demostrarse en forma documental a través de una declaración jurada.

Subsiguientemente, el Artículo 20 indica que los Certificados de Origen tendrán un plazo de validez de 180 días, y añade que carecerán de validez si no estuviera debidamente completado en todos sus campos.

Por consiguiente, es de notar que en los 3 Artículos antes citados, se menciona el Certificado de Origen, y no el origen de la mercadería en sí. Se establece que debe ser emitido en cierto modelo, por entidades habilitadas, que debe tener como respaldo una declaración jurada, que su plazo de validez es de 180 días, y que no tiene validez si todos sus campos no se encuentran debidamente completados.

Si el Certificado de Origen fuera meramente instrumental, ¿Por qué poner tanto énfasis en que cumplan con estas condiciones? Si lo único que interesa es que la mercadería sea originaria, entonces, ¿Se puede presentar un Certificado de Origen con 181 días de emitido? Porque la realidad es que la mercadería era originaria en el día 180 y lo sigue siendo en el día 181. Sin embargo, el Acuerdo es claro al indicar que el Certificado de Origen solo es válido por 180 días, por lo tanto, por mucho que una mercadería cumpla con el criterio de origen, no podemos desconocer lo dispuesto en un Acuerdo.

Continuando con lo que determinado en la Decisión 01/09, el Artículo 21 establece que los Certificados de Origen deberán ser emitidos dentro de los 60 días, contados desde la fecha de emisión de la factura comercial. Es decir, que si la mercadería cumple con la calificación de origen correspondiente, pero al momento de solicitar el mismo la factura tiene más de 60 días entonces el certificado no podrá ser emitido, por ende no se podrá acceder a las preferencias arancelarias. Esta es otra disposición que se centra en otras condiciones que se deben cumplir para acceder a los beneficios otorgados en el marco del acuerdo, que nada tienen que ver con el cumplimiento del criterio de origen de la mercadería.

## “Las Administraciones Aduaneras deben controlar el Certificado de Origen”

Por su parte el Apéndice IV titulado “Instructivo para el control de Certificados de Origen del Mercosur por parte de las administraciones aduaneras”, del cual se destaca “control de Certificado de Origen”, con el objetivo de remarcar que las Administraciones Aduaneras deben controlar el Certificado de Origen, y no el cumplimiento del criterio de origen de las mercaderías.

Luego el mismo Apéndice numera condiciones con las que deben cumplir los Certificados de Origen y que las Aduanas debe controlar, como por ejemplo: se exigirá la presentación del Certificado de Origen sólo en original, no se aceptarán los Certificados de Origen cuando los campos no estén completos, los Certificados de Origen no podrán presentar tachaduras, raspaduras, correcciones o enmiendas, no se aceptarán Certificados de Origen que contengan errores que no sean considerados formales.

Es decir, que las Aduanas en virtud de acatar lo que establece el Acuerdo no deberán aceptar Certificados de Origen si no cumplen con lo precedentemente citado. En muchos casos cuando se detecta, a modo de ejemplo, que se presentó una certificado de origen tachado, lo usual que preguntan los operados es si pueden presentar uno nuevo emitido conforme a lo exigido en el Acuerdo. Y el Régimen de Origen es claro en este sentido, ya que indica que no se aceptarán Certificados de Origen en reemplazo de otros que ya hubieran sido presentados ante la autoridad aduanera.

Y acá surge otra interrogante, ¿Por qué los Estados Parte del MERCOSUR establecieron que la Aduanas controlen el Certificado de Origen? Si de acuerdo a lo sostenido, lo que importa es que la mercadería sea originaria. Y la respuesta es que lo sostenido contradice la norma, es de suponer que un Acuerdo comercial es la expresión de la voluntad política y el mutuo consentimiento de los países que lo conforman, y las disposiciones en este contenidas son claras, no dando lugar a múltiples interpretaciones.

Cuando de una verificación física, o bien por otros indicios surge la duda del origen de la mercadería es la autoridad competente quien debe indicar una investigación de origen, siendo en este caso la Asesoría de Política Comercial del Ministerio de Economía y Finanzas. Dicho de otra manera, a la Aduana le compete el control del Certificado de Origen y a la Asesoría de Política Comercial el cumplimiento del criterio de origen.

Concluyendo, si el Acuerdo dispone que no se aceptaran Certificados de Origen vencidos, o con campos incompletos, o tachados, ¿Cómo se puede interpretar que lo único que interesa es que la mercadería sea originaria? Cuando la normativa antes citada solo se centra en el Certificado de Origen pura y exclusivamente. No se comprende de donde surge este tipo de afirmaciones, de hecho su sustento nunca es la propia norma porque esta no establece tal cosa en ninguna parte. Las condiciones como que un Certificado de origen no se aceptará si todos sus campos no se encuentran debidamente completados, o está vencido,

o se encuentran emitidos en otro modelo, no tipifican como errores, son requisitos tan indispensables como que la mercadería tiene que cumplir con un criterio de origen. ¿Dónde se establece en el Régimen de Origen que hay Artículos que prevalecen sobre otros? En ningún lado, por lo tanto deben cumplirse todos de igual manera. No cumplir con alguno de ellos no significa que el producto se “convierte en no originario”, significa que nunca lo fue y que no lo va a poder ser por lo menos en ese despacho particular donde se presente ese Certificado de Origen que no cumplió con el Régimen de Origen.

## **“(…) no se aceptarán Certificados de Origen en reemplazo de otros que ya hubieran sido presentados ante la autoridad aduanera”**

“convierte en no originario”, significa que nunca lo fue y que no lo va a poder ser por lo menos en ese despacho particular donde se presente ese Certificado de Origen que no cumplió con el Régimen de Origen.

Es un error conceptual y se ha creado un dogma al respecto, creer que por el solo hecho de cumplir con el requisito de origen, se cumple con el Régimen de origen. El criterio de origen es solo una parte del Régimen de Origen. Es decir, el mismo no solo se limita a indicar que la mercadería debe ser originaria sino también a que se deben cumplir con otros requisitos, como con la expedición directa y la acreditación de origen, que sin ninguna fundamentación se desconocen y por lo tanto se está desconociendo el propio Acuerdo.





## Dr. Flavio Barreda

**Funcionario de la División Jurídica y Notarial de la Dirección Nacional de Aduanas**

*Doctor en Derecho y Ciencias Sociales por la UDELAR y Diplomado en Ética y Auditoría Interna (UCUDAL). Es autor de trabajos en la Revista de Legislación Uruguaya, la Justicia Uruguaya y en publicaciones de la Universidad de Montevideo (UM). Actualmente se encuentra realizando su tesis para el título de Master en Derecho Administrativo Económico por la UM.*

# Aplicación Jurisdiccional del régimen de origen

El tema que se abordará sucintamente, como bien señala el título, tiene relación con la suerte que corren las denuncias aduaneras en materia de origen en la justicia de la capital de nuestro país.

Como precisión previa cabe rememorar cómo funciona el proceso infraccional aduanero para entender el fenómeno judicial, en concreto, nos referiremos al proceso de conocimiento, que se encuentra regulado en la actualidad en los artículos 234 a 250 de la Ley N° 19.276 (CAROU).

En cuanto a los sujetos intervinientes, cabe mencionar al denunciante (cualquier persona así como la Dirección Nacional de Aduanas –en adelante DNA-), él o los denunciados, y por supuesto el Ministerio Público (en adelante MP) y el Tribunal.

Respecto a las etapas, comienza con el presumario (que consiste en una audiencia indagatoria de precepto), de la que deriva un correspondiente traslado al fiscal. Luego del traslado se abren dos escenarios, la solicitud de clausura o la solicitud de instrucción de sumario. En el primer caso el Juez se ve constreñido a disponer la clausura, y en el segundo podrá dar inicio al sumario o clausurar el proceso por sí.

La siguiente etapa (el sumario), tiene comienzo con la resolución que lo dispone, luego se pone de manifiesto el expediente para el ofrecimiento de prueba.

Concluida esa etapa comienza el plenario, con traslado al fiscal para la acusación o la solicitud de clausura. Aquí también el pedido de clausura “ata” al Juez, textualmente

reza la norma: “la decretará sin más trámite”. En el caso que el fiscal presente demanda acusatoria se le dará traslado a los acusados y más allá de la actitud de estos (es decir, si contestan o no), pasaran los autos para el dictado de sentencia definitiva, fallo que podrá ser de condena o absolución.

Ingresando ya al asunto específico que nos ocupa, corresponde indicar que el período relevado va desde el año 2015 hasta el 2018 inclusive. El tema régimen de origen se vincula como se adelantara al inicio, con las denuncias

aduaneras por presunta infracción aduanera de diferencia de origen o de defraudación. Afinando un poco más el foco, el pilar se encuentra en la acreditación de origen mediante los Certificados de Origen (en adelante CO).

## “Consideran errores formales a todos los errores que surjan de un CO”

La información relevada trata de dictámenes fiscales y fallos. De acuerdo a los datos recabados puede observarse que de un total de diecisiete denuncias en materia de origen en el período 2015-2018, catorce fueron clausuradas (82%).

A continuación se esbozaran sucintamente los argumentos claves manejados por la fiscalía y la justicia aduanera para proceder a la clausura:

Consideran errores formales a todos los errores que surjan de un CO.

Califican a los CO como meros instrumentos probatorios, entre otros.

Entiende que lo único que le da validez al CO, de forma

única y exclusiva es contar con la firma de algún funcionario de la entidad certificadora.

Aceptan la presentación por los denunciados de notas rectificatorias durante el juicio para subsanar los “errores”, a pesar de no haber sido solicitadas por la DNA.

Solamente les interesa el verdadero origen de la mercadería, lo que lleva a considerar que tomando como origen el declarado por los sujetos intervinientes, no exista pérdida de renta fiscal por corresponder el arancel intrazona de 0%.

Relacionado a lo anterior, se pasará a relatar que tipo de irregularidades se detectaron y denunciaron por la DNA y cuáles fueron los argumentos que se utilizaron para clausurar:

En un caso la DNA denunció un error en el campo 4 (Acuerdo de Complementación Económica N° 60; México-Uruguay)). Se había colocado en el campo del importador al tercero operador. El MP solicitó la instrucción de sumario pero la Jueza entendió que se trató de un error formal en la confección del certificado, que el mismo es insuficiente para invalidar el certificado y finalmente que la mercadería es originaria de México como lo acredita el propio certificado.

En otro caso, también relacionado al ACE 60 la DNA denunció que una de las mercaderías descriptas en el CO no coincidía con la de la factura, por su parte el MP solicitó la clausura por entender que no puede castigarse con la pérdida de una preferencia arancelaria y la imposición de una sanción un error que no sea el correlato inmediato de una maniobra, ardid o procedimiento doloso que apunte a obtener de manera espuria e irregular una ventaja arancelaria o tributaria.

Añadió que la divergencia del certificado se trató de una cuestión de denominación, en tanto es un nombre de fantasía de la mercadería. Y atento a que el instructivo no dice que la descripción en el campo 6 deba ser exacta, sino suficiente para relacionar la mercadería mencionada en el CO con la de la factura, no puede considerarse inválido el CO. Lo que lleva aparejado el razonamiento que al tratarse de mercadería de origen mexicano no se produce la pérdida de renta fiscal.

Una tercera situación y continuando con el ACE 60, se dio en varias operaciones que al completarse el CO en el

campo 7 (criterio para trato preferencial) con las letras D, E o F, luego en el campo 8 (valor de contenido regional) en lugar de colocar las letras VT (valor de transacción) o CN (costo neto) se introdujo la leyenda NO.

En dichos casos el MP solicitó la clausura por entender que el error en el campo 8 indubitablemente es un error formal cometido por el organismo emisor del mismo, la Secretaría Mexicana, la cual a su vez se rectificó mediante nota en la que señaló que fue un error involuntario de su sistema informático, y que en esa nota se indicó que la mercadería cumplió con el valor de contenido regional, lo que en definitiva lleva a la inexistencia de mérito para invalidar el CO.

En un cuarto asunto, en el CO. se consignó en el campo 13 una norma de origen equivocada en el marco del Acuerdo de Complementación Económica N° 2 (Brasil-Uruguay), aquí fue la Magistrada quien entendió que era un error fácilmente subsanable, y expresó que la DNA podría haber solicitado la rectificación al organismo emisor correspondiente. Tales rectificaciones se allegaron al proceso por los denunciados, y a su juicio demostraron sin duda el origen brasilero de la mercadería, lo que le llevó a no poder invalidar el C.O., añadiendo que no se produjo en consecuencia pérdida de renta fiscal.

**“El MP solicitó la clausura por entender que se trató de un error formal producido por la entidad certificante, y que por ello, no puede acusarse a la empresa importadora denunciada, ya que no cometió dolo ni culpa(...)”**

Un quinto tipo de irregularidad, en el marco del ACE 18 –Mercosur– se detectó en un certificado en el que se había consignado un régimen de origen derogado, particularmente se había registrado el octavo protocolo adicional cuando correspondía el cuadragésimo cuarto protocolo dado que era el vigente.

El MP solicitó la clausura por entender que se trató de un error formal producido por la entidad certificante, y que por ello, no puede acusarse a la empresa importadora denunciada, ya que no cometió dolo ni culpa, habiéndose acreditado además el origen brasilero de la mercadería.

Por último, podemos mencionar reiterados casos, en operaciones bajo el ACE 60, donde se detectó que los C.O. se encontraban sin firmar por el exportador (campo 10).

El MP al solicitar la clausura ensayó los siguientes argumentos: 1) Se trató de un error formal que jamás podría invalidar un CO; 2) el CO es un medio de prueba más junto a las facturas de la mercadería y demás documentos que acompañan la importación; 3) se trata de un error involunta-

rio del exportador que omitió firmar el CO; 4) hay que tener en cuenta que el CO es expedido por la autoridad pública mexicana y que para ello cumple con un complejo proceso administrativo de ser emitido, por lo que, cumplido el mismo, lo que le da validez en definitiva, es la firma de dicha autoridad; 5) la voluntad de los Estados Parte es proteger y estimular los productos originarios y que a pesar del error cometido, sigan siéndolo, por lo que no cualquier anomalía debería hacer desechar el C.O., un error de este tipo que no proviene de una maniobra dolosa no puede ser analizado de forma rígida; 6) independientemente del error involuntario cometido en la confección del CO, éste no lleva a descartar el origen y procedencia de la mercadería, en este caso, mexicana.

En definitiva, en el período relevado solo podemos mencionar una condena y se trata del caso de un certificado vencido, presentado a despacho casi dos años después de haber caducado.

A modo de conclusión, se formularán algunas preguntas que pretenden ser disparadores de una reflexión profunda sobre el sistema infraccional aduanero tal cual está diseñado y como funciona en la praxis.

Teniendo en cuenta todo lo expuesto por los excelentes panelistas en el tema origen que precedieron a la presentación del suscrito, en la segunda jornada de Derecho Aduanero realizada en noviembre de 2018, si los acuerdos son claros en cuanto a la no admisión de errores que no sean formales e incluso en el ACE 60 ni siquiera se contemplan los errores formales ¿podemos considerar que todo campo mal completado en un C.O. o que incluso le falte la firma se trata un error formal?

Segundo, si partimos de la base que los tratados no se integran porque no tienen lagunas y que las omisiones nunca pueden ser llenadas si no es por otro tratado, en tanto un tratado solo comprende lo consentido por los Estados parte, y fuera de ello no hay tratado ¿son admisibles las rectificaciones de los CO cuando los acuerdos no las prevén?

Y por último, si aceptamos que una característica de la potestad tributaria, es la irrenunciabilidad, y que en base al principio de legalidad, ni el Poder Ejecutivo ni el Poder Judicial pueden conceder válidamente la remisión de una obligación tributaria ¿podría entenderse que este tipo de clausuras que se mencionaron a lo largo del trabajo, en los hechos se trata de una renuncia o remisión fiscal?





**Dirección Nacional de Aduanas  
Ministerio de Economía y Finanzas**

Rambla 25 de Agosto de 1825 N°199  
(+598) 2915 0007  
[info@aduanas.gub.uy](mailto:info@aduanas.gub.uy)  
[www.aduanas.gub.uy](http://www.aduanas.gub.uy)