

# IMPORTANCIA DE LA JURISDICCIÓN ESPECIALIZADA EN MATERIA ADUANERA. SITUACIÓN EN ARGENTINA (\*)

POR RICARDO XAVIER BASALDÚA

## SUMARIO

- I. La amplitud y la complejidad de los órdenes jurídicos
- II. Las ramas jurídicas
- III. La autonomía relativa de las ramas jurídicas
- IV. Las consecuencias de la autonomía: el orden de prelación de normas aplicables, la prevalencia de los principios propios y la integración analógica
- V. La necesidad de especialización en los que han de interpretar y aplicar las distintas ramas jurídicas
- VI. La especialización y la equidad
- VII. La especialización y la independencia de los órganos jurisdiccionales
- VIII. La especialización en materia aduanera.
- IX. Situación de la jurisdicción especializada en materia aduanera en la República Argentina

## I.- LA AMPLITUD Y LA COMPLEJIDAD DE LOS ÓRDENES JURÍDICOS

En el mundo en que vivimos, tanto los órdenes jurídicos nacionales como el internacional, se nos presentan integrados con una gran cantidad y variedad de normas.

Las normas que los componen se han ido incrementando a través del tiempo para responder a la complejidad de las relaciones existentes

en las distintas sociedades.

Así, el orden jurídico de cada Estado se conforma con numerosas normas jurídicas que regulan diversas materias.

## II.- LAS RAMAS JURÍDICAS

Habida cuenta de esta realidad compleja, para facilitar su estudio, enseñanza y aplicación, se ha clasificado a las normas que integran los órdenes

---

\* Este trabajo se basa en la ponencia presentada por el Dr. Ricardo Xavier BASALDÚA en la Reunión Mundial de Derecho Aduanero celebrada en Buenos Aires, Argentina, los días 5 y 6 de agosto de 2011. Dicha ponencia fue publicada en la Revista Impuestos de octubre 2011 y es publicada con autorización del autor y de la dirección de dicha revista.

jurídicos en diferentes sectores o “ramas jurídicas”, atendiendo a la materia objeto de regulación específica.

En el Derecho romano, podíamos distinguir un árbol con dos grandes ramas, el Derecho público y el Derecho privado.

El Derecho privado (derecho quirritario, reservado en su origen para los ciudadanos de Roma), se va a ampliar con el accionar del pretor peregrino para contemplar las necesidades del comercio y de los comerciantes, como fruto de un gran espacio político y económico que corresponde al Imperio romano. El Derecho público, que regula la cosa pública (*res-pública*), en la medida que implica establecer límites al poder, se desarrolla más lentamente, cobrando impulso sobre todo a partir de la Revolución francesa.

Con el paso del tiempo, asistimos al crecimiento de muchas ramas que surgen de ese árbol o tronco común.

En el Derecho privado, del Derecho civil se desprende el Derecho comercial, y asistimos también a la formación del Derecho de la navegación, del Derecho aeronáutico, del Derecho laboral o del trabajo, del Derecho de la competencia, del Derecho del consumidor, del Derecho de la propiedad intelectual, del Derecho ambiental, etc. En el Derecho público, se destaca el Derecho constitucional, así como el Derecho penal, el Derecho administrativo, de donde se desprende el Derecho tributario. También aparece el Derecho aduanero, incluso con una formulación legislativa anterior al Derecho administrativo o al Derecho tributario, como lo ponen de manifiesto las Ordenanzas aduaneras 1687, elaboradas por iniciativa de Colbert bajo el reino de Luis XIV<sup>11</sup>.

### III.- LA AUTONOMÍA RELATIVA DE LAS RAMAS JURÍDICAS

Hablar de “ramas jurídicas” presupone un doble reconocimiento: por una parte, la especialidad o el particularismo de ciertas normas, que justifican su distinción y consideración por separado y, por otra, la existencia de un tronco común, del cual todas ellas son dependientes.

En efecto, con relación a las distintas ramas jurídicas se predica su “autonomía”<sup>12</sup>, aunque en un sentido relativo, pues no se reniega del tronco común ni del hecho de pertenecer todas las normas jurídicas a un orden jurídico único (*uno universo iure*)<sup>13</sup>, el orden jurídico nacional.

Las ramas se diferencian entre sí por regular asuntos, materias u objetos distintos.

### IV.- LAS CONSECUENCIAS DE LA AUTONOMÍA: EL ORDEN DE PRELACIÓN DE NORMAS APLICABLES, LA PREVALENCIA DE LOS PRINCIPIOS PROPIOS Y LA INTEGRACIÓN ANALÓGICA

Admitir la autonomía de un sistema jurídico significa reconocer que, a la hora de la interpretación y de la aplicación de la normativa que lo conforma, hemos de considerar prioritariamente sus normas. Ello supone admitir un orden de prelación de normas. Vale decir, en definitiva, hacer prevalecer las normas especiales sobre las regulaciones más generales.

Por otra parte, si estamos en presencia de un sistema jurídico, o rama especial del Derecho, este

11. Con el dictado de las Ordenanzas de Aduana de Colbert en 1687, el Derecho aduanero francés se manifiesta como un sistema jurídico cuya autonomía recibe consagración legislativa.

12. Nos hemos ocupado de la autonomía del Derecho aduanero, en nuestra obra *Derecho aduanero, Parte General. Sujetos*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, ps. 177 a 193.

13. Sobre el principio *uno universo iure*, puede verse: BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, vol. I, p. 20; CARNELUTTI, Francesco, *Metodología del Derecho*, UTEHA, México, 1962, ps. 41 a 43; JARACH, Dino, quien recuerda que “...todo el derecho constituye una unidad...” (*Finanzas públicas y Derecho tributario*, Ed. Cangallo, Bs.As., 1983, p. 405); RECASENS SICHES, Luis, *Introducción al estudio del derecho*, Porrúa SA, México, 1970, ps. 166 y 175; SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, t. I (1961), p. 43.

sistema ha de consistir en un todo coherente, tendiente a regular la materia de que se trate. En consecuencia, de dicho sistema podemos inferir la existencia de principios propios de la materia, y, en caso de presentarse lagunas o situaciones no regladas legalmente, debemos recurrir a la integración analógica dentro del propio sistema.

#### V.- LA NECESIDAD DE ESPECIALIZACIÓN EN LOS QUE HAN DE INTERPRETAR Y APLICAR LAS DISTINTAS RAMAS JURÍDICAS

Frente a las distintas ramas en que se presenta el orden jurídico y la enorme cantidad de normas sancionadas por el Estado, se impone la especialización de aquellos que están llamados a interpretar y aplicar sectores o parcelas de ese derecho, es decir en quienes deben decir el derecho aplicable en un caso concreto, en los que tienen *juris dictio*, o competencia para decir el derecho en el caso sometido a su “jurisdicción”.

Como correlato de la proliferación de normas jurídicas, asistimos a la creación de fueros o tribunales con competencias especializadas. Aparecen el fuero comercial al lado del fuero civil, el fuero laboral, el administrativo, el penal, etc. Incluso dentro del civil, va distinguiéndose el fuero de la familia.

La diversidad de las materias objeto de regulación jurídica y la consiguiente profusión de normas impone entonces la especialización, como respuesta a la imposibilidad de conocerlo todo.

El denominado “juez de paz” (*juge de paix*), que tenía a su cargo una amplia competencia jurisdiccional, en las sociedades desarrolladas ha debido ser sustituido por jueces especializados en cierta materia, con una competencia acotada por los distintos fueros establecidos en atención a la naturaleza de las cuestiones justiciables.

Hoy en día existe consenso en que la jurisdicción especializada es una necesidad derivada de la proliferación de las ramas jurídicas conformadas a partir de la comprobación de la existencia de materias o asuntos que requieren soluciones especiales.

#### VI.- LA ESPECIALIZACIÓN Y LA EQUIDAD

Las jurisdicciones especializadas constituyen respuestas al objetivo de preservar la solución equitativa<sup>14</sup> de los conflictos, es decir una solución judicial por parte de quien conozca cabalmente la regulación específica dictada para regular la materia especial de que se trata y que tenga en cuenta las circunstancias del caso.

De tal modo, los administrados que acuden a la justicia se ven amparados por los conocimientos de los jueces llamados a resolver las distintas cuestiones que plantean.

La especialización de la jurisdicción en las diversas materias que conforman el orden jurídico nacional constituye una garantía para los administrados, que pueden aspirar a obtener de tal forma una solución más equitativa.

---

14. Enseñaba ARISTÓTELES que “...lo equitativo es en verdad justo, pero no según la ley, sino que es un enderezamiento de lo justo legal. La causa de esto está en que toda ley es general, pero tocante a ciertos casos no es posible promulgar correctamente una disposición en general. En los casos, pues, en que de necesidad se ha de hablar en general, por más que no sea posible hacerlo correctamente, la ley tomó en consideración lo que más ordinariamente acaece, sin desconocer por ello la posibilidad de error. Y no por ello es menos recta, porque el error no está en la ley ni en el legislador, sino en la naturaleza del hecho concreto, porque es tal, directamente, la materia de las cosas prácticas. En consecuencia, cuando la ley hablare en general y sucediere algo en una circunstancia fuera de lo general, se procederá rectamente corrigiendo la omisión en aquella parte en que el legislador faltó y erró por haber hablado en términos absolutos, porque si el legislador mismo estuviera ahí presente, así lo habría declarado, y de haberlo sabido, así lo habría legislado”. Y precisa: “Y ésta es la naturaleza de lo equitativo: ser una rectificación de la ley en la parte en que ésta es deficiente por su carácter general” (*Ética Nicomaquea*, Libro V De la justicia, apartado X, Porrúa, México, 1967, traducción de Antonio Gómez Robledo, p. 71). Así, por equidad ha de entenderse, según Aristóteles, un “enderezamiento de lo justo legal”, vale decir una adecuación de la norma al caso concreto en que debe aplicarse. En este sentido, James MADISON señala que “Todas las nuevas leyes, a pesar de que se formulan con la mayor habilidad técnica y de que son aprobadas después de amplia y madura deliberación, se consideran más o menos equívocas y oscuras hasta que su significación se depura y se fija mediante una serie de discusiones y resoluciones judiciales en casos concretos” (El Federalista, XXXVII, 1788, Fondo de Cultura Económica, México, 1957, p. 150).

## VII.- LA ESPECIALIZACIÓN Y LA INDEPENDENCIA DE LOS ÓRGANOS JURISDICCIONALES

La especialización no es suficiente para garantizar soluciones equitativas. Es necesario, además, que los llamados a ejercer la jurisdicción puedan hacerlo sin presiones de ningún tipo por los involucrados, directa o indirectamente, en el conflicto.

La independencia de la administración pública constituye un requisito esencial, ya que -desde la perspectiva de este trabajo- se trata de dictar decisiones sobre la legitimidad o ilegitimidad de lo resuelto por el servicio aduanero, es decir un sector de la administración pública.

Al respecto, cabe tener presente que la exigencia de un tribunal independiente surge de los tratados que ha suscripto nuestro país.

En el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y el Comercio de 1994, el art. X, prevé en su párrafo 3, apartados a) y b), que *“Cada parte contratante aplicará de manera uniforme, imparcial y razonable sus leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas a que se refiere el párrafo 1 de este art.. b) Cada parte contratante mantendrá, o instituirá tan pronto como sea posible, tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos destinados, entre otras cosas, a la pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras. Estos tribunales o procedimientos serán independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas y sus decisiones serán ejecutadas por estos últimos y regirán su práctica administrativa, a menos que se interponga un recurso ante una jurisdicción superior, dentro del plazo prescripto para los recursos presentados por los importadores, y a reserva de que la administración central de tal organismo pueda adoptar medidas con el fin de obtener la revisión del caso mediante otro procedimiento, si hay motivos suficientes para creer que la decisión es incompatible con los principios jurídicos o con la realidad de los hechos”*<sup>15</sup>.

En la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), del 22 de noviembre de 1969, en su art. 8, párrafo 1, se dispone que *“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”*.

En la Constitución Nacional se prevé que la Convención Americana sobre Derechos Humanos, junto con otras que enumera, tiene jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22, según la reforma de 1994).

Cabe acotar que no es indispensable que los tribunales pertenezcan al Poder Judicial; basta que se trate de tribunales independientes. En Argentina, las decisiones de la administración pública en materia aduanera pueden ser impugnadas, tanto ante el Tribunal Fiscal de la Nación -que aunque está ubicado en la esfera del Poder Ejecutivo, es independiente y autárquico-, como ante los tribunales de primera instancia del fuero judicial federal en lo contencioso administrativo. En ambos casos, puede apelarse su decisión ante la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

## VIII.- LA ESPECIALIZACIÓN EN MATERIA ADUANERA

Ahora bien, esta necesidad de especialización por parte de los llamados a “decir el derecho”, se acentúa cuando se trata de la materia aduanera.

En efecto, cuando abordamos el Derecho aduanero advertimos que dicha rama del Derecho se halla integrada por normas jurídicas que, si bien denominamos aduaneras en orden a la finalidad para la cual han sido dictadas (regular el comercio exterior), pueden también ser calificadas de administrativas, tributarias, penales, comerciales, pro-

15. Un análisis relativo al art. X del GATT de 1994, puede verse en BASALDÚA, Ricardo Xavier, *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, LexisNexis, Buenos Aires, 2007, ps. 74 a 77.

cesales e incluso constitucionales, según la perspectiva o el criterio clasificatorio que se adopte.

Este contenido complejo y multifacético determina que el conocimiento de la “materia aduanera” se nos presente particularmente dificultoso, arduo, hecho que hace aconsejable en forma superlativa que quienes hayan de interpretar las normas jurídicas aduaneras posean una especialización en esa materia, que les permita entender el sistema, a fin de garantizar su correcta aplicación.

A continuación, desarrollaremos la problemática que acabamos de enunciar.

Desde una perspectiva general o mundial, el Derecho aduanero tiene por objeto la regulación del “tráfico internacional de mercaderías”. Desde una perspectiva particular o nacional, cada uno de los distintos Estados regula de esta forma su “comercio exterior”.

Los Estados deben regular el ingreso y el egreso de las mercaderías para cumplir con el imperativo de preservar el bien común a su cargo, que impone en ciertas circunstancias impedir o restringir la introducción o la salida de mercaderías.

A tal fin se establecen restricciones a las importaciones y a las exportaciones. Tales restricciones pueden ser de índole económica o no económica, directas o indirectas, tributarias o no tributarias, etc.

La regulación del comercio exterior de mercaderías por parte de los Estados implica, ante todo, asegurar el debido control de las mercaderías que pretenden ingresar o egresar de dichos Estados. Este sometimiento previo de las mercaderías al sector de la administración de esos Estados -que denominamos servicio aduanero- es lo que posibilitará aplicarles en las respectivas fronteras aduaneras las restricciones a las importaciones y a las

exportaciones que se hubieran establecido precisamente para “regular” ese tráfico.

Existen mercaderías cuya introducción sería perjudicial para el pueblo de que se trate, por afectar la salud pública, el medio ambiente, etc., o porque su entrada indiscriminada afectaría a las actividades económicas nacionales.

Así, los Estados desde hace mucho recurren a las prohibiciones, absolutas o relativas, de las importaciones o exportaciones. En este supuesto nos hallamos ante una manifestación del Derecho aduanero que calificamos como administrativo.

También se recurre a la utilización del arancel aduanero, entendido como el conjunto de derechos aduaneros de los que se vale el Estado, en un momento dado, para regular su comercio exterior. En este aspecto, nos encontramos con una manifestación del Derecho aduanero que calificamos como tributario<sup>16</sup>.

Los incumplimientos a las regulaciones que existieren para el ejercicio del control del tráfico, dan lugar a la configuración de los ilícitos que se hubieran tipificado a tal fin y, por ende, corresponderá la aplicación de las penas que se hubieren previsto para ello. Nos vemos entonces frente a una manifestación del Derecho aduanero que calificamos como penal.

Todo ello pone en evidencia de que el Derecho Aduanero, para cumplir su objetivo de regular el comercio internacional, se vale de instrumentos jurídicos diversos, de normas jurídicas aduaneras que, bajo otras perspectivas, pueden también ser calificadas como administrativas, tributarias, penales, comerciales, procesales, etc.

Con relación a cada una de esas disciplinas, el fenómeno aduanero proyecta su realidad teleológica, expresada en la finalidad que inspira el dictado de sus normas.

---

16. Existe en la doctrina tributarista quienes todavía sostienen que el Derecho aduanero es tan sólo un sector especial del Derecho tributario y que, por lo tanto, podría subsumirse en un código tributario. Esta posición anacrónica ignora las manifestaciones del Derecho aduanero tanto en el pasado como en el presente. Aristóteles mencionaba la utilización de prohibiciones a la exportación de trigo en la Antigua Grecia. Los mercantilistas no se limitaron a emplear el arancel en la política del comercio exterior, sino que recurrieron con frecuencia a las restricciones cuantitativas a las importaciones. El arancel como instrumento de protección viene perdiendo importancia desde hace ya algunas décadas, recurriéndose cada vez más a las restricciones directas (“reglamentaciones comerciales restrictivas”: GATT, art. XI). Es decir, el Derecho aduanero se vale de instrumentos diversos para regular el comercio internacional y no se limita a los de naturaleza tributaria. Por lo tanto, el contenido del Derecho aduanero excede las normas tributarias, al comprender normas administrativas, comerciales, penales y procesales. En razón de ello, así como por las particularidades de los tributos aduaneros, en Francia, al elaborarse el “*Code général des impôts*”, renunciaron a incluir la tributación aduanera. Sobre el contenido del Derecho aduanero, puede verse del autor, *Derecho aduanero*. Parte general. Sujetos, cit., ps. 57 a 102; asimismo, *Tributos al comercio exterior*, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2011, ps. 419 a 426, y nota 7.

Así, en el ámbito tributario<sup>17</sup>, el hecho gravado está vinculado a la denominada “importación para consumo”, que, a su vez, implica los conceptos de “territorio aduanero”, “mercadería”, “Importación” y “exportación”, nociones con un significado específico en el sistema aduanero de que se trate. La determinación de la base imponible de los derechos de importación ad valorem está sujeta a una normativa específica a nivel internacional, el Acuerdo para la aplicación del art. VII del GATT de 1994, a fin de aprehender el “valor de transacción”, con lo cual estamos frente a un verdadero subsistema normativo aduanero. El momento imponible para la aplicación de los derechos aduaneros, es decir la fijación del tratamiento tributario que corresponde a cada operación atendiendo al tiempo de su realización, obliga a referirse a los diversos supuestos de importación regulares e irregulares (v. gr., Código Aduanero argentino, arts. 637 y 638). Asimismo, la dilucidación del régimen aduanero tributario que le corresponde a la mercadería que se importa o exporta, requiere ubicarla previamente en la Nomenclatura del Sistema Armonizado. Esta tarea de clasificación debe efectuarse sujetándose a las reglas de interpretación (Notas interpretativas y notas Explicativas) elaboradas en el ámbito de la Organización Mundial de Aduanas. También aquí nos hallamos frente a un subsistema normativo aduanero.

En el ámbito administrativo, la aplicación de las prohibiciones a la importación y a la exportación nos lleva a asuntos por demás complejos, como son los regímenes relativos a las licencias de importación y a las restricciones cuantitativas (cupos y contingentes), que han concitado la regulación internacional (GATT, art. XI y Acuerdo sobre el procedimiento para el trámite de licencias de importación).

En el ámbito penal, el delito de contrabando nos lleva a dilucidar el bien jurídico específico protegido o tutelado, que no es otro que el adecuado ejercicio del control aduanero sobre las importaciones y las exportaciones. Ahora bien, la determinación de cuando se configura este ilícito no es una tarea sencilla y requiere acabados conocimientos de Derecho aduanero.

Como lo adelantáramos, todas esas normas tan diversas, que constituyen el sistema jurídico aduanero, están impregnadas por la finalidad para la cual han sido dictadas: la regulación del tráfico internacional de mercadería. Vale decir, lo relevante para integrar el Derecho aduanero estriba en el objeto tenido en mira al tiempo de la elaboración o sanción de las normas.

Se nos presenta así el Derecho aduanero en toda su amplitud y complejidad, pues su conocimiento cabal implica poder captar las distintas facetas que posee, aunque unidas por esa finalidad común que es la regulación del tráfico internacional de mercaderías. La finalidad perseguida tiñe todo el sistema normativo aduanero.

De ahí surgen las notorias dificultades que se le plantean al intérprete, pues la aplicación del Derecho aduanero exige el conocimiento de los principios, de los conceptos, de las instituciones y de los regímenes aduaneros.

Es de advertir que tratándose el Derecho aduanero de un sistema de normas, vale decir un todo orgánico, que responde a principios propios, no puede ignorarse ningún aspecto del mismo a la hora de la interpretación.

Recordemos que según la teoría moderna, la interpretación tiene dos fases: la gramatical y la sistemática<sup>18</sup>. La gramatical nos lleva a descifrar

17. A todas estas cuestiones relativas al Derecho aduanero tributario nos hemos referido en nuestra obra *Tributos al comercio exterior*, cit.

18. Sobre la necesidad de completar una interpretación gramatical o literal con una interpretación lógica o sistemática, puede verse, a Génys, quien enseñaba: “...me parece pueril que se trate de oponer la interpretación gramatical a la interpretación lógica. Está fuera de duda que una y otra se complementan necesariamente, y que las deducciones racionales, según inspiraciones de una sana lógica, intervendrán para dar su completo desenvolvimiento a la voluntad, de la cual la frase gramaticalmente analizada no puede ser nunca más que el esqueleto. Menos todavía cabe proponer al intérprete la elección un poco inocente entre la letra y el espíritu de la ley” (GÉNY, Francisco, *Método de la interpretación y fuentes en derecho positivo*, Reus, Madrid, 1925, n° 100, p. 267). En forma concordante, BERLIRI señala que la interpretación de una norma legal debe realizarse con arreglo a dos elementos: el texto de la ley y la intención del legislador (BERLIRI, Antonio, ob. cit., vol. I, ps. 91 y 92); CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1970, p. 130; JARACH, Dino, quien expresa: “No debe limitarse la interpretación al criterio literal, sino que puede adaptarse al criterio lógico y sistemático” (*Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1969, p. 271); KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo A., *La interpretación de la ley y el Derecho tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2000, ps. 45 a 52; PÉREZ de AYALA, José Luis, y GONZÁLEZ, Eusebio, *Curso de Derecho tributario*, Edersa, Madrid, p. 94.

en una primera instancia lo que nos dice la norma particular objeto de la interpretación; la sistemática nos recuerda que dicha norma particular forma parte de un todo, que no puede soslayarse. Existe un lenguaje (unívoco) que es propio de todo el sistema. Existen también principios, conceptos e instituciones que hacen al sistema.

Siendo así, la interpretación del Derecho aduanero<sup>19</sup> es muy exigente para con el intérprete, con la persona llamada a pronunciarse sobre lo que dice la norma, con el alcance y significado que tiene en ese contexto. Vale decir, el intérprete tiene que conocer el contexto general<sup>20</sup>, el sistema que constituye el Derecho aduanero, para poder pronunciarse y “decirnos” que quiere “decir” la norma. De ahí la expresión “jurisdiccional”, decir el derecho.

No es válida la interpretación de normas aisladas. Los intérpretes deben conocer la materia a interpretar y la verdadera interpretación, a la hora de la aplicación de la norma (decir el derecho con relación a un supuesto dado), implica aplicar todo el sistema. Allí, en ese acto, estarán presentes las normas y principios constitucionales, los principios generales del Derecho y las demás normas del sistema jurídico que precisan el significado y alcance de las palabras y de los institutos jurídicos utilizados por el legislador del orden jurídico de que se trate.

En definitiva, la interpretación y la aplicación cabal del Derecho Aduanero, como de las demás ramas del Derecho, requieren conocer la totalidad del ordenamiento jurídico del cual forma parte,

precisamente porque no se trata de un coto o un compartimiento estanco o aislado, sino que integra el sistema jurídico.

Por tal razón, para la aplicación e interpretación del Derecho, en cualquiera de sus ramas o manifestaciones, por reducidas que ellas sean, se requiere un conocimiento general del orden jurídico nacional de que se trate y, obviamente, de sus normas fundamentales (v.gr., Constitución política). De acuerdo a la currícula vigente en nuestro país, el único título universitario que certifica el conocimiento del orden jurídico en su conjunto, es el título de abogado expedido por las Facultades de Derecho de las distintas Universidades autorizadas. Dicho título, que habilita el ejercicio de la profesión de abogado, se expide luego de haberse aprobado todas las materias que integran la carrera de abogacía, lo que garantiza el conocimiento del derecho vigente en cuanto sistema.

Se trata de brindar a la sociedad en donde se va ejercer la profesión la seguridad de que quien patrocina e interpreta el Derecho, en cualquiera de sus expresiones, conoce la totalidad del orden jurídico cuya aplicación, en definitiva, está en juego.

Así como el título de médico constituye un requisito para el ejercicio legal de la medicina, el título de abogado constituye un requisito ineludible para el ejercicio de la abogacía así como para desempeñar la función de juez<sup>21</sup>.

Tanto los abogados que asesoran o patrocinan como los jueces deben interpretar considerando al derecho en su integridad, comenzando por las nor-

---

19. Nos hemos ocupado de la interpretación del Derecho aduanero, en el Cap. VIII de nuestra obra *Derecho aduanero. Parte general*. Sujetos, cit., ps. 319 a 333.

20. ORTEGA y GASSET, luego de advertirnos que “La palabra aislada no puede ser entendida porque es parte de un todo, como la hoja lo era del árbol”, y que “...la realidad de la hoja es el ser parte integrante del todo árbol”, con relación a la ciencia de la interpretación o hermenéutica, enseñaba que “La labor principal de esta ciencia consiste en saber determinar a qué todo suficiente hay que referir una frase y una palabra para que su sentido pierda el equívoco. A ese todo en el cual la palabra se precisa llaman los hermeneutas y gramáticos el contexto” (ORTEGA y GASSET, José, *Una interpretación de la historia universal*, ed. Revista de Occidente, El Arquero, Madrid, 1966, ps. 46 y 47).

21. En la República Argentina, el título profesional que acredita el conocimiento del Derecho es el título abogado. Por tal razón, la Constitución Nacional dispone en su art. 111 (ex 97, antes de la reforma de 1994) que “Ninguno podrá ser miembro de la Corte Suprema de Justicia, sin ser abogado de la Nación con ocho años de ejercicio, y tener las calidades requeridas para ser senador”. A su vez, la Ley del Consejo de la Magistratura (texto ordenado por decreto n° 816/99) prevé en su art. 13 que los postulantes a jueces de primera instancia y de Cámara deben ser abogados. Al respecto, puede verse: BARREIRA, Enrique C., *El Tribunal Fiscal de la Nación. Las incumbencias profesionales exigidas para su integración y para ejercer la representación y patrocinio ante el mismo*, Revista del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, n° 74, Buenos Aires, marzo 2004, ps. 16 a 18.

mas constitucionales, siguiendo por las normas legales y reglamentarias<sup>22</sup>.

## IX.- SITUACIÓN DE LA JURISDICCIÓN ESPECIALIZADA EN MATERIA ADUANERA EN LA REPÚBLICA ARGENTINA

Desde 1972 existe Argentina una jurisdicción independiente y exclusivamente especializada en materia aduanera.

### ANTECEDENTES

De acuerdo a la Constitución Nacional sancionada en 1953 y luego reformada en 1860, 1866, 1898 y 1994, corresponde al Congreso de la

Nación legislar en materia aduanera (art. 75, inc. 1º, según la reforma de 1994; ex art. 67, inc. 1º) y corresponde a la Corte Suprema de Justicia y a los tribunales inferiores de la Nación el conocimiento y decisión de todas las causas aduaneras (art. 106, según la reforma de 1994, ex art. 100). Por consiguiente, la justicia competente en materia aduanera es la federal.

Al poco tiempo de sancionarse la Constitución Nacional de 1853, ese mismo año, se dictó la ley n° 7 del 8 de mayo, de la Confederación Argentina, para la organización de las aduanas nacionales, por la cual se atribuía competencia a las Juntas de Comisos y de Reclamos para el juzgamiento de las causas aduaneras. Se establecía así una jurisdicción administrativa amplia para dichas causas. Se trataba de un procedimiento verbal y actuado, que contemplaba un recurso de apelación ante la pro-

---

22. Sin embargo, partiendo de la idea de que el hecho gravado constituye un fenómeno de naturaleza económica -lo que no siempre es verdad-, se ha llegado a afirmar que, por tal razón, al aplicarse las normas tributarias, debería intervenir en su interpretación un profesional con conocimientos sobre economía.

No obstante, a poco que se analice tal pretensión, ello resulta impropio por varias razones. En primer lugar, si se lleva el razonamiento mencionado a sus últimas consecuencias, resulta que los únicos profesionales idóneos para habérselas con esos fenómenos económicos serían los licenciados en economía, dadas sus incumbencias. En segundo lugar, si se tiene presente lo expuesto con anterioridad, se advierte que la interpretación del hecho gravado no es otra cosa que poner en contacto la norma jurídica que describe el respectivo supuesto de hecho con la realidad que el Derecho pretende captar. Saber si se ha producido el hecho gravado requiere interpretar la norma jurídica tributaria que establece dicho presupuesto de hecho cuya realización hace nacer la obligación tributaria. En realidad no hay una interpretación que pueda denominarse económica, sino que siempre se trata de una interpretación de la norma jurídica, sujeta a todas las reglas de la interpretación de las normas jurídicas.

En este sentido, Dino JARACH afirma "Hay quien dijo que en materia tributaria las leyes se interpretan económicamente y no jurídicamente. Esta aseveración es un verdadero desatino, porque las leyes tributarias, como todas las demás, siempre se interpretan jurídicamente. La consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales" (Finanzas..., cit., ps. 401 y 402). Asimismo, en otra obra anterior sostiene: "Sería equivocado creer que en materia tributaria las leyes se interpreten económicamente y no jurídicamente. Alguien lo dijo, pero es un desatino, porque las leyes siempre se interpretan jurídicamente, y la interpretación económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, sino que, simplemente, es un criterio jurídico en el sentido de que dichas leyes deben interpretarse con una modalidad especial, inherente a su naturaleza" (Curso superior..., cit., p. 274; asimismo en El hecho imponible, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 117). En igual sentido, puede verse: BERLIRI, Antonio, ob. cit., vol. I, ps. 115 y 116; PÉREZ de AYALA, José Luis, y GONZÁLEZ, Eusebio, ob. cit., ps. 106 y 107, y la nota 246, quienes además precisan: "...hay que tener en cuenta que el hecho imponible, aunque sea un hecho económico, es siempre un hecho jurídico..." (ps. 112 y 113).

Por otra parte, cuando se produce un caso fortuito y este consiste en un fenómeno de la naturaleza, como la destrucción provocada por un rayo, puede ser que un juez requiera la opinión de un experto para determinar su incidencia, influencia o el alcance de un daño, pero será siempre el juez quien, aplicando el derecho, decida si ha existido o no un caso fortuito (Código Civil argentino, art. 514). Asimismo, cuando en el contrato de seguro se trata de determinar la existencia de la retención, es el juez quien debe pronunciarse al respecto, sin perjuicio de que los peritos se pronuncien sobre la trascendencia de dicha retención en las condiciones del contrato (ley de seguros 17.418, art. 5º). Igualmente, en los casos de mala praxis en el ejercicio de la medicina, también es el juez el llamado a pronunciarse en definitiva sobre la configuración de la misma.

Por consiguiente, para no extendernos en los ejemplos, no debe confundirse la importancia del auxilio que pueden recibir los jueces de los peritos en las distintas especialidades, con el hecho irrenunciable para el juez de dictar sentencia conforme a derecho, para lo cual deberá interpretarlo en forma cabal, es decir resolver el caso sometido a su juzgamiento aplicando el sistema jurídico como un todo coherente y armónico (Código Civil argentino, art. 16: "Si una cuestión civil no puede resolverse, ni por las palabras, ni por el espíritu de la ley, se atenderá a los principios de leyes análogas; y si aún la cuestión fuere dudosa, se resolverá por los principios generales del derecho, teniendo en consideración las circunstancias del caso").

pia Junta de Reclamos, siempre que el asunto excediera un determinado importe<sup>23</sup>.

La ley 12 del 9 de diciembre de 1853 (Estatuto de Hacienda y Crédito) de la Confederación disponía que la Administración de la Hacienda y Crédito era competente para entender en “Toda cuestión en el despacho, aforo, cálculo de medidas y peso o cualquier otro motivo entre el interesado y la Administración...” (Cap. II, art. 2º). Mediante el decreto del 16 de abril de 1855 del Superior Gobierno de la Nación, se determinó que los administradores de rentas nacionales y aduanas intervinieran en primera instancia, fuera del territorio federalizado, en todas las causas por contrabando y demás asuntos contenciosos de Hacienda. Este decreto fue ratificado por ley nº 105 de 1856<sup>24</sup>. Sin embargo, se advertía en esta ley que ello tendría lugar hasta que se instalaran los tribunales federales.

La ley 160 del 29 de septiembre de 1857, también de la Confederación, estableció la competencia en asuntos de contrabando, en primera instancia, de los jefes de las aduanas, así como un recurso de apelación ante el juez federal más inmediato.

La ley 76 del 14 de noviembre de 1863, ya del Congreso de la Nación, reguló la materia con otras características, aunque mantuvo la primera instancia administrativa y la apelación ante la justicia federal.

La ley 181 de 1866 aprobó las primeras Ordenanzas de Aduana, que fueron reemplazadas a los pocos años por las Ordenanzas<sup>25</sup> 15 establecidas por la ley nº 810 de 1876, que reprodujeron

básicamente el texto de las primeras, pero contemplaron además el tránsito terrestre con los países vecinos. Estas Ordenanzas regirían -con numerosas modificaciones- hasta la entrada en vigencia del Código Aduanero (ley 22.415 de 1981).

Enseñaba Ismael Basaldúa que las Ordenanzas de Aduana comprendían dos órdenes de disposiciones: las de carácter civil y las de carácter penal. Precisaba que “Las primeras son aquellas que se relacionan con todo lo concerniente al cobro de los derechos fiscales con que se grava la importación y exportación de mercaderías. En estos casos los administradores tienen facultades propias cuyo ejercicio no puede serles trabado o paralizado por ningún recurso ante los tribunales de justicia, salvo el derecho de los que se consideren lesionados por los actos de los administradores, para reclamar después de efectuado el pago y por medio del juicio ordinario, la repetición de lo que se pudiera haber cobrado indebidamente. Estas facultades de los administradores se hallan expresamente consignadas en los arts. 61, 62 y 63 (t.o. en 1941) de la Ley de Aduana vigente, Nº 11.281, y arts. 170 al 176 de las Ordenanzas”<sup>26</sup>. Más adelante, señala que “En lo que respecta a la represión de las infracciones, el art. 1035 de las Ordenanzas estatuye: *‘Los jefes de las aduanas o receptorías nacionales resolverán administrativamente los casos de contrabando y los de defraudación a la renta por contravención a sus leyes y reglamentos’*, y el art. 1034 dice: *‘Las Aduanas no podrán imponer penas por infracción a sus reglamentos cuando éstas hayan pasado desapercibidas al*

23. Conf.: FERRO, Carlos A., y DI FIORI, José J. L., *Legislación aduanera y régimen procesal*, Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1966, t. II, p. 10. Asimismo, ABARCA, Alfredo E., *Procedimientos aduaneros*, Universidad, Buenos Aires, 1993 p. 28.

24. Al respecto, puede verse: ABARCA, Alfredo E., *ob. cit.*, p. 28; FERRO, Carlos A., y DI FIORI, José J. L., *ob. cit.*, t. II, p. 10.

25. Ambas Ordenanzas de Aduana fueron redactadas por Cristóbal AGUIRRE y constituyeron un gran aporte en el afianzamiento y desarrollo de nuestro Derecho aduanero, a la par que vinieron a brindar seguridad jurídica al tráfico internacional.

26. BASALDÚA, Ismael, quien da cuenta que “El administrador puede por sí solo suspender el despacho a todos aquellos que por cualquier circunstancia resultaran deudores morosos o sus fiadores, exigiendo por escrito dentro del tercer día el pago, cualquiera que sea la cantidad o procedencia; puede embargar las mercaderías que los deudores tengan dentro de la jurisdicción de la Aduana a nombre de ellos por consignación o transferencia; puede rematarlas para pagarse los derechos adeudados sin tener nada que hacer con el concurso del deudor cuando este hubiese sido concursado, entregando el sobrante si lo hubiese a quien corresponda (arts. 171 y ss. Ordenanzas de Aduana y art. 100, ley 12.964). Cuando los deudores no tienen mercaderías en la Aduana, debe concurrir entonces a los tribunales a proseguir en juicio ordinario el cobro de la deuda con los privilegios que las leyes acuerdan al fisco. Esta acción es deducida a nombre del fisco por el procurador fiscal o apoderados de la Aduana. En estos casos, como en otros que se refieran al cobro de derechos, la autoridad administrativa es, pues, soberana. Los tribunales federales, así lo han reconocido uniformemente” (*Legislación penal aduanera de la República Argentina*, Editorial Vasca Ekin, 2ª edición, 1948, ps. 94 y 95).

*tiempo del despacho, siempre que las mercaderías hayan salido de su jurisdicción, debiendo recurrir a los tribunales nacionales, a quienes corresponde, en este caso, el conocimiento de la causa*<sup>27</sup>.

La competencia atribuida en forma exclusiva a los jefes de las aduanas puede explicarse en razón de que esos ilícitos no se reprimían entonces con pena privativa de libertad. Es con la ley 3050 de 1893 que se estableció para el contrabando la pena de arresto de un mes a un año, además de las sanciones pecuniarias. Ello dio lugar a que se previera la competencia de la justicia federal para que resolviera al respecto. Luego la ley 3890 de 1899 reservó para la aduana la resolución sobre las penas de multa y comiso.

Por otra parte, cabe precisar que el art. 1034 de las Ordenanzas en cuanto vedaba a la aduana imponer penas por infracciones cuando los hechos ilícitos no fueran detectados al tiempo del despacho de la mercadería, vale decir una vez que ella hubiera salido de la jurisdicción aduanera e ingresado a plaza, dio lugar a diversas interpretaciones<sup>28</sup>.

Este régimen de competencia previsto en las Ordenanzas de Aduana fue objeto de numerosas modificaciones.

La denominada Ley de Aduana 11.281<sup>29</sup> de 1923, en su art. 56 (reiterando lo previsto en el art. 54 de la ley 4933 de 1905) expresaba: *“En los casos de contrabando y transgresión simultánea*

*de las leyes de aduana y a las comunes, a que se refiere el art. 1060 de las Ordenanzas de Aduana, los administradores sustanciarán administrativamente las transgresiones aplicando las disposiciones que correspondan a la infracción, ya se trate de contrabando o defraudación, con arreglo a las precitadas Ordenanzas, debiendo en seguida pasar los antecedentes a la justicia ordinaria, para que resuelva sobre el delito común o las penas corporales que correspondan”*.

La ley 12.964 del año 1947 derogó el art. 1034 de las Ordenanzas de Aduana y estableció un nuevo régimen. En el mismo se afirmaba y ampliaba la competencia de la Aduana para entender en las infracciones aduaneras, así como para aplicar las penas previstas en las Ordenanzas de Aduana<sup>30</sup>, salvo cuando se tratara de penas corporales, que quedaban reservadas a la justicia federal.

El texto ordenado de 1962, relativo a la mencionada Ley de Aduana de 1923, recopila las normas pertinentes en la materia.

En este régimen, cabe diferenciar entre la aplicación por parte de la Aduana de tributos y de multas<sup>31</sup>.

Con relación a los tributos, si la Dirección Nacional de Aduanas formulaba un cargo en los términos del art. 2, inc. b), de la Ley de Aduana, por las diferencias que comprobare en la aplicación de los derechos aduaneros y de las tasas que

27. BASALDÚA, Ismael, *ob. cit.*, p. 97.

28. Al respecto, puede verse: ABARCA, Alfredo E., quien señala que “Esta cuestión trajo un sinnúmero de controversias a fin de establecer con exactitud hasta dónde llegaba la jurisdicción aduanera, fuera de la cual el administrador carecía de competencia para juzgar e imponer penas” (*ob. cit.*, p. 29); BASALDÚA, Ismael, *ob. cit.*, ps. 96 y 97; FERRO, Carlos A., y DI FIORI, José J. L., *ob. cit.*, t. II, ps. 11 y 12.

29. Las disposiciones de la Ley de Aduana, juntamente con las leyes modificatorias dictadas posteriormente, fueron objeto de reagrupamientos en tres oportunidades: los textos ordenados de 1941, 1956 y 1962. Hasta producirse su derogación por el Código Aduanero, sufrió más de cuarenta modificaciones.

30. Ismael BASALDÚA critica esta ley en cuanto extiende la jurisdicción administrativa, al atribuirse “...a los Administradores de Aduana el conocimiento originario de los asuntos que, por las viejas, pero sabias Ordenanzas, correspondía a la justicia federal”, y sostiene que “La extensión de la jurisdicción administrativa acordada por la nueva ley, no armoniza con la tendencia moderna que propugna la creación de Tribunales especiales, constituidos por magistrados independientes de la autoridad administrativa, ya que la experiencia universal hecha al respecto, ha demostrado la inconveniencia de atribuir funciones, en cierto modo judiciales, a simples funcionarios administrativos cuyo criterio, por razón de ambiente, está siempre orientado en contra del contribuyente”. Agrega que “En la II Conferencia Interamericana de Abogados celebrada en Río de Janeiro en agosto de 1943, y a la cual concurrió el autor de este libro, se trató este punto aprobándose como recomendación: la constitución, en países de América que no los tengan, de órganos independientes de las autoridades administrativas, con competencia para decidir cuestiones aduaneras en última instancia, sin perjuicio de los recursos finales que las leyes de cada país establezcan para ante los respectivos tribunales Superiores” (*ob. cit.*, Prólogo a la segunda edición, ps. 5 y 6; asimismo, p. 98).

31. Al respecto, puede verse: COTTER MOINE, Juan Patricio, *Los recursos en materia aduanera*, Revista Derecho fiscal, Buenos Aires, julio-diciembre 1967, t. XVII, p. 486.

correspondieren, al tiempo de practicar la revisión que le elevan las distintas aduanas existentes, los interesados afectados, en el plazo de ocho días, a contar desde su notificación, podían solicitar reconsideración ante dicha Dirección. Si ésta confirmaba el cargo o vencido el plazo para interponer el recurso sin que lo hubiere deducido, quedaba agotada la vía administrativa y el interesado se hallaba habilitado para iniciar una acción de repetición ante la justicia federal, siempre que hubiere efectuado el pago que consideraba indebido. Se advierte, entonces, que las determinaciones tributarias estaban sujetas al principio *solve et repete*.

Con relación a las multas, los condenados a su pago por parte de los administradores de las aduanas podían, dentro del plazo de cinco días desde su notificación, interponer recurso de apelación ante la Dirección Nacional de Aduanas u optar por la vía contenciosa, presentándose a la justicia federal, siempre que en este supuesto el nivel de la multa excediera de cierto importe.

En 1959, por ley 15.265, se creó el Tribunal Fiscal de la Nación<sup>32</sup>, que comenzó a funcionar en 1960, aunque reducido en sus comienzos a las causas originadas en la actuación de la Dirección General Impositiva, es decir con relación a la tributación interna.

El Tribunal Fiscal de la Nación, si bien se halla formalmente ubicado en la esfera de la administración pública -con el declarado propósito de que no resulte aplicable el principio *solve et repete* y posibilitar de tal modo las apelaciones de las resoluciones del servicio aduanero sin tener que abonar previamente los tributos aduaneros de que se trate-, es un tribunal independiente.

En 1963 se introdujeron modificaciones de gran importancia en materia aduanera, al establecerse un nuevo régimen, mediante el dictado de dos decretos-leyes.

Con el decreto-ley n° 6660/63 se delimitaron las jurisdicciones y competencias en las causas por contrabando<sup>33</sup>. Por una parte, se previeron las autoridades administrativas para la instrucción de los sumarios de prevención (Aduana y fuerzas de seguridad como la policía federal, prefectura, gendarmería y policías provinciales). Por otra parte, se dispuso que el conocimiento y resolución de los asuntos de contrabando corresponda a los tribunales en lo penal económico<sup>34</sup> de la Capital Federal y a los de la justicia federal en el interior del país. Este régimen va a subsistir hasta el dictado de la ley 21.898, por la que se estableció la doble jurisdicción en materia procesal aduanera, criterio que mantuvo el Código Aduanero<sup>35</sup>.

---

32. El Tribunal Fiscal, conforme a la ley 15.265 que lo creara, se integraba con seis miembros: un presidente abogado, tres vocales abogados y dos vocales doctores en ciencias económicas. Las sentencias se dictaban con tres votos, emitidos por el presidente y dos vocales.

33. Este régimen fue criticado por la doctrina. Al respecto, puede verse: FERRO, Carlos A., y DI FIORI, José J. L., ob. cit., t. II, ps. 14 y 15.

34. Los tribunales en lo penal económico tienen por antecedente a los tribunales creados por la ley 14.558 de 1958 para juzgar las infracciones a las leyes represivas del agio y la especulación. La ley 14.831 de 1959 les otorgó carácter judicial, los denominó "en lo penal económico" y amplió su competencia a otros ilícitos que lesionan la economía del país. Posteriormente, el decreto-ley n° 6660/63 les atribuyó competencia en las causas por contrabando. Al respecto, puede verse: Fernández Lalanne, Pedro, *Derecho aduanero*, Depalma, 1966, vol. II, p. 1202. Cabe acotar que el contrabando puede afectar otros bienes jurídicos que los económicos (v.gr., contrabando de estupefacientes, de armas, de medicamentos). En consecuencia, la denominación "en lo penal económico" no refleja fielmente la realidad de la competencia asignada a esos tribunales. Por ley 25.292 del 2000 se crearon tres juzgados en lo penal tributario. Las apelaciones se sustancian ante la Cámara Nacional en lo penal económico. Actualmente, el fuero se denomina en lo penal económico y tributario. Además del delito de contrabando, entiende sobre el régimen penal tributario y previsional, el régimen penal cambiario, defensa de la competencia, entre otras materias.

35. Con relación a la división del juzgamiento de las causas por delitos aduaneros, reservando a los jueces de primera instancia la aplicación de las penas privativas de libertad e inhabilitación y atribuyendo la imposición de las restantes penas de comiso y multa al servicio aduanero, tal como sucedía con anterioridad al dictado del decreto-ley 6.660/63, en la Exposición de Motivos del Código Aduanero se expresó que "No obstante tratarse de un tema opinable, que incluso ha originado divergencias de criterio en el seno de esta comisión, teniendo en cuenta que constituye una decisión política adoptada muy recientemente, se ha proyectado el art. 1026, que no innova en la materia. Por otra parte, se ha considerado que resultaría apresurado eliminar el sistema reimplantado por la ley 21.898 sin aguardar un lapso que permita opinar sobre su funcionamiento, máxime cuando el régimen que se suplanta no ha demostrado eficacia" (Exposición de Motivos, Título I, Capítulo Segundo, Jurisdicción y competencia, punto 6).

Por el decreto-ley n° 6692/63<sup>36</sup> se extiende la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación a determinados asuntos aduaneros, en especial los referidos a la materia tributaria aduanera. En su art. 4° se establece que “*Los recursos y demandas contra resoluciones de la Aduana de la Nación que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones, excepto en las causas de contrabando; el recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por la Aduana de la Nación, como también los recursos a que ellos den lugar, se regirán por lo dispuesto en los arts. 71 a 90 y por el Título II de la ley 11.683, texto ordenado en 1960 y sus modi-*

*ficaciones. No será aplicable en materia aduanera lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 128 de dicha ley*”<sup>37</sup>.

La integración del Tribunal Fiscal de la Nación va a sufrir diversas modificaciones a partir de su creación<sup>38</sup>. Interesa destacar aquí que en el año 1972, con el dictado de la ley 20.024 y de la ley 20.046, que la sustituyera a los dos días, se diferencia la competencia de los vocales que lo integran entre asuntos impositivos y aduaneros. A partir de entonces, se distingue la jurisdicción impositiva de la aduanera. Así, la competencia sobre asuntos aduaneros será atribuida primero a dos salas y luego, a partir de 1978, a tres salas, situación que se mantiene en la actualidad. Por consiguiente, desde 1972, en Argentina se cuenta con una jurisdicción especializada en materia aduanera.

36. El decreto-ley n° 6692/63 modificó la integración del Tribunal Fiscal, disponiendo que tanto el presidente como los siete vocales debían ser abogados. Asimismo, previó el funcionamiento unipersonal. Vale decir, cada vocal decidía por sí solo y tenía una competencia que abarcaba tanto los asuntos impositivos como aduaneros, que este régimen atribuía al Tribunal. Mi experiencia de más de veinte años como vocal en el Tribunal, me llevan a considerar que el sistema de salas brinda mayores garantías al administrado que el unipersonal. En cuanto a su integración exclusivamente por abogados, entiendo que es la solución que más se compadece con la naturaleza de los organismos jurisdiccionales propiamente dichos. Este es el criterio que el Código Aduanero ha consagrado -siguiendo precedentes legislativos- para las salas aduaneras.

37. Juan Patricio COTTER MOINE comenta esta normativa del siguiente modo: “De acuerdo con el régimen estatuido por el artículo transcripto, contra las resoluciones que impongan multas o determinen los impuestos en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos de repetición de impuestos en los casos de pago espontáneo, los infractores o responsables podrán interponer, a su opción, dentro de los quince días de notificados de la resolución: a) Recurso de reconsideración ante la Dirección Nacional de Aduanas; b) Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal cuando la suma cuyo pago se exige excede de cuatro mil pesos moneda nacional (art. 71, ley 11.683). Estos recursos son, pues, optativos y excluyentes. Si se optare por la reconsideración y la Dirección confirmase la multa impuesta o denegase la repetición reclamada, siempre que la suma cuestionada sea superior a los quinientos pesos moneda nacional, podrá interponerse demanda contenciosa contra el Fisco ante el juez federal competente en el término de quince días de notificada la resolución (art. 75 ley cit.). Esta demanda no es viable si se tratase de una determinación tributaria, en cuyo caso sólo cabe pagar y luego repetir la suma oblada. En materia de repeticiones hay que distinguir si el pago fue efectuado espontáneamente o a requerimiento de la Aduana. En el primer caso el contribuyente deberá interponer reclamo ante ella y, contra la resolución denegatoria, interponer el recurso de reconsideración antes explicado u optar, dentro de los quince días de la notificación, entre apelar ante el Tribunal Fiscal o interponer demanda contenciosa ante la justicia federal. La misma opción tendrá si no se dictare resolución dentro de tres meses de presentarse el reclamo. Si el pago en cambio se hubiese verificado ante un requerimiento de la Aduana, la repetición deberá deducirse mediante demanda que se interpondrá ante el Tribunal Fiscal o ante la justicia federal, a opción del interesado (art. 74 ley 11.683). Contra las sentencias dictadas por los jueces de primera instancia en materia de repetición de impuestos y aplicación de multas, así como contra los fallos del Tribunal Fiscal en los casos que se hubiera optado por esa vía, podrá interponerse recurso de apelación ante la Cámara Federal de Apelaciones competente por razón de lugar, siempre que se cuestione una suma mayor de cuatro mil pesos moneda nacional (art. 85 ley cit.)” (*Los recursos en materia aduanera, cit., p. 487*).

38. En 1964, la ley 16.656 previó cuatro salas, integradas por cuatro abogados y cuatro doctores en ciencias económicas. En 1967, la ley 17.592 previó cuatro salas con competencia única impositiva y aduanera, integradas con ocho abogados y cuatro doctores en ciencias económicas en la especialidad de contadores. En 1972, la ley 20.024 elevó a dieciocho el número de vocales, de los cuales doce debían ser abogados y seis contadores públicos, repartidos en cuatro salas impositivas y dos salas aduaneras; dos días después esta ley fue modificada por la ley 20.046, que precisó que el presidente debía ser abogado y mantuvo las seis salas, cuatro impositivas y dos aduaneras. En 1973, la ley 20.626 disolvió las salas, redujo a dieciséis el número de vocales, con carácter unipersonal, previendo que los vocales impositivos serían seis abogados y seis contadores, y los vocales aduaneros serían cuatro abogados. En 1978, la ley 21.858 elevó a veintiuno la cantidad de vocales, previendo siete salas, cuatro impositivas y tres aduaneras, debiendo ser diecisiete vocales abogados y cuatro contadores. Las salas aduaneras se integran exclusivamente con abogados. Este es el régimen que impera actualmente. El incremento notorio de las causas desde 1978 a la fecha determina la necesidad imperiosa de aumentar el número de salas. En lo aduanero, basta comprobar el gran incremento de nuestro comercio exterior para advertir la urgencia de aumentar las salas.

Cabe acotar que, dada la complejidad y particularidades de las cuestiones impositivas y aduaneras, consideramos que la competencia diferenciada es la única que se compadece con las necesidades actuales, a fin de garantizar un mejor servicio de justicia, fruto de una mayor especialización de aquellos llamados a pronunciarse sobre el derecho aplicable.

Con la sanción del Código Aduanero en 1981 se va a contemplar cabalmente la competencia aduanera, incluyendo no sólo las restricciones indirectas (de decir, las cuestiones tributarias), sino también las que hacen a la aplicación de las restricciones directas al comercio exterior (v.gr., las prohibiciones, absolutas o relativas, a la importación y a la exportación)<sup>39</sup>.

Actualmente, los órganos competentes para entender en las causas aduaneras pueden pertenecer a la esfera administrativa aduanera, al Tribunal Fiscal de la Nación, a la justicia federal con competencia en lo contencioso administrativo o, en

caso de delitos aduaneros, al fuero penal económico y tributario<sup>40</sup>.

Cabe recordar que la Comisión Redactora del Código Aduanero<sup>41</sup> propuso en el primer anteproyecto que elaborara (art. 1020) sustituir las vocales aduaneras del Tribunal Fiscal de la Nación por la Salas con competencia exclusivamente aduanera en la Cámara Federal que corresponda conforme sus respectivas competencias territoriales<sup>42</sup>.

En conclusión, en el presente en la Argentina la jurisdicción especializada en materia aduanera se halla consagrada a nivel del Tribunal Fiscal de la Nación, con la existencia de tres Salas con competencia exclusivamente aduanera. En cambio, en la instancia superior, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, los integrantes de sus cinco Salas no se hallan necesariamente especializados en Derecho aduanero, pues son elegidos, básicamente, por sus antecedentes y conocimientos en Derecho administrativo.

39. En el Código Aduanero, el art. 1053, inc. a), prevé que tramitarán por el procedimiento reglado para las impugnaciones, aquellas que se formulen contra los actos por los cuales se aplicaren prohibiciones a la importación o a la exportación. A su vez, el art. 1145 prevé que podrá interponerse recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra la resolución definitiva del administrador aduanero recaída en el procedimiento de impugnación.

40. Sobre el sistema vigente en materia jurisdiccional aduanera, puede verse: ALSINA, Mario A., BARREIRA, Enrique C., BASALDÚA, Ricardo Xavier, COTTER MOINE, Juan Patricio, y VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G., *Código Aduanero Comentado. Arts. 860 a 1190*, t. III, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2011, obra completada y actualizada por BARREIRA, Enrique, C., BASALDÚA, Ricardo Xavier, VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G., COTTER, Juan P., SUMCHESKI, Ana L., y VIDAL ALBARRACÍN, Guillermo (h); así como GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho tributario*, AbeledoPerrot, t. II, 4ª ed., Buenos Aires, 2010, ps. 157 a 184 y 226 a 231, y *El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias inferiores y superiores*, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2011.

41. Integraron la Comisión Redactora del Código Aduanero los Dres. Mario A. ALSINA, Enrique C. BARREIRA, Ricardo Xavier BASALDÚA, Rodolfo H. CAMBRA, Juan Patricio COTTER MOINE y Héctor G. VIDAL ALBARRACÍN y los Sres. Laureano FERNÁNDEZ y Francisco Mario GARCÍA.

42. La Comisión Redactora del Código Aduanero, al elaborar su primer proyecto, en el entonces art. 1173 preveía la creación de salas con competencia exclusiva en materia aduanera en la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal. De tal forma, se pretendió contar a nivel del Poder judicial con una jurisdicción especializada en esta materia, lo que constituiría una garantía más para los administrados. Por otra parte, se proponía también que los vocales aduaneros del Tribunal Fiscal de la Nación pasaran a desempeñarse como jueces de las nuevas salas a crearse.

El temperamento propuesto procuraba reducir el tiempo de la tramitación de las causas, pues eliminaba una instancia, ya que las apelaciones se presentarían directamente en el Poder Judicial, con salas especializadas en materia aduanera, prescindiendo de la intervención de las Salas aduaneras del Tribunal Fiscal de la Nación, sin perder por ello la especialización de sus integrantes. Por otra parte, ha de recordarse que contra la decisión de la Cámara Federal cabe el recurso extraordinario que prevé el art. 14 de la ley 48, ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Ello es así cada vez que se controvierte la inteligencia de las leyes aduaneras por la naturaleza federal de las mismas.

La creación de salas en la Cámara Federal, con competencia exclusiva en materia aduanera, aseguraría una mejor administración de justicia y posibilitaría la evolución del Derecho aduanero, a la luz de una jurisprudencia autorizada y uniforme.

Sin embargo, al someterse el anteproyecto a la consideración de las entidades vinculadas con el quehacer aduanero, en cumplimiento de la Resolución del 18 de julio de 1979 de la Secretaría de Hacienda, se advirtió que, en general, no se consideraba oportuna tal modificación, por lo que no se insistió en dicha propuesta (conf. Exposición de Motivos del Código Aduanero, relativa a la Sección XIV "Procedimientos", punto 4).

Consideramos que en mérito a las bondades de la especialización que hemos señalado en el presente trabajo, debería crearse a nivel de la justicia federal de apelación, ya sea una nueva Cámara con competencia en cuestiones impositivas y aduaneras o Salas con esas competencias en la Cámara existente.

Por otra parte, en la instancia relativa al Tribunal Fiscal de la Nación, dado el notorio incremento del comercio exterior, la creación de nuevas salas aduaneras constituye una necesidad tan manifiesta como urgente.