

# PROCEDIMIENTO PARA LAS INFRACCIONES ADUANERAS EN EL MERCOSUR

por JORGE M. RIOS, MARÍA AMELIA DEL VALLE RUIZ HOURIET, SERGIO G. SILVA

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Régimen infraccional aduanero en el derecho positivo argentino. Procedimientos aduaneros para las infracciones.
  - II.1. Consideraciones generales
  - II.2. Principios generales adoptados
  - II.3. Error o ignorancia
  - II.4. Legislación aplicable – Jurisdicción
  - II.5. Competencia
  - II.6. Medidas cautelares
  - II.7. Formas de iniciación del Sumario
  - II.8. Partes–Responsabilidad solidaria
  - II.9. El Sumario
  - II.10. Vista–Hechos nuevos–Diferente encuadre legal
  - II.11. Rebeldía
  - II.12. Prueba–Medidas para mejor proveer
  - II.13. Recurso de Revocatoria
  - II.14. Alegato
  - II.15. El fallo
  - II.16. Recursos
- III. Régimen infraccional aduanero en el derecho positivo uruguayo
  - III.1. Legislación aplicable
  - III.2. Tipos infraccionales
  - III.3. Jurisdicción
  - III.4. Competencia
  - III.5. Procedimientos
  - III.6. Recursos
  - III.7. Responsabilidad
- IV. Régimen infraccional aduanero en el derecho positivo paraguayo
  - IV.1. Legislación aplicable
  - IV.2. Tipos de infracciones contemplados en el Código Aduanero
  - IV.3. Jurisdicción y competencia
  - IV.4. Procedimiento en el Sumario Administrativo
  - IV.5. Recursos
  - IV.6. Responsabilidad

- V. Régimen infraccional aduanero en el derecho positivo brasileño
  - V.1. Legislación aplicable
  - V.2. Infracciones aduaneras
  - V.3. Recursos
  - V.4. Responsabilidad
  - V.5. Penas adoptadas
  - V.6. Competencia – Procedimiento
- VI. Proyecto de Código Aduanero del MERCOSUR
  - VI.1. Formación del Código
  - VI.2. Inconvenientes que presenta el texto del Código Aduanero del MERCOSUR
  - VI.3. Régimen infraccional en el Código Aduanero del MERCOSUR
  - VI.4. El efecto de los recursos contra decisiones aduaneras
  - VI.5. Reflexiones finales sobre el Proyecto de Código Aduanero del Mercosur
- IV. Conclusiones

## I. INTRODUCCIÓN

La integración regional se manifiesta como un esquema que refleja los distintos grados de cooperación e integración: el área de preferencia arancelaria, la zona de libre comercio, la unión aduanera, el mercado común y la unión económica.

La libre movilidad de personas, mercaderías, servicios y capitales, supone una unión aduanera que, además de ser una unión arancelaria, requiere la armonización de normas aduaneras y su aplicación uniforme en los Estados Parte.

Los cuatro países integrantes del Mercosur poseen una tradición legislativa con las mismas raíces fundamentalmente Uruguay, Paraguay y Argentina, que están basadas en legislaciones españolas y que, a su vez, en materia aduanera, se inspiraron en la legislación francesa, como tantos otros países; incluso Brasil recibió a través de Portugal una innegable influencia de los dos países mencionados.

Argentina cuenta con un código vigente desde 1981 el cual fue redactado sin apremios, en varias etapas y lo fundamental fue que aunó criterios de los distintos sectores técnicos de la Aduana Argentina. Se efectuaron hasta tres proyectos, sometidos a la opinión de todos los sectores interesados y competentes en la materia. Además se tuvieron en cuenta los trabajos del Consejo de Cooperación Aduanera y de la

Convención para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, denominada Convención de Kyoto.

Brasil, en cambio, no cuenta con un Código Aduanero, sino que se han hecho recopilaciones, se reorganizaron las normas vigentes en la materia en un texto ordenado, denominado Reglamento Aduaneiro que rige en Brasil desde el año 1985.

En cambio Paraguay y Uruguay poseen códigos aduaneros vigentes desde 1986 y 1984 respectivamente, que tuvieron presente para su formación el Código Aduanero Argentino.

Hablar de Mercosur implica un ambicioso plan de integración económico-regional, que tiene como principal objetivo aumentar el grado de eficiencia y competitividad de las economías regionales involucradas, brindando una respuesta adecuada a la formación de grandes espacios económicos en el mundo y a la necesidad de lograr una inserción en el marco internacional.

Es por eso que para seguir avanzando hacia el mercado común será necesaria una unión aduanera que pueda contar con una legislación no necesariamente común, pero que por lo menos logre una cierta uniformidad en el conjunto de los Institutos y Regímenes Aduaneros.

Entre otros, hay obstáculos de carácter constitucional que deben ser salvados para lograr una verdadera integración. Las infracciones aduaneras y los procedimientos que los rigen

están circunscriptos en esta problemática, razón que nos ha llevado a investigar los sistemas vigentes en cada uno de los países integrantes del Mercosur, intentando aportar un punto de convergencia que permita armonizar sus respectivos derechos en una normativa común.

Esta unificación legislativa constituye más que un anhelo y una conveniencia, una necesidad "sine qua non", imprescindible para que un mercado multinacional funcione razonablemente.

## II. RÉGIMEN INFRACCIONAL ADUANERO EN EL DERECHO POSITIVO ARGENTINO. PROCEDIMIENTOS ADUANEROS PARA LAS INFRACCIONES

### II.1. Consideraciones Generales:

Las particularidades del derecho aduanero han llevado tanto en nuestra legislación como en general en la comparada, a una regulación penal especial, separada de los códigos penales, dando paso a la formación de un ordenamiento penal aduanero. En nuestro país, ese ordenamiento formaba parte de las Ordenanzas y de la Ley de Aduana. Este criterio considerado tradicional, ha buscado en la opinión de los redactores de la Ley 22.415 (nuestro Código Aduanero), establecer una regulación armónica, sistemática y completa relativa a los delitos y a las infracciones aduaneras.

Compartimos ese propósito, dada la especificidad de la materia aduanera, sin dejar de mencionar un necesario ordenamiento y actualización de su normativa procesal a la luz de la dinámica de los tiempos actuales, y de los procesos de integración regional vigentes y proyectados.

Las Disposiciones Penales que contiene el Código Aduanero se aplican a lo que en él se definen como delitos o infracciones aduaneras, y en la medida en que no resulten expresa o tácitamente excluidas las disposiciones genera-

les del Código Penal (arts 860 y 861). Crea una parte general relativa a las infracciones (art. 892 a 946) desarrollando los supuestos especiales que ellas plantean, con un procedimiento específico para su juzgamiento (artículos 1080 al 1117).

En materia penal aduanera se diferencian dos ámbitos: el de los delitos y el de las infracciones.

Para los delitos se mantiene la exigencia de dolo o culpa de la conducta punible. En cambio las infracciones se estructuran sobre la base de la inobservancia de la conducta impuesta por el ordenamiento. La trasgresión ya tipifica, pero la responsabilidad emergente recibe un tratamiento específico.

El artículo 892 establece expresamente que el término infracción se equipara al de contravención a los efectos de la aplicación del código, y en el artículo siguiente define a las infracciones aduaneras como los hechos, actos u omisiones que el Título II reprime por transgredir las disposiciones de la legislación aduanera. Esta equiparación terminológica buscó zanjar las diferencias doctrinarias de ambas expresiones, manteniendo la tradición aduanera de que infracción es empleada en lugar de contravención.

La definición parte de la contradicción entre una situación de hecho o una conducta y lo que prescribe el ordenamiento aduanero. La delimitación de su ámbito se produce por un lado, mediante la regulación de los deberes que deben observarse en los distintos regímenes, destinaciones, operaciones o situaciones en los que el administrado puede intervenir o encontrarse; por el otro, a través de la tipificación de las figuras punibles, que tiene por finalidad preservar el cumplimiento de esos deberes. Su incumplimiento constituye infracción<sup>1</sup>.

### II.2.- Principios generales adoptados:

El principio "nullum crimen nulla poena sine previa lege penali" consagrado en el artículo 18

1. Exposición de Motivos de la Comisión Redactora del Código Aduanero Argentino correspondiente al Título II-Infracciones Aduaneras. (Separata de Boletín Oficial del República Argentina N°210 del 14 de Abril de 1981, pág. 70)

de nuestra Constitución Nacional es receptado expresamente por el artículo 894 del C.A. al disponer que la calificación de un hecho como infracción aduanera requiere que previo a ser cometido, este dispuesto como tal en el código. Esto se complementa con la prohibición categórica de la incriminación por analogía del artículo 895.

El "non bis in idem" consagrado en el artículo 897 es aplicable a las infracciones aduaneras "salvo disposición especial en contrario". La Constitución Nacional no prohíbe expresamente la doble persecución en ninguna de sus manifestaciones. No obstante, en virtud de lo prescripto en su artículo 33, se la considera una de las garantías no enumeradas. La Corte Suprema de Justicia, al par de reconocerle rango constitucional, asevera que "no veda únicamente la aplicación de una nueva sanción por un hecho anteriormente penado, sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra, mediante un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sufrido por un mismo hecho, agravio no redimible ni aún con el ulterior dictado de una posterior sentencia absolutoria"<sup>2</sup>.

Por ello, entendemos que este principio debe ser aplicado en toda su dimensión y para evitar eventuales confusiones, proponemos la eliminación de la frase "salvo disposición en contrario" contenida en el citado artículo y las relacionadas en otras partes del Código.

El principio "in dubio pro reo" es incorporado para las infracciones en el artículo 898.

La irretroactividad de la ley penal consagrado por el artículo 18 de la Constitución Nacional resulta aplicable a la materia aduanera en razón que "las leyes de la materia que definen infracciones y prescriben penas tienen idéntica naturaleza que las leyes penales comunes"<sup>3</sup>.

Para establecer la norma penal más benigna, deben compararse la totalidad de las normas penales cuya aplicación correspondiere, operando de pleno derecho salvo que la resolución condenatoria se encuentre firme, y aún cuando no se hubiere cumplido la pena. Pero conforme la última parte del artículo 899, "no surtirá ese efecto la que modificare el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería".

En correlación con los principios que venimos mencionando, el artículo 902-apartado 1, dispone que la sanción penal prevista para las infracciones aduaneras no puede aplicarse sino a aquellas personas que hubieren incumplido los deberes a su cargo. Se consagra así en forma expresa un principio que es tradicional en el ámbito de las contravenciones o faltas, en donde lo que cuenta es la trasgresión de la norma que impone una conducta.

El esquema del código sobre responsabilidad en materia de infracciones gira en torno del cumplimiento de los deberes impuestos por el ordenamiento aduanero. Quien los cumple no podrá ser sancionado. Quien no los cumple deberá responder por tal incumplimiento<sup>4</sup>.

"Son aplicables a las infracciones aduaneras las disposiciones generales del Código Penal, conforme a las cuales sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente"<sup>5</sup>.

"Si la multa impuesta tiene su origen en una infracción aduanera y su aplicación no posee carácter retributivo del posible daño causado, sino que tiende a prevenir y reprimir la violación de las pertinentes disposiciones legales, no es dudoso su carácter represivo, que no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción; a lo que cabe agregar que el carácter

2. Corte Suprema de Justicia de la Nación-Fallos-299:211; Revista La Ley del 04-10-91.

3. Cámara Nacional en lo Federal Contencioso Administrativo - Sala IV Abril 2 de 1981 -Revista El Derecho, 94-195.

4. Exposición de Motivos de la Comisión Redactora antes citada, pág. 71. Ver también: Barreira, Enrique y Vidal Albarracín, Héctor Guillermo: "La responsabilidad en las infracciones aduaneras", Revista La Ley 1989-A, pág. 925.

5. Corte Suprema de Justicia de la Nación, Diciembre 14-1989 -"Fante SRL c/ANA" - Revista el Derecho - 2001 - Registro N° 204497.

*de infracción, no de delito, no obsta a que se apliquen las disposiciones del Código Penal*<sup>67</sup>.

"... la absolución dictada en la causa penal, no puede obstar de ningún modo a la configuración de la infracción aduanera imputada, por cuanto dicha absolución lo fue respecto del delito de encubrimiento de contrabando, conducta diferente a la figura infraccional imputada en la que se sanciona la no acreditación de la legítima introducción, sin que en la respectiva sentencia se hayan dado elementos de cosa juzgada que pudieran obstar a la configuración del tipo infraccional. No es óbice para el reproche infraccional que le formula la Aduana que resultara absuelto de culpa y cargo de delito, por entender el Juzgador que su proceder no contiene el elemento doloso requerido en la especie, ya que en materia de infracciones aduaneras no se requiere dolo sino culpa, y aunque dicha culpa sea leve o mínima resulta suficiente para que del incumplimiento emerja responsabilidad"<sup>77</sup>.

El procedimiento para las infracciones también resulta de aplicación en el juzgamiento de los delitos, en virtud de la remisión que hace el artículo 1121, inciso b, último párrafo, solo en lo que respecta al ámbito jurisdiccional de la aduana y sin perjuicio de las normas especiales contenidas en los artículos 1118 al 1121.

### II.3. Error o ignorancia

La ignorancia o el error de hecho o de derecho no constituyen eximentes de pena en materia de infracciones aduaneras. Este principio general encuentra en el Código numerosas excepciones que abarcan distintas etapas por las que atraviesa la mercadería, desde la expedición hasta su destino final.

Cualquier error material excusable puede salvarse, cometido en la traducción del manifiesto original de la carga, por aumentar, disminuir o cambiar su contenido.

Si el servicio aduanero considera que la mercadería declarada como rancho, excede el razonable consumo a bordo de un buque, sea para tripulación y/o pasaje, el excedente o lo declarado incorrectamente se incorpora al manifiesto de carga, a la orden del Capitán.

Si en una declaración aduanera constaran inexactitudes que surjan a simple vista, puede rectificarse, modificarse o ampliarse, antes de que fueran advertidas por algún medio por parte del servicio aduanero, sean destinaciones de importación o exportación.

Estando en trámite en sede aduanera, alguna controversia respecto de la clasificación arancelaria, valoración o aplicación de tributos, prohibiciones o estímulos a la exportación, y el interesado hubiere iniciado otro trámite idéntico, habiendo intervenido la Aduana, no se considerará infracción aduanera a la eventual declaración inexacta efectuada en la última declaración (declaración supeditada).

### II.4.- Legislación aplicable – Jurisdicción

Resultan aplicables al procedimiento por infracciones las disposiciones comunes para todas las actuaciones en sede aduanera contenidas en el capítulo I del Título I, y las disposiciones especiales del Capítulo III del mismo Título, y en forma supletoria, el Código de Procedimientos en Materia Penal (Ley 23.984) y la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, en este orden.

A pesar de las alteraciones a las normas de competencia que introdujo el Decreto 618/97, la figura del Administrador conserva su vigencia como juez administrativo (art. 16), no sustituible (art. 11, par. 3) salvo por avocación del Administrador Federal o del Director General de Aduanas (arts. 4 par. 10, y 10, par. 2).

### II.5.- Competencia

Es competente para conocer y decidir en

6. Corte Suprema de Justicia de la Nación, Junio 15 de 1982, D'Ambra Salvador O. c/ Estado Nacional ANA y CS. Junio 22 de 1982 – Cimac, S. C.A. c/ Estado Nacional ANA – Revista El Derecho – 2001 – Registro N° 167859.

7. Fallos del Tribunal Fiscal – 1997 – G-4518 – Causa N° 7242.

forma originaria el Administrador de la Aduana en cuya jurisdicción se hubieren producido los hechos (art. 1018, inc. 1, hechas las salvedades del Dec. 618/97), sin perjuicio de las facultades de avocación del administrador nacional (art. 1021). En el artículo 1.090 se señalan los pasos a seguir una vez recibidas las actuaciones por el Administrador quien puede ordenar que se amplíe la investigación, con lo cual se extiende una etapa previa, que se desestime la denuncia o bien que se disponga la apertura del sumario.

Por el artículo 1.094 se prevén las medidas que debe ordenar el Administrador al disponer la apertura del sumario y se establece que en ese mismo acto se determinen los hechos que se reputen constitutivos de la infracción. Esto último permitirá que el imputado pueda tener cabal conocimiento de los ilícitos investigados, lo que ha de incidir en un mayor amparo de su derecho de defensa.

La resolución definitiva en el sumario es recurrible, en forma optativa y excluyente, ante el Tribunal Fiscal de la Nación o por demanda contenciosa ante el Juez Federal de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo de la Capital Federal, según los artículos 1024, inciso 1, 1025, inciso b, y 1132, inciso 1, cuyas sentencias, a su vez son apelables ante la Cámara Federal del fuero (art. 1028, inc. b).

El procedimiento contenido, en el artículo 1080 al 1117, es aplicable al juzgamiento de todas las infracciones aduaneras, con excepción de aquellas en que las multas se aplican en forma automática (art. 1080) y contra las cuales puede interponerse el recurso de impugnación (art. 1053 al 1067), aunque no por ello dejan de tener carácter penal.

También estas normas procesales son aplicables en caso de que el expediente iniciado para una infracción se convierta en uno de impugnación por la determinación de tributos al dictarse un sobreseimiento definitivo, en virtud de no constituir infracción el hecho investigado<sup>8</sup>.

## II.6.- Medidas cautelares

Las medidas cautelares se enumeran taxativamente en el artículo 1.085, estableciéndose los plazos de tramitación y duración de las mismas (arts. 1.086 y 1.087) así como los recursos a favor del interesado, tendientes a impedir que so pretexto de una investigación se pueda incurrir en una aplicación abusiva de estas diligencias cautelares ( art. 1.058).

En la investigación preliminar o en el curso del procedimiento por infracciones o delitos, la Aduana puede tomar medidas cautelares sobre las mercaderías afectadas a la causa. Estas son a) detención del despacho, b) interdicción, c) secuestro de la mercadería (art. 1085).

La ley ha limitado, utilizando la palabra "solo", las medidas cautelares que pueden adoptarse sobre la mercadería, preservando así los derechos del administrado frente a una eventual actitud abusiva o persecutoria de funcionarios aduaneros ante una investigación iniciada de oficio o por denuncia, estableciendo además límites temporales a la vigencia de dichas medidas.

Pero en el punto 2 de este mismo artículo 1085 se establece que éstas medidas podrán hacerse extensivas a los libros, documentos, papeles y demás mercadería que pudiere servir de prueba de la infracción que se investiga. Este párrafo del artículo 1085, se refiere únicamente a los documentos y mercaderías que se encuentren en zona aduanera, pues de otra forma, resultaría necesaria la orden judicial pertinente para lograr la interdicción o secuestro de los elementos que pudieren servir de prueba y que se encuentren en poder del imputado o de terceros<sup>9</sup>.

Las medidas que pudieren adoptarse en el curso de la investigación deberán ser comunicadas de inmediato al Administrador, poniéndose la mercadería a su disposición dentro de las cuarenta y ocho horas, con remisión de una copia del acta labrada.

8. Abarca, Alfredo E.: *Procedimientos Aduaneros*, 2<sup>a</sup> Edición, Editorial Universidad, 1999, pág. 180

9. Abarca, Alfredo E.: *Procedimientos Aduaneros*, 2<sup>a</sup> Edición, Editorial Universidad, 1999, pág. 159.

Si se hubieren adoptado medidas cautelares sobre la mercadería o documentación, las actuaciones deberán ser remitidas al Administrador, quien durante el plazo de veinticinco días hábiles deberá ordenar la instrucción del correspondiente sumario o el levantamiento de esas medidas precautorias (art. 1087).

Vencidos los veinticinco días, el interesado tiene que pedir su levantamiento, porque si no lo hiciera, la situación se prolonga indefinidamente. Solo a los cinco días hábiles del pedido de levantamiento caducan las medidas tomadas, salvo que se haya dispuesto la instrucción sumaria. Esta, a su vez, puede ser dispuesta en cualquier momento, y consecuentemente ordenarse una nueva traba de medidas precautorias.

Estos plazos nos parecen abusivos y eventualmente dañinos para los intereses de los afectados, con poca posibilidad de hacerlos cesar, salvo por la acción de amparo. Para corregir, es necesario acortar el plazo a no más de cinco días y establecer la caducidad automática de la medida, salvo que se ordene la instrucción del sumario, como lo establecía la norma antecedente (art. 199, de la Ley de Aduana) y no otorgar al servicio aduanero un privilegio y una garantía que lo proteja de su inacción o de su desidia<sup>10</sup>.

Si no se hubieran trabado medidas cautelares, el servicio aduanero continuará la investigación hasta su conclusión y, en este estado, elevará las actuaciones al Administrador (art. 1089).

*"Corresponde reconocer el derecho del actor a obtener como único rubro por el que procede la demanda, el resarcimiento del valor de la mercadería secuestrada, pues al dejarse sin efecto la imputación atribuida al actor (encontrarse incurso en la infracción prevista en el artículo 987 del Código Aduanero) no existía inconveniente alguno para la restitución de los bienes por parte de la Aduana"*<sup>11</sup>.

## II.7. Formas de iniciación del Sumario

El sumario por infracciones puede iniciarse

de oficio o por denuncia. En el primer caso, cuando el servicio aduanero tenga conocimiento de la comisión de una infracción debe practicar todas las diligencias necesarias para la determinación de su existencia. Es una de las funciones primarias de la aduana y de sus funcionarios, actuar ante el mero conocimiento o sospecha de la comisión o existencia de un delito o infracción aduanera.

Cuando la iniciación del sumario fuere por denuncia, esta debe formalizarse cumpliendo los siguientes requisitos:

a) relación circunstanciada de los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción,

b) nombre, domicilio y demás datos de identidad de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos,

c) indicación de las circunstancias que pudieran conducir a la comprobación de los hechos.

d) nombre y domicilio del denunciante.

La omisión de estos requisitos no es casual de nulidad alguna, toda vez que aunque se reciba una denuncia con datos faltantes, sea respecto al hecho, a los presuntos infractores o al denunciante, el servicio aduanero se encuentra obligado a realizar todas las diligencias para investigar y determinar a sus autores.

Lo mismo sucede con la denuncia anónima, que es un valioso elemento de lucha contra la evasión y el delito en un campo en el que pocos quieren identificarse.

El Administrador podrá ordenar que se amplíe la investigación, y si no lo considera necesario, deberá pronunciarse desestimando la denuncia o bien ordenando la instrucción del sumario. Este acto debe ser fundado (art. 7, inc. e, de la Ley 19.549), evitando así que el funcionario, tratando de eludir sus responsabilidades, ordene automáticamente la apertura del sumario con el consecuente dispendio jurisdiccional y los perjuicios para el administrado.

El auto de apertura del sumario interrumpe la prescripción de la acción penal por esos he-

10. Abarca, Alfredo Ernesto: *Procedimientos ...*, cit., p. 161.

11. Corte Suprema de Justicia de la Nación, noviembre 17-994 - Revista El Derecho.163-815.

chos, pero no la de otras infracciones si no hay resolución condenatoria.

Si se desestima la denuncia el Administrador deberá someter su resolución a la aprobación del Director General de Aduanas, siempre que el valor en aduana de la mercadería involucrada exceda los \$ 2.180,30.

## II.8. Partes – Responsabilidad Solidaria

Solo se consideraran partes en el sumario las personas a cuyo nombre se encontraran las mercaderías y los demás supuestos responsables de la infracción y del pago de los tributos. Aquellas que no fueren parte no tendrán acceso a las actuaciones y si pretenden hacer valer algún derecho, deben solicitar que les sea notificada la resolución definitiva.

Tanto las personas de existencia ideal o visible, son solidariamente responsables por las infracciones aduaneras que cometieren sus dependientes, en ocasión o con motivo de sus funciones.

Los Directores, Administradores y socios ilimitadamente responsables, responden solidariamente, cuando una persona de existencia ideal fuera condenada al pago de una multa, y habiendo sido intimada fehacientemente no la satisficiera. Pueden sin embargo, para evitar tal responsabilidad, demostrar que al tiempo de cometerse el hecho, no desempeñaban tales funciones.

Los menores de 14 años no son penalmente responsables por las infracciones aduaneras que cometieran, trasladándose la responsabilidad a quienes tienen su guarda o custodia al momento del hecho. Pero el mayor de 14 años y menor de 18, responden solidariamente.

La ley hace responsable solidario al importador o exportador de toda infracción que cometiera el despachante de aduana, sus apoderados o dependientes. Estos pueden ser eximidos de responsabilidad si probaren haber cumplido con las obligaciones a su cargo.

El Tribunal Fiscal (causa 6189-A, "Astilleros Voguergraf S. A.") ha resuelto que la res-

ponsabilidad de los Directores y Administradores es subsidiaria a la de la sociedad y que es necesaria una sentencia firme para poder intimar el pago. Ante su incumplimiento, recién reclamarle a los Directores o a los Administradores, quienes solo pueden oponer al progreso de la acción, la excepción del artículo 904, *in fine*, es decir que no desempeñaban la función o no eran directores o administradores a la época de la comisión de la infracción.

Asiste el derecho a los Directores o Administradores para apelar el fallo aduanero toda vez que tienen un interés jurídico concreto, aunque eventual y futuro, porque puede derivar en una lesión a su patrimonio<sup>12</sup>.

El Tribunal Fiscal ha considerado que no existe nulidad por falta de la vista a los directores y administradores de la persona ideal imputada, pero que al ser estos solidariamente responsables de la eventual condena, tienen el derecho de apelar la resolución aduanera ante ese Tribunal o la Justicia. Es necesaria la notificación prevista en el artículo 1093, y que de no hacerse, cualquier actuación posterior sería nula.

En nuestro sistema no existe la posibilidad de sancionar sin el debido proceso. Conforme el artículo 18 de la Constitución Nacional: "*Ningún habitante de la nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al proceso*". Por ello no resulta oponible una resolución condenatoria a quien no ha sido parte en el sumario, pues no ha teniendo la posibilidad de ejercer su defensa.

## II.9.- El Sumario

El Administrador puede disponer la apertura del sumario, determinando los hechos que considere constitutivos de la infracción, y en el mismo acto, debe disponer: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos, las que ya pudieron ser tomadas; b) la verificación, con la presencia del interesado, de la mercadería en infracción, su clasificación arancelaria y la valoración de la misma; c) la declaración de los imputados y tes-

12. Abarca, Alfredo Ernesto: *Procedimientos ...*, cit., p. 163.

tigos; d) la liquidación de tributos; y e) todas las diligencias que creyere necesarias para el esclarecimiento de los hechos investigados.

En cualquier estado del procedimiento, el Administrador puede disponer, fundadamente, el secreto del sumario, el que no podrá exceder los treinta días hábiles, prorrogables por otro plazo igual. Vencidos los plazos fijados, el secreto del sumario queda automáticamente sin efecto y, consecuentemente, es accesible para las partes, no pudiendo el servicio aduanero negar la vista peticionada cualquiera sea el estado del proceso.

El artículo 44 de la Ley de Aduana (t.o. 1962) preveía sólo un plazo de treinta días, sin posibilidad de prórroga, lo cual nos parece más acertado, pues conceder sesenta días hábiles de secreto sumarial es excesivo. Por ello, estimamos que sólo en muy especiales circunstancias se justifica la ampliación del término, pues de otra forma, se mantendría la incertidumbre de los imputados más allá de lo razonable, con la consiguiente inseguridad jurídica.

El código recepta la figura del sobreseimiento definitivo en cualquier estado del sumario, pero antes del llamado a autos para sentencia. De esta manera se evita continuar el sumario hasta el dictado de la resolución cuando se comprobare, durante su sustanciación, la inexistencia del hecho investigado, la no-configuración de un ilícito aduanero o bien la falta de responsabilidad del imputado.

En el artículo 1098 se establecen los casos en que corresponderá el sobreseimiento definitivo: a) cuando los hechos objeto de la investigación no se hubieran cometido; b) cuando no configuraren un ilícito aduanero; y c) cuando de la investigación surgiera la falta de responsabilidad de los imputados. Pero el sobreseimiento definitivo en una causa por infracción o delito aduanero no implica la desvinculación del sujeto a los efectos tributarios, excepto declaración expresa en tal sentido.

En este último caso el procedimiento sigue siendo para la infracción –permitiendo una vía

recursiva optativa del Tribunal Fiscal y la Justicia– y no como una determinación tributaria.

Esta resolución del Administrador de la Aduana debe someterse a la aprobación del Director General, siempre que el valor de la mercadería excediese la suma de \$ 2.180,30.

*“ Lo dispuesto por el artículo 1024 del Código Aduanero en cuanto impide el control de las resoluciones definitivas dictadas en materia de infracciones aduaneras cuando la sanción aplicada sea inferior al monto allí establecido, resulta contrario a la garantía del artículo 18 de la Constitución Nacional”<sup>13</sup>.*

## II.10. Vista – Hechos nuevos – Diferente encuadre legal

Dispuesta la Instrucción del sumario, cumplidas las medidas cautelares dispuestas y siempre que la causa no se encuentre afectada por el secreto, corresponde correr vista a los presuntos responsables de lo actuado para que, en el plazo de diez días hábiles, presenten sus defensas y ofrezcan la prueba de que han de valer, acompañando la documental que se encuentre en su poder e individualicen la que deberá requerirse a terceros.

Esta vista es la pieza fundamental del ejercicio de derecho de defensa del imputado. La falta de su otorgamiento o la notificación defectuosa, trae aparejada la nulidad de toda actuación futura porque esta es la única posibilidad que otorga la ley para la defensa, y de no cumplirse se violarían derechos fundamentales constitucionales.

Es indispensable que se notifique al imputado, juntamente con la vista para la defensa, el encuadre legal que la Aduana asigna a los hechos que se presumen infraccionales, a fin de que el ejercicio del derecho de defensa pueda ser integral.

La ley le da al imputado la posibilidad, antes del vencimiento del plazo de diez días hábiles para contestar la vista, de que abone el mínimo

13. Corte Suprema de Justicia de la Nación – 27 de octubre 1987 – RHSA c/ ANA. – Revista El Derecho – 2001 – Registro Nº 23030.

de la multa y abandone la mercadería a favor del Estado en caso de que en la infracción imputada se encuentre prevista también la pena de comiso. Así logrará extinguir la acción penal y el antecedente no será anotado en el registro de infractores. Este derecho del imputado procede para todas las infracciones, con la sola excepción del contrabando menor y, por supuesto, también vedada para el caso de delitos.

En la causa N° 7632-A el Tribunal Fiscal determinó que *"no existe razón a la parte en cuanto al argumento que despliega con relación a que el artículo 930 del C.A. establece la posibilidad en el caso de infracciones penadas con multa, de extinguir la acción penal por el pago en forma voluntaria del mínimo legal, considerándose determinativo del mínimo legal aplicable el ilícito que la actora considera producido, a diferencia del que tiene en cuanta para la imputación el servicio aduanero. En efecto, es resorte exclusivo de la Aduana, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1094 del C.A. calificar los hechos que se reputan cometidos, dentro del marco del procedimiento contemplado en los artículos 1080 a 1117, tendiente a la comprobación de la comisión de los mismos y a la imputación de la responsabilidad de los autores. Tampoco parece razonable que la facultad del encuadre de los hechos reputados como infracción, quede al arbitrio de la aquí recurrente, librándose con el pago de la multa correspondiente al tipo infraccional de menor pena a su elección"*<sup>14</sup>.

La vista también tiene los efectos de la notificación de tributos. El presunto obligado a su pago se encuentra en condiciones de impugnar en el momento de asumir la defensa esa liquidación, incluso cuestionar la valorización y la clasificación arancelaria de la mercadería involucrada en el sumario. Si no ejerciere este derecho, no podrá después cuestionarla ni en este procedimiento ni en el de la impugnación y menos intentar su repetición.

Si deja de usar la oportunidad que la ley le otorga, precluye su derecho y no puede volver sobre la cuestión en algún otro de los procedimientos que regula el Código. Se impide así que se multipliquen las oportunidades de discusión sobre un mismo tema, creando un círculo inacabable de reclamos mediante procesos reglados que tienen idénticos Tribunales de alzada.

Teniendo en cuenta que se plantean y debaten cuestiones jurídicas, para la contestación de la vista y la prosecución de la causa es obligatorio el patrocinio letrado.

Sólo existe la posibilidad de una nueva vista cuando, en el transcurso del sumario y con posterioridad a la vista original, se advirtiere la existencia de otros hechos que podrían configurar otra infracción.

Si en el transcurso del trámite del sumario, se descubrieran la existencia de otros hechos que dieran lugar a la tipificación de otra infracción, deberá abrirse otro expediente y cumplir con todos los pasos que le marca el Código, dejando constancia de este hecho a los efectos de la reincidencia y utilizando, en caso de que fueren aptas, algunas medidas decretadas mediante la extracción de copias o testimonios.

El Tribunal Fiscal en la causa N° 8957-A ha dicho: *".. lo resuelto en el fallo apelado no constituyó en relación a la imputación inicial una mera variación del encuadre legal, sino que constituyó la consideración de un hecho diferente advertido con posterioridad a la vista del artículo 1101 y de su notificación, por lo cual debió como exige el artículo 1102, correrse nueva vista en los términos del 1101 relativa al hecho no considerado ni imputado antes, y ello con carácter previo al dictado del fallo que considerase ese nuevo hecho; y dicho recaudo no se cumplió en el caso de autos"*<sup>15</sup>.

## II.11. Rebeldía

Debidamente notificado y no presentándose el imputado a ejercer los derechos que la ley le

14. Fallos del Tribunal Fiscal de la Nación - 1996 - E - 4688.

15. Fallos del Tribunal Fiscal de la Nación - 1998 - G - 4885.

acuerda, se lo declara rebelde, cuyo auto también es notificable.

El imputado puede comparecer a juicio en cualquier momento, cesando su rebeldía, pero no podrá retrotraer los procedimientos cumplidos. En consecuencia no podrán merituar en su defensa hasta el alegato, ni ofrecer pruebas, ni cuestionar la determinación de tributos ni sus actos preparatorios, en razón de haber precluido las etapas procesales correspondientes. Solo podrá controlar la correcta instrucción sumarial posterior a su presentación, alegar si no si hubiera superado esa etapa, y ejercer la vía recursiva una vez que se dicte resolución.

## II.12. Prueba – Medidas para mejor proveer

Contestada la vista, el Administrador ordenará, si correspondiera, la apertura de la causa a prueba y la producción de la misma.

Si no se contestara la vista conferida, implicaría también falta de ofrecimiento de prueba. Entonces el Administrador debe evaluar si las probanzas colectadas en el sumario permiten tener por acreditados los hechos tipificantes de la infracción y la individualización de los responsables, y en tal caso, cerrar el sumario.

Si de las constancias acumuladas no se encuentra aprobada la infracción ni acreditada la autoría de los imputados, el Administrador debe disponer medidas de mejor proveer para la dilucidación de los hechos y su responsabilidad.

En cualquier etapa del sumario, aun después del alegato, pero siempre antes del dictado de la sentencia, el Administrador puede disponer la producción de pruebas que considere necesarias para mejor proveer.

Esta facultad de coleccionar pruebas posibilita llegar a la verdad objetiva a fin de ejercer rectamente y a conciencia su función en el sumario aduanero, y no quedar limitado a las pruebas ya agregadas, que pueden distorsionar la verdad material. La ley debería haber limitado tal facultad a cualquier momento anterior al dictado del auto para alegar, toda vez que las medi-

das que se realicen con posterioridad no son susceptibles de mérito por el imputado. Aunque no esté legislado, entendemos que en el supuesto de disponerse de medidas para mejor proveer después de presentados los alegatos, corresponde otorgar un plazo ampliatorio para hacer mérito de ellas<sup>16</sup>.

El artículo 1108 faculta al Administrador a descartar las pruebas que no se refieran a los hechos que se investigan o que se invoquen en la defensa, como también las que fueran "inconducentes, superfluas o meramente dilatorias", en auto debidamente fundado. (art. 7, Inc. E, de la LNPA).

El plazo para la producción de la prueba está establecido en cuarenta días ampliables en atención a la naturaleza de las mismas y el lugar de su producción, y el Administrador deberá disponer cuales deben ser diligenciadas por la parte y en que plazo, bajo apercibimiento de darle por decaído el derecho a su producción

## II.13. Recurso de Revocatoria

Si el Administrador no abre la causa a prueba, pese al ofrecimiento del imputado, por entender que la cuestión es de puro derecho, o rechaza las ofrecidas o las agregadas por el interesado si las considera inconducentes, superfluas o meramente dilatorias, es procedente el recurso de revocatoria. Debe interponerse dentro de los tres días hábiles de notificado y no es susceptible de apelación en esta oportunidad. Podrá hacerse valer nuevamente ante el Tribunal Fiscal o la Justicia Federal, en cuyo ámbito podrán producirse las pruebas negadas por vía del artículo 1107, o bien por la del 1108.

Igual recurso y plazo, es procedente en el supuesto de que se deniegue el plazo extraordinario de prueba peticionada.

## II.14. Alegato

Producida la prueba ofrecida por los imputados, debe ponerse las actuaciones a su disposición por el término de seis días para que, sin

16. Abarca, Alfredo Ernesto: *Procedimientos...*, cit., p 179.

retirar las actuaciones de la Aduana, puedan alegar sobre el mérito de la prueba que se produjo en el sumario. Este plazo es común para todos los imputados, pero nada se establece cuando hubiera más de uno, pero entendemos que los plazos deben correr individualmente, para garantizar un adecuado derecho de defensa. El auto que pone el expediente para alegar debe ser notificado.

### II.15. El fallo

La resolución del sumario o fallo debe ser dictado por el Administrador de la Aduana o el jefe del Departamento Contencioso Capital, según el lugar de producción del hecho, en un plazo de sesenta días hábiles.

Es necesario para ello, el vencimiento del plazo para alegar –se haya presentado el escrito o no– y el dictamen jurídico previo en el supuesto de que el Administrador no fuera Abogado.

Si la resolución no es dictada en ese plazo, el imputado puede recurrir por retardo ante el Tribunal Fiscal o ante la Justicia Federal.

La resolución que pone fin al sumario, necesariamente deberá condenar o absolver a los imputados y pronunciarse sobre los tributos. Podrá ampliar las medidas precautorias en sede aduanera y solicitar otras al juez competente sobre mercaderías existentes en sede aduanera o no, sobre otros bienes e incluso la inhibición general del deudor.

En el proceso por infracciones no es admitido el sobreseimiento provisional. Por ello el fallo debe definir la situación de los imputados por la condena o la absolución.

Es necesario el pronunciamiento sobre los tributos que resultaren adeudar los responsables, sean condenados o no penalmente, en razón de que la determinación tributaria con autoridad de cosa juzgada no puede, en lo futuro, replantearse ni por el procedimiento de impugnación ni por el de repetición.

El fallo en el caso de absolución, desestimación de denuncia o atenuación de la pena debe-

rá ser sometido a la aprobación del Director General de Aduanas. A partir de ese momento el sentenciante pierde competencia sobre el expediente. Pero no es necesaria esa aprobación cuando se refiera a procesos que no den lugar a sanción, por tratarse de diferencias dentro de la tolerancia legal o bien cuando la reducción de la pena estuviera prevista en forma expresa y cuantitativa.

La actualización de las multas y los tributos puede efectuarse hasta el penúltimo mes anterior al de la fecha de la resolución, sin perjuicio de que continúe hasta el momento del efectivo pago por el condenado y/o deudor. Estas previsiones del Código Aduanero han cobrado actualidad con las actuales medidas económicas post-convertibilidad.

### II.16. Recursos

Como ya dijimos, es procedente el recurso de revocatoria contra los actos que declaran la cuestión de puro derecho, los que denieguen la producción de pruebas ofrecidas y el que negare el plazo extraordinario de prueba.

Contra la resolución definitiva o en los supuestos de retardo, es procedente, en forma optativa y excluyente, el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal o demanda contenciosa ante la Justicia Federal.

*“... corresponde rechazar el precedente agravio, como también la cuestión de nulidad del fallo introducida por la actora, en tanto en este último sentido no basta para atacar un acto administrativo la mera alegación, no debidamente comprobada de un vicio en el mismo. La mera aseveración de que la resolución carece de validez por cuanto se basa en argumentos que nada tienen que ver con los antecedentes del sub- lite, sin describir detalladamente la supuesta inexistencia o falencia en la motivación de la misma, no puede ser acogida por este Tribunal, puesto que se estaría declarando la nulidad por la nulidad misma”<sup>17</sup>.*

<sup>17</sup> Fallos del Tribunal Fiscal de la Nación – 1996 – E – 4688.

### III. RÉGIMEN INFRACCIONAL ADUANERO EN EL DERECHO POSITIVO URUGUAYO

#### III.1. Legislación aplicable

En el momento en que se escriben estas líneas, en materia de procedimientos para las infracciones aduaneras las leyes, más relevantes, que rigen son las siguientes:

1. Decreto-Ley N° 10.314 del 18/01/1943, "Infracciones Aduaneras";
2. Ley N° 13.318 del 28/12/1964, "Contencioso Aduanero de las Infracciones Aduaneras y sus modificatorias", que contiene la tipificación de las infracciones aduaneras, el procedimiento para instruir el sumario y resolver las denuncias presentadas en virtud de dichas infracciones;
3. Decreto-Ley N° 14.629 del 5/01/1977, IMADUNI (Impuesto Aduanero Único a la Importación) Valor en Aduanas, que en el artículo 6 tipifica la infracción de defraudación por la alteración de destino de las mercaderías amparadas en franquicias especiales condicionadas a dicho destino;
4. Código Aduanero, Ley N° 15.691 del 7/12/1984;
5. Ley N° 16.320 del 17/11/1992, "Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal, ejercicio 1991", sustituye artículos del Decreto-Ley N° 14.629 y de la Ley N° 13.318.
6. Ley de Presupuesto Nacional N° 17.296 del 21/02/2001; artículos 165, 166, 167, 168, 169 y 172.

#### III.2. Tipos Infraccionales

##### 1. La Diferencia

(art. 246 de la Ley 13.318):

Se considera que existe diferencia cuando, al hacerse las verificaciones del caso, se compruebe que si se hubieran seguido las declaraciones, datos e indicaciones del solicitante, el Fisco se habría perjudicado en la percepción de la renta.

Para que se configure la infracción aduanera de Diferencia, resulta necesario que se presenten conjuntamente cuatro elementos consti-

tutivos, que a continuación se detallan:

- a. Que exista una operación de importación o exportación,
- b. Que existan en dicha operación, declaraciones, datos o indicaciones inexactas o erróneas (exclusivamente aquellos datos que el solicitante de la operación debe aportar porque le son exigidos por la ley) y en este caso que los mismos no se hayan corregido antes del momento en que se designa al verificador respectivo (art. 249 de la Ley 13.318),
- c. Que dicha información errónea o inexacta se descubra al efectuarse la verificación de la mercadería,
- d. Que de seguirse por la D.N.A. esos datos inexactos o erróneos, los mismos se traduzcan en una pérdida de Renta Fiscal (salvo el caso del inciso d) del artículo precitado).
- e. El procedimiento depende de la actitud que asuma el solicitante de la operación (art. 250 de la Ley 13.318):

I. el solicitante reconoce la diferencia: se afora y liquida el permiso con arreglo a la denuncia,

II. el solicitante no reconoce la infracción: el funcionario interviniente elevará al superior un parte fundado de lo ocurrido. Si fuere la diferencia por razón de especie, clase, calidad, valor o aforo, el parte será sometido a resolución de la Junta de Aranceles,

III. Si la diferencia está comprendida en el inciso d) del artículo 246, se aforará y liquidará el permiso de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 247.

En caso de discrepancia, por parte del interesado, se levantará un acta en la que se especificarán las manifestaciones que se formulen.

El acta será autorizada por el escribano de la Aduana. A falta de escribano, la misma será autorizada por el jefe de la respectiva oficina aduanera, actuando con dos testigos. El expediente y las muestras, serán remitidas a Montevideo al solo efecto de su resolución por la Junta de Aranceles. En el acta se consignarán los hechos que originan la discrepancia y con su otorgamiento se iniciará el juicio.

##### 2. La defraudación "Residual"

(art. 251 de la Ley 13.318):

Se configura toda vez que:

- a. En una operación, manejo, acción u omisión;
- b. realizada con la colaboración de empleados, o sin ella;
- c. desconociendo leyes, decretos o reglamentos;
- d. se pueda provocar un menoscabo de la renta fiscal; y siempre que el hecho correspondiente, no pueda ser considerado como una infracción de diferencia o de contrabando.

Situaciones típicas del régimen general<sup>18</sup>, son los casos de defraudación por violación del régimen de franquicias de carácter diplomático (automóvil propiedad de diplomático ingresado al país transferido a tercero no amparado por la franquicia), o transgresión al régimen de admisión temporaria (automóvil que ingresa al país y permanece habiendo vencido el término de la admisión) o en los casos de drawback, siempre que tales situaciones no sean una simple violación y configuren la infracción de contrabando.

Se castiga con una multa, equivalente al doble de los gravámenes adeudados (art. 252 de la Ley 13.318).

### 3. Las diferencias de valor:

#### a. La diferencia de valor prevista por el artículo 149 de la Ley 16.320:

Dicha norma prevé que, toda vez que el valor en aduana determinado por la D.N.A., supera el valor declarado por el importador, éste deberá abonar los tributos correspondientes a la diferencia de valor correspondiente.

En la interpretación de la norma es preciso establecer tres situaciones:

1. El valor declarado por el importador es inferior al determinado por la D.N.A., pero está dentro de la tolerancia del 20%. En este caso no hay penalidad, pero se deben abonar los tributos correspondientes porque la tolerancia no constituye una franquicia o exención de pago, sino que es al solo efecto de librar de la sanción.

2. El valor declarado por el importador es inferior al determinado por la D.N.A., pero la

diferencia es superior al 20 % con relación al valor determinado por la D.N.A. En este caso la multa será igual al 35% de los tributos correspondientes a la diferencia de valor.

3. El valor determinado por la D.N.A. supera en más del 55% del valor declarado por el importador, la multa será igual al 70 % de los tributos correspondientes a la diferencia de valor.

Si la diferencia fuera aún mayor, podría configurarse la situación de defraudación prevista en el artículo 150 de la Ley 16.320.

#### b. La defraudación prevista en el artículo 150 de la Ley 16.320:

Constituyen defraudación, las acciones u omisiones que tiendan a distorsionar u ocultar el precio normal de las mercaderías a importar.

Esta figura se presumirá cuando: 1. Se compruebe la presentación de declaraciones inexactas o incompletas que pretendan desvirtuar el valor imponible de los tributos;

1. se compruebe la adulteración de documentos o registros contables de los importadores, relacionados con la operación aduanera de importación que corresponda.

2. El precio normal determinado por la D.N.A. supere como mínimo en un 100% el valor declarado por el importador.

Esta infracción se castiga con una multa equivalente al doble del importe de los gravámenes adeudados, siendo ésta también a cargo del importador.

### 4. El contrabando "típico"

#### (art. 253 de la Ley 13.318):

Esta figura se configura toda vez que:

1. Tratándose de una operación aduanera de entrada o salida, importación, exportación o tránsito (de cualquier tipo de mercaderías);

2. que se realice, o bien con la complicidad de empleados o sin ella; o bien en forma clandestina o violenta; o sin la documentación correspondiente;

3. y esté de algún modo destinada a traducirse en: a) Una pérdida de renta fiscal o, b) en una

18. Faracchio, Juan Pedro y Faracchio, Javier Pablo: *Derecho Aduanero y Portuario*, Ed. y Librería Jurídica Amalio M. Fernández, Montevideo, Uruguay, 1999, p. 148.

violación de requisitos esenciales para la importación o exportación de determinados artículos que establezcan leyes y reglamentos especiales aduaneros o no aduaneros.

Luego de la configuración conceptual, el artículo 253, enumera diferentes modalidades de contrabando con características propias. No se trata de una enumeración taxativa, sino enunciativa, y por lo tanto pueden darse situaciones de fraude no previstas en ellos. El artículo sienta presunciones simples de contrabando, que admiten prueba en contrario, pero su sola configuración da mérito para promover la instrucción sumarial, sin que por ello puedan entenderse limitadas las facultades del juez instructor para calificar los hechos.

Por lo tanto, los distintos casos de contrabando enunciados en la norma, no constituyen presunciones de contrabando *juris et de juris*, sino que tales situaciones sólo dan mérito para promover la instrucción sumarial pertinente.

El castigo de esta infracción consiste en el eventual comiso (o su sustitutivo) de la mercadería en infracción, el comiso secundario (si es que fue utilizado un medio de transporte para su realización), una multa del 20% del valor comercial de la mercadería, y el pago del doble de los recargos a la importación, además de los costos y costas del juicio.

Cabe mencionar la disposición del artículo 255 de la Ley 13.318, que consagra una infracción "sui generis", innominada y más propiamente híbrida, ya que se integra con elementos típicos del contrabando y de la diferencia, y no es para el represivo aduanero, ni una cosa ni otra. La norma prevé tres situaciones: A- Momento de la descarga de buque; B- Momento del ingreso de las mercaderías a los depósitos nacionales (en cualquiera de estas dos situaciones, A y B, la irregularidad consiste en que se encuentren diferencias de bultos, en más o en menos, con relación a lo declarado en el manifiesto consular de carga); C- Cuando resulten diferencias entre el cargamento de un buque y el manifiesto originario del último puerto de procedencia, siempre que esos documentos no hayan sido corregidos dentro de los términos reglamentarios.

### **5. Contrabando "atípico" o por "abandono infraccional" (art. 256 de la Ley 13.318):**

Esta figura prevé una variante del contrabando típico, que es el "abandono infraccional", el que se da toda vez que:

1. Se encuentren mercaderías o efectos abandonados u olvidados, pero que hagan presumir la preparación de un contrabando,
2. los conductores abandonen mercaderías;
3. cuando éstas sean aprehendidas después de una lucha o resistencia, y no sean descubiertos los responsables.

La ley dispone que quien haga el hallazgo deberá incautarse de los mismos y dar cuenta de inmediato a la autoridad competente.

La autoridad que debe intervenir, una vez cumplidas las operaciones aduaneras de rigor, previa vista fiscal dispondrá:

- a) el comiso o adjudicación de las mercaderías o efectos, previo pago de los tributos que las gravan,
- b) el remate de los mismos cuyo producido, descontado los tributos correspondientes, se adjudicará al denunciante.

### **III.3. Jurisdicción**

El conocimiento de los asuntos referidos a infracciones aduaneras corresponderá (art. 257):

1. A la Junta de Aranceles (art. 250);
2. A la Dirección Nacional de Aduanas: casos artículos 253 y 256 (contrabando) y cuya cuantía no exceda de 350 U. Reajustables. Dichas facultades serán reguladas por el Poder Ejecutivo.
3. A los Juzgados Letrados de Primera Instancia, con excepción de Canelones y Montevideo, y a los Juzgados Letrados de Aduanas dentro de sus respectivas jurisdicciones incumbirá: a) La decisión en alzada de los recursos interpuestos contra las resoluciones de la Dirección Nacional de Aduanas, b) la calificación e instrucción de los sumarios sobre hechos ocurridos dentro de los límites de su jurisdicción, y c) el conocimiento plenario, en Primera Instancia, de dichos sumarios.
4. A los Tribunales de Apelación en lo civil, incumbirá la resolución en Segunda Instancia

de las apelaciones deducidas contra sentencias de los Juzgado Letrados de Primera Instancia y de los Juzgados Letrados de Aduanas (Ley 16.320/92 art. 148 y siguientes; Ley 15.750/85; Ley 13.737/69).

Cabe agregar que el ejercicio del Ministerio Fiscal o la representación del Fisco, ante la D.N.A., los Juzgados Letrados de Aduana, los Tribunales de Apelaciones en lo Civil y ante la Suprema Corte de Justicia únicamente en los casos de inconstitucionalidad y de casación, incumbirá a los Fiscales Letrados Nacionales de Aduanas. Ante los Juzgados Letrados de Primera Instancia del Interior, la representación la ejercerán los Fiscales Letrados Departamentales de la respectiva jurisdicción (art. 258 de la Ley 13.318).

#### III.4. Competencia (art. 260 de la Ley 13.318)

Este artículo fija criterios a fin de determinar la competencia del Órgano jurisdiccional:

1. En razón del lugar donde se cometió la infracción.

2. Cuando no es posible determinar el lugar donde se perpetró la infracción, será competente la autoridad jurisdiccional ante la cual se efectúa la denuncia.

Es importante el criterio adoptado en el último inciso de este artículo, en cuanto impone no suspender las diligencias sumariales, en el caso que esté dilucidándose que autoridad es la competente para la instrucción del sumario.

La solución legal es que en dicho caso continuará entendiendo la autoridad que previno. Deberá continuar la instrucción sumarial, hasta que el juicio esté en estado de manifiesto, aún cuando se declare que es otra la autoridad competente, declarándose la validez de las actuaciones realizadas.

#### III.5. Procedimientos

Producida la detención de la mercadería se procederá de la siguiente manera:

1. Se labrará acta en la que constará una relación de los hechos, nombre y domicilio de los aprehensores y denunciados e inventario de la mercadería (art. 268).

El acta deberá remitirse dentro del plazo de

cinco días hábiles a la autoridad aduanera más próxima, la que la complementará estableciendo:

a) el estado de la mercadería o efectos, y su calidad de nuevos o usados;

b) su valor normal en Aduana;

c) los tributos porcentuales correspondientes;

2. Se remitirán las actuaciones a la autoridad competente, de acuerdo a lo previsto en el artículo 257.

3. En el caso de que fuera competente la Dirección Nacional de Aduanas, ésta deberá:

a) controlar la regularidad de las actuaciones realizadas, b) cumplir la instrucción que correspondiere, y c) dictar resolución dentro del plazo de veinte días, imponiendo las sanciones previstas en el artículo 254 de la Ley 13.318 (comiso), o si no hubiere mérito para ello, decretar la clausura de los procedimientos.

La resolución sólo podrá ser recurrida dentro de los diez días hábiles a partir de la fecha de su notificación, por el Representante Fiscal o, en su caso, por los denunciados, sustanciándose la alzada ante la Justicia Letrada competente.

Las denuncias por infracciones aduaneras podrán ser hechas por escrito o verbalmente ante la autoridad aduanera o judicial más inmediata. En el escrito o en el acta que se levante, se establecerá (art. 269):

– el nombre y domicilio del denunciante a todos los efectos del juicio,

– una relación sucinta de los hechos constitutivos de la infracción,

– el nombre y domicilio de los denunciados,

– la firma de quien formule la denuncia,

Como es de rigor en el primer auto que se dicte, se les intimará a constituir domicilio, dentro del radio jurisdiccional en el término de diez días perentorio; en caso de incumplimiento se le notificará por los estrados. En cuanto a los denunciados se les practicarán las notificaciones en el domicilio que constituyan en la denuncia (art. 278).

Posteriormente, la autoridad judicial, procederá a tomar declaración indagatoria a los denunciados y otros posibles responsables, los que

serán conducidos por la fuerza pública en caso de no-comparecencia.

Aquí puede configurarse la hipótesis legal del artículo 274 de la Ley 13.318, que se da en esta etapa de calificación o sumario. La norma prevé dos situaciones: a) que el imputado confiese lisa y llanamente la infracción, o b) que no confiese, pero reconozca los hechos constitutivos de la misma. En estos casos el procedimiento no será el mismo que describiremos a continuación, sino que según la infracción cometida (diferencia, contrabando o defraudación) se desarrollará de una forma particular.

Siguiendo con la descripción del procedimiento normal, luego de tomar declaración indagatoria a los denunciados o responsables, se ordenará si aún no se ha cumplido, la incautación de la mercadería o efectos en infracción, así como de los vehículos en el caso de haberlos utilizados en la infracción aduanera denunciada. Inmediatamente serán enviados a la Autoridad Aduanera más próxima a los fines de la diligencia prevista en el inciso b) del artículo 268, las que deberán ser cumplidas por los funcionarios aduaneros en el término de quince días a partir de la fecha en que se les haya ordenado practicar la diligencia. Los mismos quedarán a la orden de la Dirección Nacional de Aduanas, la que instrumentará los mecanismos necesarios para su almacenamiento y controles (Ley 16.170, del 28/12/1990, art. 195).

Asimismo se ordenarán las pericias, informes, etcétera, que la autoridad judicial entienda del caso realizar.

Finalizada la instrucción sumarial, los autos se ponen de manifiesto por el término de diez días (art. 271). Dentro de ese período, tanto los denunciados como los denunciados, podrán solicitar diligencias ampliatorias e incluso ofrecer pruebas, abriéndose un término de veinte a cuarenta días para su diligenciamiento, excepto que la prueba deba producirse en el extranjero donde el plazo para su diligenciamiento será de noventa días.

Vencido el término de manifiesto, se pasarán los autos al Representante Fiscal, por diez días perentorios, quien podrá solicitar diligencias probatorias.

Una vez instruido el sumario la autoridad que

entiende en el mismo pasará los autos al Juzgado competente que entenderá en el plenario. El Tribunal conferirá traslado al Representante Fiscal quien deberá expedirse dentro del término de treinta días, solicitando la clausura de los procedimientos o deduciendo acusación.

Si solicita la clausura, el Tribunal deberá disponerla, ordenando el archivo del expediente, puesto que el derecho de acusar o demandar pertenece exclusivamente al Representante Fiscal y el desistimiento hecho por éste a cualquier estado del procedimiento, provocará la clausura de los mismos (Ley 13.318 artículo 274 apartado 2º). Vale decir que el Representante Fiscal es el titular y dueño de la acción. Tal potestad está también consagrada en el artículo 270, relativo a la clausura, y en el artículo 276.

Si por el contrario, deduce acusación, el Tribunal conferirá traslado al o los acusados por el término de veinte días hábiles, comunes y perentorios.

Concluida la sustanciación, el expediente pasará para sentencia, la que será dictada dentro del término de sesenta días hábiles, y en ella el Tribunal condenará o absolverá al o los imputados.

En todos los puntos del procedimiento no legislados en la Ley 13.318, regirán las disposiciones establecidas en el Código General del Proceso y leyes que lo modifican para los juicios sumarios, en lo que le fuere aplicable (art. 279).

### III.6. Recursos

Contra la sentencia definitiva de Primera Instancia sólo cabrán los recursos de nulidad y apelación en relación (art. 275).

El apartado 2º del artículo 276 dispone un criterio restrictivo en cuanto a la apelación, determinando que solo serán apelables los decretos que ordenan la clausura del procedimiento; y aún en este caso, siempre que no haya mediado conformidad fiscal (art. 274 inc.2).

En cuanto a los incidentes que se promovieren, el artículo 277, establece que se sustanciarán por pieza separada. La resolución no admitirá otro recurso que el de reposición.

### III.7. Responsabilidad

En los casos de contrabando "típico", contrabando "atípico" o por abandono infraccional, de diferencia y de defraudación, la ley coloca en principio como responsables directos de las mismas, al despachante de aduanas o solicitante de la operación y subsidiaria al importador u otro operador (art. 284 de la Ley 13.318).

Asimismo en todos los casos, rige la responsabilidad objetiva, de modo tal que no sirve de excusa a los efectos de librarse de la eventual sanción, ni el error propio o ajeno, ni la falta de intención de perjudicar al Fisco (art. 287 de la Ley 13.318), del mismo modo, la normativa vigente castiga tanto la infracción consumada como la tentativa. (art. 281 de la Ley 13.318).

En los casos de diferencia de valor y de defraudación por diferencia de valor, la responsabilidad directa es del importador, por ser éste quien suscribe ante la D.N.A. el formulario de declaración jurada de responsabilidad en materia de valor, sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria del despachante de aduanas (art. 150 de la Ley 16.320) responsabilidad que en la especie será de carácter subjetivo, se deberá tener en cuenta la intención del infractor.

## IV. RÉGIMEN INFRACCIONAL ADUANERO EN EL DERECHO POSITIVO PARAGUAYO

### IV.1. Legislación Aplicable

La normativa que rige cuando se realiza este estudio, es el Código Aduanero Paraguayo, Ley 1.173 de 1985, cuyo Decreto Reglamentario es el N° 15.813 de 1986<sup>19</sup>.

El mismo en el Título V denominado "Faltas e Infracciones Aduaneras", regula todo lo relativo al estudio de la materia en análisis.

Cabe recordar que el proyecto de Código anterior al actual, finalmente promulgado el

24/02/1947, fue redactado por el uruguayo Dr. Ariosto D. González<sup>20</sup>, en 1946, que de alguna forma reprodujo, con las adecuaciones necesarias, las soluciones del derecho aduanero uruguayo. He aquí que ambas legislaciones, paraguaya y uruguaya, cuentan con una fuente común.

### IV.2. Tipos de Infracciones contempladas en el Código Aduanero Paraguayo:

Se establece una división entre:

1. Faltas Aduaneras,
2. Infracciones Aduaneras.

La mayoría de las definiciones se enuncian por exclusión.

1.a) Faltas aduaneras propiamente dichas (art. 212): el artículo establece que todo quebrantamiento, por acción u omisión, de las normas legales aduaneras, que no configuren defraudación o contrabando serán consideradas faltas aduaneras.

b) Falta aduanera por diferencia (art. 217): Existen cuando como resultado de la verificación, se compruebe que de seguirse las declaraciones contenidas en el despacho, el Fisco se habría perjudicado en la regular percepción de los gravámenes y siempre que el hecho no constituya infracción aduanera. Estas faltas pueden consistir en diferencias de especie, origen o procedencia, de aforo, de dimensiones, de gravámenes, de peso y de cantidad de lo declarado.

2.a) Defraudación (art. 221 y siguientes):

- toda operación, acción u omisión,
- realizada en forma dolosa,
- con o sin colaboración de empleados,
- que violando expresas disposiciones legales de carácter aduanero o no,
- se traduzca o pueda traducirse,
- en un perjuicio a la renta fiscal,
- siempre que el hecho no configure contrabando.

El Código enuncia algunos supuestos de de-

19. En este momento se está estudiando su modificación o sustitución.

20. Gonzalez, Ariosto D.: *Proyecto de Código Aduanero para la República del Paraguay*, Imprenta "El Siglo Ilustrado" Y 1276, Montevideo, Uruguay, 1946.

fraudación (art. 223):

a. las defraudaciones falsas o inexactas de la base imponible, que no sean consecuencia de errores aritméticos,

b. la utilización fraudulenta con fines de evasión o disminución de la obligación tributaria, de las facilidades otorgadas para la importación de partes componentes de un todo,

c. la simulación del cumplimiento de algún requisito esencial para efectuar o concluir una operación aduanera,

d. el ingreso a consumo sin autorización aduanera,

e. el uso, empleo o destino dado a mercaderías introducidas al país con franquicias tributarias, diferentes al establecido en las leyes que las hayan acordado.

2.b) **Contrabando** (art. 225 y siguientes):

Existe contrabando:

– en toda entrada, salida o movilización de mercadería o efectos,

– realizada en forma clandestina o violenta,

– sin la documentación legal correspondiente,

– en violación de los requisitos esenciales exigidos por las leyes aduaneras, o de disposiciones especiales sean aduaneras o no.

Constituyen tipos de contrabando, entre otros:

a. cuando se introduce o extraen, mercaderías susceptibles de control aduanero,

b. cuando una unidad de transporte, sin causa justificada se aparta de la ruta preestablecida y se interne en caminos, ríos u otros sitios donde no exista control aduanero,

c. en los caso de introducción de mercaderías, de forma tal que escapen a la revisión normal de la aduana.

Se establecen determinados ejemplos que de alguna forma se equiparan al contrabando:

a. la movilización dentro del territorio de la República de mercaderías, efectos, vehículos, semovientes, etcétera, sin la documentación legal correspondiente,

b. la tenencia de mercaderías extranjeras para la venta sin la documentación que acredite su introducción legal,

c. la comercialización de mercaderías o efectos cuya importación o exportación estén prohibidas, salvo que la operación comercial

haya sido formalizada antes de la vigencia de la norma prohibitiva.

### IV.3. Jurisdicción y competencia

Intervendrá en el procedimiento:

a. El Administrador de Aduanas, que estará a cargo de la instrucción del sumario (art. 234), el mismo podrá encomendarlo al Jefe de la Oficina de Sumarios, donde hubiere, o al funcionario designado para el efecto (no tendrán facultad de dictar: resolución definitiva, clausura del procedimiento o medidas liberatorias).

b. El Director General de Aduanas.

c. El Tribunal de Cuentas, que actuará en la forma y condiciones previstas en la ley que establece el procedimiento para lo contencioso-administrativo (art. 257).

La representación del Fisco en los sumarios será ejercida por un abogado del Departamento Jurídico de la Dirección General de Aduanas, a él le corresponderá la acción de acusar.

Por otra parte, compete el conocimiento de los sumarios, a la Aduana en cuya jurisdicción se hubiesen cometido los hechos; ésta de inmediato instruirá el sumario y adoptará las medidas necesarias para la protección del interés fiscal (art. 235 y art. 236). En el caso que se suscitaren dudas en lo referente al lugar de los hechos, la competencia será de la Aduana que intervino en primer término (art. 233). En todos los casos se comunicará de inmediato al Director General de Aduanas toda instrucción de sumario por falta o infracción aduanera.

### IV.4. Procedimiento en el Sumario Administrativo:

Las denuncias podrán efectuarse de la siguiente forma:

1. **Por escrito** (art. 237): Deberá expresar de modo claro y preciso:

– el nombre, apellido y domicilio real del denunciante,

– la relación sucinta y circunstanciada de los hechos constitutivos de la infracción,

– nombre y domicilio de los supuestos responsables.

La omisión de algunos de los datos no cau-

sará la nulidad de la denuncia, pero de inmediato se procederá a subsanarla.

**2. Verbales (art.237):**

– Se harán constar en actas extendidas por el funcionario que las recibiere,

– deberá cumplir los mismos requisitos que la denuncia escrita y,

– se necesitará la firma del denunciante.

**3. Cuando una autoridad no aduanera aprehendiere mercaderías en supuesta infracción,** deberá comunicar el hecho a la autoridad aduanera competente, a los efectos de la instrucción del sumario (art. 240).

Cabe aclarar que no se instruirá sumario cuando el valor de las mercaderías denunciadas no exceda de la cantidad que establezcan los reglamentos.

Toda persona civilmente capaz, tiene derecho a formular denuncias ante la autoridad aduanera correspondiente. Por el contrario los funcionarios aduaneros, en el ejercicio de sus funciones, están obligados a denunciar los hechos que pudieran configurar infracción, ya que el incumplimiento de ésta obligación los hará pasibles de sanciones (art. 238).

Son partes en el sumario (art. 241):

- a. las personas a cuyo nombre se encuentran las mercaderías,
- b. los supuestos responsables,
- c. los denunciantes,
- d. y el representante fiscal.

El sumario tiene por objeto, investigar el hecho denunciado, reunir los elementos que contribuirán a la exacta calificación de la infracción, determinar los responsables y adoptar las medidas necesarias para asegurar las responsabilidades emergentes de la infracción.

Si la mercadería denunciada fuere aprehendida se procederá de inmediato a la verificación y valoración de la misma, en caso contrario se la aforará y valorará.

De lo actuado, se correrá vista por el término de cinco días a los denunciados o presuntos responsables si tuvieran participación en el sumario. En el caso de ignorarse el domicilio de los denunciados o presuntos responsables, la notificación se hará por edictos, que serán publicados por tres días consecutivos en un diario de gran circulación, bajo apercibimiento de se-

guirse el sumario en rebeldía si no compareciere por sí o por apoderado en el término de diez días (art. 248).

Si no compareciere dentro del plazo establecido, se lo declarará en rebeldía y el proceso seguirá su curso, sin perjuicio de que el presunto responsable pueda intervenir en el proceso posteriormente, debiendo tomarlo en el estado que se encuentre ( art. 249).

Si por el contrario contestan la vista, podrán plantear todas las cuestiones que hicieren en su derecho y ofrecer las pruebas de descargo, que obren en su poder (art. 247).

Las pruebas ofrecidas serán diligenciadas dentro del término de diez días, de mediar razones fundadas se prorrogará por igual plazo. Vencido el plazo, las partes denunciadas, denunciadas y el representante fiscal, presentarán sus conclusiones dentro del término de cinco días (art. 253).

Concluido el sumario, el administrador deberá fallar en el término de diez días. Procederá a condenar o absolver, fundándose en la ley y en las constancias del sumario. Dicha resolución será notificada a las partes (art. 255).

La sanción establecida en la resolución será cumplida dentro del término de cinco días hábiles de ejecutoriada la misma (art. 258).

#### IV.5. Recursos

La resolución del Administrador es apelable ante el Director General de Aduanas en el plazo de cinco días hábiles, desde la notificación, quien resolverá dentro de los diez días siguientes (art. 256). Esta resolución, dictada en el sumario o fuera de él, que cause estado, es también recurrible ante el Tribunal de Cuentas de acuerdo con lo prescripto en el procedimiento para lo contencioso-administrativo.

Son objeto de reclamación ante los respectivos administradores (art. 260 y siguientes):

- las actuaciones aduaneras referentes a la clasificación y valoración de las mercaderías,
- la liquidación de gravámenes realizados con anterioridad al retiro de las mercaderías,
- y cualquier actuación aduanera, que el damnificado considere oportuno presentar.

Serán formuladas dentro del plazo de tres

días hábiles a contar desde la fecha de la notificación respectiva, y deberán ser fundadas y acompañadas de las pruebas instrumentales que se dispusieren.

Las reclamaciones serán resueltas dentro del término de diez días hábiles de interpuestas. Es importante mencionar que en la sustanciación del caso deberá oírse el informe que expidan las oficinas técnicas respectivas.

La resolución recaída en las reclamaciones, será apelable ante el Director General de Aduanas dentro del plazo de tres días hábiles de notificada la misma. El recurso debe ser fundado. El Director se expedirá dentro de diez días y ésta resolución no admitirá más recurso que el de aclaratoria.

#### IV.6. Responsabilidad

La responsabilidad recaerá (art. 229 y 230):

- en el solicitante de la operación, es decir el que firma el despacho, pedido o documentación,

- en los representados por los actos de sus mandatarios, representantes, administrados, empleados y dependientes, siempre que los hayan realizado en el ejercicio de sus funciones,

- en el que conduzca las mercaderías o efectos, y en el dueño o remitente de los mismos, en el caso que no hubiere despachante o solicitante. Ambos responderán solidariamente.

Los actos preparatorios y la tentativa, serán reprimidos con la misma sanción que la infracción consumada (art. 232).

### V. REGIMEN INFRACCIONAL ADUANERO EN EL DERECHO POSITIVO BRASILEÑO

#### V.1. Legislación aplicable

En el momento en que se realiza este estudio, el derecho brasileño, no cuenta con un Có-

digo Aduanero como el de los demás países miembros del Mercosur. Rige en la materia, el "Reglamento Aduaneiro", 32º Edicao, Decreto Nº 91.030, de 1985, que es un texto ordenado o refundido como dicen los españoles, de las leyes aduaneras, las infracciones y los procedimientos (Libro V; Título I "De las infracciones y Penalties").

El Decreto 70.235/72 y el Decreto- Ley 1.455/76, completan el "Reglamento", estableciendo el procedimiento para las infracciones incursas en el campo del Derecho Tributario Penal y en el ámbito del Derecho Penal Tributario respectivamente. Estas son las denominaciones en que según el Dr. Roosevelt Baldomir Sosa<sup>21</sup> se dividen los procedimientos cuando corresponda aplicar pena de pérdida de mercadería, de vehículos, etcétera.

#### V.2. Infracciones Aduaneras:

El Reglamento, no tipifica las infracciones sino que establece, en el artículo 499, que constituirá infracción toda acción u omisión, voluntaria o involuntaria que importe inobservancia por parte de una persona física o jurídica, de normas establecidas en el Reglamento o en cualquier otro documento de carácter administrativo destinado a completarlo. Agrega que salvo disposición expresa en contrario, la responsabilidad por infracción será independiente de la intención del agente o responsable.

Por lo tanto la última parte de la norma citada, busca definir la responsabilidad independientemente de la intención del agente, más agrega "salvo disposición expresa en contrario". De modo que, en principio, la infracción aduanera debe ser encarada desde un punto de vista objetivo.

Según observa el prof. Ruy Barbosa Nogueira<sup>22</sup> cabe al acusado probar la exclusión de culpa. Por su parte el Dr. Roosevelt Baldomir Sosa expresa que pese a encarar la infracción fiscal, en principio, como responsabilidad objeti-

21. Sosa, Roosevelt Baldomir. *Comentario á Lei Aduaneira: Decreto Nº 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro)*, Ed. Aduaneiras, San Pablo, Brasil, 1995.

22. Sosa, Roosevelt Baldomir: *Comentario á Lei ...*, cit., p. 401.

va, reserva el aspecto subjetivo a un segundo plano, a los efectos de agravar la infracción fiscal cometida.

Según el prof. Ruy Barbosa Nogueira, existen diversas formas o modos de clasificar las infracciones tributarias de las que, las infracciones aduaneras, serían una mera especie. A éstas últimas las divide en tres grandes ramos:

a. Fiscales: las infracciones tipificadas en el campo del control aduanero de vehículos, mercaderías y personas (multas, impuestos).

b. De control administrativo: las infracciones al régimen administrativo de las importaciones, cuyas penas se estiman, en general, por el valor de las mercaderías.

c. Administrativas: las infracciones u obligaciones establecidas en normas administrativas, normalmente penalizadas con cancelaciones, prohibiciones, suspensiones, etcétera.

La mayoría de las infracciones en materia fiscal, no tienen consecuencias en la esfera del Derecho Penal. Más en algunos casos, como el contrabando o extravío (descaminho), concurre la competencia de dos Órganos para juzgar la infracción: Judicial y Administrativo.

De este modo según la apreciación del Dr. José Buschatsky<sup>23</sup>, el derecho penal considerado en un sentido específico, sería definido como los actos estimados por la ley como crímenes o delitos, con sus respectivas penas; y en un sentido genérico, abarcaría a todo conjunto de normas jurídicas que establecen penalidades susceptibles de ser descritas como infracciones. A las primeras las denomina "Derecho Penal Tributario" y las segundas "Derecho Tributario Penal".

Al derecho aduanero le interesa sobremedida distinguir los ilícitos según la presencia o no del elemento subjetivo, porque parte de su actuación se configura en el umbral de esas dos tipificaciones. La naturaleza de la actividad aduanera se manifiesta en la represión y prevención del contrabando, junto al control sobre vehículos, personas y mercaderías, esto le da

una tónica diferente a otras ramas del derecho fiscal.

#### V.4. Responsabilidad

Responden por la infracción cometida (art. 500 del Reglamento):

a. toda persona que de cualquier forma participe o se beneficie con el ilícito,

b. el propietario o consignatario del vehículo utilizado para la actividad aduanera y el tripulante,

c. el comandante o conductor del vehículo cuando el vehículo proviniera del exterior sin estar consignado a persona física o jurídica establecida en el puerto de destino,

d. Toda persona física o jurídica, en razón de haber realizado el despacho de cualquier mercadería,

#### V.5. Penas adoptadas

Según conceptos expuestos en la "Revista de Política e Administração Fiscal, Nº 4/5"<sup>24</sup>, en la legislación tributaria las penas fiscales pueden ser clasificadas en cuanto a sus efectos en: a) personales, o b) patrimoniales; y en cuanto a su naturaleza en: a) principales constituidas por multas, pérdida de mercaderías, vehículos o sanciones políticas, y b) secundarias, constituidas por penas preventivas o represivas, relacionadas al régimen de controles estatales o no.

En el Reglamento, las infracciones están sujetas a las siguientes penas (art. 501), que en las Secciones II, III, VI, V, VI Y VII se describen o especifican detalladamente:

1. Pérdida del vehículo que transporta las mercaderías o efectos (art. 513),
2. Pérdida de la mercadería (art. 514 a 520),
3. Multas (art 521 a 534),
4. Sanciones administrativas (art. 535 a 536).

#### V.6. Competencia - Procedimiento

23. Sosa, Roosevelt Baldomir: *Comentario à Lei ...*, cit., p. 404.

24. Revista de Política e Administração Fiscal Nº 4/5: "O controle dos ilícitos fiscais como instrumento de aperfeiçoamento do Sistema Tributário Nacional", Brasil, 1970

En el área aduanera conviven diferentes "ritos procesales", como por ejemplo la aplicación de averías (avarias) y faltas cobradas en procedimientos de inspección aduanera.

El Dr. Roosevelt Baldomir Sosa<sup>25</sup>, distingue en primer plano dos grandes grupos, según se aplique o no la pena de pérdida (perdimento, art. 513 a 520):

a) las infracciones incuridas en el campo del Derecho Tributario Penal cuyo procedimiento se sigue por el Decreto 70.235/72, que regula el proceso de existencia y cobro de créditos tributarios, y cuya aplicabilidad se da en las infracciones de control aduanero de mercaderías, vehículos y personas, además del régimen administrativo para las importaciones;

b) las infracciones comprendidas en el ámbito del Derecho Penal Tributario, estarían conformadas por el contrabando y el extravío (descaminho), ya que configuran delitos penales fiscales tipificados en el Derecho Penal. En este caso se incluyen las infracciones sujetas a pérdida (perdimento), que se rigen por el Decreto Ley 1.455/76.

Podrá ocurrir que determinada infracción no se sujete a las hipótesis de pérdidas descritas por el "Reglamento Aduaneiro", ya que la misma podría cometerse con dolo o intención delictuosa, que la transformaría de infracción fiscal a infracción penal. En este caso el procedimiento se realizará según el Decreto 70.235/72, sin perjuicio de la iniciativa de denuncia que tiene el Ministerio Público para los casos penales.

Por lo tanto, inicialmente se deberán verificar las infracciones previstas en el "Reglamento", en el Título II "Del Proceso Fiscal", estando reservado el Capítulo I (arts. 542 a 543) a los procesos previstos bajo la órbita del Decreto 70.235/72, y consecuentemente el Capítulo II (arts. 544 a 546) al rito de pérdida, Decreto-Ley 1.455/76.

Corresponde, entonces, a los Fiscales de Tributos Federales, constatar las infracciones y realizar un procedimiento de averiguación, en el cual se indicarán las infracciones que efectiva-

mente fueron cometidas, el supuesto autor de las mismas y la sanción que considere corresponda según la normativa vigente.

Esa instrucción será elevada a consideración de la autoridad administrativa denominada, Inspector o Delegado de la Hacienda, ("Inspetor ou Delegado da Receita"), que avalará o no lo actuado, apreciará las razones de defensas expuestas, se decidirá sobre la cuestión y aplicará la pena que considere oportuna. Tales juzgados son denominados de Primera Instancia, consecuentemente sus decisiones pueden ser revisadas o elevadas a una Segunda Instancia:

- De resultar desfavorable la resolución de Primera Instancia, el Juzgador (Inspetor ou Delegado), elevará de oficio al "Superintendente Regional de Hacienda", que analizará la sentencia pronunciada por su subordinado;

- En el caso de que resulte perjudicado el contribuyente, éste podrá recurrir ante el Consejo de Contribuyentes, que constituye una especie de Tribunal Administrativo.

Cabe agregar que toda decisión Administrativa, está sujeta a la posterior revisión por parte del Poder Judicial.

## VI. PROYECTO DE CÓDIGO ADUANERO DEL MERCOSUR

### IV.1. Formación del Código

En la Reunión de Ouro Preto llevada a cabo el 16 de diciembre del año 1994, los cancilleres de Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay, firmaron un convenio, al que le asignaron carácter de protocolo del Tratado de Asunción del 26 de marzo de 1991, relativo a un Código Aduanero del Mercosur, el que debe ser sometido a la aprobación de los respectivos parlamentos y posterior depósito de los instrumentos de ratificación. Es así que, mediante la decisión 25/94 del Consejo del Mercado Común que se aplicaría a la totalidad del territorio Aduanero del Mercosur, que incluye el territorio de los cuatro Estados Partes, sus aguas territoriales, zonas

25. Sosa, Roosevelt Baldomir: *Comentario a Lei ...*, cit., p. 410.

económicas exclusivas y el espacio aéreo.

En cuanto a su vigencia, el Código Aduanero Mercosur, reemplazará a los Códigos Aduaneros Nacionales de los Estados Partes, requiriendo para eso, aprobación legislativa y ratificación, entrando en vigor treinta días después del depósito del segundo instrumento de ratificación.

Tenemos la seguridad de que es necesario un instrumento que establezca reglas comunes que rijan la materia aduanera de los cuatro países del Mercosur.

Estas reglas comunes están destinadas a establecer principios que comprometen a los cuatro países en temas sensibles para la esfera de los derechos y garantías de los ciudadanos, tales como lo son: la potestad tributaria del Estado, los límites a la libertad de comercio y el derecho de defensa del administrado contra los actos del Estado.

Para el tratamiento de estos temas, las Constituciones Nacionales de cada uno de los países exigen la intervención del Poder Legislativo. Por dicha razón ellos generalmente se encuentran establecidos a nivel de ley formal, lo que no hace posible armonizarlos por reglamentos del Poder Ejecutivo, siendo necesaria la modificación de la legislación interna, con la aprobación de los poderes legislativos de los respectivos países.

Una vez sentados estos principios básicos, el resto de las normas de ejecución si podrán ser armonizadas y puestas en vigor por las reglamentaciones nacionales dictadas por las respectivas administraciones aduaneras o por los Poderes Ejecutivos de los cuatro países.

Es por dicho motivo que estas normas básicas deben ser conceptual y formalmente sólidas, a fin de que sirvan de columna vertebral del resto de las normas reglamentarias.

Resulta complicada la elaboración de una normativa aduanera común, pero no cabe duda que un texto codificador en el cual se encuentren recogidas y armonizadas las normativas aduaneras, implicaría asegurar una aplicación uniforme de tal legislación, dando seguridad jurídica a los operadores económicos y a las Administraciones Aduaneras.

En el año 1992 se comienza a afrontar en-

tre los "Estados Partes del Mercosur" la armonización de la legislación con la idea de conformar progresivamente una legislación aduanera básica. Sin embargo, fue preparado con un gran apuro en razón de urgencias políticas, obviando la consulta previa a los expertos de los cuatro países en estas materias, así como a los sectores interesados que, en definitiva, serán los principales usuarios del mismo. Fue elaborado exclusivamente por funcionarios aduaneros que no tuvieron tiempo de consultar a nadie. Son funcionarios de las distintas aduanas a los que se les dijo que contaban con un plazo exiguo, pero ni siquiera pudieron trabajar a tiempo completo en este proyecto. En consecuencia, cada uno siguió con sus expedientes, con sus urgencias y sin abandonar sus tareas elaboraron este código. Lo hicieron sin un trabajo previo de compilación y estudio comparativo de las cuatro legislaciones, para luego encontrar las soluciones guiados por principios y criterios comunes y tradicionalmente aceptados. En la elaboración del código para el Mercosur también se siguió una solución práctica y neutra: en lugar de ponerse a trabajar y armonizar lo que era perfectamente armonizable decidieron seguir un modelo extranjero: el Código Aduanero de la Unión Europea.

Viendo los títulos del Código del Mercosur se percibe que hasta en la utilización de las denominaciones y expresiones sigue el modelo extranjero. Desde el punto de vista gramatical hay defectos elementales —se usa el plural cuando debe ir el singular, se empieza la frase en singular y se sigue en plural, y aunque esto no es jurídicamente grave, revela que ni siquiera se pudo efectuar una lectura final. Estaban tan apremiados por cumplir los plazos, que el proyecto se presentó en Ouro Preto sin revisar. Esto no fue culpa de los funcionarios a quienes se les impuso la redacción en tiempo manifiestamente insuficiente. En particular, la decisión de que una vez concluido el proyecto no se consultara a los sectores del comercio exterior interesados, fue una responsabilidad de funcionarios políticos. Sin embargo, la tradición jurídica de los cuatro países merecía mayor respeto y la consulta y debida participa-

ción hubiera estado más acorde con los principios democráticos que deben imperar en el Mercosur<sup>26</sup>.

Si el código del Mercosur fue tomado del Código Aduanero de la Unión Europea, recordemos que la Comunidad Económica Europea transitó, en primer lugar, por la etapa de la unión tarifaria que lograron consolidar recién en 1968, es decir, once años después de la constitución de dicha comunidad, instituida con el Tratado de Roma en el año 1957. En 1992 aprobaron mediante Reglamento del Consejo N° 2913, el Código Aduanero Comunitario, que entró en vigencia el 1° de enero de 1994, es decir que se tomaron 35 años para uniformar la legislación aduanera y 37 años para ponerla en vigencia. Por lo tanto, no solamente la adoptaron luego de transcurrido este tiempo, sino que dieron oportunidad de conocer este código a quienes iba a ser aplicado. Si analizamos los primeros reglamentos de la Comunidad Económica Europea vemos que hay regulaciones sobre el origen de las mercaderías, las zonas francas y algunos regímenes comunitarios muy importantes, como el tránsito y la importación temporaria así como la regulación del arribo de la mercadería y su ingreso a depósitos provisorios. Ello hace a aspectos que son fundamentales en cualquier organización aduanera, como también son la valoración y la clasificación de las mercaderías.

Estas son las bases con las cuales ellos lograron, en primer lugar, uniformar parcialmente su legislación aduanera hasta la elaboración del Código Aduanero Comunitario. Esa

uniformización progresiva fue incorporando únicamente los aspectos en que se obtenían consenso, y se dejaron de lado, por ejemplo, todos los aspectos penales, porque en estas cuestiones están muy involucradas la idiosincrasia, la historia y la tradición de los países, y en consecuencia, es un tema muy delicado para uniformar. También se deja de lado todo lo que es el sistema de procedimientos administrativos, dentro de las propias organizaciones y servicios aduaneros como lo contencioso, es decir, la regulación de los recursos que se siguen en los tribunales independientes, administrativos o judiciales. Lo que sí consagró el Código Europeo es el derecho al recurso ante tribunales independientes, que constituye una garantía elemental para los administrados.

Por todo este análisis decimos que el Código Aduanero Comunitario no constituye por cierto un modelo de metodología, porque no es el producto de especialistas que se reunieron libremente a hacer un código, sino que más bien es el resultado del ordenamiento de lo que se había logrado consensuar en forma progresiva a través de una sucesión de Reglamentos<sup>27</sup>.

## VI.2. Inconvenientes que presenta el texto del Código Aduanero del MERCOSUR.

Si entendemos que el objetivo económico del Mercosur, es avanzar hacia el mercado común, y finalmente a la integración regional, resulta fundamental aceptar la importancia de

26. Basaldúa, Ricardo X. "Reflexiones sobre el Código Aduanero del MERCOSUR en Revista de Estudios Aduaneros, N° 7. Sección Doctrina, p. 115.

27. En relación a las críticas realizadas a los proyectos de Código Aduanero MERCOSUR ver: "Observaciones del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros al Proyecto de Código Aduanero Mercosur" en Revista de Estudios Aduaneros N°7, pág. 71 (1995); "Comentarios sobre aspectos del Código Aduanero Mercosur" Carta dirigida al Presidente del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros por el Dr. Roosevelt Sosa en Revista de Estudios Aduaneros N°7, pág. 75 (1995); "Observaciones al Código Aduanero del Mercosur" efectuadas por los integrantes del Grupo de Redacción de las Normas de Aplicación del Código Aduanero Mercosur para el Comité Técnico 2 de la Comisión de Comercio del Mercosur en Revista de Estudios Aduaneros N°8, pág. 91 (1995); "Observaciones al Código Aduanero Mercosur" por Juan Patricio Cotter Moine en Revista de Estudios Aduaneros N°9, pág. 31 (1996); "Nota del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires respecto del proyecto de Código Aduanero Mercosur" en Revista de Estudios Aduaneros N°9, pág. 85; "Reflexiones sobre el Código Aduanero del Mercosur" por Ricardo X. Basaldúa en Revista de Estudios Aduaneros N°10, pág. 83 (1997); "Nota del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros relativa al borrador de la Primera Revisión del Código Aduanero Mercosur" en Revista de Estudios Aduaneros N°11, pág. 85 (1997); "Primera versión de revisión del Código Aduanero Mercosur", por Enrique C. Barreira, en Revista de Derecho del Mercosur, Año 1, N° 2, Septiembre de 1997, pág. 78 y siguientes.

armonizar el derecho aduanero de cada país miembro.

Al final del período de transición la circulación de mercadería entre los países miembros será libre con independencia de su origen. Consecuentemente será de vital importancia el control sobre el fiel cumplimiento del arancel externo común y del régimen de restricciones no arancelarias (también común) por parte de los servicios aduaneros de los países miembros. Por lo que se deberá regular comunitariamente las principales instituciones, esto es elaborar un cuerpo de disposiciones básicas que jueguen como marco de otras más específicas, que cada Estado Parte dicte vía reglamentación.

De esta manera se integrará un orden jurídico comunitario que deberá ser compatible con el derecho aduanero interno.

Al establecerse un sistema jurídico comunitario el derecho que surge de sus fuentes no constituye un derecho extranjero ni tampoco un derecho internacional, se trata de un derecho que también es propio de los Estados miembros, y que posee una fuerza jurídica de penetración en el ordenamiento interno de los países, lo que se revela en tres aspectos sobresalientes del sistema comunitario, a saber: a) su aplicación inmediata, b) el efecto directo de las normas originarias y derivadas, y c) la primacía sobre los derechos nacionales. En idéntico sentido, Bustamante Alsina, puntualiza que ese orden jurídico comunitario no es derecho internacional unificado, ni extranjero. Es, en cambio, derecho interno integrado en ese nuevo ordenamiento jurídico común.

Además hay que tener en cuenta que el derecho comunitario se impone en la jurisdicción de los Estados miembros, cuyos sujetos no son solo éstos sino también sus habitantes, a quienes les exige obligaciones pero también les concede derechos. Esos derechos nacen en el momento en que una atribución está establecida en el Tratado y rigen aún cuando el Estado miembro no haya tomado en término las medidas para su ejecución. De ésta manera se advierte que dicha armonización es fundamental, ya que podría ocurrir que el particular o imputado invoque la regulación más benigna del derecho comunitario y se provoque el desplazamiento

de la figura delictiva por aplicación del principio "non bis in idem" (Es en derecho penal, el principio por el cual nadie puede ser condenado dos veces por un mismo delito o infracción).

### VI.3. Régimen infraccional en el Código Aduanero del MERCOSUR

La normativa de este código en materia de infracciones aduaneras resulta inaceptable, siendo objeto de una de las más severas críticas de todos los sectores interesados.

Se trata de una materia delicadísima que no se reguló con seriedad y cuidado.

Adviértase que los europeos en su código comunitario, el cual fuera tomado como modelo para el del Mercosur, no contemplan normas penales, ya que no pudieron ponerse de acuerdo. Más, inconvenientemente han sido incorporadas en el Código del Mercosur, lo que implica un grave retroceso para el derecho aduanero de cada uno de los países.

No puede entenderse como con tan poco tiempo disponible se decidió regular en el Código Aduanero del Mercosur este tema tan difícil sin ningún tipo de discusión y modificando totalmente la tradición jurídica. En muchos casos están en juego principios de raigambre constitucional de los países miembro.

Si en el Mercosur entrara en vigencia el Código Aduanero, el contrabando y su tentativa dejarían de ser delitos, para pasar a ser infracciones cuya comisión no estaría sujeta a pena privativa de la libertad, en virtud del principio de "la aplicación de la ley más benigna", a lo que cabe agregar que el Código Mercosur, al ser una ley posterior, derogaría a la legislación anterior que fuere incompatible con ella.

No es óbice a ello el que el Código del Mercosur, prevea en un artículo que "las penalidades serán aplicadas sin perjuicio de lo que establezca la legislación penal de cada Estado Parte", ya que está privilegiando la norma comunitaria por lo que inhibiría la aplicación de normas que contemplaran penas para los mismos hechos, además de que la legislación penal de cada Estado Parte contempla justamente los principios de la ley penal más benigna para el imputado por lo que su remisión a ella está des-

plazando la aplicación de la figura más gravosa del delito.

Por otra parte las normas que describen los tipos infraccionales son de tal amplitud que violan el principio de legalidad al otorgar al funcionario una autorización en blanco para aplicar la pena por cualquier incumplimiento reglamentario, por inocuo que éste fuera.

Tenemos que el delito del contrabando es difícil de reprimir porque es un delito de organización, donde la óptica individualista que utiliza el Código Penal no basta. Nótese que quien realiza físicamente el contrabando puede ser una pasera, una azafata, capitán de un buque, o incluso utilizar un menor de edad, pero puede estar en juego un contrabando organizado de drogas, etcétera. Por ello en la mayoría de legislaciones del mundo, este delito de organización está penado con pluralidad de penas, tales como privación de la libertad, inhabilitación o comiso, que si se trata de un medio de transporte puede ser de suma importancia. También hay penas que están dirigidas a castigar económicamente al capitalista del contrabando, como ocurre con las multas.

Los distintos países del mundo, para poder ser eficaces en el castigo de este delito, imponen diversas penas para alcanzar a los diversos partícipes. Si eliminamos la pena privativa de la libertad, los que realizan materialmente el contrabando podrían ser fácilmente reclutados, pues no temerían la cárcel y no significarían un costo para el capitalista que debe remunerar en función del riesgo asumido.

Debe destacarse el peligro de la regulación sobre ilícitos aduaneros al no prever la pena privativa de la libertad para el más grave que es el contrabando. Si se quiere un sistema eficaz debe contarse con una pluralidad de penas para reprimir a los distintos eslabones de la cadena de este delito de organización. Ello es sumamente importante frente al poder económico de los traficantes (drogas, armas, etc.).

Por otro lado, en el Código del Mercosur las infracciones aduaneras que son el contrabando, las declaraciones inexactas y la defraudación, se presentan como tipos totalmente abiertos y difusos. Se ha perdido la noción de la tipicidad.

Por otra parte, las infracciones aduaneras no se mantienen dentro de lo típicamente adua-

nero, que es el bien jurídico protegido, sino que, como han querido proteger otros bienes que son aduaneros, han determinado que la figura infraccional sea totalmente amplia, con lo cual ningún juez puede condenar a nadie por aplicación de elementales garantías constitucionales (art. 18 y 19 C.N.).

Por dichos motivos creemos que en materia de tipificación de las figuras, el Código Mercosur tiene un defecto importantísimo. No obstante que en el Código Aduanero Argentino existían modelos que contaban con una larga tradición jurídica. Las figuras penales se van decantando a través del tiempo y de la experiencia, y existe un aporte de la jurisprudencia que merece ser respetado.

#### **VI.4. El efecto de los recursos contra decisiones aduaneras**

En materia de recursos, dentro del Código Aduanero del Mercosur, encontramos fallas que vulneran claramente el derecho de defensa garantizado por el artículo 18 de la Constitución Nacional.

Acerca del particular, podemos recordar que en el régimen del Código Aduanero Argentino, contra las resoluciones de las aduanas que impusieron sanciones por infracciones aduaneras, como también las que denegaren la devolución de importes que los administrados consideren 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 (artículo 1132, apartado 1, con efecto suspensivo artículo 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 (artículo 1132 apartado 2, también con efecto suspensivo artículo 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 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.

Podemos observar que 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 los 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 75 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 del código, parece que solo 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 sucede con el Tribunal Fiscal de la Nación, 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 Eu-

ropea, al que evidentemente ha tenido como modelo, ya que este último 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".

En cambio el Código Aduanero del Mercosur dispone lo siguiente: "la interposición del 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, 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 otro lado, 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 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 un 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*".

Hay que recordar que, según lo previsto en el artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional, 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.

Por lo tanto es imprescindible eliminar este criterio del Código Aduanero del Mercosur y garantizar la posibilidad de recurrir las resoluciones aduaneras con efecto suspensivo ante un juez o tribunal imparcial.

### VI.5. Reflexiones finales sobre el Proyecto de Código Aduanero del MERCOSUR.

No cabe duda que el Código Aduanero Mercosur es un instrumento necesario para fijar las reglas de base sobre las cuales deben desarrollarse luego las directivas de detalle que sean aplicables por parte de los cuatro países del Mercosur. Pero al tratar las reglas aduaneras, temas tan sensibles a la esfera de los derechos y garantías de los ciudadanos tales como los referidos a la potestad tributaria del Estado, a los límites a la libertad de comercio y al derecho de defensa del administrado contra los actos del Estado, las mismas exigen suma prudencia en su redacción, así como también la intervención de los poderes legislativos en virtud de tocar áreas reservadas a esos poderes por parte de las Constituciones Nacionales.

Una vez que los principios fundamentales se encuentren asentados en las normas de base del Código Aduanero Mercosur, permitirán que el resto de las normas de ejecución se asienten sobre bases firmes, por lo que dichas normas deben ser conceptual y formalmente sólidas y sin fisuras. Ello exige una actitud diligente a fin de no omitir instituciones ni tampoco sobrerregularlas de manera que, una vez aprobadas, sea tan dificultoso y largo el trámite de su reforma, que provoque perjuicios irreparables a ciertos sectores de la industria o del comercio cuyas modalidades operativas no hubieran sido tenidas en cuenta.

De las precedentes consideraciones, estimamos pertinente señalar a modo de conclusiones:

En el ámbito del Mercosur se han aprobado muchas normas que luego no son aplicadas total o parcialmente por los Estados miembros. Se trata de un problema muy grave, que afecta la credibilidad de todo el sistema. Cabe recordar que el Mercosur constituye un orden jurídico y como tal sus normas no solo deben ser válidas, sino eficaces.

Por lo tanto es preferible aprobar las normativas que han de cumplirse y no dictar disposiciones cuya bondad y eficacia surgen dudosas desde su origen, provocando una desvaloriza-

ción del derecho del Mercosur y la consiguiente inseguridad jurídica.

En el caso de un código, como lo es el proyectado del Mercosur, que está destinado a brindar seguridad jurídica ello sería singularmente grave y contraproducente.

En consecuencia, es necesario asegurarse antes de su aprobación que sus disposiciones resultan idóneas y aportan soluciones debidamente consensuadas, de tal modo que sea efectivamente aplicado por los cuatro Estados Miembros con beneficio cierto para el comercio internacional.

La existencia de un Código Aduanero en el Mercosur es indudablemente conveniente, pero su entrada en vigencia no tiene una urgencia tal que justifique sacrificar su idoneidad y la aconsejable previa intervención de sus destinatarios, los usuarios del comercio exterior.

Sobre la base de lo expresado consideramos que es conveniente proceder a la revisión de las disposiciones del Código Aduanero del Mercosur y, paralelamente, armonizar las disposiciones penales e infraccionales que sean adecuadas a los regímenes que se adoptan. La inclusión en este código de la regulación de los ilícitos aduaneros, que constituye un sector que merece una ponderación muy especial, debe ser postergado hasta lograr un sistema aceptable para los cuatro Estados. Lo mismo puede afirmarse de las normas de procedimiento, salvo la consagración del derecho al recurso de los administrados contra los actos de las autoridades aduaneras ante un tribunal independiente, administrativo o judicial.

Todos estos temas tan fundamentales, deberían surgir luego de un amplio intercambio de ideas entre los especialistas de los cuatro países, que podría traducirse con posterioridad, en normas armonizadas que tuvieran en cuenta los adelantos relativos de cada uno de los países en esta materia.

Esta tarea merece la mayor energía por parte de las aduanas y los gobiernos de los cuatro países, pues el Código Aduanero del Mercosur es un instrumento imprescindible para sentar los pilares jurídicos que brinden seguridad jurídica, no solamente a los factores económicos que desarrollan su actividad dentro de nuestros cua-

tro países, sino también a los del resto del mundo que comercien con ellos.

## VII. CONCLUSIONES

El nuevo marco de la economía mundial tiende cada vez más al proceso de regionalización y globalización de la economía. No podemos ni debemos mantenernos al margen de esta realidad, sino todo lo contrario, debemos participar lo más activamente posible para que nuestro proceso de integración llamado MERCOSUR, se inserte en la economía mundial.

Por supuesto que existen diversos caminos que podemos emprender en ese proceso. Según el que elijamos serán distintas las consecuencias, y también de ellos dependerá el mayor o menor éxito de nuestra incorporación a la economía mundial. A su vez estas formas de integración tendrán diferentes implicancias jurídicas.

Los procesos de integración son largos y complejos, generan transformaciones que van a producir efectos que de una u otra manera afectarán a la sociedad en su conjunto. Lo importante es que estos efectos sean positivos para toda la sociedad.

En las experiencias mundiales de integración, es justamente, la Unión Europea el proceso más exitoso, con varios años de perfeccionamiento.

El MERCOSUR, de acuerdo a los objetivos fijados, pretende llegar a ser un proceso de integración muy similar al de una integración económica. El marco jurídico juega un papel fundamental en este proceso. Las leyes y normas son necesarias para modificar conductas y lograr

igualar las diferencias actuales. No sólo debe buscarse compatibilizar los marcos jurídicos-normativos de los países miembros, sino precisamente regular las actividades, en nuestro caso las infracciones aduaneras y los procedimientos para su juzgamiento, para evitar los aspectos negativos que puedan surgir en la integración.

Este marco jurídico debe ser consensuado, surgir de la discusión entre los miembros, con la flexibilidad necesaria para enfrentar los cambios necesarios y permitir una permanente evaluación de los resultados perseguidos, para que el proceso nunca se detenga.

La integración no puede soslayar al derecho. Casi no dispone de otro medio para alcanzar los objetivos, que un marco normativo que facilite las relaciones armoniosas y equilibradas entre las partes.

El establecimiento de instituciones comunitarias que con facultades constitucionales suficientes puedan dar forma y marcar el ritmo con el que se han de lograr esos fines de integración. La norma común debe ser integradora y armonizadora, con una aplicación e interpretación uniforme. La relación entre los Jueces Nacionales y el Tribunal Comunitario así deben garantizarlo.

Las infracciones y sus procedimientos para juzgarlas tienen un papel importante en este objetivo. Las raíces comunes de cada uno de los ordenamientos jurídicos de los países miembros del MERCOSUR, permitirán a nuestro entender, que las legislaciones sean armonizadas. Sus resultados se traducirán en una mejor integración y mayor bienestar económico y social.