

LA ADUANA: CONCEPTO Y FUNCIONES ESENCIALES Y CONTINGENTES*

POR RICARDO XAVIER BASALDÚA

SUMARIO

- I. Antecedentes históricos
- II. Etimología
- III. Concepto y funciones.
 - 3.1. Acepciones del vocablo "aduana".
 - 3.2. Diversas funciones de la Aduana.
 - 3.3. Función esencial.
 - 3.4. La vigilancia de las fronteras.
 - 3.5. Sometimiento de las mercaderías al control de las aduanas.
 - 3.6. La individualización de las mercaderías.
 - 3.7. La clasificación de las mercaderías.
 - 3.8. La valoración de las mercaderías.
 - 3.9. La determinación del origen de las mercaderías.
 - 3.10. Funciones primordiales y contingentes.
 - 3.11. Funciones contingentes.
 - 3.12. La aplicación del arancel y de las prohibiciones a la importación y exportación como funciones contingentes.
 - 3.13. Funciones fiscales y extrafiscales de las aduanas.
 - 3.14. La función principal a la luz de la doctrina moderna.
 - 3.15. La función de aplicar prohibiciones a la importación y a la exportación como función propia de las aduanas.
 - 3.16. La Aduana y la facilitación del comercio. Los regímenes aduaneros económicos.
 - 3.17. La Aduana y la seguridad del comercio.
 - 3.18. Mercadería falsificada o pirata.
 - 3.19. Función de policía del comercio exterior.
- IV. Ubicación de la Aduana en la administración pública
- V. Conclusiones.

*. Trabajo presentado por el autor en el "Tercer Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero", organizado por el Instituto Interamericano de Fronteras y Aduanas y celebrado en Barcelona los días 7 y 8 de junio de 2007.

I.- ANTECEDENTES HISTÓRICOS

La Aduana es una antigua institución, cuyo nacimiento en la Historia aparece vinculado con el ejercicio del control del tráfico externo y de la potestad tributaria respecto de las mercaderías que atraviesan las fronteras de la jurisdicción de que se trate (ciudad estado, reino, imperio).

En un trabajo anterior¹ pudimos comprobar la existencia de aduanas en el Egipto de los faraones, en la antigua Grecia, en la Roma de los reyes, en el imperio bizantino, así como en las pujantes ciudades-estado de Venecia y Génova.

II.- ETIMOLOGÍA

A la palabra "aduanas" se le atribuye un origen persa o árabe. Si bien a nosotros ha llegado a través de la lengua árabe ("*diwán*", "*adayuán*", "*al dyuán*", "*ad-diwána*"), es probable que tenga su origen en la lengua persa. Tanto en una como en la otra, se designaba con ella al lugar en el que se reunían aquellos que llevaban los registros o libros de cuentas relativos a las mercaderías que ingresaban o egresaban y donde se abonaban los tributos correspondientes².

III.- CONCEPTO Y FUNCIONES

De tal modo, la Aduana considerada institucionalmente aparece desde sus orígenes como una oficina donde se efectuaban esos registros y se percibían los tributos que gravaban la entrada y la salida de las mercaderías. Eso explica que bajo el vocablo "aduanas" se haga referencia en la doctrina tanto a los organismos de registro y recaudación como a los propios derechos que debían abonarse allí.

Lo cierto es que las aduanas se manifiestan como los únicos lugares habilitados por la autoridad para cruzar las fronteras del Estado de que se trate y adonde deben dirigirse imperativamente todos los que pretenden atravesarlas conduciendo mercaderías³.

Ubicadas en los puertos y en los caminos de tráfico comercial, constituyen verdaderas "puertas" de entrada y salida de las mercaderías.

La consideración de las aduanas como "puertas" ineludibles para cruzar con mercaderías las fronteras de los Estados tenía en la Antigüedad una muy especial significación, dado el carácter sagrado de los "límites" del ámbito espacial donde estaban asentadas las ciudades⁴. En efecto, la consagración de ellos a los dioses protectores

1. *"Introducción al Derecho Aduanero"*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1988, págs. 19 a 139.

2. Nos hemos ocupado de la etimología de la palabra "aduanas" en la obra citada en la precedente nota, págs. 19 a 23.

3. En Francia, bajo el reinado de Luis XIV, se dictan en febrero de 1687 las Ordenanzas aduaneras, pergeñadas bajo la dirección de Jean-Baptiste Colbert, que constituyen virtualmente el primer código aduanero de ese país. En el título II se regula el procedimiento de entrada y salida de las mercaderías, estableciéndose la obligación de dirigirse con la mercadería que se importa a la oficina aduanera más próxima, sin apartarse de la ruta indicada (art. I). Al respecto, puede verse la obra del autor *Introducción al Derecho Aduanero*, cit., pág. 87. En la generalidad de las legislaciones aduaneras de los distintos países, se mantiene esta obligación elemental para asegurar el adecuado control encomendado a las aduanas (v. gr.: Código Aduanero de Argentina de 1981, art. 116; Estatuto Aduanero de Colombia de 1999, art. 90; Ordenanza de Aduanas de Chile (DFL n° 30 de 2004), art. 9; Ordenanzas de Aduanas de España, art. 307; Código de Aduanas de Francia, art. 75; Texto Único de las Disposiciones Legislativas en materia aduanera de Italia, arts. 11 y 16; Ley Aduanera de México de 1995, art. 10; Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas de Perú (Decreto Supremo n° 129-2004-EF), art. 29; Código Aduanero Comunitario de la Unión Europea, art. 38. En la doctrina, puede verse: Alsina, Mario A., Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Cotter Moine, Juan Patricio, y Vidal Albarracín, Héctor G., *Código Aduanero. Comentarios - Antecedentes - Concordancias*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, t. I, 1984, págs. 432 a 436; Berr, Claude J., y Trémeau, Henri, *Le Droit douanier communautaire et national*, Economica, París, 1997, págs. 156 a 158, nros. 260 a 264; Di Lorenzo, Mario, *Corso di diritto doganale*, Giuffrè, Milán, 1947, pág. 64; Jacquemart, Claude, *La nouvelle douane européenne*, Editions Jupiter, París, 1971, págs. 228 a 232, n° 135; Rohde Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano*, ISEF, México DF, 2002, pág. 56.

4. Fustel de Coulanges nos recuerda la fundación de Roma del siguiente modo: "Al depositar en el hoyo un terrón de su antigua patria, creían encerrar también las almas de sus antepasados. Esas almas, allí reunidas, debían recibir culto perpetuo y velar por sus descendientes. Rómulo elevó en este mismo sitio un altar y encendió fuego. Tal fue el hogar de la ciudad. Alrededor de este hogar debe elevarse la urbe, como la casa se eleva alrededor del hogar doméstico. Rómulo traza un surco que indica el recinto. También en esto los menores detalles están prefijados por el ritual. El fundador ha de servirse de una reja de cobre; el arado ha de ser arastrado por un toro blanco y una vaca blanca. Rómulo, cubierta la cabeza y revestido con el traje sacerdotal, sostiene personalmente la mancera del arado y lo dirige entonando preces. Sus compañeros marchan detrás observando un silencio religioso. A medida que la reja levanta los terrones, se los arroja cuidadosamente al interior del recinto para que ninguna partícula de esta tierra sagrada caiga del lado del extranjero. Ese recinto trazado por la religión es inviolable. Ni el extranjero ni el ciudadano tienen derecho a rebasarlo. Saltar sobre este pequeño surco es un acto de impiedad; la

de la ciudad determinaba que los extranjeros y sus mercaderías sólo podían ingresar a tales ámbitos mediante una autorización formal y por los lugares previstos a ese fin.

La idea de puerta o puerto como lugar de entrada y salida, así como de pago de los tributos, está presente en la propia denominación que se les daba a muchos de esos gravámenes: "*portorium*", "*portus*", "*portoria*"⁵, "portazgo"⁶ y "puertos".

En esa época muchas mercaderías se hallaban excluidas del comercio por razones religiosas, de seguridad o de abastecimiento. Así, en la Antigüedad proliferaron las prohibiciones de exportación, por lo que ya desde sus orígenes las aduanas no se limitaron a percibir tributos.

Por otra parte, es de advertir que el pago de los tributos a la importación y a la exportación no solo significaba allegar recursos para atender necesidades públicas o privadas, sino que, ante todo, ese hecho revestía importancia para la autoridad, pues implicaba un reconocimiento a su derecho de percibirlos, es decir, era reconocer y someterse a la soberanía de un poder constituido (acatar y "rendir tributo"). Y esta era la obligación primera para que el extranjero fuera aceptado⁷.

3.1. Acepciones del vocablo "*aduana*".

Según los antecedentes históricos, la palabra "*aduana*" tiene, entonces, varias acepciones⁸: designa el "lugar" por donde deben pasar las mercaderías, es decir una verdadera puerta de

tradición romana decía que el hermano del fundador había cometido ese sacrilegio y que lo había pagado con la vida. Pero, para que se pueda entrar y salir de la ciudad, se interrumpe el surco en varios sitios: por eso Rómulo levantó y cargó la reja; estos intervalos se llaman *portae*: son las puertas de la ciudad". Más adelante, agrega "Cada ciudad tenía alrededor de su territorio una línea de términos sagrados. Era el horizonte de su religión nacional y de sus dioses. Allende esos límites reinaban otros dioses y se practicaba otro culto" (*La ciudad antigua*, Porrúa, México D.F., 1978, págs. 98, 99, 152 y 153); Ortega y Gasset, José, señala que "Todo entrar en algún sitio, todo salir de algún recinto es un poco dramático; a veces lo es mucho - de aquí las supersticiones y los ritos del umbral y del dintel. Los romanos creían en dioses especiales que presidían a esa condensación de enigmático destino que es el salir y es el entrar. Al dios del salir llamaban *Abeona* y al dios de entrar *Adeona*" (*En torno a Galileo*, Revista de Occidente, Colección El arquero, Madrid, 1959, pág. 3). En la *Enciclopedia Universal Ilustrada Europea Americana*, de Espasa Calpe S.A., se expresa: "*Abeona*: Diosa que en Roma figuraba entre las divinidades subalternas y amparaba a los que emprendían algún viaje. Tenía templo propio. *Adeona*: Mitología romana. Divinidad subalterna que entre los romanos presidía la llegada de los viajeros y otros pormenores de la vida cotidiana".

5. Sobre los "*portorium*", "*portus*" y "*portoria*", puede verse: Algoud, Albert, *Histoire des droits de douane (de leurs origines romaines a 1939) et de la politique commerciale de la France*, S.E.D.E.P., París, 1978, págs. 15 a 39; Antoniadis-Bibicou, Hélène, *Recherches sur les douanes à Byzance*, Armand Colin, París, 1975; Blacker Ayala, Juan, *Historia universal de las aduanas*, Contable Chilena Editores, Santiago de Chile, t. I, 1974, págs. 131, 142 y 149 a 152; Cagnat, René, *Etude historique sur les impôts indirects chez les romains jusqu'aux invasions des barbares, d'après les documents littéraires et épigraphiques*, Imprimerie Nationale, París, 1882; De Laët, Siegfried J., *Portorium: étude sur l'organisation douanière chez les romains, surtout a l'époque du Haut-Empire*, Library of Congress Cataloging in Publication Data, Roman history, reprint edition 1975 by Arno Press Inc., U.S.A.; Humbert, Gustave, *Les douanes et les octrois chez les romains*, Extrait du Recueil de l'Académie de Legislation, Typographie de Bonnal et Gibrac, Toulouse, 1867; Renoue, Jean-Claude, *La douane*, Presses Universitaires de France, Vendôme, 1989, pág. 5; Sáinz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961, t. I, págs. 156 y 157.

6. Sobre el "portazgo", puede verse: García de Valdeavellano, Luis, *Curso de historia de las instituciones españolas*, Alianza Universidad, Madrid, 1984, págs. 274 y 275; Pirenne, Henri, *Historia económica y social de la Edad Media*, Fondo de Cultura Económica, México, 1969, pág. 47; Sánchez, Ildefonso, "Las aduanas: pasado, presente y futuro", capítulo en la obra colectiva *Estudios aduaneros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, págs. 25 a 50. Asimismo, cabe recordar en Las Siete Partidas de Alfonso el Sabio, dentro de la Quinta Partida, el Título VII "*De los mercaderes, de las ferias y de los mercados, en que compran y venden y del diezmo y del portazgo que han de dar por razón de ellas*".

7. Aunque, habida cuenta de las escasas fuentes que nos brinda la Antigüedad al respecto, no caben afirmaciones categóricas o definitivas, nos parece que, en ese entonces, para muchas de las autoridades constituidas, cuando imponían o exigían el pago de un tributo, tenía más importancia el reconocimiento y acatamiento a su poder o potestad por parte del extranjero, que el hecho de obtener recursos de los que traficaban con mercaderías a través de los distintos países. Recuérdese que las fuentes más importantes de recursos eran otras. Así, se debían muchas veces al botín de las guerras de conquista, con la consiguiente toma de prisioneros que eran sometidos a la esclavitud, y al compromiso de los pueblos vencidos de pagar tributos regularmente a los vencedores. No creemos, entonces, que pueda afirmarse, con la generalidad que se advierte, que la finalidad excluyente de los derechos aduaneros fuera en ese tiempo de carácter fiscal, es decir establecida con el sólo objeto de allegar recursos a las arcas de la ciudad o del reino. Por eso, por ejemplo, expresamos nuestras reservas frente a las siguientes afirmaciones de Berr, C. J., y Trémeau, H.: "La percepción de derechos y tributos al tiempo de autorizarse el cruce de una frontera por una mercadería se remonta a la Antigüedad. No tenía entonces y no tuvo durante siglos mas que una justificación fiscal" (ob. cit., pág. 2); y de Renoue, J.-C., "Inicialmente creados con el solo fin de procurar recursos..." (ob. cit., pág. 28).

8. Rohde Ponce, A, quien señala tres acepciones: como lugar autorizado, como recinto fiscal y como autoridad (ob. cit., págs. 93 y 94).

entrada y de salida de las mercaderías; designa el "organismo administrativo" habilitado para intervenir en las operaciones de comercio exterior; designa a la "autoridad" que autoriza o deniega el paso de las mercaderías, es decir su despacho, y que cobra los tributos que gravan la importación y la exportación de las mercaderías. Así, también se nos presenta como una persona jurídica, como una expresión del Fisco, como un sector especializado de la administración pública y, en definitiva, como una manifestación del ejercicio de la soberanía del Estado que tiene lugar en las fronteras del territorio nacional⁹.

En el ámbito internacional, cabe tener presente que en el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales de la Organización Mundial de Aduanas (O.M.A.) se define a la "Aduana" (*Douane - Customs*) del siguiente modo: "Los servicios administrativos responsables de la aplicación de la legislación aduanera y de la percepción de los derechos e impuestos a la importación y a la exportación y que igualmente están encargados de la aplicación de otras leyes y reglamentos vinculados, entre otros, a la importación, al tránsito y a la exportación de mercaderías". En nota a esta definición se acota: "1. Este término designa igualmente a una parte cualquiera de la administración de las aduanas y especialmente, a un servicio o a una oficina. 2. Empleado como complemento, el término 'aduanas' se aplica a los agentes del servicio, a los derechos y a los controles a los que se somete a las mercaderías a su entrada y salida, y a cualquier otra cuestión derivada de la competencia de la aduana (agentes de aduanas, derechos de aduana, oficinas de aduanas, declaración de aduana, etc.)".

También se define en el Glosario a la "Oficina de aduana" (*Bureau de douane - Customs office*) como "La unidad administrativa competente para la realización de las formalidades aduaneras así como los locales y otros emplazamientos

habilitados a este efecto por las autoridades competentes".

Dado que, como se ha visto en la definición respectiva transcrita, las aduanas deben ante todo aplicar la "legislación aduanera", resulta conveniente precisar que en dicho Glosario se la define (*Législation douanière - Customs law*) de la siguiente forma: "Conjunto de disposiciones legislativas y reglamentarias concernientes a la importación y a la exportación de mercaderías cuya aplicación está expresamente encomendada a la aduana y otras normas eventualmente establecidas por ella en virtud de los poderes que le han sido conferidos por la ley. En nota se precisa: La legislación aduanera comprende, en general, disposiciones sobre:

"- la estructura y la organización de las administraciones de aduanas, sus atribuciones, prerrogativas y responsabilidades, así como los derechos y las obligaciones de los usuarios;

"- los diversos regímenes aduaneros, así como las condiciones y formalidades relativas a su aplicación;

"- los elementos relacionados con la aplicación de los derechos e impuestos a la importación y a la exportación;

"- la naturaleza y las consecuencias jurídicas de las infracciones aduaneras;

"- las diversas vías de recurso".

Estas definiciones se encuentran también reproducidas en la Convención para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros, usualmente denominada Convención de Kyoto, (elaborada en 1973 y revisada en 1999), en el Anexo General, Capítulo 2 relativo a las "Definiciones".

3.2. Diversas funciones de la Aduana.

Ahora bien, si la Aduana es la institución encargada de aplicar la legislación atinente a las importaciones y exportaciones, es necesario tener presente lo que implica cumplir cabalmente con el rol asignado.

9. Sobre la Aduana como un organismo de custodia de la soberanía, puede verse: Dattola, Santo, quien expresa: "La Aduana es el primer instrumento de la defensa de los principios y las leyes del Estado, en los confines de la Patria. Trae la fuerza de su vitalidad y la esencia de su delicada función de la soberanía del Estado que representa. Nacida con ella, sigue el camino, marcando en el tiempo, el derecho y la aspiración de un pueblo" (*Istituzioni di diritto e tecnica doganale*, Giuffrè, Milán, 1983, pág. 44); Puaux, Frédéric, quien afirma que "...la percepción de los derechos aduaneros constituyó una de las primeras manifestaciones de la soberanía" (*La douane et les organisations internationales*, Revue française de Finances publiques, n° 3, "La Douane", L.G.D.J., París, 1983, cit., págs. 21 a 39); Rohde Ponce, A., *ob. cit.*, t. I, págs. 55 a 57.

Puede comprobarse que, en las legislaciones que regulan el comercio exterior de los distintos Estados, se contemplan tanto restricciones directas como indirectas a las importaciones y exportaciones.

Entre las restricciones directas a las importaciones y exportaciones, se destacan las prohibiciones, absolutas o relativas.

Entre las restricciones indirectas, sobresalen las tributarias, especialmente las constituidas por los derechos aduaneros, cuyo conjunto conforma el arancel aduanero.

Por consiguiente, las aduanas al aplicar la legislación aduanera deben aplicar restricciones al comercio exterior, fueren estas directas o indirectas.

Ha de advertirse que, a través de la Historia, a las aduanas de los distintos países se les ha ido encomendando, además de la vigilancia de las fronteras y de la aplicación de dichas restricciones, numerosas funciones¹⁰.

Así, la colección de datos para la confección de las estadísticas relativas al comercio exterior¹¹, la aplicación de preferencias arancelarias atendiendo al origen de las mercaderías, la aplicación de las denominadas destinaciones aduaneras suspensivas y de los regímenes aduaneros económicos, la percepción de otros tributos no aduaneros (v. gr. IVA, impuestos internos), la devolución de tributos de conformidad a los

regímenes de drawback, de reintegros y de reembolsos, el mercado de mercadería en la importación, la aplicación de la normativa para impedir la importación de mercadería falsificada o pirata, el control de destino de mercadería importada con exención de tributos en cumplimiento de un destino determinado, etc.

3.3. Función esencial.

Frente a tal cantidad de funciones que le fueron asignadas, a fin de caracterizar con nitidez a la Aduana como institución, resulta necesario precisar cuál es su función esencial.

Se trata, entonces, de distinguir, entre las diferentes funciones que usualmente se le atribuyen, aquella que la define como tal a través de los tiempos.

En este sentido, consideramos que la función esencial, sin cuyo ejercicio las aduanas no son tales, es el control que deben ejercer sobre las mercaderías que se importan o exportan. Se trata del control que se realiza sobre la mercadería considerada como objeto del tráfico internacional.

Resulta pertinente recordar que en el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales de la O.M.A. se define al "control de la aduana" (*contrôle de la douane - customs control*) como "el conjunto de las medidas adoptadas para asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos

10. Sobre las funciones encomendadas a la Aduana, puede verse: Alsina, M. A., Barreira, E. C., Basaldúa, R. X., Cotter Moine, J. P., y Vidal Albarracín, H. G., ob. cit., t. I, págs. 107 a 160; Basaldúa, Ricardo Xavier, *Derecho Aduanero*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, págs. 401 a 409; Berr, C. J., y Trémeau, H., ob. cit., págs. 19 a 52; Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, México DF, 2003, págs. 164 a 180; Cazarré, Alain, L'organisation de la douane, en la Revue française de Finances publiques, n° 3, "La Douane", L.G.D.J., Paris, 1983 págs. 89 a 103; Dattola, S., ob. cit., págs. 44 y 45; Di Lorenzo, M., ob. cit., págs. 98 a 106; Jacquemart, C., ob. cit., págs. 18 a 22, nros. 4 a 6; Loyer, Jacques, La douane et le commerce extérieur, Collection L'Administration Nouvelle, Berger-Levrault, Paris, 1977, págs. 14 a 29; Moliérac, J., Traité de Législation Douanière, Librairie du Recueil Sirey, Paris, 1930, págs. 69 a 71; Prah, Hasso, *Douanes et accises*, Guide Fiscal Permament, Bruselas, 1999, págs. 49 a 57, nros. 1115 a 1330; Renoue, J.-C., ob. cit., págs. 3, 4, 13, 101 y 119; Rohde Ponce, A., ob. cit., t. I, págs. 56, 57, 94, 178 y 210 a 213; Rosier, Raymond, *Manuel pratique de législation douanière*, L.G.D.J., Paris, 1954, pág. 103; Sánchez, I., ob. cit., págs. 25 a 50; Zimic Ecurra, Fernando, *El fin de la Aduana*, en las Memorias del Primer Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero, ISEF, México DF, 2006, págs. 331 a 355

11. Sobre la misión encomendada a las aduanas de coleccionar ciertos datos indicados en las declaraciones de importación y de exportación a los fines de las estadísticas sobre el comercio exterior, puede verse: Alsina, M. A., Basaldúa, R. X., y Cotter Moine, J. P., ob. cit., t. VI, págs. 53 a 71; Bastid, Jean, y Demumieux, Jean-Pierre, Les douanes, Presses Universitaires de France, Vêndome, 1976, págs. 67 y 68; Berr, C. J., y Trémeau, H., ob. cit., págs. 30, 31 y 36, nros. 45 y 56; Courtills, Henri du, quien señala que "En muchos países, aunque no en todos, la administración de las aduanas es responsable del establecimiento de las estadísticas del comercio exterior". Acota que en Francia es así desde el siglo XVIII (*Las estadísticas del comercio exterior*, en Revue française de Finances publiques, n° 3, cit., págs. 127 a 131; Di Lorenzo, M., ob. cit., pág. 102; Gual Villabí, Pedro, *Teoría y Técnica de la Política Aduanera y de los Tratados de Comercio*, Juventud, Barcelona, 1943, t. I, pág. 217 y sgtes.; Loyer, J., quien da cuenta que "Conforme con una tradición que se remonta al siglo XVIII, es la administración de aduanas la que, en Francia, efectúa la colecta de las informaciones relativas al comercio exterior, elabora las estadísticas y asegura su publicación" (ob. cit., pág. 126); Prah, H., ob. cit., pág. 44, n° 1270; Renoue, J.-C., ob. cit., págs. 26 a 28

que la aduana está encargada de aplicar"¹². Asimismo, conviene aclarar que entendemos por "mercadería" todo objeto susceptible de ser importado o exportado¹³.

El ejercicio de ese control sobre el tráfico internacional de mercaderías puede comprobarse observando la actividad que desarrollan continuamente todas las aduanas del mundo, tanto pertenezcan a Estados que, en materia de comercio exterior, puedan calificarse como liberales o proteccionistas.

Es que ese control que los Estados encomiendan a sus aduanas resulta indispensable e irrenunciable. Si bien puede imaginarse Estados en los que alternativamente se renuncie, total o parcialmente, a la aplicación del arancel aduanero o a las prohibiciones económicas para regular su comercio exterior, en cambio, es inconcebible que un Estado deje de controlar lo que entra o sale de su territorio, pues lo que está en juego es el interés público; se trata de cuestiones vitales o de orden público, como la moral y salud públicas, la seguridad nacional, la sanidad animal y vegetal, la defensa nacional, etc. Es decir, están comprometidos un conjunto de valores esenciales que todos los países protegen a través del establecimiento de prohibiciones no económicas

a la importación y a la exportación.

En este sentido, ha de tenerse presente que es un deber fundamental de los gobernantes preservar el bien común de los pueblos que gobiernan, y la entrada y salida irrestricta ("descontrolada") de mercaderías afectaría seriamente el bien común nacional.

Por consiguiente, ningún Estado puede prescindir de ejercer, en forma permanente, el control del tráfico internacional que le atañe y dicho control está atribuido desde antaño a las instituciones denominadas aduanas.

Por tal razón, reiteramos, consideramos que la función esencial de las aduanas es la de ejercer el control sobre las mercaderías que se importan o se exportan, es decir un control que se realiza fundamentalmente en las fronteras nacionales sobre el tráfico internacional de mercaderías¹⁴.

3.4. La vigilancia de las fronteras.

Una manifestación especial de ese control, consiste en la vigilancia de las fronteras a los fines de prevenir el ingreso o egreso irregular o no autorizado de mercaderías, la que constituye una importante y tradicional función de las aduanas¹⁵. De ahí que en la doctrina se ha afirmado

12. En nota se precisa que "Estas medidas pueden tener un carácter general y aplicarse, por ejemplo, a todas las mercaderías que entran en el territorio aduanero, o presentar un carácter especial, en razón, especialmente: a) de una localización geográfica (zona de vigilancia aduanera, etc); b) de la naturaleza de las mercaderías (mercaderías pasibles de derechos elevados, etc.); c) del régimen aduanero aplicado a las mercaderías (tránsito aduanero, etc.)".

13. En definitiva, puede convenirse que los objetos que constituyen mercadería a los fines del Derecho Aduanero son todos aquellos comprendidos en la Nomenclatura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías.

14. En nuestra obra *Introducción al Derecho Aduanero* sostuvimos: "Consideramos entonces función esencial de la Aduana el ejercicio del control sobre las importaciones y las exportaciones, que implica a su vez la aplicación de la legislación que regula la forma en que deben efectuarse esas importaciones de importación y de exportación y que establece los regímenes aduaneros a los cuales deben o pueden someterse a las mercaderías" (*ob. cit.*, págs. 211 y 212). En el mismo sentido, puede verse: Berr, C. J., y Trémeau, H., quienes afirman "El control de las mercaderías sigue siendo el instrumento fundamental de la aplicación del Derecho Aduanero..." (*ob. cit.*, pág. 14, n° 22); Clinquart, Jean, quien señala que "El fenómeno aduanero puede definirse en una perspectiva histórica, como el ejercicio, con fines diversos, de un control referido sobre todo o parte de las relaciones comerciales que una entidad territorial dada mantiene con el exterior" (*Des tonlieux aux montants compensatoires monétaires: l'histoire séculaire de l'administration des douanes*, Revue française de Finances publiques, n° 3, "La Aduana", L.G.D.J., París, 1983, págs. 65 y 66); Rohde Ponce, A., quien sostiene que "...la actividad aduanera tiene una función principal en cuanto controla, custodia y vigila la integridad de la soberanía del territorio nacional y complementaria en tanto es un medio de vigilancia y control del cumplimiento de las regulaciones establecidas por otras ramas del Derecho, tales como las disposiciones fiscales, sanitarias, comerciales, culturales, etc." (*ob. cit.*, t. I, pág. 57); Zimic Escurra, F., quien expresa que "Siendo que en el servicio público aduanero se observa una pluralidad de cometidos, es importante resaltar que, entre éstos, el de controlar el tráfico internacional de mercancías sobresale como el cometido esencial, lo cual se sustenta con la misma argumentación utilizada al referirnos a la función u objeto esencial, en tanto que, el control del tráfico internacional de mercancías es, a la vez, objeto y causa inmediata de la Aduana" (*ob. cit.*, pág. 347).

15. La generalidad de los autores destacan la función de vigilancia de las fronteras encomendadas a las aduanas. Al respecto, entre otros, puede verse: Barducci, Mario, *Elementi di diritto e tecnica doganale*, Pirola Editore, Milán, 1984, pág. 14; Bastid, Jean, y Demumieux, Jean-Pierre, *ob. cit.*, pág. 84; Berr, C. J., y Trémeau, H., quienes afirman que "...bajo el término 'control' se encuentran dos significaciones vecinas bien distintas. La primera evoca la vigilancia de movimientos de mercaderías inspiradas por una voluntad de fraude, ya sea que pretenda eludir los derechos debidos, introducir mercaderías ilícitas o exportar bienes en contravención con las reglamentaciones protectoras del patrimonio nacional. El control se ejerce, entonces, según formas que recuerdan aquellas propias de toda actividad de policía (visita de los medios de transporte, apertura de

que la Aduana ejerce una función de policía del comercio exterior¹⁶. Nótese que un sector de los servicios aduaneros se halla incluso autorizado para portar armas, lo que constituye una singular y sorprendente característica para un servicio calificado de administrativo y que no integra las fuerzas de seguridad¹⁷.

Se advierte, entonces, que el control a cargo de las aduanas debe ejercerse tanto con relación a las mercaderías que se conducen y presentan a las aduanas, es decir las importaciones y exportaciones regulares, como con respecto a las mercaderías que pretenden introducirse o extraerse a través de las fronteras por lugares no habilitados, en forma clandestina, vale decir las importaciones irregulares, que configuran el ilícito aduanero denominado contrabando¹⁸.

No debe sorprendernos, por consiguiente, que dicho ilícito aduanero por antonomasia tutele el puro ejercicio del control que deben ejercer las aduanas sobre el tráfico internacional de mercaderías. De ahí que el contrabando no ha de ser considerado un mero delito económico, pues con la tipificación de este ilícito también se tutela el control sobre objetos cuya introducción afecta la moral y salud públicas, la defensa nacional, etc.

La Aduana, en principio, debe ejercer sus funciones de control en todo el territorio sometido a la soberanía de la Nación, que es el ámbito natural de aplicación de la legislación aduanera nacional. En consecuencia, las fronteras a que aludimos, sobre las cuales ha de ejercer su vigilancia, son tanto las fronteras del territorio nacional como las fronteras del territorio aduanero, es

decir, el ámbito donde rige el arancel aduanero nacional. De tal modo, la Aduana ejerce su control tanto en el ingreso y el egreso de los ámbitos arancelarios como de los no arancelarios (v. gr., zonas francas) del territorio nacional.

3.5. Sometimiento de las mercaderías al control de las aduanas.

A los fines de ejercer el control a su cargo, la Aduana debe entrar en contacto con las mercaderías, es decir, someterlas a su poder. Por consiguiente, si no le son "presentadas" voluntariamente para su verificación y despacho, debe proceder a detenerlas o aprehenderlas.

3.6. La individualización de las mercaderías.

Una vez que las mercaderías se encuentran en su poder, las aduanas deben proceder a su individualización.

La tarea primordial de individualizar la mercadería se lleva a cabo por el servicio aduanero con el auxilio de una Nomenclatura, hoy en día de la Nomenclatura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías.

El Glosario de Términos Aduaneros Internacionales de la O.M.A. define "nomenclatura arancelaria" (*nomenclature tarifaire - tariff nomenclature*) como "*Cualquier sistema de clasificación y de codificación aplicado por una administración nacional o una unión aduanera o económica para designar, a efectos de un arancel aduanero, las mercaderías o grupos de mercaderías asociadas*".

equipajes personales, revisión corporal, etc.) (...) La segunda significación del 'control' se refiere a las operaciones regulares de comercio. Se trata, entonces, para la administración aduanera, de velar por la correcta aplicación de las normas en vigor por los operadores económicos y de percibir los derechos" (ob. cit., pág. 14, n° 23); Gual Villabí, P., ob. cit., t. I, pág. 23; Moliérac, J., ob. cit., pág. 71, n° 57; Renoue, J.-C., ob. cit., págs. 31, 104 y 105; Rosier, R., ob. cit., págs. 103 y 112.

16. Conf.: Clinquart, J., ob. cit., págs. 70, 71 y 87; Renoue, J.-C., ob. cit., pág. 31.

17. Sobre el derecho de portar armas previsto para los agentes del servicio aduanero encargado de la vigilancia, puede verse en la legislación comparada: C.A. de Argentina, art. 35, Ley General de Aduanas de Bélgica, art. 192; Ley Orgánica de Aduanas de Ecuador, art. 148; C.A. de Francia, art. 56; Ley Federal de Aduanas de Suiza, art. 137; Ley Orgánica de Aduanas de Venezuela, art. 152. En la doctrina, puede verse: Alsina, M. A., Barreira, E. C., Basaldúa, R. X., Cotter Moine, J. P., y Vidal Albarracín, H. G., ob. cit., t. I, págs. 175 a 179; Berr, J. C., y Trémeau, H., ob. cit., pág. 51, n° 83; Clinquart, J., ob. cit., pág. 71; Jacquemart, C., ob. cit., pág. 23, n° 7.

18. En este sentido, Gual Villabí, P., expresa que "...la principal función del servicio de las aduanas es mantener eficaz vigilancia en las fronteras terrestres y en las costas, para impedir el contrabando y prevenir a la Administración pública contra el perjuicio que ocasiona el fraude..." (ob. cit., t. I, pág. 23). Asimismo, puede verse: Berr, C. J., y Trémeau, H., ob. cit., pág. 14, n° 23; Moliérac, J., quien luego de señalar que el servicio aduanero francés comprende dos categorías de agentes, los agentes de oficina (servicio sedentario) y los agentes de brigadas (servicio activo), sostiene que "...el servicio de brigadas tiene por misión vigilar la frontera, impedir el contrabando y asegurar el paso por las oficinas de todas las mercaderías importadas o exportadas" (ob. cit., pág. 69 a 71, n° 57); Rohde Ponce, A., ob. cit., t. I, pág. 57.

3.7. *La clasificación de las mercaderías.*

La individualización de la mercadería valiéndose de la Nomenclatura lleva a las aduanas a ejercer una función delicada y precisa denominada "clasificación de la mercadería"¹⁹, es decir la ubicación de la mercadería en el marco de ese instrumento internacional²⁰, que se compone básicamente de Secciones, Capítulos, Partidas y Subpartidas.

Solo una vez clasificada la mercadería, la Aduana está realmente en condiciones de determinar cuál es el tratamiento aduanero o legal que le corresponde. Es decir, saber, por ejemplo, si dicha mercadería está alcanzada por prohibiciones -absolutas o relativas- a la importación o a la exportación y si está gravada con tributos, fueren aduaneros o de otra naturaleza. Nótese que solamente entonces le será posible aplicar cabalmente las disposiciones vigentes en materia de comercio exterior, es decir, las referidas a la entrada y a la salida de las mercaderías.

3.8. *La valoración de las mercaderías.*

Otra función de importancia que ejercen todas las aduanas tiene lugar cuando, una vez individualizada y clasificada la mercadería, las aduanas deben proceder a valorarla.

En efecto, una vez que se conoce desde el punto de vista aduanero de que mercadería se trata, corresponde determinar su valor en aduana. Es de advertir que las aduanas han de valorar a todas las mercaderías, aun a aquéllas sometidas a destinaciones suspensivas, porque deben prever que no sean reexportadas dentro del plazo acorda-

do, cuyo vencimiento acarrea el hecho gravado con los derechos de importación ad valorem. En el supuesto de importaciones definitivas, sujetas a derechos de importación ad valorem, el valor en aduana constituye la respectiva base imponible.

3.9. *La determinación del origen de las mercaderías.*

Las Aduanas deben también determinar el origen de la mercadería y, en su caso, también su procedencia. Esta función cobra mayor importancia con la proliferación de los acuerdos de integración económica.

La determinación del origen de las mercaderías se realiza de conformidad a las pautas fijadas en las denominadas normas o reglas de origen, ya fuere a nivel nacional o internacional, según corresponda.

3.10. *Funciones primordiales y contingentes.*

Cabe precisar aquí que las mencionadas funciones de clasificar y valorar las mercaderías, así como la determinación de su origen, pueden considerarse distintas facetas de la función esencial del control encomendado a las aduanas, pues, en definitiva, son formas para llevar a cabo o hacer efectivo ese control.

Se trata de funciones tradicionales de las aduanas, que también podemos considerar como primordiales.

3.11. *Funciones contingentes.*

Además de la función esencial de control común a todas las aduanas, existen otras funcio-

19. En el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales se define la "clasificación arancelaria de una mercadería" (*Tariff classification of goods - Classement tarifaire d'une marchandise*) como "La determinación de la sub-posición en una nomenclatura arancelaria donde una mercadería determinada debe ser ubicada". Sobre la clasificación de las mercaderías, puede verse: Berr, C. J., y Trémeau, H., *ob. cit.*, págs. 109 a 113; Dattola, S., *ob. cit.*, pág. 177; Renoue, J.-C., *ob. cit.*, págs. 61 a 63; Rohde Ponce, A., *ob. cit.*, t. II, pág. 272 a 279; Parra Ospina, Hugo, *La naturaleza jurídica aduanera de la clasificación de mercancías*, en Memorias del Primer Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero, *cit.*, págs. 187 a 209; Pranteda, Nicolás, *Clasificación de mercancías en el comercio internacional*, Guía Práctica del Exportador e Importador, Buenos Aires, 1997.

20. Nótese que esa clasificación se realiza en base a un instrumento internacional, que precisa las pautas a seguir para dicha tarea. La Nomenclatura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías se integra con *Reglas Generales para la interpretación del sistema*, denominadas usualmente "Reglas interpretativas", que contienen el método que debe utilizarse para clasificar tanto a nivel de partidas como a nivel de subpartidas. Existen, además, elementos auxiliares destinados a asegurar la interpretación uniforme. En primer lugar, las *Notas Explicativas*, recopiladas en tres tomos, brindan la interpretación oficial de la O.M.A. sobre el contenido de cada texto de Partida. En consecuencia, el resultado de esa clasificación efectuada en la esfera nacional debe ser consistente con las reglas internacionales. Se logra asegurar así un verdadero lenguaje internacional con relación a las mercaderías que son objeto del tráfico internacional. Por tal razón, existe la posibilidad de cuestionar la clasificación efectuada a nivel nacional con relación a los primeros seis dígitos ante la O.M.A., que, a través del Comité de la Nomenclatura, tiene la última palabra en la materia, constituyendo una interpretación obligatoria para los Estados Miembros.

nes que le han sido asignadas y que pueden ser calificadas de contingentes. Éstas, a su vez, también podrán ser consideradas como naturales, primordiales, principales o propias de las aduanas, o como secundarias, complementarias o auxiliares de las aduanas.

3.12. La aplicación del arancel y de las prohibiciones a la importación y exportación como funciones contingentes.

Las funciones de percibir los derechos aduaneros y de aplicar las prohibiciones a las importaciones y a las exportaciones, si bien son funciones propias o naturales de las aduanas, se nos revelan como contingentes, pues, aún siendo importantes, no son imprescindibles para que las aduanas existan como tales.

Como lo hemos venido sosteniendo desde hace tiempo²¹, la existencia del Derecho Aduanero como sistema jurídico no depende del establecimiento de un arancel. A nivel teórico, puede concebirse perfectamente un Estado que para regular su comercio exterior prescindiera de la aplicación de tributos que graven las importaciones y las exportaciones. La entrada y la salida de bienes puede regularse de otra manera. En este sentido, cabe advertir que puede impedirse la introducción o la salida de la mercadería mediante el establecimiento de prohibiciones absolutas a la importación y a la exportación de mercadería, o, en su caso, simplemente limitarse o regularse esa entrada o salida por el establecimiento de prohibiciones relativas (creación de monopolios a favor del Estado o de otras personas públicas o

privadas, fijación de cupos y contingentes, exigencia de licencias para la importación y exportación, etc.).

3.13. Funciones fiscales y extrafiscales de las aduanas.

Ya hemos visto que las aduanas, además de percibir tributos, deben aplicar las prohibiciones a las importaciones y a las exportaciones.

Nótese, por otra parte, que la función de aplicar los derechos aduaneros puede realizarse persiguiendo diversas finalidades. Así, puede tratarse de allegar recursos al Tesoro o puede tener por objeto proteger la industria nacional.

Estas diversas finalidades de los tributos llevaron a la doctrina a distinguir entre tributos aduaneros fiscales y extrafiscales. Asimismo, atendiendo tanto a las prohibiciones a la importación y a la exportación como a los derechos aduaneros extrafiscales, la doctrina también diferencia entre las funciones económicas o extra-fiscales y las funciones fiscales de las aduanas²².

3.14. La función principal a la luz de la doctrina moderna.

La Aduana, como se ha visto, debe aplicar todas las restricciones existentes al comercio exterior, se trate de las directas o indirectas, de las arancelarias o no arancelarias.

Al respecto, debe advertirse que en la doctrina moderna es difícil hallar todavía autores que consideren que la función principal de las aduanas sea la aplicación de los derechos aduaneros²³, postura que resulta insostenible frente a la observación

21. *Introducción al Derecho Aduanero*, cit., págs. 206 y 207. Asimismo, puede verse: Sortheix, Juan José A., quien luego de afirmar que "...puede haber relaciones aduaneras sin necesidad de un eventual núcleo tributario" y que "...también podría haber relaciones aduaneras sin el eventual núcleo de restricciones", se pregunta "¿Puede acaso haberlas sin ninguno de estos núcleos? o, lo que es lo mismo, ¿puede existir un Derecho aduanero fundado sólo en el control del tráfico internacional, pues éste sería suficiente para justificarlo? Si es así, habremos hallado la esencia del Derecho aduanero, esencia que fundamentalmente correspondería a una rama especializada del Derecho administrativo" (*La estructura del hecho gravado por los derechos de importación*, revista *Derecho Aduanero*, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1973, t. V-A, pág. 291, nota 7).

22. Sobre la clasificación de las funciones de las aduanas en fiscales y económicas, puede verse: Berr, C. J., y Trémeau, H., quienes afirman que ya nadie cuestiona que la Aduana tiene una doble misión, económica y fiscal (*ob. cit.*, págs. 22 a 32); Carvajal Contreras, M., *ob. cit.*, págs. 6 y 7; Dattola, S., *ob. cit.*, págs. 4 y 13; Di Lorenzo, M., *ob. cit.*, pág. 99; Loyer, J., quien diferencia el rol fiscal del rol proteccionista, pero advierte que "...cada uno de estos roles no constituye sino un aspecto de su tarea más general, que es la de implementar y hacer respetar las disposiciones legislativas y reglamentarias aplicables a la entrada y a la salida del territorio nacional" (*ob. cit.*, págs. 14 a 20); Moliérac, J., *ob. cit.*, págs. 1 a 3, nros. 1 a 3; Prahl, H., *ob. cit.*, pág. 57, nros. 1320 y 1330; Rosier, R., *ob. cit.*, pág. 24.

23. Pabon, Louis, quien sostenía que "El servicio de aduanas tiene por objeto principal el cobro de los impuestos establecidos sobre las mercaderías importadas o exportadas y la vigilancia del movimiento comercial entre Francia y el extranjero" (*Traité-Manuel théorique et pratique du service des douanes*, Librairie de la société du recueil general des lois et des arrêts, L. Larose, París, 1901, pág. 1).

de la actividad desplegada actualmente por las aduanas de los países desarrollados.

3.15. La función de aplicar prohibiciones a la importación y a la exportación como función propia de las aduanas.

Son muchos autores que sostienen hoy en día que el cobro de los tributos aduaneros es una función primordial de las aduanas, pero que, en cambio, consideran que la aplicación de las diversas prohibiciones a la importación y a la exportación, fueren absolutas o relativas, económicas o no económicas, no es una función propia de las aduanas²⁴.

Corresponde entonces detenerse a analizar estas opiniones bastante generalizadas, pues tienen una indudable importancia en el concepto de la Aduana y en la caracterización de las funciones aduaneras.

Desde ya adelantamos nuestra opinión. Entendemos que la función de aplicar prohibiciones a la importación o exportación es tan aduanera como lo es la función de percepción de los derechos aduaneros o arancelarios.

Conviene tener presente en esta cuestión en debate que en el G.A.T.T. al definirse tanto al "territorio aduanero" como a la "unión aduanera" no solo se hace referencia al arancel aduanero sino también a las reglamentaciones comerciales restrictivas (Art. XXIV, párrafos 2 y 8). Ambos elementos regulatorios del comercio internacional caracterizan, entonces, a estos conceptos aduaneros básicos.

En realidad, consideramos que no existe una

razón convincente para darle prioridad a una función sobre la otra. Ambas, como hemos visto, son funciones tradicionales y primordiales de todas las aduanas del mundo.

Sin embargo, se argumenta que cuando se trata de la aplicación de prohibiciones a la importación por razones de salud pública, de sanidad animal o vegetal, seguridad, defensa, etc., la Aduana se limita a aplicar las disposiciones elaboradas por otro sector de la administración o que corresponden a materias que por su competencia le resultan ajenas. Por lo tanto, la Aduana cumpliría en estos casos tan solo una función de colaboración o asistencia.

Razonando de tal forma, parece olvidarse que la Aduana tampoco elabora el arancel que debe aplicar.

La Aduana es fundamentalmente un órgano de aplicación de toda la legislación que regula la entrada y la salida de las mercaderías.

En esta legislación se contemplan tanto restricciones directas como indirectas, prohibiciones y gravámenes a la importación y a la exportación. La selección de esos instrumentos para regular el comercio exterior depende de la voluntad de la autoridad competente, que atenderá a diversas consideraciones.

La Aduana no crea tributos ni establece prohibiciones al comercio exterior.

Por una parte, resulta claro que la Aduana no tiene competencia para crear los derechos aduaneros. Nunca fue así. Esta atribución correspondía a los reyes o a los príncipes. Luego, conformados los Estados modernos, y reconocida la

24. Sobre la consideración de la función de aplicar prohibiciones a la importación y a la exportación tan solo como función auxiliar, secundaria o complementaria, cabe mencionar, a título de ejemplo: Berr, C. J., y Trémeau, H., quienes opinan que "Paralelamente a las actividades fiscales y económicas que constituyen lo esencial de su función, la Aduana ejerce un cierto número de misiones que le han sido progresivamente confiadas en el curso de la Historia en razón de su presencia permanente en la frontera y a la eficacia de sus técnicas de intervención". Con relación a las misiones particulares nuevas, mencionan, a título de ejemplo la protección de la salud pública, la protección del consumidor, la protección de medio ambiente, la protección de la seguridad pública, protección de la propiedad intelectual y protección del patrimonio nacional (*ob. cit.*, págs. 32 y 33); Cazarré, A., que sostiene que las misiones confiadas a los servicios operacionales de la Aduana "...son de tres órdenes: protección de la economía nacional (tratamiento del comercio exterior y control de cambios); alimentación de las finanzas públicas y asistencia a otras administraciones para asegurar las tareas no aduaneras (salud y seguridad públicas, protección del consumidor, del medio ambiente y del patrimonio cultural, reglamentaciones económicas)" (*ob. cit.*, pág. 89); Di Lorenzo, M., quien la considera una actividad complementaria (*ob. cit.*, págs. 101 y 102); Renoue, J.-C., que luego de considerar el rol fiscal de las aduanas, se refiere a "Las otras misiones de la Aduana" y sostiene que "Del hecho de su presencia permanente en las fronteras, los servicios aduaneros se han visto conferir misiones anexas, que ellas ejercen generalmente por cuenta de otras administraciones o servicios y que les confieren una función general de 'policía del comercio exterior'. La gran diversidad de estas misiones torna dificultosa su clasificación", y menciona entre los controles referidos a las mercaderías, la de velar en la aplicación de las diversas reglamentaciones prohibiendo o reglamentando la importación de productos susceptibles de amenazar la salud pública (estupefacientes, sustancias venenosas, medicamentos, productos reconocidos tóxicos...) o la seguridad pública (armas, municiones)..." (*ob. cit.*, pág. 31).

soberanía del pueblo ejercida a través de sus representantes, la atribución de crear tributos se reservó a sus representantes reunidos en el Parlamento o, según la denominada doctrina de la división o separación de poderes, al designado como Poder Legislativo. En doctrina, se expresa esta limitación al establecimiento de impuestos con el principio de la legalidad del tributo o de la reserva legal.

En consecuencia, la Aduana no crea el arancel aduanero sino que se limita a aplicarlo. Tanto si el tributo se establece con fines fiscales o extrafiscales, vale decir, por ejemplo, para obtener recursos o para proteger a la industria nacional, la función aduanera es la misma: percibir el tributo, cuya creación fue propiciada probablemente por un sector de la administración pública (v. gr., la Secretaría de Hacienda o la Secretaría de Industria) y establecido por el Poder Legislativo.

Por otra parte, en materia de prohibiciones a la importación o a la exportación ocurre lo mismo. Nótese que tales prohibiciones afectan un derecho fundamental de las personas, el de la libertad de comerciar, y este derecho se halla consagrado y garantizado por lo general en las constituciones políticas de los distintos Estados. Siendo así, las restricciones directas al comercio internacional solo pueden imponerse mediante ley formal o, en su defecto, debe mediar una delegación legislativa. Una vez establecidas, la Aduana se limita a aplicarlas. Naturalmente que, por ejemplo, una prohibición establecida por razones de sanidad animal o vegetal habrá sido propiciada posiblemente desde la Secretaría de Ganadería o de Agricultura y, si se trata de la seguridad pública, puede haber sido propiciada

por la Secretaría de Defensa.

Sin embargo, ni las finalidades que inspiran el establecimiento de las prohibiciones a la importación o a la exportación ni el poder o el sector administrativo que propició su creación modifican las funciones que deben ejercer las aduanas.

Por eso, nos parece que no resulta congruente afirmar que la aplicación del arancel aduanero es una función aduanera por excelencia y, en cambio, sostener que la aplicación de las prohibiciones a la importación y a la exportación no constituya una función propiamente aduanera.

Ello nos lleva a concluir que ambas son funciones naturales y prioritarias de las aduanas y que, por lo tanto, carece de fundamento la diferenciación o prelación preconizada por un sector de la doctrina.

3.16. La Aduana y la facilitación del comercio. Los regímenes aduaneros económicos.

Hace mucho tiempo que se ha procurado poner a las aduanas al servicio del comercio y de la industria. Así, cabe recordar que ya en el siglo XVIII Adam Smith propuso como medida de facilitación el drawback, régimen aduanero en virtud del cual la Aduana debe restituir, cumplidas ciertas condiciones, los tributos percibidos en oportunidad de la importación, cuando la mercadería en cuestión es reexportada²⁵.

Hoy en día, la doctrina moderna se refiere a los denominados regímenes aduaneros económicos²⁶. Así, la importación temporaria y la exportación temporaria -tanto en el mismo estado como la que permite la transformación de la mercadería: v. gr., para el perfeccionamiento activo o

25. Resulta pertinente recordar al otrora ilustre comisionado de la Aduana de Edimburgo, Adam Smith, que en su famosa obra la *Investigación de la naturaleza y de las causas de la riqueza de las naciones*, publicada en 1776, contempló en uno de sus capítulos (Cap. IV "De los reembolsos de derechos ya pagados") la conveniencia de utilizar el instituto del drawback para facilitar el comercio internacional. Al respecto, puede verse el trabajo del autor *Drawback: naturaleza, características y función*, en la revista *Derecho Aduanero*, Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C., Buenos Aires, 1969, tomo I-A, págs. 212 a 220; publicación reproducida por la revista "Aduanas" de Madrid, España, del mes de septiembre de 1969, n° 188, págs. 67 a 72.

26. Sobre los regímenes aduaneros económicos, puede verse: Álvarez Gómez-Pallete, José M^a., *La aduana en el Mercado Común*, Banco Exterior de España, Madrid, 1985, págs. 95 a 125; Benet, Pierre, *Les régimes économiques*, en *Revue française de Finances publiques*, n° 3, cit., págs. 211 a 224; Berr, C. J., y Trémeau, H., ob. cit., págs. 71, 72, 254 a 266 y 273 a 391, nros. 113, 460 a 487 y 496 a 735; Galera Rodrigo, Susana, *Derecho Aduanero español y comunitario*, Civitas, Madrid, 1995, págs. 359 a 415; Giffoni, Massimo, *Éléments de droit douanier communautaire*, Comisión des Communautés Européennes, Bruselas, 1991, págs. 123 y 124; Loyer, J., ob. cit., págs. 94 a 125; Nassiet, Jean-Raymond, *La réglementation douanière européenne*, págs. 151 a 203, nros. 115 a 181; Prah, H., ob. cit., págs. 283 y 284, nros. 3280 a 3310; Renoue, J.-C., ob. cit., págs. 80 a 96. Nos hemos ocupado de los regímenes aduaneros económicos en nuestra obra *Derecho Aduanero*, cit., págs. 204 a 210.

pasivo-, el tránsito de importación o de exportación y el depósito de almacenamiento, regímenes con los cuales se facilitan las distintas actividades económicas, incluidas las relativas a los transportes internacionales.

Por otra parte, ya en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y el Comercio (G.A.T.T.), suscripto en 1947, se pretende evitar que la actividad de las aduanas entorpezca injustificadamente el comercio. Así, en su Artículo VIII se reconoce la necesidad de "reducir al mínimo los efectos y la complejidad de las formalidades de importación y exportación y reducir y simplificar los requisitos relativos a los documentos exigidos para la importación y la exportación".

Ello implica abordar la función de las aduanas desde una nueva perspectiva, la de la facilitación del comercio internacional.

Actualmente, en la esfera de la Organización Mundial del Comercio (O.M.C.) se estudian una serie de medidas con el objeto satisfacer esa finalidad. Así, uno de los denominados "temas de Singapur" -por haberse considerado en la Conferencia Ministerial celebrada del 9 al 13 de diciembre de 1996 en Singapur-, es el relativo a la "Facilitación del comercio". En el marco del Programa de Doha para el Desarrollo, correspondiente a la novena ronda de negociaciones comerciales multilaterales, se creó el Grupo de Negociación de Facilitación del Comercio, que celebró su primera reunión el 15 de noviembre de 2004, elaborándose un plan de trabajo y un calendario de reuniones.

En el ámbito de la Organización Mundial de Aduanas (O.M.A.), en las 107/108 sesiones del Consejo de Cooperación Aduanera, celebradas en Bruselas del 29 de junio al 1º de julio de 2006, el Consejo instó a las administraciones aduaneras de los países Miembros a involucrarse más en las negociaciones de la O.M.C. sobre facilitación de los intercambios. Se encomendó, asimismo, a la Secretaría de la O.M.A. que comparara los textos

legales de la O.M.C. con las disposiciones pertinentes de la Convención de Kyoto, y que informara a los Miembros el resultado de ese análisis y sus eventuales implicancias.

3.17. La Aduana y la seguridad del comercio.

Habida cuenta de la nueva realidad internacional instaurada a partir del atentado perpetrado el 11 de septiembre de 2001 en los EE.UU., las administraciones aduaneras deben encarar un rol crucial en materia de la seguridad del tráfico internacional de mercaderías.

En consecuencia, las aduanas se encuentran obligadas a conciliar la seguridad con la facilitación del comercio. Para ello han de utilizar técnicas modernas, como el análisis de riesgos²⁷ y medios de detección idóneos.

Se trata de brindar seguridad a la denominada cadena logística, que abarca desde el productor al consumidor (abastecimiento internacional).

Para ello es necesario que las distintas aduanas del mundo trabajen en la forma más coordinada posible y colaboren estrechamente entre sí.

En efecto, con el fin de vigilar la cadena logística desde su inicio hasta su conclusión, resulta necesario que las aduanas integren una red de servicios aduaneros que colaboren en el plano operacional en tiempo real. En materia de control, se impone un trato diferente para los importadores y los exportadores habituales que hubieran obtenido una certificación derivada de su conducta fiable ante la Aduana y de la evaluación de los riesgos en juego. Asimismo, se requerirá cada vez más el intercambio de informaciones entre la Aduana de partida y la de destino de las mercaderías objeto del comercio internacional.

En el ámbito de la O.M.A., en su reunión de junio del 2006, el Consejo adoptó un marco normativo para brindar seguridad y facilitar el comercio mundial (Directriz SAFE). Se trata de un conjunto de normas o directrices internacionales mínimas y uniformes necesarias para refor-

27. De la Ossa Martínez, Antonio, señala: "Considerando como riesgo la probabilidad de que ocurra un evento, con ciertas consecuencias, la gestión de riesgos es el sistema administrativo eficiente que permite reducir y controlar un acontecimiento irregular. Los objetivos del sistema de análisis de riesgo son los de mejorar la selectividad de las mercancías y contribuyentes objeto de control, mejorar los resultados de las intervenciones aduaneras, asegurar que la Aduana pueda manejar el riesgo en forma sistemática y coordinada, utilizar de forma eficiente los recursos públicos, resguardar los intereses del Estado y crear un entorno donde todos asuman responsabilidad por administrar el riesgo" (*La experiencia española en la integración europea*, en Memorias del Primer Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero, cit., pág. 79).

zar la aplicación, la facilitación y la seguridad de la cadena logística.

En las mencionadas sesiones del año 2006, se consideró el informe de la quinta reunión del Grupo Estratégico de Alto Nivel que tuvo lugar en Shanghai, China, en abril de 2006, sobre la seguridad y la facilitación del comercio²⁸. El Consejo adoptó la resolución para la aplicación de la Directriz para brindar seguridad y facilitar el comercio mundial (SC 0074F1a, Anexo IV). Se destaca en esta normativa que la Aduana del país de importación y la del de exportación, así como el sector privado, ejercen una responsabilidad mutua en materia de seguridad de la cadena logística. Se pone énfasis en la importancia de reforzar las capacidades de los agentes aduaneros. Se reconoce el rol esencial de la O.M.A. en la aplicación de la Directriz SAFE y de la modernización aduanera.

En esa Directriz, se contempla la normativa relativa a los Operadores económicos autorizados -"agrées"- (doc. SP 018). Se los define como "...una parte interviniente en el movimiento internacional de mercaderías a cualquier título, que ha sido reconocido por o en nombre de una administración nacional de aduanas como que respetan las normas de la O.M.A. o las normas equivalentes en materia de seguridad de la cadena logística. Los operadores económicos reconocidos pueden, en especial, ser fabricantes, importadores, exportadores, despachantes o agentes en aduana, transportistas, agentes de consolidación, intermediarios, concesionarios de puertos, aeropuertos o de terminales, operadores de transporte

integrados, concesionarios de depósitos o distribuidores" (doc. SC00774F1a, Anexo V). La fiabilidad trae aparejada, entonces, un trato aduanero diferenciado²⁹

3.18. Control de importación o exportación de mercadería falsificada o pirata.

Las aduanas tienen también por misión controlar y evitar el ingreso o el egreso de mercadería falsificada o pirata. Se trata fundamentalmente de problemas relativos a las marcas y a los derechos de autor.

En el ámbito de la O.M.C., el Acuerdo sobre los aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio prevé en su artículo 51, titulado Suspensión del despacho de aduana por las autoridades aduaneras, que: "*Los Miembros, de conformidad con las disposiciones que siguen, adoptarán procedimientos para que el titular de un derecho, que tenga motivos válidos para sospechar que se prepara la importación de mercancías de marca de fábrica o de comercio falsificadas o mercancías pirata³⁰ que lesionan el derecho de autor, pueda presentar a las autoridades competentes, administrativas o judiciales, una demanda por escrito con objeto de que las autoridades de aduanas suspendan el despacho de esas mercancías para libre circulación. Los Miembros podrán autorizar para que se haga dicha demanda también respecto de mercancías que supongan otras infracciones de los derechos de propiedad intelectual, siempre que se cumplan las prescripciones de la presente sección. Los Miembros podrán*

28. El Grupo Estratégico de Altos Estudios volvió a sesionar los días 19 y 20 de octubre de 2006, produciendo un nuevo informe sobre la sexta reunión (Doc. LG 0018F1a, anexo al Doc. SP0 222F1a de la Comisión de Política General).

29. De la Ossa Martínez, A., da cuenta que "La reforma del Código Aduanero Comunitario para la introducción de un capítulo de seguridad (*security amendment*) crea la figura del Operador Económico Autorizado, de manera que la legislación comunitaria prevé que las autoridades aduaneras podrán conceder a operadores fiables establecidos en la Unión Europea el estatus de OEA". Precisa que "Un OEA tendrá dos tipos de ventajas, en función de los requisitos que cumpla: 1. Simplificaciones previstas en las disposiciones aduaneras, como por ejemplo, expedidor autorizado, domiciliación o dispensa de garantía. 2. Facilidades en relación a los controles aduaneros asociados a medidas de seguridad y protección, por ejemplo menor índice de riesgo atribuido a un OEA con relación a un importador normal o reconocimiento mutuo del estatus basado en acuerdos de cooperación aduanera internacional" (*ob. cit.*, págs. 80 y 81).

30. En la nota 2 al artículo 51 se precisa que: "*a) se entenderá por 'mercancías de marca de fábrica o de comercio falsificadas' cualesquiera mercancías, incluido su embalaje, que lleven apuesta sin autorización una marca de fábrica o de comercio idéntica a la marca válidamente registrada para tales mercancías, o que no pueda distinguirse en sus aspectos esenciales de esa marca, y que de ese modo lesione los derechos que al titular de la marca de que se trate otorga la legislación del país de importación; b) se entenderá por 'mercancías pirata que lesionan el derecho de autor' cualesquiera copias hechas sin el consentimiento del titular del derecho o de una persona debidamente autorizada por él en el país de producción y que se realicen directa o indirectamente a partir de un artículo cuando la realización de esa copia habría constituido infracción del derecho de autor o de un derecho conexo en virtud de la legislación del país de importación".*

establecer también procedimientos análogos para que las autoridades de aduanas suspendan el despacho de esas mercancías destinadas a la exportación desde su territorio"³¹.

Debe señalarse que también en la Directriz para brindar seguridad y facilitar el comercio mundial, aprobada en la O.M.A., se contempla la lucha contra la falsificación o piratería en materia de derechos de la propiedad intelectual.

3.19. Función de policía del comercio exterior.

Resulta, entonces, que, al controlar el tráfico internacional de mercaderías, las Aduanas deben velar hoy en día por diferentes asuntos acuciantes: tráfico de elementos utilizados por el terrorismo³², tráfico de drogas³³, tráfico de especies de la fauna en riesgo de extinción³⁴, tráfico ilícito de objetos pertenecientes al patrimonio artístico y cultural, tráfico de mercadería pirata o con marcas falsificadas, tráfico de productos que puedan afectar el medio ambiente, etc.

Por consiguiente, al considerar las legítimas

inquietudes para facilitar el comercio, no debe perderse de vista que todas las aduanas tienen encomendada una función de policía del comercio exterior y que, dada su ubicación en las fronteras del Estado, son las instituciones llamadas a preservar el bien común que pudiera resultar afectado con la introducción o extracción de ciertas mercaderías. En consecuencia, corresponde mantener un razonable equilibrio entre las necesidades de control del Estado y las conveniencias del comercio internacional. Es obvio que el Estado no puede renunciar a esa función, pues como hemos visto, está en juego un interés superior, el bien común de la Nación.

IV.- UBICACIÓN DE LA ADUANA EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

La Aduana se nos presenta como un sector de la administración pública, situada en general en la primera línea que constituye la frontera del

31. Sobre los controles aduaneros previstos en el Acuerdo A.D.P.I.C., puede verse: Barreira, Enrique C., *Reformas al Código Aduanero introducidas por la ley 25.986*, Jurisprudencia Argentina, Fascículo 7, Buenos Aires, 18-V-2005, págs. 30 a 32; Carreau, Dominique, y Juillard, Patrick, *Droit International Économique*, Dalloz, 2ª ed., París, 2005, págs. 326 y 327, nros. 944 a 946; Correa, Carlos, Acuerdo TRIPs, 2da. ed., Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998, págs. 202 a 205; Flory, Thiébaud, *L' Organisation Mondiale du Commerce. Droit institutionnel et sustancial*, Établissements Émile Bruylant, Bruxelles, 1999, págs. 187 y 188, n° 466; Lipszyc, Delia, *Nuevos temas de derecho de autor y derechos conexos*, UNESCO/CERLALC/Zavalia, Buenos Aires, 2004, pág. 62; Lowenfeld, Andreas F., *International economic law*, Oxford University Press, Oxford, Nueva York, 2003, pág. 105; Luff, David, *Le droit de l' Organisation Mondiale du Commerce. Analyse critique*, Université Libre de Bruxelles, Collection de la Faculté de Droit, Bruylant, Bruselas, y L.G.D.J., París, 2004, págs. 722 a 724; Messerlin, Patrick, *La nouvelle organisation mondiale du commerce*, IFRI, Dunod, París, 1995, pág. 267; Monzó, Carlos Luis, *Las marcas y su protección en el comercio internacional*, Guía Práctica de Comercio Exterior, Buenos Aires, septiembre 2006, n° 63, págs. 5 a 11; Núñez, Javier Fernando, *Marcas y medidas en frontera en el Acuerdo TRIPs*, Revista de Estudios Aduaneros, I.A.E.A., 1er. y 2º semestre 2000 y 1er. semestre 2001, Buenos Aires, n° 14, págs. 55 a 70; Pace, Virgile, *L' organisation mondiale du commerce et le renforcement de la réglementation juridique des échanges commerciaux internationaux*, L'Harmattan, París, 2000, pág. 65; Taxil, Béangère, *L' OMC et les pays en développement*, Montchrestien, París, 1998, pág. 91; Zuccherino, Daniel R., y Mitelman, Carlos O., *Marcas y Patentes en el GATT*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997, págs. 59 y 60.

32. En el Preámbulo de la Convención internacional de asistencia mutua administrativa en materia aduanera, aprobada en Bruselas el 27 de junio de 2003, se tiene en cuenta "la amenaza que representan el crimen internacional organizado y los grupos terroristas dotados de recursos importantes y de la necesidad de combatirlos eficazmente" y se reconocen "las preocupaciones crecientes en materia de seguridad y de la facilitación de la cadena logística internacional así como la Resolución del Consejo de Cooperación Aduanera de junio de 2002 a este fin". También se reconoce que es necesario "establecer un equilibrio entre la facilitación y el control para asegurar la libre circulación del comercio lícito y satisfacer las necesidades de los gobiernos para la protección de la sociedad y de sus recursos".

33. En las 101/102 sesiones del Consejo, celebradas en Bruselas, del 26 al 28 de junio de 2003, se aprobó la "Declaración del Consejo de Cooperación Aduanera concerniente al tráfico ilícito de drogas", de fecha 26 de junio de 2003, en la cual se reconoce "...que las administraciones aduaneras son responsables del control de los movimientos en las fronteras de las mercaderías, de los medios de transporte y de las personas y que les compete proteger su espacio nacional y preservar la seguridad de su población", se destaca "...la necesidad de instaurar una cooperación entre las administraciones aduaneras contra ese tráfico ilícito a escala internacional y regional, velando al mismo tiempo por el buen funcionamiento de la economía lícita y por la protección de los intereses económicos legítimos", y se declara renovar su compromiso a participar activamente en la lucha contra el tráfico ilícito internacional de drogas.

34. Con relación a la protección de los animales y vegetales, cabe recordar la Convención sobre el comercio internacional de especies amenazadas de fauna y flora silvestres (CITES), firmada en Washington el 3 de marzo de 1973, vigente desde el 1º de julio de 1975 y que cuenta con 169 partes contratantes. Esta Convención contempla el establecimiento de prohibiciones de exportación

Estado con los demás países, para custodiar dichas fronteras, controlar todos los objetos que se introducen o extraen de su territorio y aplicar la legislación relativa al comercio exterior.

Habida cuenta del conjunto de funciones asignadas a las aduanas que hemos visto, resulta manifiestamente incorrecto considerarlas como meros organismos recaudatorios.

Sin embargo, en la legislación comparada se advierte que en algunos países se incluye a la Aduana dentro del sector u organismo de la administración pública que tiene por objeto recaudar los tributos establecidos.

De tal forma, se la equipara de hecho con un mero organismo de recaudación.

Esta solución nos parece inadecuada.

Ha de advertirse que las materias impositiva y aduanera presentan diferencias notorias, que han llevado en casi todos los países del mundo a la existencia de legislaciones diferenciadas así de como instituciones separadas para su aplicación.

En primer lugar, debe señalarse que el Derecho Aduanero no puede subsumirse dentro del Derecho Tributario. Es más, los aspectos tri-

butarios aduaneros en el mundo moderno tienen cada vez menos relevancia frente a las denominadas "restricciones no arancelarias", que también son aplicadas por las aduanas (prohibiciones de importar y exportar, absolutas y relativas, como los cupos, contingentes, derechos antidumping, derechos compensatorios, salvaguardias, licencias de importación, certificados de origen, obstáculos técnicos al comercio, etc). Por otra parte, las importaciones y exportaciones efectuadas bajo las destinaciones aduaneras suspensivas no se hallan gravadas por los tributos aduaneros. Se trata en muchos casos de los ya mencionados regímenes aduaneros económicos.

En segundo lugar, el denominado Derecho Tributario aduanero presenta peculiaridades que lo diferencian claramente del Derecho Tributario interno. Así se advierte que los principios preconizados por la doctrina con relación a este último no pueden aplicarse íntegramente al Derecho Tributario aduanero. Basta recordar aquí la inaplicabilidad de los principios de no confiscatoriedad³⁵, de proporcionalidad³⁶, así como el de capacidad económica o contributiva³⁷. Por otra parte,

35. Con relación a la inaplicabilidad del principio de no confiscatoriedad, puede verse: Alsina, M. A., Basaldúa, R. X., y Cotter Moine, J. P., ob. cit., tomo IV, 1985, pág. 372; Barreira, Enrique A., *La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación*, Revista de Estudios Aduaneros, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (I.A.E.A.), n° 12, Buenos Aires, 1998, pág. 94 y nota 24; Basaldúa, R. X., *Derecho Aduanero*, cit., págs. 236 y 237, y *Gravámenes al comercio exterior*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Memorias de las XXX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 2006, t. I, págs. 81 a 85; Bidart Campos, Germán J., *Derecho Constitucional*, Ediar, Buenos Aires, 1968, tomo II, pág. 384; y *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, EDIAR, Buenos Aires, 2001, tomo I-B, Cap. XX "La tributación y el poder tributario", pág. 438; Fernández Lalanne, Pedro, quien expresa que "...como es de la competencia del Congreso reglar el comercio marítimo y terrestre con las naciones extranjeras, le está permitido prohibir la introducción de determinadas mercaderías o exigir, en otros casos, el pago de gravámenes elevados, o cuyos montos son prohibitivos en las operaciones de importación. Es obvio que no podrán argüirse de confiscatorias las leyes que establezcan impuestos que alcancen una o varias veces el valor de las mercaderías, si éstas se presentan a despacho cuando la disposición legal, que se objeta, estaba ya en vigencia" (*Derecho Aduanero*, Depalma, Buenos Aires, 1966, tomo I, pág. 309); García Etchegoyen, Marcos F., *El principio de capacidad contributiva*, Abaco, Buenos Aires, 2004, págs. 222 y 223; Giuliani Fonrouge, Carlos M., quien sostiene que "Tampoco cabe alegar la confiscatoriedad (...) cuando se trata de tributos que gravan la importación de mercaderías" (*Derecho Financiero*, 9ª ed. actualizada por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey, La Ley, Buenos Aires, 2004, tomo I, n° 184, pág. 300).

36. Con relación a la inaplicabilidad del principio de proporcionalidad, puede verse: Luqui, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Depalma, 1989, págs. 105 y 106, y *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1993, págs. 53 y 54, n° 22. El autor de esta ponencia también se pronunció por la inaplicabilidad en su obra *Derecho Aduanero*, cit., pág. 234, y, asimismo, en *Gravámenes al comercio exterior*, cit., págs. 70 a 75.

37. Con relación a la inaplicabilidad del principio de capacidad económica o contributiva con relación a los derechos aduaneros, Alsina, M. A., Basaldúa, R. X., y Cotter Moine, J. P., expresan: "El principio de la capacidad contributiva como principio al cual debe sujetarse el establecimiento de los impuestos, es decir el ejercicio de la potestad tributaria, no sólo es rechazado como principio tributario por parte de la doctrina (con cita de Giuliani) sino que con relación a los impuestos aduaneros pierde significación, ya que, como es sabido, tales tributos no se limitan a una función de recaudación sino que, principalmente, tienen por objeto fines extrafiscales, que permiten hablar de una función político-económica, de un rol de protección de la industria nacional, etc. En consecuencia, el *quantum* de los tributos aduaneros que gravan la importación o la exportación de las mercaderías no precisa guardar relación con la capacidad contributiva o económica de los contribuyentes (v.gr. importadores y exportadores)" (ob. cit., tomo VI, pág. 119). Al respecto, puede verse: Basaldúa, R. X., *Derecho Aduanero*, cit., pág. 238, y *Gravámenes al comercio exterior*, cit., págs. 75 a 81; Lejeune Valcárcel, Ernesto, "El principio de igualdad", Capítulo VII del *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por A. Amatucci, Temis, Bogotá, 2001, tomo I, págs. 223 y 225; García Etchegoyen, M. F., *El principio de capacidad contributiva*, cit., pág. 145; González, Eusebio, Prólogo a la obra de

el derecho tributario aduanero está regido en muchas legislaciones correspondientes en Estados federales por un principio específico para los derechos aduaneros, el de uniformidad³⁸.

Asimismo, la aplicación de los derechos aduaneros implica cuestiones singulares que no se consideran en la tributación interna. En efecto, como hemos visto, con carácter previo a la aplicación de los tributos debe individualizarse la mercadería en la Nomenclatura Arancelaria, lo que determina la necesidad de la "clasificación de la mercadería". Esta tarea -como se ha destacado- constituye una función propia de la Aduana, que se traduce en una decisión clasificatoria. En consecuencia, los funcionarios aduaneros deben poseer conocimientos específicos relativos a la clasificación de las mercaderías en la Nomenclatura del Sistema Armonizado, la que debe efectuarse de conformidad al *Convenio internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías* de la Organización Mundial de Aduanas (Bruselas 14-6-83 y Protocolo de Enmienda de 1986, vigente desde 1988), que impone tomar en cuenta las *Reglas Generales para la Interpretación del Sistema* así como las *Notas Explicativas*.

Una vez clasificada la mercadería de conformidad a la normativa aplicable, es necesario proceder a la determinación de su base imponible. Tratándose de la aplicación de derechos aduaneros *ad valorem*, que constituyen la gran mayoría,

deben aplicarse los derechos de importación sobre el denominado "valor en aduana", que surge de la aplicación de sistema de valoración establecido por el Acuerdo para la Aplicación del *Artículo VII del G.A.T.T. de 1994*, aprobado mediante el Acta Final de la Ronda Uruguay. Se trata de un sistema complejo que aplica la Aduana y que permite determinar la base imponible de los derechos aduaneros.

La determinación de los derechos aplicables debe efectuarse recurriendo a las normas específicas que regulan el momento imponible de los derechos aduaneros, atendiendo a diversas circunstancias de índole aduanera (v.gr.: registro de la declaración aduanera) y que distinguen entre las importaciones regulares e irregulares (ilícitos aduaneros) de la mercadería³⁹.

La necesidad de atender y aplicar los regímenes preferenciales existentes en materia arancelaria, que surgen los compromisos contraídos por los distintos países en los acuerdos de integración⁴⁰, presenta el problema de la determinación del origen de la mercadería, a cuyo fin se han dictado normas en el orden internacional (*Acuerdo sobre normas de origen*, aprobado en la Ronda Uruguay, y *Convención de Kyoto*, Anexos D.1, D.2 y D.3, hoy en versión revisada en 1999) y nacional⁴¹.

En todas las Aduanas del mundo existen departamentos o sectores especializados en las cuestiones relativas a la "clasificación", la "valoración" y la determinación del "origen" de

García Etchegoyen, M. F., cit., pág. 13; Plazas Vega, Mauricio Alfredo, "Estudio preliminar. La definición de tributo", en *Historia del Derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia*, de Amatucci, Andrea, y D'Amati, Nicola, Temis, 2004, pág. 33; Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Depalma - Temis - Marcial Pons, Buenos Aires, Bogotá, Madrid, 1996, pág. 131.

38. El principio de uniformidad fue consagrado por la Constitución de los EE.UU. y también lo hallamos en el art. 75, inc. 1º, de la Constitución Nacional de Argentina. Sobre el principio de uniformidad de los derechos aduaneros, puede verse: Alais, Horacio, "Los impuestos aduaneros argentinos", Cap. VI de *Impuestos sobre el comercio internacional*, coordinada por Victor Uckmar, A. C. Altamirano y H. Taveira Tôrres, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2003, págs. 218 a 220; Alsina, M. A., Basaldúa, R. X., y Cotter Moine, J. P., ob. cit., tomo IV, pág. 372, nota 16; Basaldúa, R. X., *Derecho Aduanero*, cit., págs. 239 a 243, y Gravámenes al comercio exterior, cit., págs. 86 a 89; Casás, José O., "Cómo se han manifestado los principios comunes del Derecho Constitucional Tributario en la República Argentina", págs. 133 a 213, de la obra de Victor Uckmar *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Temis, Bogotá, 2002, págs.170 a 172; De Juano, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Ediciones Molachino, Rosario, 1969 tomo I, pág. 365; González, Joaquín V., *Manual de la Constitución Argentina*, Estrada, Buenos Aires, 1983, págs. 407, n° 402, y 432 n° 428; Luqui, Juan Carlos, *Derecho constitucional tributario*, cit., págs. 70 a 77; Sagües, Néstor P., *Tarifas aduaneras uniformes y diferenciales en el derecho constitucional argentino*, Buenos Aires, revista La Ley, 1984-C-803 a 809; Santa Cruz, Jorge Andrés, , Buenos Aires, revista La Ley, 1991-C-785 a 794.

39. Por ejemplo, en el Código Aduanero argentino, los arts. 637 y 638.

40. Así, en el ámbito de la A.L.A.D.I. (*Tratado de Montevideo de 1980*), de la Comunidad Andina de Naciones (*Acuerdo de Cartagena de 1969*, modificado posteriormente), del MERCOSUR (*Tratado de Asunción de 1991*) y del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (suscripto el 17 de diciembre de 1992).

41. Por ejemplo, Código Aduanero argentino, art. 14 y ley 19.640.

las mercaderías. Asimismo, tanto en el plano nacional como en el internacional (recuérdense los convenios internacionales específicos que las rigen en los ámbitos de la O.M.A. y de la O.M.C.), se han considerado en forma separada todas estas cuestiones, en razón de su complejidad, de los problemas específicos que plantean y de los conocimientos que demanda su interpretación y aplicación.

Si además de lo señalado con relación al aspecto relativo al Derecho Aduanero tributario, tenemos presente que, por lo general, en las legislaciones aduaneras la mayoría de las normas que las integran no regulan materias tributarias⁴², sino que contemplan aspectos como los que hacen a la regulación de las destinaciones aduaneras de importación (v. gr., importación para consumo, importación temporaria, tránsito de importación y depósito de almacenamiento) y de exportación, a la aplicación de las prohibiciones de naturaleza económica y no económica a las importaciones y exportaciones (denominadas "restricciones no arancelarias"), a la tipificación de los ilícitos aduaneros -que está estrechamente vinculada con los regímenes y operaciones aduaneros-, la regulación de regímenes especiales (v.gr., los relativos a los medios de transporte, los contenedores, el equipaje, las franquicias diplomáticas, el tráfico fronterizo, la reimportación, las muestras, etc.), se advierte que el Derecho Aduanero se integra con muchas normas, la mayoría de las cuales no tiene naturaleza tributaria, y su aplicación requiere conocimientos especiales relativos a la regulación del comercio exterior para su cabal interpretación y aplicación.

Debe recordarse que los denominados "regímenes económicos aduaneros" no implican el pago de tributos por tratarse de destinaciones aduaneras suspensivas.

La expansión del derecho internacional es notoria en el Derecho Aduanero, en razón de la creación de la Organización Mundial del

Comercio y de la manifiesta ampliación de la competencia que surgía del G.A.T.T. de 1947. Así, el Derecho Aduanero de cada país ya se halla regido por disciplinas de origen internacional en ciertos sectores (v. gr., valoración, origen, dumping, subsidios, salvaguardias)⁴³. Otros sectores son competencia en cierto nivel de la Organización Mundial de Aduanas (nomenclatura y clasificación). La potestad tributaria aduanera de los Estados Miembros de la O.M.C. se halla limitada por los compromisos emergentes de las rondas comerciales multilaterales y que se traducen en la consolidación de los aranceles aduaneros en las alícuotas acordadas. Además, cabe recordar que el G.A.T.T. de 1994 dispone en su Artículo X que cada Miembro de la O.M.C. debe aplicar de manera uniforme, imparcial y razonable las leyes, reglamentos y disposiciones administrativas que se refieran a la clasificación o al aforo aduanero y a las tarifas de derechos de aduanas, restricciones o prohibiciones de importación o exportación, a cuyo fin el párrafo 3.b. prevé que han de mantenerse o instituirse, tan pronto como sea posible, tribunales o procedimientos judiciales o administrativos, los que deben ser independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas.

Todo lo expuesto permite advertir:

1º) que la asimilación del Derecho Aduanero a un sector del Derecho Tributario no resiste el más mínimo análisis;

2º) que la materia aduanera reviste una complejidad y una amplitud que exigen una notoria especialización. Tal especialización tiene que reflejarse en el organismo específico que es la Aduana, el cual no debe encontrarse subordinado al organismo de recaudación de tributos internos o confundido con el mismo.

Las consideraciones precedentes justifican plenamente la diferenciación de las competencias

42. Así, en el Código Aduanero de la Argentina la mayoría de los 1091 artículos que integran no se ocupan de temas propiamente tributarios. Lo mismo ocurre, entre otras muchas, en las legislaciones aduaneras de Colombia, Chile, México, Paraguay, Perú, Uruguay y de la Unión Europea.

43. Al respecto, puede verse la obra del autor, *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.

de los organismos dedicados a la tributación interna y al comercio exterior⁴⁴.

V.- CONCLUSIONES

En virtud de las precedentes consideraciones, entendemos que puede arribarse a las siguientes conclusiones:

- La Aduana tiene por función esencial el control del tráfico internacional de mercaderías.

- Esa función de control comprende diversas manifestaciones: la vigilancia de las fronteras, la individualización, la clasificación, la valoración y la determinación del origen de las mercaderías.

- Dicho control debe ejercerse en forma permanente, tanto en las fronteras de los ámbitos arancelarios como de los no arancelarios del territorio del Estado.

- La Aduana debe velar por el bien común y constituye una manifestación de la soberanía de Estado en las fronteras nacionales.

- Las funciones de aplicar tributos y prohibiciones a la importación y a la exportación son funciones de naturaleza aduanera y primordiales, en cuanto constituyen instrumentos básicos previstos en la legislación aduanera para su aplicación por la Aduana en las fronteras.

- La aplicación de tributos aduaneros y de prohibiciones a la importación y a la exportación,

si bien constituyen funciones tradicionales e importantes, deben considerarse contingentes, a diferencia de la función de control, que es una función esencial de las aduanas.

- El ilícito denominado "contrabando" tutela el adecuado ejercicio del control aduanero sobre las importaciones y las exportaciones.

- Son funciones propias de las aduanas: la vigilancia de las fronteras nacionales y de las aduaneras; la individualización, clasificación y valoración de las mercaderías; la determinación de su origen y procedencia; la aplicación de las prohibiciones, económicas y no económicas, a las importaciones y a las exportaciones; la aplicación del arancel; la aplicación de los derechos antidumping, de los derechos compensatorios y de las salvaguardias; la aplicación de las exenciones al pago de los tributos aduaneros; la devolución de tributos en el marco de los regímenes de drawback, reintegros y reembolsos.

- La Aduana constituye un organismo administrativo especializado en la aplicación de la legislación relativa al comercio exterior que no debe asimilarse ni confundirse con un organismo de recaudación de tributos.

- La seguridad y la facilitación del comercio internacional, así como la preservación de la cadena logística, exigen que las distintas aduanas establezcan relaciones de colaboración en el plano operacional y desarrollen sus funciones de control en la forma más coordinada posible.

44. En Argentina, la Aduana dependía hasta 1997 del Ministerio de Economía, a través de la Secretaría de Hacienda, al igual que la Dirección General Impositiva, ésta con competencia en tributación interna. Al crearse la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.), organismo autárquico bajo la superintendencia general del Ministerio de Economía, ambas pasaron a depender de la misma. La sola denominación del nuevo organismo pone de manifiesto que resulta inadecuado para abarcar todas las funciones asignadas a la Dirección General de Aduanas. Por otra parte, desde su creación, sus titulares han sido designados atendiendo a sus conocimientos en materia de tributación interna. Su quehacer se halla presionado por el resultado de la recaudación, que constituye el pan de cada día de los gobiernos de turno. En cambio, las instituciones y los regímenes del comercio exterior deben lograr otros objetivos. Se advierte, así, que los titulares del nuevo organismo se hallan expuestos a una visión sesgada de la realidad abarcada por su amplia competencia.