

## OBSERVACIONES AL CÓDIGO ADUANERO DEL MERCOSUR (\*)

POR JUAN PATRICIO COTTER MOINE

1. En la reunión de Ouro Preto del 16 de diciembre de 1994 los cancilleres de Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay firmaron un convenio, al que asignaron carácter de Protocolo del Tratado de Asunción del 26 de marzo de 1991, relativo a un Código Aduanero del Mercosur, que debe ser sometido a la aprobación de los respectivos Parlamentos y posterior depósito de los instrumentos de ratificación.

La lectura de este texto permite advertir la existencia de serios defectos, que resulta necesario destacar para permitir su rectificación antes de que se produzca la ratificación del convenio.

2. En primer lugar, deben señalarse las fallas que encontramos en materia de recursos, que vulneran claramente el derecho de defensa garantizado por el artículo 18 de la Constitución Nacional.

Sobre el particular, es conveniente recordar que en el régimen del Código Aduanero argentino (ley 22.415), contra las resoluciones de las aduanas que impusieron sanciones por infracciones aduaneras, como también contra las que denegaron la devolución de importes que los ad-

ministrados consideran haber pagado indebidamente en concepto de tributos, se puede interponer, en forma optativa y excluyente, recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal o demanda contenciosa ante la Justicia Federal (art. 1132, ap. 1), **con efecto suspensivo** (art. 1134).

Asimismo, contra las resoluciones de la autoridad aduanera que denegaren las impugnaciones deducidas contra los actos por los cuales se exigiere el pago de tributos, se intimare la restitución de importes que el Fisco considerare pagados indebidamente en concepto de estímulos a la exportación, se aplicaren prohibiciones a la importación o a la exportación, se denegare el pago de importes reclamados en concepto de estímulos a la exportación o se aplicaren multas automáticas, los administrados pueden interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal (art. 1132, ap. 2), **también con efecto suspensivo** (art. 1134).

Es de advertir que tanto las sentencias de los jueces de primera instancia en las demandas contenciosas como las del Tribunal Fiscal en los recursos de apelación mencionados precedentemente pueden, a

---

(\*) El presente trabajo ha sido publicado en la revista jurídica "El Derecho" del 29 de mayo de 1995. El autor ha obtenido la autorización de Universitas S.R.L., editora de dicha revista, para esta reedición, lo que esta Dirección agradece, ya que entiende que será de provecho para nuestros lectores.

Sobre este tema, ver también las "Observaciones del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros al proyecto de Código Aduanero Mercosur" del 16 de febrero de 1995 (revista n° 7, pág. 71), "Comentarios sobre aspectos del Código Aduanero Mercosur" efectuados por Roosevelt B. Sosa (revista n° 7, pág. 75), y "Observaciones al Código Aduanero Mercosur efectuadas a la Comisión de Comercio" efectuadas por un grupo de expertos de los cuatro países (revista n° 8, pág. 91 y la 23a. Recomendación aprobada en el Segundo Congreso de Derecho Aduanero según la ponencia del Dr. Ricardo X. Basaldúa (revista n° 8, pág. 89). Asimismo en este número, Sección Documentos, ver declaraciones de las Cámaras de Comercio del Mercosur y del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires.

su vez, ser apeladas ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal o, en el interior del país, ante la Cámara Federal que corresponda por competencia territorial.

Como se observa, se trata de un sistema que garantiza adecuadamente el ejercicio del derecho de defensa tutelado por el artículo 18 de la Constitución Nacional, **al permitir la revisión de las decisiones del servicio aduanero ante órganos jurisdiccionales independientes e imparciales, con efecto suspensivo**, es decir sin que puedan ejecutarse tales decisiones mientras se sustancia la demanda contenciosa ante la Justicia Federal o la apelación ante el Tribunal Fiscal.

Por el contrario, el Código Aduanero del Mercosur, luego de afirmar en su artículo 175 el derecho al recurso contra las decisiones de la autoridad aduanera, establece en su artículo 176 que ese derecho podrá ser ejercido: "a) en primera instancia, ante la autoridad aduanera designada a tales efectos por los Estados Partes; b) en segunda instancia, ante la autoridad superior u organismo competente, conforme a las disposiciones vigentes en los Estados Partes".

La expresión "autoridad superior" empleada en el texto transcrito parece que sólo puede referirse a los superiores jerárquicos del funcionario que dictó el acto recurrido, es decir a funcionarios que integren el Poder Administrador al que pertenece la repartición aduanera; lo que excluiría la revisión judicial, ya que los jueces no son superiores jerárquicos de los funcionarios aduaneros sino que integran el Poder Judicial, que es otro poder del Estado independiente del Poder Administrador y que tiene sus propias jerarquías. Lo mismo ocurre con el Tribunal Fiscal de la Na-

ción, que es independiente de la administración activa. Se ha apartado aquí el Código Aduanero del Mercosur no solamente del Código Aduanero argentino sino también del Código Aduanero de la Unión Europea, al que evidentemente ha tenido como modelo, ya que este último en su artículo 243, apartado 2, inciso b), establece que el derecho al recurso podrá ejercerse "en una segunda fase, ante una autoridad independiente que podrá ser una autoridad judicial o un órgano especializado equivalente, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro".

Por su parte, el artículo 177, apartado 1, del Código Aduanero del Mercosur dispone lo siguiente: "La interposición de recurso no suspenderá la ejecución de la decisión recurrida".

Se trata de un claro retroceso que afectará gravemente el derecho de defensa de los administrados.

La falta de efecto suspensivo de los recursos establecida como principio (del que sólo se prevé un apartamiento por decisión discrecional de la propia autoridad aduanera) significa que **habrá que pagar las multas y los tributos exigidos por las aduanas antes de lograr la revisión de los actos que imponen tales exigencias**, lo que en muchos casos puede ocasionar perjuicios irreparables.

Por otra parte, al impedirse la revisión de las decisiones aduaneras ante órganos jurisdiccionales independientes e imparciales, se está vulnerando la garantía consagrada en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), firmada en San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969 y aprobada por ley 23.054, que prevé en lo pertinente: "Toda persona tiene

derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, **por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial**, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o **para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden... fiscal** o de cualquier otro carácter”.

Debe recordarse que, según lo previsto en el artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional, texto reformado en 1994, esta convención tiene jerarquía superior a las leyes, de modo que sería inconstitucional toda limitación al derecho a la revisión judicial consagrado en el texto transcrito.

3. Resulta también alarmante el contenido del Título IX “INFRACCIONES ADUANERAS” del Código Aduanero del Mercosur.

Se consagran allí tres figuras penales, el contrabando, la defraudación y la declaración inexacta, en las cuales la descripción de la conducta punible o tipo penal es de una absoluta imprecisión.

En efecto, el **contrabando** es tipificado en el artículo 166 como una acción u omisión que tiene por objeto la introducción o salida del territorio aduanero de determinada mercadería, con evasión al control aduanero, que pueda traducirse “...en la violación de las condiciones establecidas en leyes o reglamentos especiales, aún no aduaneros...” La **defraudación** es descrita en el artículo 168 como “...toda acción u omisión que infrinja disposiciones legales o reglamentarias, aduaneras o no...” Y en el artículo 170 se establece que la infracción de **declaración inexacta** se configura cuando la autoridad aduanera, en ocasión de la verificación aduanera, constate que las informaciones, datos o in-

dicaciones proporcionados por el declarante implican “...el incumplimiento de la legislación aduanera o de cualquier otra naturaleza y de cualquier otra formalidad”.

Como se observa, aún cuando no se produjere ni pudiese producirse un perjuicio fiscal ni la transgresión a alguna prohibición de importación o de exportación, es suficiente para que se puedan configurar estos ilícitos que se infrinjan disposiciones reglamentarias, aunque no fueren de la materia aduanera. Y en el caso de la infracción de declaración inexacta basta con el incumplimiento “...de cualquier otra formalidad”.

Esta amplitud e imprecisión de la descripción de las conductas punibles va en desmedro del principio de legalidad consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional. Ha dicho al respecto la Corte Suprema de Justicia de la Nación que dicho texto “...exige indisolublemente la doble precisión por la ley de los hechos punibles y de las penas aplicables. Tal requisito constitucional no se satisface con la existencia de una norma general previa, sino que ésta debe emanar de quien está investido del poder legislativo. Al respecto es de recordar que este Tribunal ha declarado inadmisibles que el poder que tiene la facultad de legislar delegue en el Ejecutivo la facultad de establecer sanciones penales por vía de reglamentación de las leyes dictadas por aquél...” (sentencia del 19.10.89 in re “L. S.A. y otros s/contrabando”, considerando 9º, registrada en El Derecho 136-408). Se vulnera también la función limitadora que deben contener los tipos penales, en resguardo del principio de libertad tutelado en el artículo 19 de la Constitución Nacional.

Es importante destacar también el apartado 7 del artículo 165 según el cual “Sal-

vo disposición expresa en contrario, la responsabilidad por infracción aduanera es independiente de la intención del infractor o del responsable y de la efectividad, naturaleza y extensión de los efectos del acto u omisión". Con este texto no solamente pierde significación la culpabilidad del destinatario de la sanción, sino que se quita toda relevancia a los efectos de la acción u omisión que se reprime, con lo cual tampoco cabe atender en el juzgamiento del hecho al análisis del bien jurídico tutelado.

Asimismo, el artículo 161 contiene una enumeración de las causales de extinción de la acción para imponer sanciones por infracciones aduaneras en la que no se incluye la muerte del infractor, que está en cambio contemplada en el artículo 929, inciso b), del Código Aduanero argentino. En consecuencia, en el sistema del Código Aduanero del Mercosur en caso de muerte del infractor las penas pecuniarias (vgr. multas) se podrán aplicar a sus herederos.

4. Al margen de estos graves defectos de los títulos relativos a las disposiciones penales y a los recursos, encontramos otras falencias importantes en el Código Aduanero del Mercosur.

Así, por ejemplo, se ha omitido toda previsión sobre la entrada en vigencia y ámbito de aplicación de las prohibiciones a la importación y a la exportación, con olvido de la utilidad que han prestado las disposiciones de los artículos 613 a 625 del Código Aduanero argentino y de la seguridad jurídica que esos textos brindan al comercio exterior. También se ha omitido legislar sobre los derechos antidumping y compensatorios, cuando un trabajo de codificación no puede dejar de incluir esas medidas de protección contra la competencia desleal externa que afecta la eficacia del Arancel Externo Común.

5. En virtud de las razones expuestas, es necesario propiciar la revisión del Protocolo firmado en Ouro Preto el 16 de diciembre de 1994 relativo al Código Aduanero del Mercosur. En esta labor sería conveniente escuchar la opinión de las entidades representativas de los sectores vinculados a las actividades de importación y exportación, dada la trascendencia del tema, tal como se hiciera en ocasión de redactarse el proyecto luego sancionado por ley 22.415 como Código Aduanero argentino.

Somos conscientes de que el camino propuesto demandará un tiempo mayor, pero en un trabajo de esta importancia el apresuramiento resulta perjudicial, como se ha visto con el texto analizado, y no hay razones que lo justifiquen.

Los países integrantes de la entonces Comunidad Económica Europea, creada por el Tratado de Roma de 1957, comenzaron celebrando acuerdos sobre temas puntuales, tales como las reglas de origen, el sistema de clasificación de las mercaderías, su valoración y los tributos aplicables. Recién aprobó su código aduanero en el Reglamento del Consejo (CEE) N° 2913 de fecha 12 de octubre de 1992, el cual comenzó a aplicarse el 1° de enero de 1994, es decir poco menos de cuarenta años después de la constitución de la Comunidad. Y este código no contiene disposiciones penales, de modo que se continúan aplicando las normas penales de cada país, porque todavía los europeos no han terminado de acordar textos únicos en materia de ilícitos aduaneros, lo que demuestra lo difícil que es lograr consenso en un tema tan delicado y que tanto debe consultar la realidad y los hábitos de la población de cada país.

De la misma manera, en el ámbito del

Mercosur se han alcanzado acuerdos sobre todas las materias necesarias para permitir que el 1º de enero de 1995 entrara en vigencia la unión tarifaria, cuyas imperfecciones se deben a las exclusiones al Arancel Externo Común y no a la falta de reglas de base. Así, por ejemplo, se han adoptado decisiones sobre las reglas de origen (MERCOSUR/CMC/DEC N° 6/94), valoración de la mercadería (MERCOSUR/CMC/DEC N° 17/94), circulación de vehículos comunitarios (MERCOSUR/GMC/RES N° 131/94), control del tráfico en frontera (MERCOSUR/CMC/DEC Nos. 5 y 12/94 y MERCOSUR/GMC/RES N° 8/94), equipaje de los viajeros (MERCOSUR/CMC/DEC N° 18/94), despacho aduanero de la mercadería (MER-

COSUR/CMC/DEC N° 16/94), clasificación arancelaria (MERCOSUR/CMC/DEC N° 26/94) y Arancel Externo Común con sus excepciones y Régimen de Adecuación ((MERCOSUR/CMC/DEC Nos. 22 y 24/94).

Esto significa que la falta de ratificación del Protocolo de Ouro Preto relativo al Código Aduanero del Mercosur de ninguna manera impedirá el funcionamiento de la unión tarifaria constituida, como de hecho no lo ha impedido desde el 1º de enero de 1995 hasta el presente. Nada justifica, por lo tanto, que no se proceda a una seria y profunda revisión de ese trabajo, a fin de evitar los perjuicios y conflictos que su actual aprobación podría provocar.