



UNIVERSIDAD
AUSTRAL

Repositorio Institucional

LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO ADUANERO

Teoría general y aplicación a la problemática de la infracción de declaración inexacta

Alais, Horacio Félix

Facultad de Derecho
Tesis Doctoral



UNIVERSIDAD
AUSTRAL

FACULTAD DE DERECHO

HORACIO FÉLIX ALAIS

**LOS PRINCIPIOS
DEL DERECHO ADUANERO**

Teoría general y aplicación a la problemática
de la infracción de declaración inexacta

Tesis Doctoral

(presentada en la Facultad de Derecho de la Universidad Austral
para optar al título de Doctor en Derecho)

Director de tesis: Prof. Dr. César J. Galarza

Buenos Aires, 2006

ÍNDICE

ABREVIATURAS UTILIZADAS	17
INTRODUCCIÓN	21

PRIMERA PARTE LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS Y SU PROYECCIÓN EN EL DERECHO ADUANERO

CAPÍTULO 1 EL FENÓMENO ADUANERO

I. LA ADUANA EN GENERAL.....	33
a. El concepto de la aduana.....	33
b. Antecedentes históricos.....	33
1. La aduana en la Edad Antigua	35
2. La aduana en la Edad Media.....	39
3. La aduana en la Edad Moderna. La influencia de Colbert.....	40
4. La misión contemporánea.....	41
c. La función de la aduana.....	46
1. Función arancelaria y aduanera propiamente dicha.....	49
2. La función técnica.....	52
I.1 Generalidades.....	52
I.2 Casos paradigmáticos.....	53
a) La aduana francesa	53
b) La aduana norteamericana.....	56
3. El proceso de globalización. Nuevos desafíos.....	58

II.	LA ADUANA EN LA ARGENTINA	62
a.	Evolución histórica.....	62
1.	La primera presencia y su consolidación en el período colonial.....	63
2.	El período virreinal	69
3.	Las aduanas de Buenos Aires, Montevideo y el resguardo en el virreinato	73
4.	La Revolución de Mayo. El período patrio.....	76
I.1	El problema del puerto de Buenos Aires	78
I.2	La gobernación de Rosas. La batalla de Caseros	80
I.3	La guerra aduanera y la organización nacional.....	83
b.	La aduana moderna	86
1.	Aspectos generales.....	86
2.	El Código Aduanero	89
3.	Desarrollo institucional.....	90
4.	La Aduana Argentina actual	92

CAPÍTULO 2

LA NORMA ADUANERA Y EL DERECHO ADUANERO

I.	GENERALIDADES	97
a.	La norma jurídica	97
1.	Concepto	97
2.	Diversas posturas	98
3.	La función de las normas	100
b.	Su aplicación en el Derecho Aduanero.....	100
c.	Contenido del Derecho Aduanero	102
d.	El Derecho Aduanero	105
1.	Concepto	105
2.	La autonomía del Derecho Aduanero	106
3.	Su vinculación con el Derecho Económico	110
II.	EL DERECHO ADUANERO COMO SISTEMA JURÍDICO	112
a.	Los sistemas jurídicos en general	112
b.	El Derecho Aduanero y su pertenencia al sistema jurídico	115
1.	Características del sistema jurídico aduanero	121
I.1	La cuestión tarifaria	122
I.2	Las características tradicionales.....	124

ÍNDICE	5
I.3 El formalismo y el rigor	125
I.4 El contenido del Derecho Aduanero	127
2. Interpretación de la norma aduanera	129
I.1 Las principales escuelas interpretativas	129
I.2 Su aplicación en el Derecho Aduanero	131
c. Sus vinculaciones con las otras ramas del derecho	133
1. Derecho Constitucional.....	133
2. Derecho Administrativo.....	134
3. Derecho Financiero	135
4. Derecho Tributario.....	136
5. Derecho Penal	138
6. Derecho Procesal	139
7. Derecho Civil y Comercial	140
8. Derecho Internacional.....	141
d. La influencia del Derecho Comunitario en el Derecho Aduanero..	142
1. La Unión Europea.....	144
2. El MERCOSUR.....	149
3. El Tratado de Libre Comercio de América del Norte	159
4. Conclusiones	161
III. ELEMENTOS DEL SISTEMA JURÍDICO ADUANERO.....	167
a. Elementos según el sistema jurídico aduanero argentino	168
1. Concepto de mercadería.....	169
2. Importación y exportación. Territorio aduanero	172
3. Los usuarios	173
4. Los tributos aduaneros. Las prohibiciones a la importación y a la exportación.....	173
5. El régimen sancionatorio	176
6. Los procedimientos	178
b. Elementos según el sistema jurídico aduanero europeo	181
IV. LAS FUENTES DEL DERECHO ADUANERO.....	184
a. Presentación del tema.....	184
1. Teorías generales de interpretación jurídica	184
2. Su aplicación en el Derecho Aduanero	189
b. Las Fuentes del Derecho Aduanero Argentino.....	193
1. Fuentes formales	193
I.1 La Constitución Nacional	197
I.2 Tratados internacionales aprobados por la República Argentina.....	199

I.3	Leyes nacionales	203
I.4	Recomendaciones del Consejo de Cooperación Aduanera aceptadas por la República Argentina.....	209
I.5	Reglamentos.....	209
I.6	Resoluciones generales administrativas.....	211
I.7	Los convenios colectivos de trabajo	213
2.	Fuentes materiales.....	214
I.1	La doctrina	214
I.2	La jurisprudencia	215
I.3	La costumbre.....	218

CAPÍTULO 3

LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS

I.	DESCRIPCIÓN Y PLANTEO	221
a.	Concepto de principio jurídico	224
1.	Los principios y las normas	225
2.	Las diferencias entre los principios y las normas.....	226
3.	Los principios jurídicos sistemáticos o fundacionales	228
4.	Los principios iusnaturales.....	229
b.	Funcionalidad de los principios jurídicos	231
c.	Tensiones y conflictos entre los principios.....	232
1.	La teoría de la jerarquía	233
2.	La teoría del balanceo	234
3.	La teoría del contenido esencial.....	234
II.	CRITERIOS DE IDENTIFICACIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS .	236

CAPÍTULO 4

LOS PRINCIPIOS FUERTES DEL DERECHO ADUANERO

I.	DEFINICIÓN Y CONCEPTO	241
II.	SU APLICACIÓN EN EL DERECHO ADUANERO	242
a.	Una aproximación a partir de John Finnis.....	242
b.	La Identificación de los principios fuertes del Derecho Aduanero	245
III.	EL DERECHO NATURAL COMUNITARIO COMO PRINCIPIO DEL BIEN COMÚN O INTERÉS GENERAL	247
a.	Lo aduanero y el bien común	247

ÍNDICE	7
b. Los fines del Estado. Ámbitos de actuación.....	251
c. Su presencia en el Código Aduanero Argentino	255
IV. EL PRINCIPIO DEL BIEN COMÚN O INTERÉS GENERAL <i>STRICTO SENSU</i> ...	257
a. Concepto.....	258
b. El bien común como objetivo y esencia del accionar del Estado ...	262
c. El bien común y el Derecho Aduanero.....	266
V. EL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD	268
VI. EL PRINCIPIO DEL DESTINO UNIVERSAL DE LOS BIENES	271
VII. EL DEBER NATURAL DE CONTRIBUIR.....	274
VIII. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.....	279

CAPÍTULO 5

LOS PRINCIPIOS DÉBILES DEL DERECHO ADUANERO

I. DEFINICIÓN Y CONCEPTO	285
II. SU APLICACIÓN EN EL DERECHO ADUANERO	287
III. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD JURÍDICA	288
a. Concepto.....	288
b. Precisiones jurisprudenciales.....	290
c. Su aplicación en materia aduanera	291
IV. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	293
a. Concepto.....	293
b. Precisiones jurisprudenciales.....	295
c. Su aplicación en materia aduanera	296
V. EL PRINCIPIO DE LIBERTAD DE CIRCULACIÓN DE LOS BIENES	299
a. Su presencia en la Constitución Nacional	299
b. Su incidencia en el MERCOSUR.....	304
1. Dificultades y soluciones	309
2. Su incorporación como un principio del Derecho Aduanero	312
VI. LOS PRINCIPIOS DE LIBERTAD DE COMERCIO, TRÁNSITO Y NAVEGACIÓN.....	314
a. Concepto y limitaciones	314
b. La libertad de navegación.....	317
VII. LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO	319

a.	Concepto.....	319
1.	Precisiones jurisprudenciales	320
2.	Los principios de la imposición	321
b.	El Principio de legalidad	323
1.	Concepto	324
2.	El principio de legalidad y el Derecho Aduanero	328
3.	El tributo aduanero.....	333
c.	El principio de generalidad.....	336
1.	Concepto	336
2.	Precisiones y limitaciones	339
3.	Los tributos aduaneros	340
d.	El principio de uniformidad.....	343
1.	Concepto y ámbito de aplicación	343
2.	La problemática de los territorios aduaneros diferentes.....	344
e.	Los principios de progresividad y no confiscatoriedad. Su no aplicación en los tributos aduaneros.....	347
f.	El principio de proporcionalidad y justicia.....	351
1.	La proporcionalidad	351
2.	La razonabilidad del tributo	353
VIII.	EL PRINCIPIO DE BUENA FE.....	355
IX.	EL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DEL ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA	359
X.	EL PRINCIPIO DE INVOLABILIDAD DE LA PROPIEDAD.....	361
XI.	LOS PRINCIPIOS DEL DEBIDO PROCESO	364
a.	Juez natural y acceso a la jurisdicción.....	365
1.	Concepto	365
2.	Los tratados internacionales de rango constitucional.....	367
3.	Su tratamiento en el Código Aduanero Argentino	368
b.	Defensa en juicio	372
1.	Concepto y desarrollo jurisprudencial	372
2.	Su aplicación en materia aduanera.....	373
c.	Sentencia fundada.....	376
1.	Concepto y desarrollo jurisprudencial	376
2.	Su aplicación en materia aduanera.....	378
d.	Congruencia	379
XII.	EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA	380
a.	Criterios de identificación	382

ÍNDICE 9

- b. La seguridad jurídica en la actualidad. Percepción del ciudadano y perspectivas en el ámbito aduanero 388
- XIII. LOS PRINCIPIOS DE LAS GARANTÍAS PENALES 392
 - a. Legalidad, reserva de ley e irretroactividad de la ley penal 394
 - b. La predeterminación de las conductas ilícitas y el principio de legalidad 396
 - c. Prohibición de interpretación analógica 400
 - d. La regla *non bis in idem* 401
 - e. El principio de proporcionalidad 402
 - f. El principio de inocencia 404

CAPÍTULO 6
LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS
DEL DERECHO ADUANERO

- I. DEFINICIÓN Y CONCEPTO 409
- II. LOS PRINCIPIOS DE DERECHO COMÚN Y CIVIL 410
- III. LOS PRINCIPIOS DE DERECHO PÚBLICO 412
 - a. El Principio de nacionalidad y finalidad de la aduana 412
 - 1. La nacionalidad de la Aduana Argentina 413
 - 2. Imposibilidad de aduanas provinciales 416
 - 3. Conflictos diversos 419
 - I.1 El caso de las “aduanas interiores” 420
 - I.2 La finalidad de la aduana 421
 - b. El principio utilidad del servicio público 424
 - 1. La actividad aduanera como servicio público 424
 - 2. Efectos del servicio público aduanero desde la perspectiva de los actores involucrados 427
 - 3. La incidencia de la complejidad de la materia aduanera 429
 - c. El principio de acceso a la administración aduanera, a la carrera administrativa y a la capacitación 431
 - d. El principio de exorbitancia 435
 - 1. Prerrogativas de la exorbitancia 437
 - 2. Su presencia en el Derecho Aduanero 438
 - e. El principio de conservación de los actos administrativos 440

10	ÍNDICE	
	f. El principio jurisdicción administrativa revisora y tutela judicial efectiva	442
	1. La garantía jurisdiccional.....	443
	2. La revisión administrativa de los actos de la actividad aduanera.....	447
IV.	LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO PENAL Y ADMINISTRATIVO.....	450
V.	LOS PRINCIPIOS DE VERACIDAD, EXACTITUD E INALTERABILIDAD DE LAS DECLARACIONES	451
	a. Concepto y alcances	451
	b. Fundamento y sustento de estos principios	453
VI.	EL PRINCIPIO DE FORMALIDAD Y RIGOR.....	457
VII.	EL PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD Y CONFIANZA. LA PROFESIONALIDAD	460
	a. La responsabilidad.....	461
	b. La confianza	461

**SEGUNDA PARTE:
LA INFRACCIÓN DE DECLARACIÓN INEXACTA
EN EL SISTEMA DE INFRACCIONES
A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO ADUANERO**

	CAPÍTULO 7	
	EL RÉGIMEN INFRAACCIONAL ADUANERO	
I.	LA SANCIÓN EN EL DERECHO ADUANERO	469
	a. Las sanciones en el Derecho Aduanero Argentino.....	469
	1. Naturaleza de las sanciones aduaneras.....	469
	I.1 Diversas posturas	472
	I.2 El Derecho Administrativo sancionador.....	474
	2. Su aplicación en materia aduanera.....	477
	I.1 El bien jurídico tutelado.....	477

ÍNDICE	11
I.2 Su aplicación en el derecho infraccional aduanero argentino.....	481
b. Criterios de Diferenciación entre delitos e infracciones.....	488
1. Discrepancias doctrinarias	492
I.1 La función de la seguridad jurídica.....	494
I.2 Dificultad para establecer criterios diferenciadores	495
2. Su aplicación en materia aduanera.....	499
I.1 El caso de España.....	499
I.2 El caso de Argentina	501
3. Conclusión	505
c. Naturaleza jurídica de las infracciones aduaneras	508
1. Dificultades interpretativas	509
2. La aduana como un organismo de recaudación	510
3. La aduana como un órgano de control	512
II. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS Y ESTRUCTURA DEL TIPO INFRACCIONAL	516
a. Introducción	516
b. Análisis a partir de la teoría del delito.....	519
1. La conducta.....	519
2. La tipicidad	520
3. El elemento subjetivo.....	522
I.1 La postura finalista.....	522
I.2 La postura causalista	522
I.3 La vertiente objetiva.....	523
I.4 La vertiente subjetiva	524
I.5 La culpa.....	525
4. La antijuridicidad	529
5. La culpabilidad.....	530
I.1 Concepto	530
I.2 La teoría psicológica	531
I.3 La teoría normativa	532
I.4 La conciencia de antijuridicidad	533
I.5 Su tratamiento en el Código Aduanero Argentino	535
III. CRITERIOS DE IMPUTACIÓN DE RESPONSABILIDAD	537
a. La responsabilidad objetiva.....	537
b. La responsabilidad indirecta o refleja. El criterio subjetivo	539
1. El régimen de la Ley de Aduanas y del Código Aduanero	539
2. El rechazo al criterio objetivo	543

IV. FUNCIONAMIENTO DEL RÉGIMEN INFRAACCIONAL ADUANERO	545
a. Los tipos abiertos o en blanco. Sus dificultades.....	547
b. El sistema infraccional aduanero argentino.....	551
c. Inconvenientes y diagnóstico	553
1. Falta de publicidad de criterios	554
2. Lentitud del proceso.....	555
3. Mutabilidad de las reglamentaciones	555
4. Diversas consecuencias.....	556
5. Su influencia en las infracciones aduaneras.....	558

CAPÍTULO 8

LAS DECLARACIONES INEXACTAS
Y OTRAS DIFERENCIAS INJUSTIFICADAS

I. ACLARACIONES PRELIMINARES	563
II. EVOLUCIÓN NORMATIVA	564
a. La Infracción en la Ley de Aduanas	564
b. La infracción según el Código Aduanero	570
1. Descripción del tipo infraccional	571
2. El núcleo estructural del artículo 954 del Código Aduanero	572
I.1 Los sujetos	573
a) Importadores y Exportadores.....	573
b) Despachantes de Aduana.....	575
c) Agentes de Transporte Aduanero	577
I.2 Las operaciones y destinaciones aduaneras	578
a) Descripción.....	578
b) Las operaciones aduaneras	579
c) Las destinaciones aduaneras.....	581
d) El principio de veracidad y exactitud	583
I.3 La declaración aduanera	584
a) Definición y concepto.....	584
i.2 Características.....	589
b) Contenido de la declaración aduanera	590
I.4 Estructura de la declaración	591
a) La rectificación	596
b) Efectos y consecuencias	599

ÍNDICE	13
c) La reforma del Código Aduanero Argentino	603
d) Conclusiones.....	604
I.5 La declaración aduanera como declaración comprometida.....	609
3. Configuración de la infracción.....	614
4. La determinación de las multas.....	615
5. Causales de no punición.....	616
I.1 La clasificación arancelaria inexacta	617
I.2 Las causales del artículo 958 del C.A.	618
I.3 Los supuestos del artículo 959 del C.A.....	621
I.4 La declaración supeditada.....	625
III. LA INFRACCIÓN EN EL DERECHO COMPARADO.....	628
a. Situación en la Unión Europea.....	628
1. España.....	630
2. Italia	631
3. Francia	633
4. Portugal.....	635
5. Reino Unido de Gran Bretaña.....	636
b. La infracción en el MERCOSUR.....	636
1. La República Federativa del Brasil.....	638
2. Uruguay y Paraguay.....	639
c. Situación en otros países de América.....	641
1. Estados Unidos de Norteamérica	641
2. Estados Unidos Mexicanos	642
3. Chile.....	643
4. Perú.....	644

CAPÍTULO 9

LA DECLARACIÓN QUE CAUSA UN PERJUICIO FISCAL

I. PRECISIONES CONCEPTUALES.....	647
A. El perjuicio fiscal.....	647
1. Concepto	647
2. Perjuicio fiscal real y también potencial	650
b. Las funciones aduaneras técnicas esenciales.....	654
II. LA VALORACIÓN ADUANERA DE LAS MERCADERÍAS.....	656

a.	Los conflictos de valoración de importación.....	657
1.	La noción teórica de valoración aduanera.....	658
2.	La noción positiva de valoración aduanera.....	659
3.	El accionar de la aduana en la labor de control de la valoración	661
b.	Los conflictos de valoración de exportación	664
1.	Descripción	664
2.	Posturas doctrinarias	666
3.	Conclusiones.....	668
III.	LA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA DE LAS MERCADERÍAS	669
a.	Introducción	669
b.	La cuestión del art. 957 del C.A.	672
c.	Los conflictos clasificatorios	679
1.	La selectividad	680
2.	La autodenuncia	683
3.	La incidencia del Sistema Informático María	686
4.	La incidencia de los certificados de origen	689
IV.	RESUMEN INTERPRETATIVO	696

CAPÍTULO 10

TRANSGRESIONES AL RÉGIMEN DE PROHIBICIONES

I.	RÉGIMEN DE PROHIBICIONES.....	699
a.	Concepto.....	699
1.	Prohibiciones económicas.....	700
2.	Prohibiciones no económicas.....	701
3.	Prohibiciones absolutas.....	702
4.	Prohibiciones relativas	703
b.	Modalidades y efectos	704
II.	SU APLICACIÓN EN EL RÉGIMEN INFRACCIONAL	706
a.	Concepto y ámbito de aplicación	706
b.	Diversos conflictos	712
1.	La ausencia de los certificados de origen.....	713
2.	Los certificados o autorizaciones previas	714
3.	Las leyes marcarias	716

CAPÍTULO 11
EGRESO O INGRESO DE IMPORTES DISTINTOS
DESDE O HACIA EL EXTERIOR

I.	INTRODUCCIÓN	721
II.	EL PLENARIO “YPF” DE LA CÁMARA NACIONAL EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL	723
	a. La posición minoritaria	724
	b. Crítica al fallo CSJN “Bunge y Born Comercial S.A.”	728
	c. La posición mayoritaria	730
III.	LAS POSICIONES DOCTRINARIAS	733
	a. El bien jurídico tutelado	734
	1. La tesis amplia	734
	2. La tesis restringida	736
	3. El conflicto con las normas cambiarias: ¿un exceso de punicción?.....	741
	b. La Situación actual	745
	1. Precisiones de la C.S.J.N.	748
	2. Casos en que procede la imputación	752

CAPÍTULO 12
ADECUACIÓN DE LAS FIGURAS INFRACCIONALES
AL SISTEMA DEL CÓDIGO ADUANERO ARGENTINO
Y SU CONCORDANCIA CON LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS

I.	INCONVENIENTES	756
	a. El Código Aduanero Argentino como receptor de principios	756
	b. La afectación de los principios por las reglamentaciones	759
	c. El caso del régimen infraccional	760
II.	APORTE MORAL Y CONOCIMIENTO	762
	a. Aspectos del actuar humano	762
	1. La responsabilidad	763
	2. La responsabilidad moral	763

3. La responsabilidad jurídica	764
4. Su aplicación a los deberes tributarios y aduaneros.....	765
b. El actuar del Estado.....	766
1. El problema de la corrupción.....	768
1.1 El caso de la República Argentina.....	771
1.2 El comercio transfronterizo y la globalización	772
2. El respeto de las garantías jurídicas	775
III. EL APOORTE JURISPRUDENCIAL.....	780
IV. ¿CRISIS DEL SISTEMA INFRACCIONAL O CRISIS DE LOS MÉTODOS DE CONTRALOR?.....	783
a. Presentación del problema.....	783
1. El aporte estadístico	784
2. Defectos del sistema de investigación.....	787
b. Análisis crítico. Proyección al futuro	791
1. Eficacia y eficiencia	792
2. Su aplicación en materia aduanera.....	797
3. El caso de la Aduana Argentina.....	798
CONCLUSIONES	803
BIBLIOGRAFÍA	821
JURISPRUDENCIA	857

ABREVIATURAS UTILIZADAS

ACE	Acuerdo de Complementación Económica.
ADPIC	Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio. Su versión inglesa es TRIP.
AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos.
ALADI	Asociación Latinoamericana de Intercambio.
ALALC	Asociación Latinoamericana de Libre Comercio.
ANA	Administración Nacional de Aduanas.
ATA	Agente de Transporte Aduanero.
BCRA	Banco Central de la República Argentina.
B.O.	Boletín Oficial.
C.A.	Código Aduanero.
CCT	Convenio Colectivo de Trabajo.
C.N.	Constitución Nacional.
CEE	Comunidad Económica Europea.
CIF	Costo, seguro y flete. <i>Incoterm</i> .
CMC	Consejo Mercado Común.
CN	Cámara Nacional.
CNCAF	Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal.
CNTRAB	Cámara Nacional de Trabajo.
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación.
CPACF	Colegio Público de Abogados de la Capital Federal.
CPCCN	Código de Procedimientos en lo Criminal y Correccional de la Nación.
D.N.R.T.	Dirección Nacional de Relaciones de Trabajo.

DGA	Dirección General de Aduanas.
DGDDIN	Dirección General de Aduanas y Derechos Indirectos de Francia.
DGI	Dirección General Impositiva.
Dto.	Decreto.
DUA	Documento único aduanero.
ED	El Derecho.
EDI	Sistema Informático Aduanero Español.
EDLA	El Derecho, Legislación Argentina.
EEE	Espacio Económico Europeo.
FOB	Libre a bordo. <i>Incoterm.</i>
FOR	Ídem FOB, pero aplicado a transporte por ferrocarril.
FOT	Ídem FOB, pero aplicado a transporte terrestre.
GATT	Acuerdo General sobre Comercio y Tributos.
ICS	Cámara Internacional de Marina Mercante.
INPI	Instituto Nacional de Propiedad Industrial.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
JA	Jurisprudencia Argentina.
LL	La Ley.
MEOYSP	Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos.
MERCOSUR	Mercado Común del Sur.
NAFTA	Ídem TLCAN.
NCM	Nomenclatura común MERCOSUR.
OACI	Organización de Aviación Civil Internacional.
OEA	Organización de Estados Americanos.
OM	Organización y Método.
OMA	Organización Mundial de Aduanas.
OMC	Organización Mundial de Comercio.
OMI	Organización Marítima Internacional.
ONU	Organización Naciones Unidas.
PEN	Poder Ejecutivo Nacional
RAF	Régimen de Aduana Factoría.
Rec.	<i>Recueil de jurisprudente de la Cour de Justice</i> de la CEE.
Res.	Resolución.

ABREVIATURAS UTILIZADAS

19

SAM	Secretaría Administrativa MERCOSUR.
SICM	Secretaría de Industria, Comercio y Minería.
SIM	Sistema Informático María.
SsTC	Superior Tribunal Constitucional.
t.	Tomo.
t.o.	Texto ordenado.
TCEE	Tarifa de la Comunicad Económica Europea.
TCEE	Tratado de la Comunidad Económica Europea.
TF	Tribunal Fiscal.
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte. Su sigla en inglés es NAFTA.
TRIP	Ídem ADPIC.
UCA	Universidad Católica Argentina.
UE	Unión Europea.
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México.
UNESCO	Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia, y la Cultura.
UNTAD	Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y desarrollo.
UPU	Unión Postal Universal.

INTRODUCCIÓN

El propósito de esta obra es analizar y profundizar el estudio de las instituciones jurídicas sobre las cuales se estructura lo concerniente a la actividad y regulación aduanera.

La importancia de la actividad aduanera, como función propia de los Estados modernos, justifica una investigación profunda respecto de las bases y de los principios que la fundamentan, y en torno a la manera en que se relaciona con las demás ramas del derecho.

Debe destacarse que durante la formación y especialización realizada en el Servicio Aduanero de la República Argentina, la docencia en la materia y la labor de investigación y profesional, surgió la necesidad de realizar una búsqueda acerca de los principios que gobiernan al Derecho Aduanero. Asimismo se considera que tal objetivo ha de resultar esencial para poder conocer y responder algunas de las interrogantes y cuestiones que esta disciplina del derecho genera, y que cotidianamente pueden observarse en infinidad de decisiones administrativas y judiciales.

En tal sentido, y con el objeto de no generar una obra anárquica y muy extensa, se consideró apropiado compulsar las obras doctrinarias más destacadas, tanto de la República Argentina como las correspondientes al Derecho Aduanero de Hispanoamérica, Francia e Italia, al tener en cuenta que la universalidad de la institución aduanera como institución, ha de permitir detectar principios jurídicos comunes reconocidos por todos los servicios.

Con tales elementos se procurará identificar los principios que sustentan a esta especialidad del derecho, para establecer si estos son adecuadamente interpretados, y aplicados a través del régimen de las infracciones aduaneras.

Pero es claro que, para la realización de esa labor, resultará imprescindible efectuar un estudio de la teoría general del régimen

infraccional y, en especial, de su infracción más representativa: “La declaración inexacta y las diferencias injustificadas”.

Se considera también que, para el cumplimiento de esta búsqueda, deberá previamente precisarse cuál es la función de la aduana, dando cuenta de su evolución histórica. Esa labor, sin lugar a dudas, aportará elementos importantes para comprender la presente actividad de la institución y su proyección en el futuro.

Por ello, en esta investigación, se torna adecuado determinar la naturaleza de la norma aduanera, sus fuentes, cómo se integra el sistema jurídico aduanero y los elementos esenciales de su actividad. También será útil establecer el contenido del Derecho Aduanero, las influencias que tiene de otras ramas del derecho y cómo estas se relacionan con él.

Con referencia al tema de las fuentes del derecho, puede advertirse que la forma de realizar su estudio está fuertemente influenciada por lo que se denomina la postura clásica, pero a poco que se avance en esta línea, se observa que las respuestas tradicionales resultan insuficientes, ya que el concepto “fuentes del derecho” va a estar también íntimamente unido al concepto “principios del derecho”, dado que estos últimos informan, completan y nutren al derecho que es objeto de análisis.

La labor de identificación de las fuentes presentará algunas dificultades, ya que se ha señalado que este es uno de los temas más complejos de la teoría general del derecho, generado probablemente por lo equívoco que resulta el concepto de fuente, y por una clasificación muy generalizada, conforme a la cual se las divide en formales y materiales¹.

Esta circunstancia obliga a que resulte necesario ahondar en algunos aspectos doctrinarios que, sobre la justificación y explicación de las fuentes del derecho, se han desarrollado para, de esta forma, aplicarlas concretamente al Derecho Aduanero.

Es claro que las respuestas que se encuentren van a estar influidas según sea la concepción que se tenga de la filosofía del derecho, que se han de potenciar con la rehabilitación de la razón práctica que constituye una razón válida capaz de justificar preferencia o directivas acerca de la praxis humana. Desde las posturas de Ihering o Kelsen, que intentaban señalar lo propiamente jurídico evitando contaminaciones de orden político, moral,

¹ Cfr. CUETO RÚA, JULIO, *Fuentes del Derecho*, Reimpresión, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994, p. 13.

sociológico, económico etcétera, se ha avanzado hasta la idea de sostener la disolución de todos los juridicismos. A partir de algunas obras, como las de S. Cotta, J. Rawls, N. Mac Cormick, R. Dworkin, o A. Kaufmann, que ponen al desnudo el desacierto cognoscitivo de quienes procuran aprender el derecho ignorando sus intrínsecas dimensiones políticas, éticas, sociales, etcétera, se ha logrado que en la actualidad no se encuentren autores que sigan alentando un saber jurídico puro, construido, específica y exclusivamente desde la nota jurídica.

Siendo el derecho una demostración de las necesidades actuales de la sociedad, se advierte que esta reclama más elementos destinados a quienes deberán interpretar y aplicar la norma, en miras de solucionar el caso concreto que se les presente².

La necesidad de investigar en este campo surge de la comprobación de que en la realidad, las normas jurídicas no existen nunca solas, sino siempre en un contexto normativo que tiene en sí relaciones particulares³.

² Cfr. VILLAR EZCURRA, MARTA, “Exigencias del Derecho Comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario”, *Crónica Tributaria n° 100 (2001)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pp. 23/47. Aquí la autora destaca que resulta necesario separar el método científico de investigación, del método aplicativo, que sirve a los operadores jurídicos, a quienes la sociedad confía la función de aplicar las normas jurídicas: jueces, magistrados, funcionarios de la administración, abogados. Aunque la evolución de la metodología jurídica, sobre todo a partir de Savigny, ha supuesto una continua evolución en la sistemática de la aplicación del derecho, ante la necesidad del órgano decisor de dar solución a los conflictos planteados. Pero la evolución propia de la realidad lleva a que se tenga que aplicar el método principal, pero tomando los principios generales del derecho en conexión con el ordenamiento –desde el dato constitucional- y con la institución en que han nacido para que no se desvirtúe su sentido, su origen y su finalidad. Por ello concluye en que esta es una exigencia que se impone tanto a la actuación administrativa como a la de otros operadores jurídicos en el ámbito financiero y tributario, que deben tener en cuenta el dato histórico, la realidad social y las finalidades que el legislador pretende a la luz de la jurisprudencia.

En esta misma idea, CUETO RÚA, JULIO, *Fuentes del Derecho*, Reimpresión, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994, p. 17, destaca que las fuentes no sólo suministran orientación para resolver casos litigiosos, sino que actúan de una manera mucho más general y silenciosa, canalizando las manifestaciones vitales de los integrantes de los grupos sociales, los pueblos, las naciones, de modo tal que se coordine valiosamente la libertad individual de los miembros del grupo. Lo hacen de un modo directo e inarticulado, pero, por ello mismo, mucho más general y penetrante de lo habitual en los casos de conflicto.

³ Cfr. BOBBIO, NORBERTO, *Teoría General del Derecho*, Ediciones Debate, Madrid, 1991, p. 141.



Esto también está relacionado con las fuentes del conocimiento, ya que estas aportan elementos que permiten conocer acabadamente una disciplina determinada del derecho⁴.

En esta obra se propone, también, establecer la relación existente entre la aduana, o lo aduanero como actividad propia de esta, y el derecho.

Esta búsqueda estará orientada a determinar la vinculación del quehacer aduanero con las diversas disciplinas del derecho, ya que de esta manera pueden vislumbrarse los principios rectores que resultarán luego aplicables al derecho aduanero y que serán objeto de estudio expreso en los capítulos 3, 4, 5, y 6.

Asimismo, este ejercicio intelectual permitirá estudiar la norma aduanera y sus particularidades.

Si se parte de la consideración de que el derecho es un sistema de regulaciones obligatorias de la conducta humana, impuesto coercitivamente y, que a su vez, tiene por objeto ordenar la convivencia en una sociedad conforme a la posición kelseniana, puede afirmarse, en principio toda normativa obligatoria es un sistema de derecho, sin tener en cuenta las notas valorativas del término.

Pero el derecho se ha de valer de normas e institutos, a las cuales, conforme al accionar humano, les asignará determinadas consecuencias

⁴ Cfr. SIMÓN ACOSTA, EUGENIO, “El derecho financiero y la ciencia jurídica”, *Studia Albornotiana* XLVII, Publicación del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, pp. 373 y 374. Aquí, el jurista destaca que las fuentes de conocimiento pueden ser variadas y, entre ellas cabría citar –de acuerdo con el concepto de Derecho aquí aceptado- la observación de la realidad social, los documentos históricos, los trabajos parlamentarios, la documentación de los organismos oficiales y de la jurisdicción. Todos ellos son importantes y merecen ser mencionados, pero le reconoce una especial importancia a la bibliografía como elemento de trabajo y fuente de conocimiento del jurista. Al respecto cita a ÁLVARO D’ORS cuando señala que “el estudio del derecho es un estudio de libros, y no de cosas, fenómenos, o números (...) Las ciencias humanísticas estudian los testimonios, normalmente escritos, de la conciencia humana individual (...) Los libros de derecho se refieren a soluciones propuestas para resolver conflictos”. Ello que le permite concluir en el derecho es un producto del espíritu humano y por lo tanto, hay que buscarlo en aquellos signos sensibles a través de los cuales se exterioriza, aunque no por ello deba olvidarse que la voluntad humana se encuentra influida –aunque no determinada- por la realidad exterior, es decir, por la estructura de las relaciones sociales sobre las que se proyecta el derecho. Así pues, la observación de la realidad social es fuente de conocimiento no del derecho, pero sí para el jurista. Observando la realidad no se aprehende el derecho, pero sí se completa y perfecciona el conocimiento jurídico. En conclusión, establece que las principales fuentes del conocimiento son las bibliográficas.



jurídicas. En consecuencia se ha de considerar si lo concerniente a la actividad específicamente aduanera tiene vinculación con el derecho, y en su caso si le interesa a este.

Parte de esta respuesta seguramente va a estar dada al identificarse a las fuentes del Derecho Aduanero. No obstante se considera que, a la luz de lo expuesto, se podrá comenzar a responder otra cuestión, que es si el Derecho Aduanero constituye en sí mismo un sistema jurídico, entendiéndose a este como un conjunto de normas que están dentro del derecho y que se autoabastece respecto de principios que le imprimen un carácter definido. El resultado que se obtenga llevará igualmente a determinar cuándo un sistema jurídico existe, así como sus características, y la norma que le pertenece.

Las respuestas al interrogante inicial resultan varias según la posición que se tome en esta materia, conforme sea la forma que se tenga de interpretar y concebir al derecho, es decir, según se adopte una visión preferentemente positivista o iusnaturalista.

Pero debe señalarse que el sistema jurídico configura un estado de derecho cuando los denominados principios formales garantizan, con su persistencia en el tiempo, un estado de justicia material, de un modo progresivo, lo que posibilita la exclusión de la injusticia. Por estar razón estos principios formales deben verse en la continuidad de los procesos institucionales, lo cual significa que el proceso de elaboración normativo llevado a cabo por determinadas autoridades también debe estar sujeto a aquellos. Esto implica que el sistema jurídico está destinado a regir en un Estado⁵.

Con todos estos elementos se estima que la identificación de los principios del derecho que animan y sustentan al Derecho Aduanero se presentará en forma más fluida, lo que permitirá luego la identificación y clasificación de estos.

⁵ Cfr. BOGGIANO, ANTONIO, *Derecho Internacional Privado*, t. III, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000, p. 162. Aquí señala que, siguiendo a LON L. FULLER en *The morality of law, New Haven and London*, 1969, deben respetarse esos principios formales que son: 1- deber haber normas prospectivas; 2- de cumplimiento posible; 3- que sean promulgadas; 4- claras; 5- coherentes; 6- suficientemente estables como para posibilitar una conducta acorde al conocimiento de las normas; 7- que las decisiones de casos concretos sean adoptadas según las normas; y 8- que los autorizados a establecer, administrar y aplicar las normas sean responsables por su cumplimiento y las apliquen según su contenido.

Algunos de ellos ya pueden ser advertidos como elementos rectores del denominado sistema jurídico aduanero; otros deberán ser deducidos y buscados, ya que aparecen como si estuvieran ocultos o acaparados por otras ramas del derecho, generando la falsa ilusión de la exclusividad. Y eso motiva la necesidad que tiene el Derecho Aduanero de que se establezcan y se identifiquen aquellos principios básicos sobre los cuales está fundado. Esto permitirá analizar con armonía y coherencia todo el sistema jurídico aduanero, en el que confluyen diversos institutos, e interactúan diversos agentes.

La falta de precisión o conocimiento de estas pautas, necesariamente, resienten la aplicación e interpretación del régimen, y generan actos de injusticia. En consecuencia, resultará necesario investigar y determinar los principios jurídicos. Para dar coherencia a la búsqueda, será apropiado aplicar una metodología que justificará plenamente la elección de los principios y su identificación, como así también su funcionamiento e interrelación, en miras de ser finalmente aplicada al Derecho Aduanero.

Esta labor quedaría, a nuestro juicio inconclusa, si no tuviera una aplicación práctica, es decir si no fueran sometidos a tensión.

A modo de síntesis, conviene recordar, en la lectura de esta tesis, que su objeto consiste en investigar al Derecho Aduanero, en cuanto a sus orígenes, funciones, fuentes, norma, pautas de interpretación, vinculación con las otras ramas del derecho así como los principios y valores que sustenta. Esto se contrastará, posteriormente, con el régimen infraccional propio, de manera de poder establecer si en la actualidad los principios fundamentales que lo gobiernan y regulan resultan resguardados, y su aplicación es estricta, total o parcial.

Por ello el análisis intelectual debe ser completo en esta área y, en definitiva, significará abarcar un amplio espectro del derecho, en donde se tocarán los principales temas que gobiernan y regulan, con preferencia, al Derecho Público y a los denominados grandes temas del derecho que son objeto preferido de la Filosofía del Derecho.

Si bien puede anticiparse que el Derecho Aduanero constituye un sistema jurídico particular y que se nutre de otras disciplinas del derecho, atento a que toma de estas elementos y características básicas, como son los casos del Derecho Tributario y Penal, por citar a los más evidentes, la completitud de la norma aduanera no sólo establecerá los presupuestos básicos sobre los cuales ha de desarrollarse el accionar aduanero, sino también los aspectos

técnicos de la actividad, los tributos, los incentivos, el procedimiento y los delitos e infracciones. Esto evidentemente le da un tinte y una presentación especial, única.

La realización de un estudio de esta naturaleza, por una razón metodológica, justifica que la tesis tenga dos partes bien definidas. La primera será objeto del estudio de la aduana, las fuentes del derecho aduanero, su norma, su sistema jurídico y los principios que regulan al Derecho Aduanero. La segunda se referirá a la infracción “Declaraciones Inexactas y otras diferencias injustificadas” en el sistema de infracciones, para, finalmente, establecer su adecuación al sistema del Código Aduanero Argentino, a la luz de los principios que se detecten del Derecho Aduanero.

En ese contexto, corresponde analizar precisamente una de las partes del sistema que es la que engloba una parte del aspecto punitivo: las infracciones aduaneras.

La intención es tener un acabado conocimiento del funcionamiento del régimen infraccional aduanero, a fin de poder observar si en la actualidad los principios del Derecho Aduanero, identificados en la primera parte, se encuentran debidamente tutelados y no expuestos a tensiones.

La investigación en el campo de las infracciones es una labor ardua, ya que el término “infracción” ha generado diversas controversias que ameritan, por lo tanto, establecer precisiones claras y concretas, justificando un estudio detallado del régimen específico aplicado a lo aduanero.

La existencia de infracciones ha sido una constante en los sistemas jurídicos que buscan, al menos desde la instancia administrativa, lograr el cumplimiento de los usuarios, contribuyentes o administrados, según sea la situación del sujeto ante un sistema normativo determinado y frente a un órgano estatal.

De manera que el régimen infraccional resulta un ámbito propicio para analizar y observar la interrelación de los principios que regulan la actividad aduanera. Esto obliga a analizar las bases sobre las cuales está estructurado y asimismo cómo resultan las normas que lo gobiernan.

Se considera apropiado hacer esta búsqueda a partir de los elementos que aporta la teoría general del delito, atento a la naturaleza penal que tienen las infracciones aduaneras. De manera que esto ha de permitir analizar el tipo legal, la conducta, la antijuridicidad, la culpabilidad y los criterios de imputación de responsabilidad.

Una vez establecido el funcionamiento del régimen de las infracciones aduaneras, se podrá investigar con detalle la infracción más importante y trascendente que tiene el régimen aduanero argentino.

La importancia de esta infracción está dada por las características que posee, la envergadura de las multas que contiene y, además, porque en la actualidad es la infracción que más frecuentemente se comete, como así también la que en mayor medida ha influido en la sucesiva legislación aduanera y en la materia donde más pronunciamientos jurisprudenciales se han producido a lo largo del tiempo. También se puede sostener que esta infracción de algún modo opera como un elemento de medición preciso, que aporta información acerca del funcionamiento de la aduana, el accionar y grado de capacitación de sus agentes y, finalmente, el grado de compromiso y aceptación de las reglas aduaneras que realizan los usuarios.

De manera que se ha de estudiar la estructura y dinámica de la infracción, para exponer con sentido crítico las conclusiones que esta figura merece en la actualidad.

Finalmente se analizará, con los elementos obtenidos, la interrelación de todos los conceptos desarrollados. Se estima que este estudio permitirá observar, a la luz de la función que se le asigna a la aduana en el contexto del sistema jurídico aduanero, si el régimen infraccional, tal como está concebido y estructurado, resulta funcional a los principios que el Derecho Aduanero tutela, estableciendo en todo caso el grado de afectación o tensión que se genera entre el sistema y la realidad.

De tal actividad se obtendrán conclusiones que permitirán evaluar si los principios jurídicos que regulan la actividad aduanera argentina se cumplen en la actualidad, si las normas basales sobre las cuales se estructura el sistema jurídico aduanero resultan adecuadas o suficientes, y en todo caso de ser así, qué falta o qué se requiere para su perfeccionamiento.

Resta formular los agradecimientos a todos quienes de alguna manera directa e indirectamente colaboraron en la realización de esta tesis doctoral. En primer lugar, debo agradecer al Dr. Roberto Bosca, quien me alentó en la realización del doctorado. También a los Dres. Fernando Toller y Juan Cianciardo, quienes con sus consejos y recomendaciones permitieron que realizara una labor de investigación ordenada y con sentido lógico. Un especial agradecimiento al Dr. Rodolfo Vigo, quien con su claridad conceptual permitió que me adentrara en el ámbito de los principios

jurídicos. Al Dr. Ricardo Xavier Basaldúa, por sus recomendaciones y críticas valiosas. Al amigo Sebastián Balbín, que acompañó y alentó este trabajo de investigación.

Al Dr. César Galarza, quien con su paciencia, dedicación y buenos consejos, permitió darle forma definitiva al trabajo y fue guía para la realización final de la tesis doctoral.

Un especial reconocimiento al Servicio Aduanero Argentino, institución que integré y me formó en la especialidad, y a la Facultad de Derecho de la Universidad Austral.

Finalmente un agradecimiento y cariño a mi familia, a mi mujer y a mis hijos, por su comprensión, por las ausencias, y su incondicional apoyo en la realización de esta tesis.

Buenos Aires, 21 de septiembre 2005.

Festividad de San Mateo, apóstol, evangelista,
y ex publicano (aduanero de la época, al servicio de Roma)

PRIMERA PARTE

**LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS
Y SU PROYECCIÓN EN EL DERECHO ADUANERO**

CAPÍTULO 1

EL FENÓMENO ADUANERO

I. LA ADUANA EN GENERAL

A. EL CONCEPTO DE LA ADUANA

¿Qué es la aduana? Ante esta sencilla pregunta se han ensayado varias respuestas, las que varían según la mayor o menor versación que sobre el tema tenga el interlocutor, pero todas mayormente consideran a la aduana como un ente encargado de controlar cosas, preferentemente relacionado con los aeropuertos internacionales, los puertos, o con la actividad marítima.

Otros la conciben como un organismo encargado de controlar y recaudar todo lo atinente a mercancías importadas, y todo lo que tenga que ver con el comercio exterior.

Tales respuestas no dejan de resultar meras aproximaciones, ya que la aduana es mucho más que eso. Pero a la pregunta inicial se la puede abordar a partir de varios flancos que van desde su descripción como institución hasta las funciones que tiene a su cargo. En esta labor, la historia de la cultura humana aporta elementos iniciales y básicos que demuestran la evolución institucional.

B. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Es de destacar que la actividad aduanera estuvo siempre ligada al desarrollo económico, desde los albores de la civilización, tanto en Medio

Oriente como en Europa y, por ende, influida por las corrientes económicas de cada época.

Las necesidades de recursos y el intercambio que desarrolló cada sociedad organizada llevaron prestamente a generar controles y a regular dicha actividad, conforme a la evolución propia de cada estadio de la humanidad¹.

¹ Cfr. LAJUGIE, JOSEPH, *Los sistemas económicos*, 11ª Edición, Cuadernos Eudeba, Buenos Aires, 1976, pp. 13/39. Este autor señala que en un estadio primitivo de la humanidad, y durante un largo período, la actividad económica resultaba muy reducida, porque sólo era una actividad de producción sin intercambios. Aquí la prioridad era la de proveerse de alimentos, vestido, alojamiento, y nada más. Pero a medida que se desarrollaron las necesidades de cada grupo, característicos de una civilización, la actividad económica se intensificó mostrando una mayor diversificación, observándose un avance geográfico, cuyo resultado fue la transformación de una economía cerrada a otra de intercambio. En esta primera etapa, que se denomina la economía doméstica, atento a la particular estructura productiva mercantil familiar, casi no existía intercambio, evento que recién se empieza a producir conforme a la actividad de Grecia dando un fuerte desarrollo al mundo mediterráneo teniendo su punto culminante en el denominado mundo romano. El estado siguiente, que se desarrolla en el final del mundo romano y se consolida en la Edad Media, luego de un largo proceso evolutivo, fue la denominada economía señorial agrícola, en la cual ya el protagonismo no lo ha de tener la familia, sino el señor feudal. Si bien ha de continuar teniendo preeminencia la producción agrícola, los intercambios ya se han liberado de los formalismos de la economía primitiva. Esta economía ha de caracterizarse por no tener un mercado destinado a satisfacer las necesidades del grupo por medio del trueque, y por las ventajas que representan las invasiones y pillajes, denominadas como las guerras feudales. A partir del siglo XI, y como consecuencia del profundo cambio que implicó el hecho histórico de las Cruzadas (sumado al despertar de las ciudades), se pasó del dominio rural a una economía de pequeña industria artesanal, razón por la cual se la denomina economía urbano-artesanal. Este nuevo desarrollo favoreció la actividad de comercio exterior de la época y no en vano es que comienzan a desarrollarse las grandes ferias de los siglos XII y XIII, que consistían en reuniones periódicas donde se concentraban los compradores y vendedores, que llegaban a veces desde muy lejos, con el fin de intercambiar mercancías variadas. En tales eventos, se garantizaba mediante reglamentaciones especiales, la circulación de mercaderías. La aparición del crédito ayuda fuertemente a esta actividad, que desembocará en la creación de los bancos en los siglos XIII y XIV. El sistema capitalista de las sociedades occidentales contemporáneas resulta ser el fruto de una evolución que, en principio, actúa lentamente, se precipita en el siglo XVIII, y se consolida a fines del siglo XIX y principios del XX en su forma más acabada. Pero el régimen de intercambio, al estar fundado en la búsqueda de la ganancia y en el mecanismo del mercado que se potencia con el ensanchamiento, a escala mundial, de los cuadros de la economía, se ve favorecido, cuando se completan las unidades de los reinos europeos a partir del siglo XVI, con la realización de la unidad nacional en Francia, Inglaterra, España. La división feudal es reemplazada por Estados centralizados que permitirán intercambios entre regiones. Durante algún tiempo, las trabas jurídicas –

De manera que se observa una vinculación directa, en lo que atañe a la actividad aduanera, con la actividad económica de cada época. Sin actividad económica de ninguna clase que, a su vez, no contenga intercambio, no existe actividad aduanera.

1. La aduana en la Edad Antigua

El origen de las aduanas resulta muy antiguo ya que existen registros de su actividad en Egipto, India, China, Grecia, Roma y, también, en la América precolombina. De hecho, la actividad aduanera resulta anterior a estas civilizaciones puesto que se encuentran elementos que permiten suponer con antelación a esas culturas, la existencia del control y registro aduanero².

como aduanas interiores- y materiales –insuficiencia de medios de comunicación y de los medios de transporte- subsistentes, serán un estorbo para estos intercambios. Recién en el siglo XVIII, esas trabas jurídicas desaparecen como resultado de la Revolución Francesa y del triunfo generalizado de las ideas liberales, y más tarde, en el siglo XIX en virtud del desarrollo de los canales, y sobre todo, la construcción de las vías férreas terminan por suprimirlas definitivamente. Bajo tales condiciones es entonces cuando un mercado internacional recién puede construirse sin límite alguno, sumado al hecho de los grandes descubrimientos marítimos que abren el comercio a nuevos mercados, fuentes de abastecimientos.

² Cfr. SCHMÖKEL, HARTMUT, *El país de los Sumeros (sic)*, Tercera Edición, Editorial Universitaria de Buenos Aires, Buenos Aires, 1977, pp. 108/110. Este autor señala que los sumerios constituyeron la primera gran cultura de la antigüedad, y que se destacaron por su planificación y estructura, basando todo ello en la organización del templo, que constituía el centro de la comunidad, ya que como todas las concepciones estatistas sociales y religiosas regulaba la administración de las tierras, el sistema de riego y también el comercio. El templo tenía un especial recinto sagrado con sus lugares para el culto, pero también todo lo concerniente a la recepción y despacho de mercaderías, oficinas de pago, y talleres. Además, y con el gran aporte cultural que ha sido la escritura, se registraban cuidadosamente todas las operaciones y transacciones, tanto de comercio interior como exterior, registros que se guardaban en bibliotecas a modo de archivo, dando cuenta de las listas de la actividad económica del templo y del movimiento comercial general.

En la época prehispánica, en América existía una intensa actividad comercial entre los pueblos mesoamericanos. En dicha actividad utilizaban, billetes y monedas. Estas actividades se desarrollaban en los *tianguis* o plazas de mercadeo conforme a regulaciones bien precisas, labor que era controlada por inspectores. Si el intercambio se realizaba con los pueblos sojuzgados, implicaba además el pago de tributos, e imponían la forma de comercio organizado por los mexicas.

La función que tuvo la aduana en la antigüedad giraba, esencialmente, en torno al control de la extracción de elementos de diversa índole desde el ámbito de soberanía del Estado, que operaban como los modernos regímenes de prohibiciones de exportación y, además, como fuentes de recaudación de tributos destinados a abastecer los tesoros estatales o personales de los monarcas³.

Estos antecedentes históricos permiten al menos esbozar algunas de las características propias que habría de tener, en el futuro, la aduana, como la de ser el organismo encargado de controlar el ingreso o egreso de mercaderías desde una comarca o hacia ella, cobrando tributos por tales acciones, y a la vez de impedir el ingreso o egreso de ciertos productos, todo ello sustentado en múltiples motivaciones originadas en razones de estado, conveniencia, y hasta en un capricho del gobernante ocasional.

Es en esta actividad que también se advierte el desarrollo del concepto de frontera, tan unido desde siempre al quehacer aduanero, y que manifestó, desde tiempos inmemoriales, significados y funciones esenciales para las comunidades, que remiten a nociones antropológicas básicas –límite, diferencia-, consustanciales con el pensamiento y con la acción humana. La simbología fronteriza siempre se la ha de encontrar vinculada al territorio, santuario de la conciencia colectiva, para algunos, lo que desarrolló un profundo significado político y simbólico de los límites territoriales⁴.

Lo cierto es que, a medida que se observó un mayor desarrollo comercial, el intercambio fue generando el ejercicio del control sobre las mercaderías, sin perjuicio de que una mayor necesidad del Estado, de índole estratégica y económica, comenzó a modelar a la institución. Esta labor de control

³ Resulta interesante el desarrollo histórico recopilado por BASALDÚA, RICARDO XAVIER, en *Derecho Aduanero. Parte General. Sujetos*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992, p. 15 a 40, inclusive. Allí se ilustra acerca de los antecedentes históricos, muchos de ellos obtenidos de las crónicas antiguas, de Aristóteles, Aristófanes, Plutarco, y tantos otros, acerca de diversas actividades aduaneras, circunscriptas esencialmente a la descripción de regímenes de prohibición de exportaciones y, además, a la instauración de tributos a la importación.

⁴ Cfr. DEL VALLE GÁLVEZ, ALEJANDRO, “Las fronteras de la Unión. El modelo Europeo de Fronteras”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo N° 12, año 6*, Centro de Estudios Políticos y constitucionales, Madrid, mayo/agosto 2002, pp. 299/300. Aquí también el autor nos indica que la idea de frontera integra el concepto jurídico-político del Estado y su necesario soporte territorial, y por lo tanto, se trata de una noción que nace al mismo tiempo que las comunidades políticas, que se conforma y perfila con la consolidación del Estado moderno.



siempre ha estado realizada por alguna clase de autoridad estatal, característica que sólo se ha dado a partir de la existencia de una sociedad organizada en lo social y en lo político.

Ya en la Grecia antigua, con el afianzamiento de la polis, se gravaban las importaciones y las exportaciones, que se conocían como *teloneum*, en directa referencia a la oficina recaudadora, denominada *telonio*, que se encontraba al final de las murallas de la ciudad estado⁵.

En Roma, la autoridad política fijó claramente los tributos al tráfico internacional tanto en importación como exportación, diferenciando las operaciones que se hacían vía marítima de las que se realizaban en las fronteras terrestres. Esto fue una consecuencia lógica derivada de su expansión territorial, que llevaba a que se incluyeran regiones muy diferentes, sumado a esto el hecho de la mejora sustancial que implicaba el desarrollo de las vías de comunicación⁶. En este incremento del comercio y del tráfico, los romanos privilegiaron un sistema de percepción a través de terceros y no de funcionarios, tal como ha sido el caso de los *conductores portorii*, verdaderas sociedades que tenían por encargo la recaudación del *portorium*, que debían rendir cuentas a los funcionarios imperiales y dar razón de la actividad. Este tributo a su vez se clasificaba en marítimo y terrestre. Igual proceder se observaba en jurisdicción de las provincias conquistadas, como por ejemplo la Judea, en la cual se destacaba la labor

⁵ Destaca CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO, en *Derecho Aduanero*, 5ª Edición, Editorial Porrúa SA, México, 1995, p. 50, que la función aduanera estaba encomendada a los *Decastologos* y que las ciudades estado griegas se servían de sus aduanas para establecer un mecanismo de restricción al cambio internacional de productos, además de favorecer a sus ciudades y colonias respecto de la competencia con los otros países.

⁶ Se considera que esta es una de las causas del éxito romano, habida cuenta de que la seguridad y confiabilidad de las redes de comunicación, tanto terrestre como marítima, permitían, no sólo un rápido desplazamiento militar, sino además, un rápido abastecimiento de mercancías. Toda gran empresa y todo emprendimiento requiere de una capacidad y estructura logística esencial. En tal sentido resultan sumamente ilustrativos los *Comentarios de las Guerra de las Galias y de las guerras civiles* de CAYO JULIO CÉSAR, Ediciones Iberia, Joaquín Gil Editores SA, Barcelona, 1945, pp. 1/14. También sobre el particular CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO, en *Derecho Aduanero*, ob. cit., pp. 50/51, señala que el impuesto aduanal romano *portorium* tenía un triple aspecto: por un lado se exigía a la entrada o salida del imperio o de las provincias que lo componían; también de peaje o tasa establecida por el paso de ciertos caminos o puentes; y de alcabala o derecho exigido por una ciudad sobre las mercaderías que se introducían a ella

que realizaban los publicanos. El propio San Mateo fue un famoso publicano⁷.

Luego de la caída del Imperio Romano, y con la consolidación de los reinos europeos, en cierta medida se mantuvo el esquema de tributos al ingreso y egreso de mercancías, pero en forma más dispersa y anárquica, ya que la aduana resultaba más que una prerrogativa del monarca, una facultad del señor de la comarca o región.

⁷ Se denominaban publicanos a quienes arrendaban el derecho de percepción de impuestos. Durante el gobierno de Augusto, se continuó la obra de Julio César, en orden a transformar este sistema administrativo, que redundó en modificaciones a las sociedades de publicanos, dejándoles el cobro de los impuestos indirectos, que significaba para ellas menos beneficios, sobre todo cuando perdieron el cobro del diezmo de la provincia de Asia. Luego, con el desarrollo que se dio a la Orden de los Caballeros, a muchos de estos se les confió el cuidado de gobernar y velar por los intereses financieros imperiales en sus dominios y en las provincias, reemplazando de este modo, como funcionarios a sueldo, a las antiguas compañías de publicanos para la recaudación de todos los impuestos directos –el *tributum soli*- impuesto que se exigía en las provincias a los arrendatarios de tierras pertenecientes al dominio público; y los impuestos personales –el *tributum capitis*- que en las mismas condiciones se aplicaba a toda persona cuyas rentas no provenían de la tierra. Cfr. GRIMAL, PIERRE, *El siglo de Augusto*, 2ª Edición, Editorial Universitaria de Buenos Aires, Buenos Aires, 1965, pp. 118/120.

En la misma línea FUSTEL DE COULANGES, NUMA DIONISIO, en *La ciudad antigua*, Edición 1971, Editorial Iberia SA, Barcelona, pp. 483 y 489, cuando destaca que los ciudadanos que eran enviados a encargarse de una provincia no sólo tenían una misión personal, sino que esta resultaba su propia misión, y tenían el *imperium*, que significaba que Roma se desentendía de ellos durante un tiempo determinado. Asimismo representaba una suerte de renuncia de la soberanía a favor de su representante. En cumplimiento de tal función, encarnaban todos los derechos de la República, y con ese título eran señores absolutos, lo cual les permitía fijar la cifra de impuestos, ejercer la autoridad militar y dictar justicia; y por otra parte, las relaciones con los súbditos o aliados a la jurisdicción a cargo de ellos. Respecto de estos súbditos se apunta que en lo social, con la autorización que alcanzaba a los latinos, primero y luego a los demás habitantes de las conquistas al derecho de ciudadanía, se le permitía como elemento de gran valor, además de ligarse con familias romanas, establecerse en Roma y ser propietario, establecer negocios comerciales, en un contexto de primera potencia comercial de la época, pudiendo incluso ingresar en las compañías de publicanos que les permitía participar de enormes beneficios procurados con la percepción de los impuestos, o con el tráfico de las tierras del *ager publicus*.

2. *La aduana en la Edad Media*

En la Edad Media, se destaca la labor realizada por Venecia, que merced a su expansión comercial y marítima, implementó el sistema de aduanas con el objeto de recaudar tributos, como acontecía en todas las comarcas europeas, incluyendo a la dominación árabe en la Península Ibérica⁸.

La España de la reconquista tuvo igualmente un desarrollo notable para la época, y resulta sorprendente que estos conceptos e institutos aduaneros aún hoy tengan vigencia; esto ocurre en virtud del alto grado de precisión técnica que dichos institutos habían alcanzado. Es dable destacar que el contenido de aquellos se encuentra plasmado en la célebre obra *Las Siete Partidas*, de Alfonso X el Sabio, escritas en castellano entre los años 1256 a 1263⁹.

No obstante, lo que caracterizó al sistema aduanero español antiguo fue el sistema de arriendo en la administración, que más allá de las condiciones y facultades que respecto de los asentistas que establecieron los Reyes Católicos al regular el régimen de reconocimiento de mercaderías, la guarda y el control del movimiento de estas en las zonas aduaneras, se mantuvo hasta 1750, en que pasaron a ser administradas por la Corona¹⁰.

En Francia, desde antiguo se utilizaba un sistema similar al ya comentado, tal fue el caso del *tonlieu*, y su esquema medieval era el propio del régimen feudal vigente en toda Europa. Recién en el reinado de San Luis IX, comienza a establecerse un sistema de derechos de exportación que recaudaban las aduanas reales, y que tuvieron por finalidad reemplazar en forma progresiva las prohibiciones a las exportaciones.

Se aprecia entonces que poco a poco, en lo institucional la aduana fue adquiriendo una idéntica función en todos los territorios y que, además, empezó a requerir estructura y pautas de actuación uniforme, tendientes a

⁸ Cfr. GRAMAJO GARCES, LUIS, Y ALMAJANO PABLOS, JOSÉ JAVIER, *Derecho Aduanero, Exposición Sistematizada de los temas que lo integran*, Ediciones Internacionales Universitarias, Barcelona, 1992, p. 2. Señalan que se observa un desarrollo de los primeros tributos directos que se cobraban sobre las mercancías y que esencialmente estas labores se realizaban en los principales puertos de intercambio o en ciertos puntos establecidos expresamente, que se denominaban puertos secos, y que dieron origen a ciertos tributos, tal el caso del almojarifazgo, como un derecho que tenían que satisfacer las mercancías en sus transportes. Este rigió en la España medieval y luego de la conquista a los moros.

⁹ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, “Alfonso el Sabio y el Derecho Aduanero”, *El Derecho*, t. 110, Buenos Aires, p. 951 y siguientes.

¹⁰ Cfr. CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO, *Derecho Aduanero*, ob. cit., p. 54.

asegurar la correcta observancia de las prohibiciones a la importación y exportación, como así también a la eficaz percepción y recaudación de los tributos que gravaban la entrada y salida de las mercaderías del territorio.

También debe indicarse que la evolución comercial exigió la formación y colaboración de un personal más capacitado, que involucraba tanto a los funcionarios como a los particulares que comúnmente interactuaban con ellos en representación de los comerciantes, quienes a su vez buscaban la circulación de las mercancías.

Esta labor profesional implicaba, además llevar un registro detallado de la actividad. Etimológicamente el término “aduana”, según lo manifestado por numerosos autores, proviene de la lengua árabe, *aiwâr*, y se refiere al lugar de reunión de los administradores financieros, donde se lleva el registro de las mercaderías, que a su ingreso, o a su egreso, deben abonar tributos¹¹.

3. La aduana en la Edad Moderna. La influencia de Colbert

Puede sostenerse, sin equivocaciones, que la primera labor de sistematización de las normas aduaneras fue la realizada durante el reinado de Luis XIV en Francia, por medio de la Ordenanza de 1687, que fue reconocida como el primer código aduanero de ese país. Esta normativa tenía relación con el desarrollo del mercantilismo, lo que obligaba a especificar reglas y principios, tanto de carácter administrativo como tributario, penal y hasta de procedimiento¹².

¹¹ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero*, ob. cit. p. 40 y siguientes. Sobre este tema señala que etimológicamente la palabra “aduana” proviene del árabe “*adayuan*” que significa registro o libro de cuentas que advierte acerca de la actividad de registro de la renta. Otros autores destacan que proviene del francés *douana* o *devana*, que significaría “derecho”, sin perjuicio de que hay quienes afirman que proviene del italiano *duxana*, que refiere a los derechos del Dux, atento a que en Venecia se pagaba un derecho que pertenecía al Dux respecto de las mercaderías.

Por su parte el *Diccionario crítico etimológico castellano e hispánico*, 3^a Reimpresión, Gredos, 6 tomos, Madrid, 1991, COROMINAS, J. Y PASCAL, J. A., destaca que proviene del árabe *aiwâr*, “registro”, “oficina”, “oficina de aduanas”, y este del persa.

¹² *Las Ordenanzas de Colbert* no sólo vieron la necesidad de considerar a la aduana como una institución al servicio de la economía, sino que además tuvieron por objeto ser la primera aparición de un derecho aduanero como un instrumento metódico en favor de una política proteccionista impregnada de concepciones mercantilistas de la época, marcando el comienzo de un sistema destinado a utilizar a los derechos de importación como un freno a los productos extranjeros, con el fin de promover y facilitar la

Esta compilación, de notable influencia en las demás normas aduaneras continentales, de alguna forma comenzó a definir, precisar y modelar los institutos aduaneros tal como se los conoce y aplica en la actualidad, obviamente adaptados a las realidades contemporáneas y a circunstancias no previstas, como son las comunicaciones instantáneas, el intercambio comercial que alcanza niveles jamás antes logrados, consecuencia inevitable del mundo globalizado¹³.

4. *La misión contemporánea*

La consolidación en lo político y en el desarrollo social de los Estados ha llevado a que la labor de la aduana se enriquezca, pero sin dejar de cumplir con la misma función primaria detectada, aceptando que su destino ha de estar indefectiblemente unido a la actividad de control de las mercancías que

producción de los productos nacionales. (Cfr. BERR, CLAUDE J., Y TREMEAU, HENRI, *Le droit douanier, Nouvelle Edition Economica, Paris, 1988, pp. 2/3*).

¹³ Conforme se aprecia en el análisis histórico que realiza sobre tal periodo la propia Aduana Francesa, en la página institucional que tiene en Internet destaca: “*Jean-Baptiste Colbert (1619-1683)*, Controlador General de las Finanzas bajo Luis XIV, se considera como el padre de la aduana moderna. Inspirado por el mercantilismo, cree que la riqueza de un país está en base a sus reservas en efectivo. Sobre tal principio es que considera necesario pues exportar lo más posible de productos de valor e importar lo menos posible. De ahí la necesidad de desarrollar el comercio, la industria y la cultura industrial. El Estado debe producir en este sentido, ayudando a la marina mercante, suscitando y protegiendo las producciones nacionales, suprimiendo las aduanas interiores. El desarrollo de la marina mercante es fomentado por el gravar el transporte de mercaderías bajo pabellón extranjero, la reserva al pabellón francés del negocio con las colonias, la creación de depósitos de reexportación, la concesión de privilegios a las grandes compañías, en particular, aquellas destinadas al intercambio con India y el Levante (país de la costa oriental del Mediterráneo). Para fomentar y proteger las producciones nacionales, asignó algunas subvenciones y exenciones fiscales a las manufacturas, además de un monopolio de fabricación y venta. El papel económico de los derechos de aduana se afirma con el arancel aduanero de 1664, quien establece una protección moderada. La tarifa de 1667 fijó un arancel mucho más elevado de algunos productos, con el fin de descartar las producciones holandesas e inglesas, lo que causará represalias comerciales y conducirá a la guerra, pero las manufacturas francesas tuvieron un verdadero desarrollo. La tarifa de 1664 que no puede extenderse a todo el reino como consecuencia de la oposición de las provincias “muy conocidas extranjeras”, se les impone la tarifa de 1667. No hace desaparecer a las aduanas interiores, pero por primera vez, Francia dispone en sus fronteras de un principio de tarifa nacional que se aplicará, al final del siglo siguiente, a más de a dos quintos de las mercancías. Por último, dos grandes Resoluciones, codifican y precisan el derecho aduanero en 1681 y 1687. Estos textos son la base de la legislación aduanera moderna”.

ingresen o egresen desde o hacia el territorio aduanero en el que ejerce su competencia.

Esa igualdad de función ha dotado a las distintas aduanas del mundo de un especial grado de homogeneidad, tanto en lo estructural como en lo normativo, facilitado en la actualidad, por diversos acuerdos internacionales que han procurado que la actividad aduanera esté orientada al servicio del comercio internacional¹⁴.

Se advierte, no obstante, que en algunas administraciones aduaneras, entre las cuales se encuentra la de la República Argentina, han existido diversas y concretas dificultades interpretativas en orden a establecer el alcance y límite de su actividad, ya que la función de control muchas veces ha llevado a considerar que le correspondían como propias, funciones que, en sentido estricto, no le pertenecían, sino que eran derivadas de otros organismos del Estado y que por diversas razones, se delegaban¹⁵.

Dicha cuestión generó en la Argentina diversas posturas contradictorias acerca del objeto del actuar específico de la aduana, y en ellas muchas veces tuvo decisiva acción interpretativa la Corte Suprema de Justicia de la Nación permitiendo que se fuera precisando, junto con el aporte de prestigiosa doctrina, el alcance de la función de contralor que debe realizar la aduana, como así también el ámbito geográfico de su competencia¹⁶.

¹⁴ Esta característica propia de las aduanas será motivo de expreso desarrollo más adelante, la intención es citarlo aquí como una mera pauta común a todas las administraciones aduaneras del mundo.

¹⁵ Esta delegación responde al control que realiza la aduana respecto del ingreso o egreso de mercancías a un territorio aduanero -entendiéndose a este como el ámbito geográfico en el cual se ha de aplicar un mismo sistema arancelario y régimen de prohibiciones de carácter económico-, la recaudación de otros tributos no estrictamente correspondientes a la actividad del comercio exterior, control de negociación de divisas, estado sanitario o de aptitud para consumo de las diversas mercaderías y así otras tantas labores más. Esto se justificaba según las circunstancias económicas imperantes en cada época.

¹⁶ La Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió acerca de los alcances del control aduanero en el caso “Legumbres S.A. s/contrabando”, *El Derecho*, t. 136, p. 408, en dos votos de la minoría, criterio que luego fue afianzado en otros antecedentes por la Exma. Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala III, *in re* “Matadero y Frigorífico Antártico S.A.”, del 31/12/1987, “Gandulfo RR s/inc. de eximición de prisión” 04/07/1985, “Dos Santos Pereira y Cía. SRL” 16/11/1983, entre otros tantos. A tal fin resulta de utilidad el tratamiento del tema y análisis jurisprudencial que realiza VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., en la obra *Código Aduanero, comentarios*,

El aludido debate concluyó cuando se consideró que la labor específica de la aduana no debía quedar limitada a un rol de mero recaudador de tributos, sino que también debía velar por otros bienes, como por ejemplo: la seguridad o defensa nacional, la moral pública, la salud pública, el patrimonio cultural, etc., en cuanto constituyan el fundamento de una prohibición a una importación, o a la exportación, que es la función que las leyes le acuerdan al servicio aduanero¹⁷. Es decir, se resalta y se delinea la función de autoridad de contralor vinculada a las mercancías que son objeto del tráfico internacional.

En lo atinente a las aduanas europeas, con motivo del Acta Única Europea, su labor ha quedado circunscripta a la aplicación y al control de las diversas políticas comunitarias, como son las comerciales e industriales – defensa contra las prácticas desleales, antidumping y antisubvención de otros países-, agrícola y de pesca –vigilancia de las exportaciones de mercancías, tanto agrícolas como transformadas, que tengan beneficios de restituciones a la exportación-, de desarrollo con el tercer mundo para la observancia de las reglas de origen –tiene que ver con la aplicación del sistema de preferencias generalizadas, del medio ambiente, de recursos propios, de productos sensibles-. Respecto del control interno, por razones de seguridad interior en la Comunidad, seguirán realizándose en aquellos casos de sospechas de tráfico de drogas, armas o de objeto culturales, pero se aclara que fuera de estos casos de excepción, y sobre la base del principio de confianza y de

antecedentes y concordancias, Tomo VII A, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992, pp. 72/107.

Respecto del ámbito geográfico en que se debe desarrollar la actividad aduanera, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió con fecha 13/02/2001 en los autos “Argentini Héctor M. y otros s/contrabando” (Fallos 324:187), y anteriormente en “Maggi Esteban Félix s/presunto contrabando” (Fallos 316:2797) 09/12/1993, en los que se admitió el control aduanero respecto de mercaderías de libre circulación dentro del territorio aduanero continental, en ocasión de ingresar o salir con destino al área aduanera especial creada por la Ley 19.640, que comprende a la Isla de Tierra del Fuego. Sobre el mismo tema concuerda con lo allí resuelto, VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., en su trabajo publicado en el *Suplemento Penal* de Editorial La Ley, titulado “Territorio Aduanero. Su validez constitucional sobre el delito de contrabando”.

¹⁷ Cfr. VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR GUILLERMO, “Otra vez sobre el control en el delito de contrabando”, La Ley, t. 1989 B, Buenos Aires, pp. 191/201.

cooperación existente entre los funcionarios de aduanas de los estados miembro, no será posible la revisión de los actos realizados por otro país¹⁸.

Por lo hasta aquí expuesto y como respuesta a la pregunta inicial, puede afirmarse que la aduana es el organismo del Estado encargado de aplicar las políticas de comercio exterior que establezca la autoridad competente, y de efectuar el control relativo a las prohibiciones de carácter económico y no económico, y eventualmente recaudar cuando así esté previsto, respecto del ingreso o egreso de mercaderías a un territorio aduanero o desde él, en la medida en que estas estén afectadas al tráfico internacional. En dicha labor de contralor, en ciertas ocasiones le corresponderá actuar con funciones delegadas por otros organismos del propio Estado, en tanto y en cuanto tengan relación directa con la mercancía que está afectada al tráfico internacional¹⁹.

¹⁸ Cfr. Tratado de Roma, el Acta Única Europea y los diversos Convenios de la Comunidad.

¹⁹ Según el Código Aduanero Argentino, edición vigente hasta 1997, encontramos las funciones de la Aduana en el derogado artículo 23. En la actualidad, las funciones de la Aduana se las ha de encontrar en el Decreto 618/97, artículo 9, apartado segundo. Por dicho Decreto, se crea la Administración Federal de Ingresos Públicos, adecuándose a las funciones previstas en el artículo 112 del Código Aduanero Argentino, que señala: “El servicio aduanero ejercerá el control sobre las personas y la mercadería, incluida la que constituye medio de transporte, en cuanto tuviera relación con el tráfico internacional de mercadería”. Destacan ALSINA, MARIO A., BARREIRA, ENRIQUE C., BASALDÚA, RICARDO XAVIER, COTTER MOINE, JUAN PATRICIO, VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., en *Código Aduanero. Comentarios, Antecedentes, y Concordancias, Arts. 1° a 129° Volumen 1*, Ediciones Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1984, cuando comentan este artículo en la página 19, que las aduanas son los organismos administrativos a los cuales, en principio, les corresponde intervenir en forma originaria en la aplicación a los casos singulares relativa a la importación y a la exportación. Esto guarda relación directa con lo definido por el Consejo de Cooperación Aduanera en el Glosario cuando expresa: “Aduana (*Douane-Customs*): Los servicios administrativos responsables a la aplicación de la legislación aduanera y de la percepción de los derechos e impuestos a la importación y exportación y que igualmente están encargados de la aplicación de otras leyes y reglamentos vinculados, entre otros, a la importación, al tránsito y a la exportación de mercaderías”. Las notas adjuntas dicen igualmente que: 1- este término designa igualmente a una parte cualquiera de la administración de las aduanas y, especialmente, a un servicio o a una oficina; 2- empleado como complemento, el término aduana se aplica a los agentes del servicio, a los derechos y a los controles a los que se somete a las mercaderías a su entrada y salida, y a cualquier otra cuestión derivada de la competencia de la aduana (agentes de aduana, derechos de aduana, oficina de aduana, declaración de aduana, etc.).

Debemos señalar que por su parte el derogado artículo 19 del Código Aduanero Argentino, sobre el particular decía que “constituyen aduanas las distintas oficinas que, dentro de su competencia se les hubiera asignado, en especial, las de percepción y fiscalización de las rentas públicas producidas por los derechos y demás tributos con que las operaciones de importación y exportación se hallaren gravadas y las de control del tráfico internacional de mercadería”.

Este artículo también se complementa conceptualmente con el derogado artículo 17 del mismo Código, que señalaba: “La Administración Nacional de Aduanas es el organismo encargado de la aplicación de la legislación relativa a la importación y exportación de la mercadería”. La misma definición se estableció en el artículo 11 del Decreto de Necesidad y Urgencia 618/98 del PEN, por el cual se crea a la AFIP.

ANALBÓN RAMÍREZ, CARLOS, en *Apuntes de clases para cursos iberoamericanos de derecho aduanero*, OEA, México, 1993, propone una definición más limitada, ya que sostiene que es el organismo estatal encargado de intervenir en el tráfico internacional de mercancía, vigilando y fiscalizando su pago a través de las fronteras del país, aplicando las normas legales y reglamentarias relativas a la importación y exportación, y demás regiones aduaneras formando las estadísticas de este tráfico; determinando y percibiendo los tributos que lo afecta u otorgando las exenciones o franquicias que lo benefician, y cumpliendo con las demás funciones que las leyes le encomiendan. Destaquemos que en “El derecho tributario aduanero”, *Revista de Tributación, año IV, Vol. IV, N° 13, Enero-Marzo 1978*, México, p. 10, la definió vinculados al Derecho Tributario, como “aquella rama del Derecho Público que estudia las normas legales, reglamentarias y administrativas, aplicable a los regímenes, formalidades, tramitaciones y operaciones aduaneras a que deben someterse las personas, mercancías y medios de transporte con motivo de su paso a través de las fronteras aduaneras; para su fiscalización y aplicación de eventuales gravámenes que pudieran afectarles o las franquicias aduaneras que les favorezcan; la ejecución de las medidas adoptadas por el estado para la regulación de su comercio exterior y el estudio e investigación de todas las materias que tienen relación con la técnica aduanera y los factores económicos por ella afectados”.

A su vez, WITKER, JORGE, en *Derecho Tributario Aduanero*, Segunda Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas Serie I, Estudios de Derecho Económico N° 27, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002, pp. 13 y 14, señala que son funciones de la aduana las de controlar y fiscalizar el pago de las mercancías por las fronteras aduaneras, además de cumplir con las funciones colaterales como: recaudar tributos aduaneros, recaudar cuotas compensatorias, formar estadísticas de comercio exterior, prevenir y reprimir el tráfico de drogas y estupefacientes, registrar los controles sanitarios y fitosanitarios, registrar el cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias, verificar los certificados de origen de mercancías con preferencias tarifarias, controlar el uso de las mercancías en los regímenes aduaneros suspensivos de impuestos al comercio exterior, e impedir el tráfico de desperdicios y residuos tóxicos en cumplimiento de las legislaciones ecológicas nacionales e internacionales.

Finalmente es de señalar que el Consejo de Cooperación Aduanera definía a la aduana como los servicios administrativos especialmente encargados de la aplicación de legislación relativa a la importación y exportación de las mercancías y a la percepción de los ingresos públicos provenientes de los derechos e impuestos que se aplican a las mercancías.

El Reglamento (CEE) N° 2913/92 del Consejo de las Comunidades Europeas, en el artículo 4, define a la Aduana, como toda oficina en la que pueden realizarse, total o parcialmente, las formalidades establecidas en la norma aduana. Debe señalarse que el citado artículo cuenta con veinticuatro definiciones que hacen a la actividad aduanera, entre ellas se destaca la relativa al control de las autoridades aduaneras, que es definida como la ejecución de medidas específicas, tales como la comprobación de las mercancías, el control de la existencia y autenticidad de los documentos, el examen de la contabilidad de las empresas y demás documentos contables, el control de los medios de transporte, el control del equipaje, y demás mercancías que transporten las personas, la práctica de investigaciones administrativas, y demás acciones similares, con el fin de garantizar el cumplimiento de la normativa aduanera y, en su caso, de las demás disposiciones aplicables a las mercancías bajo vigilancia aduanera²⁰.

C. LA FUNCIÓN DE LA ADUANA

Puede sostenerse que la expresión “ejercer el control sobre las importaciones y exportaciones” revela la función específica de la aduana. No obstante, ese concepto requirió a lo largo del tiempo, por parte de la doctrina y la jurisprudencia precisiones que trascendieron, ya que en las recurrentes situaciones de incertidumbre conceptual, cualquier falta u omisión de diversos reglamentos fue vista como una burla al control aduanero, lo que trajo consecuencias funestas para los actores del comercio exterior²¹.

Algunos han interpretado que la función de contralor de la aduana resulta un instrumento al servicio del proteccionismo, al considerarla como una

²⁰ En este artículo del Reglamento del Consejo de las Comunidades Aduaneras, se dan además las definiciones de: persona, persona establecida en la Comunidad, autoridades aduaneras, aduana decisión, estatuto aduanero, mercancías comunitarias, no comunitarias, deuda aduanera, derecho de importación, derecho de exportación, deudor ante la aduana, vigilancia por las autoridades aduaneras, control de las autoridades aduaneras, destino aduanero de una mercancía, régimen aduanero, declaración aduanera, declarante, presentación ante la aduana, levante de una mercancía, titular del régimen, titular de la autorización, disposiciones vigente, y procedimiento del comité.

²¹ Resulta de interés el trabajo de ALSINA, MARIO A., Y TOW, HÉCTOR J., “Significado y alcance de la expresión “control sobre las importaciones y exportaciones” en el artículo 863 del Código Aduanero”, La Ley, t. 1989 D, Sección Doctrina, Buenos Aires, pp. 1042 y siguientes, donde se dan precisiones acerca del significado de la función de control que debe ejercer la Aduana.

institución instalada sólidamente en la frontera. Esa línea de pensamiento y de acción era lo que justificaba que el derecho aduanero se viera fortalecido y provisto de elementos destinados a evitar el fraude en todas sus clases, en aras del proteccionismo de la actividad mercantil del país al que sirve²².

Pero, desde esa posición interpretativa, puede afirmarse que, con prescindencia de las corrientes económicas que implemente cada país, la aduana en su labor de control actúa, pura y exclusivamente, como un organismo encargado de aplicar el régimen de prohibiciones -de carácter económico y no económico- conforme a la política de comercio exterior que las autoridades competentes establecen. Esto significa que las autoridades aduaneras han de actuar siempre como un organismo de ejecución y control de la política de comercio exterior de cada país o comunidad.

Sin embargo, algunas veces esta actividad se ha visto dificultada por la variación de esas políticas, tanto en su estructura, vigencia y aplicación, y

²² Cfr. BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Le droit Douanier*, ob. cit., p. 12. También según estos autores, tal caracterización en general llevó a que desde el punto de vista administrativo la Aduana de Francia históricamente abusara de su reglamentación, perjudicando la actividad mercantil en un exceso del proteccionismo. Esta situación ha de tener un cambio radical con la creación del Mercado Común, primero, y luego con la Comunidad Europea, que lleva a replantear la noción de la aduana y su función.

Por su parte, VILLEGAS, HÉCTOR B., *Curso de Finanzas, derecho Financiero y Tributario, 4ª Edición Actualizada*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987 p. 164, destaca que, si bien los impuestos aduaneros surgieron con la finalidad fiscal de obtener por ese medio ingresos para el erario público, en el curso de la historia no pocas veces se los ha utilizado con fines extrafiscales. Hasta aproximadamente la mitad del siglo XIX imperó un régimen marcadamente proteccionista bajo la influencia de las ideas mercantilistas. A fines del siglo XIX nació la concepción libre cambista, primero con los fisiócratas y luego con los clásicos ingleses, que basaron el librecambio en la división del trabajo internacional y en las teorías de Ricardo, sobre los costos comparados.

En esta misma línea, WITKER, JORGE, *Derecho Tributario aduanero*, ob. cit., pp. 25 y 26, destaca que el pasado fiscalista de las aduanas viene como consecuencia de la actividad proteccionista propia del mercantilismo, inspirado por Colbert, que de alguna manera marca como característica de lo que se denomina la vieja aduana, en la que se entraba en una suerte de terrorismo burocrático en que el contribuyente debía aceptar clasificaciones arbitrarias, valoraciones mercológicas impuestas y liquidaciones realizadas por vistas de aduana autoritarias, a los cuales se sumaban agentes aduanales con faltas de capacitación y sumisos. A esto se agregaba el mundo de las barreras no arancelarias, que convertían las operaciones de comercio exterior en verdaderos cotos de privilegio, para funcionarios públicos y privados que gozaban de un *imperium* privado, generador de una especie de comercio exterior informal, complejo, y vedado a los usuarios y operadores mercantiles.



esto ha generado dispares criterios interpretativos²³. Para evitar estas dificultades, aparece como mecanismo de eficiente administración, que las autoridades políticas, como las aduaneras, tengan un contacto frecuente para no entorpecer la acción de gobierno, o para no dejar de aplicarlas.

Ahora bien, el control que realiza la aduana siempre va a estar vinculado al concepto de frontera, no obstante a que comprende la totalidad del territorio sobre el cual ejerce su jurisdicción²⁴. Está claro que la frontera, como límite, cumple el objetivo de fijar el ámbito de las competencias territoriales del Estado. Este objetivo de la frontera tiene una primera vertiente limitadora para el Estado, pero al mismo tiempo, ha de poseer otra garantía, que es la de su inviolabilidad, principio capital del Derecho Internacional, que se basa a su vez en el respeto de la integridad territorial del Estado²⁵. La otra gran función que cumplen las fronteras es la de servir

²³ Se pueden evidenciar, en este punto particular, las dificultades que se presentan cuando se involucra a la aduana en el control de diversos productos, como los billetes de curso legal en el territorio aduanero, divisas, metales preciosos amonedados, como así también en aquellos casos en que se obliga a declarar los ingresos de estos elementos con motivo de la utilización del régimen de equipaje, pacotilla y afines -como medidas de control de neto corte económico-, o bien con motivo de efectuar una contención de intentos de blanqueo de valores. En este aspecto, la AFIP dictó las Resoluciones Generales 1173/2001 y 1172/2001, a través de las cuales se ordena a la Aduana a efectuar el control de la prohibición de exportación de billetes, divisas y metales preciosos amonedados, como así también el debido control y registro de los ingresos de divisas y mercaderías que exceden los u\$s 10.000, con motivo del régimen de equipaje, pacotilla e importación general de este tipo de elementos, conforme a la resolución ex ANA 631/91. Como se advierte, son cuestiones demostrativas de política económica, que la aduana tiene que hacer cumplir a los usuarios y que no están exentas de dificultades.

²⁴ El artículo 1 del Código Aduanero Argentino dice: “Las disposiciones de este Código rigen en todo el ámbito terrestre, acuático, aéreo sometido a la soberanía de la Nación Argentina, así como también en los enclaves constituidos a su favor”. A su vez, el artículo 121 del CA establece los alcances precisos del control en lo que se denomina Zona Primaria Aduanera, y el artículo 123 hace lo propio respecto del control en la Zona Secundaria Aduanera.

²⁵ Debe tenerse en consideración que conforme a la práctica internacional, se ha distinguido entre soberanía territorial y supremacía territorial. La noción del territorio del Estado está vinculada a la soberanía territorial, siendo esta a su vez definida como la competencia o la facultad que posee un Estado respecto de cierto espacio para cederlo a un tercero. Por consiguiente, el territorio del Estado es el ámbito de validez espacial de la norma que otorga competencia. Los límites entre Estados a su vez son establecidos siempre por una norma jurídica (Cfr. BARBERIS, JULIO A., *El territorio del Estado y la soberanía territorial*, Editorial Ábaco, de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, pp. 43 y 157).

de lugar de control, ya que la frontera es también un sitio geográfico en el que los Estados ejercen determinadas competencias territoriales y personales adaptadas a ese sitio o lugar. Se trata, principalmente, de competencia respecto de la vigilancia y del control fronterizo, ejercidos por los cuerpos de policía y de aduanas. Por ello que el Derecho Internacional reconoce a todos los Estados, en virtud de sus competencias soberanas el poder de legislar discretamente sobre las personas y las mercancías que cruzan su frontera, que se expresan normalmente respecto de las de seguridad, salud pública, comerciales, aduaneras, fiscales y de inmigración²⁶.

Pero el control, como actividad esencial de la aduana, se realizará no sólo en el momento de la introducción de la mercadería sino también luego que esta acontezca, pero en forma más atenuada, ya que la aduana ha de velar y vigilar la circulación de mercancías importadas, so pretexto que se haya burlado el control fronterizo²⁷.

1. Función arancelaria y aduanera propiamente dicha

Las particularidades comentadas en el apartado anterior han llevado a que se tenga, necesariamente, que distinguir lo arancelario de lo aduanero, ya que son conceptos que en principio parecen estar referidos a lo mismo, pero se vinculan a aspectos y cuestiones bien diferenciados.

En primer lugar, lo arancelario se refiere exclusivamente al derecho arancelario, pero no necesariamente a una tarifa determinada, que es conocida como el arancel, que no incluye, dentro de este análisis, la política aduanera que lo sustenta o pretende utilizar, ya que esta estará vinculada al programa y modo de acción del control, de las mercaderías y del régimen de las prohibiciones.

A tal fin, cabe señalar que una política aduanera se ha de ocupar de los cambios internacionales, afectando a las mercancías, servicios y capitales.

²⁶ Cfr. DEL VALLE GÁLVEZ, ALEJANDRO, “Las fronteras de la Unión. El modelo Europeo de las fronteras”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, N° 12, año 6, mayo/agosto, Madrid, 2002 pp. 306/307.

²⁷ Resulta de interés el comentario realizado por VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., “Hasta cuándo subsiste el control aduanero a los fines del contrabando”, publicado en el *Suplemento La Ley, de la Revista del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal* N° 20, noviembre de 2002, con motivo del fallo de la CNPenal Económico, Sala B, “Jefe SA y otros s/contrabando” 06/04/2001, en el cual se destaca que el control aduanero subsiste luego de haber ingresado a plaza la mercadería.

En consecuencia la actividad aduanera alcanzará estos aspectos, en tanto y en cuanto regula y controla las entradas y salidas, a través de autorizaciones, licencias y permisos de los más variados.

Por su parte, el derecho arancelario procura, a través del mecanismo del arancel, generar efectos económicos a corto y largo plazo, ya que, en definitiva, el arancel óptimo ha de ser aquel que tiende a la protección efectiva, en la medida en que permita la generación de bienes y la diversificación de derechos por productos²⁸.

Pero como instrumento de política económica, el derecho arancelario ha de tener las limitaciones lógicas como acontece siempre que resulta de este un proteccionismo no buscado; es decir, se reduce la eficiencia de la asignación de los recursos e ingresos públicos; se produce una distorsión de las pautas de consumo por exceso de carga y una distorsión de los métodos de los negocios.

Por su parte, lo aduanero constituye la materia propia de la política aduanera, la que alcanza al arancel de aduanas como medio tributario propio de un Estado soberano, a los tratados comerciales y convenios especiales, mediante los cuales se busca utilizar el tráfico internacional de mercancías y las medidas aduaneras, para hacer actuar una política con finalidades concretas con fines monetarios o regímenes económicos especiales, que han de tener por objeto el estímulo y desarrollo de ciertas actividades económicas de todo tipo, buscando la adecuada ocupación de mano de obra y prestación de servicios. Se diferencia entonces de lo arancelario.

Sin embargo, la decadencia de los aspectos arancelarios y las relaciones internacionales, sumadas al concepto económico triunfante del libremercado, por sobre el proteccionismo, ha llevado a que se tenga una visión más moderna del fenómeno y de la actividad aduanera²⁹.

²⁸ Cfr. DUE, JOHN F., *Impuestos Indirectos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, pp. 93/145.

²⁹ Resulta ilustrativo respecto de la evolución conceptual de la aduana, el devenir histórico del intercambio y protección de las actividades productivas de cada país. En tal sentido, se advierte, por ejemplo, que en los Estados Unidos de Norteamérica, cuya gesta de independencia se genera, entre otros tantos factores, por una cuestión de aplicación de impuestos aduaneros, se desarrolló decididamente una política basada en la libertad de comercio entre los Estados miembro, que a su vez estaba garantizada por la propia Constitución Nacional. Esto permitió que en 1860 dicho país fuera el área de libre comercio más extensa del mundo, sin perjuicio de proteger a sus actividades productivas y manufactureras con aranceles aduaneros elevados, significándole que durante largas



En la actualidad, estas consideraciones, merced al fenómeno de la globalización e interdependencia de los diversos mercados, llevaron a que las prácticas de proteccionismo sean vistas con desagrado, en un mundo que privilegia el libre comercio. Sin embargo, esta situación se evidencia en épocas de crisis, en las cuales, por cuestiones de gravedad fiscal, se cierran los mercados con la idea de volver a prácticas proteccionistas, en un mundo donde parecería que esto ya no resulta viable y se reclama con vehemencia, en esos tiempos, que la aduana cumpla una decisiva función de tutela³⁰.

La historia de la aduana asegura y demuestra que la gestión de la tarifa arancelaria fue casi su única y primitiva función, constituyendo la principal razón de ser de la institución. Así, a medida que las necesidades proteccionistas comenzaron a presentarse, se fue ampliando el concepto de lo aduanero, extendiéndose, en consecuencia, a funciones que alcanzan muy diversas materias, como la naturaleza del contrato que origina el intercambio de mercancías, las formas y los medios de pagos de las transacciones, las medidas de control sobre las posibles desviaciones de las corrientes comerciales, y otras tantas³¹.

Sobre el particular, resulta adecuada la cita de Bernard Ward, que señala que “[...] el objeto de las aduanas en su primera institución se dirigió únicamente a dar rentas al príncipe; esto fue en la infancia de la verdadera política. Pero desde que se han hecho fuertes progresos en Europa esta ciencia, las naciones más sabias han sacado de estos establecimientos utilidades muy superiores, de suerte que hoy, en manos de un ministro hábil que las entienda, son las aduanas la clase del gobierno económico del estado y la regla por donde se nivelan y dirigen con acierto, el comercio, las

décadas pudiera gozar de las ventajas del libre comercio y del proteccionismo, lo que redundó en que, hacia el 1900, el 97% de los productos manufacturados que compraba el mercado interno eran nacionales (Cfr. JOHNSON, PAUL, *Estados Unidos, la Historia*, Javier Vergara Editor, Buenos Aires, 2001, p. 499).

³⁰ No deja de llamar la atención cierta contradicción en orden a los países que pregonan la libertad de comercio, pero que en forma paralela cierran mercados, o subsidian fuertemente algunas de sus producciones locales, lo que significa una valla económica para aquellos países que no adoptan estas prácticas. Casos como el de los productos agrícolas y el acero, son por demás ejemplificativos, y que resultan una constante en los EE.UU. y la CEE, por citar dos casos típicos.

³¹ Cfr. SÁNCHEZ GONZÁLEZ, IDELFONSO, “Lo Aduanero y lo arancelario su delimitación conceptual”, en *La Aduana española ante la empresa III Jornadas de Estudios Aduaneros 1984*, publicación del Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pp. 114/130.



fábricas y la agricultura de una nación [...]”. “La aduana es árbitro del comercio activo, este el que alimenta las artes, las fábricas y el comercio; las fábricas son el único indispensable fomento de la agricultura, y todos tres, la materia y fundamento de la marina mercante, madre de la militar; y así considérese con seriedad, cuanto importa arreglar las aduanas de modo que correspondan a todos estos fines y póngase cuanto antes toda la aplicación, estudio y trabajo que merece la gravedad de la materia”³².

No obstante, a pesar de la importante incidencia de la función de la aduana, debe quedar claro que modernamente está más desligada de lo arancelario, siendo su actividad esencial el control del régimen de prohibiciones tanto económicas como no económicas.

2. La función técnica

1.1 Generalidades

La aduana cumple una función eminentemente técnica y no política, ya que no compete a esta crear ni fijar las pautas interpretativas de los regímenes especiales o de promoción³³.

³² Cfr. WARD, BERNARD, *Proyecto Económico 1762*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.

³³ Una característica del Derecho Aduanero es que se halla en evolución permanente, lo que le otorga la nota de ser un derecho más que cambiante, adaptable a las nuevas corrientes del comercio internacional, ya que recoge todas las variaciones que experimenta la política comercial, financiera o social del Estado, que incide en el régimen de importación o de exportación de las mercaderías, productos, bienes de capital, etc. Lo expuesto es notado por FERNÁNDEZ LALANNE, *Código Aduanero comentado y anotado*, Tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 59.

En esta línea, se advierte que en el accionar diario, la aduana efectúa el contralor de esta labor de promoción, cuando las autoridades crean regímenes especiales para el desarrollo y fomento de las actividades industriales, que son tan comunes en la legislación de la Unión Europea. Recientemente en la República Argentina, mediante el Decreto 688/2002, se creó un régimen denominado “Aduana en Factoría (RAF)” para las personas físicas o jurídicas titulares de establecimientos industriales radicados en el país, que ha de permitir el ingreso de materias primas, insumos o bienes con destinación suspensiva, con la posibilidad de disponer de ellos o utilizarlos a fin de obtener productos de alto valor agregado para ser comercializados en el exterior.

Esta norma resulta un complemento del denominado régimen de importación temporaria para perfeccionamiento activo del Decreto 1439/96 y sus modificaciones, y de alguna manera se complementa con el régimen aduanero denominado de “Aduana Domiciliaria”. Todos estos regímenes aduaneros económicos tienen por objeto la



No obstante lo dicho, ello no ha sido impedimento para que, en muchos países, se encomiende a este organismo la recaudación de ciertos impuestos interiores, como son las sisas, impuestos indirectos a los consumos específicos dado sus caracteres comunes con los derechos de importación. En otros países incluso, se les asignó la administración del impuesto al valor agregado, tal como ocurrió, entre otras, con el *Customs & Excise* del Reino Unido. Esta competencia más extensa les posibilita, a esas administraciones, una implantación efectiva en la economía interna y una relación más directa con el comercio y la producción, de obvia utilidad para el mejor desempeño del conjunto de sus funciones y con notorio incremento, en este último caso, de eficiencia en el control del valor de las mercancías para todos los tributos involucrados. De manera que la aduana, no es sólo una administración tributaria más. Su función originaria y esencial es el ejercicio de la soberanía en la frontera en relación con el tráfico de mercaderías, con el fin de controlar que sólo se introduzca y extraiga lo que permite el soberano y por quién esté autorizado. Su origen y esencia deben verse en una policía del tráfico internacional de mercancías. Por esto debe verificar, controlar y asegurar el cumplimiento de una infinidad de disposiciones no fiscales, referidas a la salud y a la moral pública, bromatología, protección del patrimonio artístico, cultural e histórico, tráfico de armas y drogas, política internacional, sanidad animal y vegetal, protección de especies, productos estratégicos, etcétera³⁴.

1.2 Casos paradigmáticos

a) *La aduana francesa*

En la búsqueda de la actual función de la aduana como institución, resulta de interés ver cuáles son los objetivos y funciones de su competencia. La Dirección General de Aduanas y Derechos Indirectos –DGDDI– de Francia, da cuenta de lo expuesto, cuando resume la función que realiza y destaca que, tradicionalmente, la aduana ejerce su actividad en el marco europeo,

realización de una labor de desarrollo y promoción, viéndose aquí a la labor de la aduana como un servicio destinado al incremento económico.

³⁴ Cfr. JUAN J. A. SORTHEIX, “La Aduana Argentina”, publicado en *El comercio exterior argentino en la década de 1990*, Consejo Argentino para las Relaciones Internacionales, Ediciones Manantial, Fundación Banco República, Fundación *Lloyds Bank*, Buenos Aires, 1991, p. 194.

señalando el cumplimiento de una función eminentemente comunitaria, que vela por los intereses. En consecuencia han desaparecido los controles internos a fin de actuar en conjunto con las aduanas de la comunidad respecto del control de las políticas comerciales, agrícolas, y de seguridad común, entre otras, en las cuales se destaca la Tarifa Aduanera Común. Pero a la aduana se le reconoce su misión fiscal, por ende, se le impone recaudar ingresos por cuenta del Estado, además de realizar el control de la política agrícola común, y observar el respeto a las reglas de facturación en materia intracomunitaria. La otra función que se le asigna a la aduana es la económica. La aduana, bajo esta visión, ayuda a las empresas contribuyendo a su competitividad mundial y facilitando los intercambios, propone, a tal efecto, procedimientos modernos, simplificados, personalizados, lo que redundará en una mejora en los puertos y aeropuertos internacionales. Al controlar los intercambios de comercio exterior, la aduana hace respetar y cumplir las reglamentaciones nacionales, favoreciendo el respeto por las prácticas comerciales, como las que se dictan contra el *dumping*, la aplicación de cláusulas de salvaguardia, además del cumplimiento de los acuerdos que se establezcan respecto de productos especiales como el tabaco, vitivinicultura y otros. Finalmente elabora las estadísticas de comercio exterior, y se constituye de esa manera, en un elemento de ayuda para los poderes públicos al ofrecerles un control de dicho sector. Por último, se le reconoce la misión de protección del espacio nacional y europeo, ya que la aduana participa en la seguridad y en la protección de las personas, del entorno, de la propiedad intelectual y del patrimonio nacional³⁵.

³⁵ Conforme se advierte en el portal Web oficial: www.e-france.org/es/menus/douanes.phtml, el artículo institucional “Les missions de la douane” que señala específicamente: 1- La aduana es una administración fiscal. Recauda alrededor un 16% de los ingresos del presupuesto nacional. La parte fundamental de sus percepciones está constituida por impuestos especiales sobre el consumo, impuestos indirectos sobre algunos bienes de consumo como los productos derivados del petróleo, los alcoholes y los tabacos. La aduana percibe también el T.V.A. sobre los productos importados de los países que no pertenecen a la Unión Europea. Para las colectividades locales y distintos organismos, la aduana cubre numerosas cotizaciones, impuestos especiales o parafiscales. Abastece el presupuesto de la Unión Europea percibiendo los derechos de aduana de la tarifa exterior comunitaria y distintos impuestos. 2 - La protección de los intereses financieros de la Unión Europea. Impide una parte no desdeñable de fraudes que revisten esencialmente tres formas: a) los fraudes al ingreso en relación con los derechos de aduana, en particular, aquellas sobre los contingentes

arancelarios y la concesión de regímenes preferenciales concedidos por la Unión Europea a algunos países; b) los fraudes al gasto en particulares en el sector agrícola; c) los fraudes a los procedimientos de tránsito que permiten a las mercancías circular, sobre el conjunto del territorio europeo libre de tributos. En este ámbito, el fraude más corriente consiste en pasar las mercancías de tercer origen (es decir, exterior a la Unión Europea) en el mercado comunitario sin pago de los derechos e impuestos. Los traficantes utilizan falsos documentos, sellos robados o falsificados. Habida cuenta de lo que está en juego a nivel financiero y los métodos de fraude utilizados por los traficantes, la protección del presupuesto comunitario es una misión permanente y prioritaria de la aduana. En 1995, los Estados miembro de la Unión Europea comprometieron una política de armonización de las sanciones aplicables por lo que se refiere a los fraudes hechos en detrimento del presupuesto comunitario.

2.1. El contrabando de cigarrillos. Desde hace varios años la aduana lucha contra una forma de contrabando especialmente organizado: el tráfico de cigarrillos instrumentado por empresas mafiosas. Este contrabando pide prestados circuitos sofisticados, explota y aprovecha el régimen aduanero del tránsito. La falsificación de documentos, las organizaciones internacionales utilizan la sustitución de cargamentos criminales.

2.2. El control del T.V.A. intracomunitario. En los intercambios entre los Estados miembros de la Unión Europea, el pago del IVA se efectúa en el país de consumo y los productos circulan libre de impuestos. Para luchar contra el fraude al IVA, la aduana en colaboración con la Dirección General de los impuestos busca los incumplimientos a las normas de facturación, detecta los circuitos paralelos de compras sin facturas o de ventas ficticias que favorecen la competencia desleal y el trabajo clandestino desarrollando la economía sumergida.

3 - La aduana: una administración económica. La liberalización del comercio internacional exige una sana competencia entre los Estados y las empresas. La Organización Mundial del Comercio (OMC) y la Unión Europea, a través de la política comercial común, establecieron normas que las administraciones aduaneras se encargan de hacer respetar. Esta misión es fundamental en término de actividad y empleo, Francia es la cuarta potencia comercial del mundo. La aduana vela por el respeto de prácticas comerciales honestas para la defensa de las empresas. Así la aduana percibe derechos antidumping sobre los productos importados a bajo precio, en condiciones de deslealtad comercial. También aplica las cláusulas de salvaguardia en caso de grave crisis a un sector industrial. Se asegura que los acuerdos comerciales celebrados por la comunidad se respeten (estos acuerdos autorizan reducciones de imposición moduladas según el país de origen y la naturaleza de los productos), como también controlando el valor en aduana de las mercancías, que constituyen la base de los derechos e impuestos. Vela por impedir desvíos de tráfico que tienen por objeto incumplir con la norma aduanera. En el sector de los productos textiles, aplica el acuerdo "multifibras" que limita las exportaciones de los productos textiles más sensibles con destino a los Estados miembros de la Unión Europea.

4 - La política agrícola común. La aduana está encargada de garantizar el buen funcionamiento de la política agrícola común. Vela por el cumplimiento de la normativa basada en una intervención en los precios de los productos agrícolas y en el principio de preferencia comunitaria. Con referencia a la importación, se encarga de las imposiciones que le corresponde recaudar como los derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente, que tienen por finalidad colmar la divergencia de precio existente entre el precio practicado en el mercado mundial y el precio en vigor en la Comunidad. Respecto de la exportación, las ayudas llamadas restituciones se conceden cuando los precios



Pero resulta claro que esta función aduanera está íntimamente ligada a la protección de los denominados intereses comunitarios, pauta de actuación que se incrementa con el afianzamiento de la CEE.

b) La aduana norteamericana

En similar orientación al caso anterior, se encuentra la misión y estructura de la aduana de los Estados Unidos de Norteamérica. Esta institución, cuyo nacimiento y actividad estuvo directamente relacionada con la formación de la unión, tuvo una destacada actuación en la guerra de la independencia, y acompañó todo el crecimiento y el desarrollo del país. En la actualidad, es una dependencia del Departamento del Tesoro del país más desarrollado del mundo, teniendo la misión de controlar las actividades económicas vinculadas al comercio exterior, como así también la de colaborar con la seguridad del país³⁶. No obstante, como acontece con casi todas las aduanas

mundiales son inferiores a los precios comunitarios. En el mercado nacional, la aduana controla las retiradas de frutas y hortalizas y comprueba la utilización o el destino de algunos productos agrícolas que se benefician de ayudas. Desde el 1 de noviembre de 1993, la aduana garantiza todos los trámites administrativos correspondientes a los movimientos de los productos agrícolas sujetos a un control de destino. Para las operaciones realizadas en el territorio nacional, se substituye así a las oficinas de intervención. Esta reorganización se ajusta a una decisión de la Comisión Europea que imponía que a la apertura del mercado interior, se aceptarían los productos agrícolas sujetos a un control de destino debido a las ventajas concedidas por un único servicio. 5 - Los impuestos indirectos. La aduana que tenía desde hace mucho tiempo la responsabilidad de percibir algunos derechos e impuestos indirectos (impuesto interior sobre los productos derivados del petróleo, en particular) se le transfirió en 1993 las funciones de gestión, recaudación y control de todos los impuestos indirectos que anteriormente se aceptaban por el D.G.I. (tabacos, alcoholes, obras en metales preciosas, en particular). A través de la gestión de los impuestos indirectos, la aduana está encargada de hacer respetar las normas de producción, comercialización y circulación de numerosos productos. Garantiza también la vigilancia de numerosos sectores de producción. Desempeña así un papel económico importante en el sector de la vitivinicultura, el tabaco, productos derivados del petróleo, metales preciosos, semillas, cereales y oleaginosos.

³⁶ Se aprecian estos antecedentes históricos y objetivos en la página Web del *US CUSTOMS & Border Protection* (www.CBP.gov) Se señala: Servicio de Aduanas: Institución clave para los Estados Unidos de Norteamérica. El Servicio de Aduanas desde el comienzo del siglo tiene que atender más viajeros y transportes internacionales, como desafortunadamente, más oportunidades para los que eligen quebrantar sus leyes. El Servicio de Aduanas de hoy continúa como parte vital e integral de la seguridad de la Nación, con una amplia gama de responsabilidades, que significa la aplicación de más de 400 leyes y tratados, algunos de ellos de aplicación en otras agencias federales. A la

modernas, la mayor responsabilidad de la aduana de EE.UU. ha de ser la de administrar el *Tariff Act of 1930*, lo cual implica la recaudación de aranceles, impuestos y comisiones, y velar por el cumplimiento de la ley, y por la

vanguardia ha estado la capacidad de la aduana de adaptar sus respuestas a los ensayos de un mundo siempre cambiante, modificando sus técnicas de control por medio de tecnologías y recursos para enfrentar las amenazas actuales y futuras del país. Prohibición de los narcóticos: Con la abrogación de la prohibición en 1933, el mercado para el licor de contrabando desapareció, apareciendo con una mayor intensidad a partir de los años 60 la importación de drogas, como es el caso del opio, heroína, hachís, marihuana y anfetaminas, que se ve afectado por el incremento del transporte, y de pasajeros que llegan a los Estados Unidos cada año. Esto representa un desafío que requiere del Servicio una variedad de medidas de inteligencia, presencia de investigadores y áreas operacionales. El intentar contener la inundación de drogas ilegales ha probado ser una tarea ambiciosa, a pesar de la diligencia, inspección cercana, tecnología sofisticada y el sacrificio de vidas, que ello implica. Lavado de dinero. Los agentes de aduanas son expertos en la investigación de los procedimientos que tienen por finalidad el lavado de dinero internacional, ideados por los cárteles sofisticados para ocultar sus ingresos criminales. Con el levantamiento del secreto bancario, pueden establecer a qué individuos y corporaciones se les ha otorgado mandatos para establecer los activos y transacciones, con la finalidad de dificultar cada vez más la posibilidad de blanqueo de tales activos. Fraudes al comercio: Los agentes de aduana son reconocidos entre los investigadores criminales más agudos del mundo. Su maestría en métodos y técnicas de investigación de la frontera les ha permitido con eficacia solucionar constantemente muchos tipos complejos de crímenes. La aduana ha investigado diversos tipos de contrabando: narcóticos, animales exóticos, pinturas famosas; exportación ilegal de municiones de guerra; circuitos de lavado de dinero internacional; maniobras de subfacturación; hurto del mercaderías, y conspiración internacional; violaciones de la neutralidad y pornografía infantil. Otra actividad de la aduana es el monitoreo por medio del comando del trabajo de niño, que controla la importación de mercancías prohibidas atento haber sido fabricadas a través trabajos forzados en los cuales intervienen chicos. Investigaciones estratégicas. Es el deber de la aduana impedir el tráfico de materiales sensibles y mercaderías controladas, incluyendo las armas de destrucción total (WMD) y de las tecnologías relacionadas, como también de municiones y armas de fuego. La amenaza no consiste en impedir el ingreso de estos productos, sino también en evitar que salgan, teniendo como destino grupos terroristas y organizaciones criminales. Contrabando cibernético. Con la llegada y el desarrollo de Internet, a la aduana le fue asignada la función de velar e impedir los crímenes que se comenten por estos medios. Entre estos se destacan la lucha contra la pornografía infantil. También se investigan los denominados fraudes del telemarketing (como el caso de inversiones falsas, caridades, ofertas premiadas, paquetes del recorrido). Los derechos intelectuales. El servicio de aduanas protege los derechos intelectuales (IPR). IPR como un *copyright*, las marca registradas, las patentes. La ciencia y la investigación analítica asisten a los funcionarios de aduana en sus esfuerzos de parar estas actividades ilegales y fraudulentas. Servicios a los pasajeros. Cuenta con un servicio adecuado que permite que estén informados los pasajeros que ingresen o egresen del país contando con datos y sistemas que faciliten su ingreso o salida en forma adecuada.

administración de leyes de navegación, y otros tratados. Conforme al mandato legal, el servicio aduanero americano ha de combatir el contrabando y los fraudes, velando por la observancia de otras leyes federales en los puertos de entrada y a lo largo de toda la frontera de EE.UU., y en el mundo entero. Esta labor implica, no sólo aplicar el sistema tarifario, sino de cuotas, restricciones tanto a la importación como a la exportación, el control de los regímenes económicos, con es el caso de las destinaciones temporarias con perfeccionamiento activo, y finalmente, la seguridad nacional³⁷.

Como se advierte, el concepto moderno de la actividad aduanera es mucho más extenso, sobre todo para EE.UU., que el de considerar a esta como una mera actividad de recaudación, o como organismo de contralor de prohibiciones. Por esa razón que se afianza el concepto respecto de que la labor que desarrolla la aduana es la de ser un organismo de contralor más especializado, profundizando la diferencia conceptual entre lo arancelario y tributario, de lo aduanero, además de generar un control de las fronteras y coordinar, entre las demás agencias federales, esa crucial función indelegable del Estado³⁸.

3. El proceso de globalización. Nuevos desafíos

El comercio internacional actual asiste a una transformación cualitativa, tanto en los objetos susceptibles de intercambio entre territorios aduaneros distintos, como entre sujetos y operadores de los flujos mercantiles entre regiones, bloques y países. Estos objetos, sujetos y escenarios han modificado estructuralmente sus comportamientos; cambios que impactan en las bases mismas de los Estados nacionales, sus sistemas jurídicos y sus controles y regulaciones en frontera. Así, el concepto mismo de “territorio

³⁷ A modo de ejemplo, se advierte en sucesivos informes del Procurador General, respecto de las prioridades para la investigación y represión de los delitos de “cuello blanco”, que tiene importancia combatir el contrabando de importación de mercadería al amparo de créditos falsos o cuotas o restricciones y violación de leyes de marca y diseño; también el contrabando de exportación en violación a la ley, esencialmente armas de fuego; las infracciones de importación y exportación que superan los u\$s 5000. (Cfr. *U.S. Department of Justice, Office of the Attorney General, Washington. DC 1980*).

³⁸ Actualmente, el Servicio de Aduanas de los Estados Unidos de Norteamérica integra el *U.S. Department of Homeland Security*, organismo que nuclea a las Agencias Federales, destinado a asegurar el control interior del país para prevenir los ataques terroristas.

aduanero”, ha variado sustancialmente vía enclaves, maquiladores, zonas francas, marcas, patentes, que operan entre regímenes y continentes que escapan a las regulaciones nacionales³⁹.

El fenómeno de la globalización, con el incremento comercial mundial, favorecido por el descomunal desarrollo tecnológico, diariamente afecta y plantea necesidades a los servicios aduaneros, tanto en lo normativo como en la formación de sus cuadros⁴⁰.

Por consiguiente, en algunos casos, se comienza a analizar si la función de la aduana necesariamente debe quedar circunscripta al control de las mercaderías físicas, por citar sólo uno de los más controvertidos. Algunas voces, y sin dejar de reconocer las ventajas operativas que aportan los nuevos recursos administrativos, logísticos e informáticos en este tipo de visión, afirman que se desvirtúa la esencia del régimen aduanero, toda vez que este tiene que estar indefectiblemente unido al concepto de mercadería física, reconociendo la incidencia que pueden tener en ella los denominados aspectos inmateriales que la pueden contener (propiedad intelectual, marcas, patentes, etc.)⁴¹.

³⁹ Cfr. WITKER, JORGE, *Derecho Tributario aduanero*, obra citada, p. 19.

⁴⁰ WITKER, JORGE, en *Derecho Tributario aduanero*, obra citada, pp. 19 y 20, señala que en este proceso de cambio y transformación han tenido una influencia decisiva las comunicaciones, merced a los avances informáticos, que han significado una drástica reducción de costos operativos, logísticos, permitiendo celeridad e intermediación en el intercambio de mercancías. Por tal motivo los servicios como tal comenzaron a generar inquietud en el control y su incidencia en la actividad aduanera.

Por ello en materia de objetos (mercancías conforme al lenguaje de la OMC), los nuevos materiales y la propiedad intelectual (economía simbólica) plantean colosales desafíos al merceólogo en áreas como nomenclaturas y reglas de origen. Para ciertos autores, el mayor desafío que enfrentan las aduanas modernas lo constituyen los servicios, es decir, intangibles, que unidos a los procesos de manufacturas se han independizado de las industrias para conformar intercambios propios, distintos de las mercaderías; servicios financieros, bancarios, seguros, franquicias, arrendamientos, transportes, embalajes, entregas puerta a puerta, transportes multimodales, asistencias técnicas, los cuales plantean a las aduanas de hoy, problemas de control, que sólo la tecnología informática y la imaginación del nuevo aduanero podría resolver de cara al siglo XXI.

⁴¹ Es de destacar que BASALDÚA, RICARDO X., y ZUNINO, GUSTAVO, rechazan la posibilidad de que el servicio aduanero tenga por función el control de los denominados servicios, por citar a quienes han mantenido esta postura dentro de la doctrina aduanera argentina.

Por lo expuesto, unido el tema de la globalización, Ricardo Xavier Basaldúa señala: “La singular influencia de la globalización en el Derecho Aduanero se hace evidente si se tiene en cuenta que esta rama del Derecho constituye un sistema jurídico concebido en función de la necesidad de regular las relaciones con el exterior, que se originan, precisamente en el señalado tráfico internacional de mercaderías. Es que el Derecho Aduanero como disciplina presupone la existencia de una pluralidad de ámbitos espaciales constitutivos de los territorios de los Estados o de las uniones aduaneras o económicas, a través de las cuales circulan las mercaderías y cuya entrada y salida de los mismos, cruzando las respectivas fronteras, dan lugar a los fenómenos de importación y de la exportación (...). Al haberse incrementado notoriamente con el fenómeno de la globalización la cantidad de mercaderías que son objeto del tráfico internacional, así como la velocidad de este último, resulta indispensable que las legislaciones aduaneras cuenten con normas regulatorias que posibiliten un control ágil y simplificado que no cause demoras injustificadas a ese tráfico (...). Así es que las legislaciones aduaneras tienen que procurar conciliar en la mejor medida posible, las necesidades del control encomendado a los servicios aduaneros con las conveniencias del tráfico internacional de mercaderías”⁴².

Por esa razón con motivo del desarrollo técnico, las aduanas modernas, probablemente para poder continuar brindando sus servicios en un mundo cada vez más interrelacionado, tendrían que observar ciertas pautas de actuación:

1- Las normas legales que las institucionalizan se deben conciliar, en la medida de lo posible, con los criterios de formulación de política vinculada a las categorías del campo a que se aplica.

2- Esta nueva aduana debe encontrarse permanentemente al servicio del comercio exterior, por tanto, deben simplificarse sus regímenes aduaneros, racionalizarse sus métodos, procesos y sistemas de actuación, introducirse en el despacho aduanero, factores de agilidad por la supresión de etapas, que por ser meramente formales, no responden a ningún control aduanero y sólo contribuyen a entorpecer el sistema. Se busca dar una mayor precisión normativa afianzando el principio de seguridad jurídica.

⁴² Cfr. “El Derecho Aduanero y las Aduanas frente a la globalización contemporánea”, Ponencia para el *Congreso Internacional de Culturas y Sistemas Jurídicos comparados, organizado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM*, 9 a 14 febrero 2004, México.

3- Desde el punto de vista estructural, la aduana nueva debe cimentarse en un esquema organizativo acorde con sus necesidades. Algunos países, por razones históricas, o bien por características propias de organización política, prefieren estructuras descentralizadas; otros, centralizadas.

4- La aduana nueva debe crear métodos de trabajo que le permitan desenvolverse en un mundo de intercambio comercial, de celeridad, aplicando los dos métodos actualmente imperantes en toda organización aduanera que son: “personalización” y la presencia domiciliaria de la aduana. El primero busca identificar y clasificar a los contribuyentes, lo que lleva a adquirir un historial de la actividad de ellos junto con sus antecedentes, en el que se establece la actividad que desarrollan y los bienes que importan o exportan. Esto ha de posibilitar que el servicio aduanero tenga un trato preferencial, con fiscalización selectiva, permitiendo una actividad ágil. El segundo método permite instalar la aduana en aquellos puntos donde su presencia es altamente recomendable y necesaria.

Las aduanas, como instituciones, se encuentran influenciadas en grado sumo por la denominada globalización que como ya se ha indicado, se caracteriza por el notorio incremento y velocidad del intercambio de mercancías. Con lo cual, más allá de la función específica que tiene la aduana como entidad de control, la función tiene que ser vista en este contexto como una protagonista del comercio y no como un escollo de la globalización económica, que tenga por fin impedir la libre circulación de las mercaderías. Por lo tanto, las aduanas modernas deben estructurarse sobre la base de poder brindar: un servicio al usuario, de verificación a *posteriori* (mediante un control inteligente), que controle y autorice procedimientos, con eficiencia, simplicidad, flexibilidad y con publicidad normativa⁴³.

Pero debe quedar en claro que las funciones esenciales, desde siempre, se han atribuido a la aduana, y el hecho de que hacen a su esencia estará dado por el control del tráfico internacional de mercancías, la aplicación del

⁴³ Cfr. WITKER, JORGE, *Derecho Tributario aduanero*, ob. cit., pp. 19 y 20. Este autor concluye y señala una serie de elementos que ha implicado a fines del siglo XX un cambio sustancial en la actividad comercial internacional, y a la aduana le es imposible evitar adaptarse a tal realidad, y así queda evidenciado cuál lejos queda la labor tradicional aduanera, que se basaba en un desarrollo también tradicional del comercio exterior. De manera que parecen adecuadas las conclusiones y recomendaciones que realiza sobre el particular.

régimen de prohibiciones a la importación y a la exportación, y la percepción de tributos. Se ha visto que, con el transcurso del tiempo, esta labor significó el perfeccionamiento de diversos institutos aduaneros. En este sentido, no debe dejar de resaltarse lo que Ricardo X. Basaldúa señala: “(...) sea cual fuere la evolución de las misiones y tareas asignadas a la “Aduana”, lo cierto es que las funciones que la caracterizan básicamente como tal siguen siendo el control del tráfico internacional de mercaderías, la percepción de los tributos aduaneros y la aplicación de las prohibiciones a la importación y a la exportación de mercaderías. Asimismo, para asegurar la eficacia de tales funciones se sancionan severamente todas las acciones que afecten el adecuado ejercicio del control aduanero”⁴⁴.

Esto permite sostener que siempre el control estará ligado a la mercadería y a las prohibiciones que pueden pesar sobre esta.

También debe tenerse en consideración que, aun en el desbordante proceso mundial que significa la globalización, que propugna el libre comercio, las aduanas no deben presentarse o concebirse como un escollo, sino más bien como una institución necesaria para realizar el control del intercambio comercial que, en ocasiones, pueda significar lesión a la seguridad, la salud pública y a la sanidad vegetal, entre otros perjuicios⁴⁵.

II. LA ADUANA EN LA ARGENTINA

A. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

Se ha respondido la pregunta inicial, pero si bien la definición genérica del concepto de la aduana tiene una aplicación universal, atento a que todas las aduanas del mundo cumplen con análoga función -ya que para ello

⁴⁴ Cfr. *Introducción al Derecho Aduanero. Concepto y contenido*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1988, pp. 201/214. Aquí destaca que la función de control del tráfico internacional constituye la función primordial, que preexiste y posibilita el ejercicio de las funciones de percibir tributos y aplicar prohibiciones a la importación y a la exportación. Sostiene que estas otras funciones no pueden ejercitarse sin poner en movimiento la función de control del aludido tráfico a través de las fronteras aduaneras

⁴⁵ Cfr. *Conclusiones del Congreso Internacional de Culturas y Sistemas Jurídicos comparados*, MÁRQUEZ ROMERO, RAÚL, coordinador, Serie Ensayos Públicos N° 19, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2004, pp. 5/6.

fueron creadas y desarrolladas-, resulta necesario analizar cómo ha sido la evolución de la aduana en la República Argentina, en la intención de que tal relevamiento podrá ofrecer algunas explicaciones acerca de su accionar actual.

1. La primera presencia y su consolidación en el período colonial

La actividad y función de la aduana en América⁴⁶ se advierte desde las instrucciones y acuerdos primeros que celebró Cristóbal Colón con la Corona de España, y que dan cuenta de la presencia de una oficina aduanera que tendría por función almacenar todos los productos que el gobierno mandara desde Castilla a las Indias, y conjuntamente establecer otra oficina en Cádiz, en la cual se procedería a almacenar todo lo enviado desde las Indias, constituyendo el origen del sistema comercial español y de su evolución en los próximos cien años⁴⁷.

Se puede destacar, entre los primeros documentos de contenido aduanal que regularon a las colonias, la Cédula Real de mayo de 1497, denominada “Carta de Burgos”, por la cual los Reyes Católicos declaran libre del pago del impuesto del almajorifazgo a los civiles y a los frailes que vinieran a poblar las tierras recién descubiertas, y a los objetos de su pertenencia que trajeran consigo. Con posterioridad, por medio de las Cédulas Reales del 15 de mayo de 1509, 14 de septiembre de 1519, 27 de abril 1531, y 7 de agosto

⁴⁶ Resulta curioso que se detenga en la evolución de la aduana como institución desarrollada a partir de la Conquista, sin dejar de observar que las civilizaciones precolombinas -aztecas, incas, por citar a las más trascendentes- conforme a su organización y peculiar esquema de imperio y desarrollo comercial, disponían de esquemas de control y recaudación de tributos propios de una actividad aduanera clásica.

⁴⁷ Cfr. THOMAS, HUGH, *El Imperio Español. De Colón a Magallanes*, Planeta, Buenos Aires, 2004, p. 148. Aquí destaca el autor que con fecha 7 de junio de 1493 se decretó el nombramiento de Bernal Díaz de Pisa como adjunto del contable real en las Indias y Juan de Soria. Estos tenían instrucciones muy precisas en orden a ser minuciosos a la hora de confeccionar las listas de todo aquello que se enviase en las naves, así como de las personas que fuesen a viajar. También estaban obligados a hacer lista de todo aquello que se embarcase durante la travesía, enumerar lo que se enviaba a la metrópoli y cuándo. También resultaba de su responsabilidad el establecimiento de la oficina aduanera en las Indias, ya que el objetivo principal de la expedición resultaba la agricultura, el comercio y el oro.



de 1535, la Corona Española reglamentó el comercio de la metrópoli con sus colonias⁴⁸.

Se advierte que es una institución heredada del pasado colonial, y en lo que respecta a la Aduana de Buenos Aires, es anterior, incluso, a la propia fundación de la ciudad que le da su nombre. Según las instrucciones dadas a Rodrigo de Villalobos, a la sazón, primer tesorero de la ciudad, se le encomendó en 1534, y a su vez este se comprometió cobrar el siete y medio por ciento proveniente del almojarifazgo sobre todas las mercaderías y cosas que sean llevadas a las provincias del Plata. La aduana viajaba en las naves del fundador. Por Cédula Real se estableció igualmente la exención del pago de los derechos del siete y medio por ciento -almojarifazgo- de todos aquellos bienes correspondientes a los colonos para su uso o consumo personal⁴⁹.

El 1° de junio de 1586 se aplicó por primera vez el almojarifazgo a las mercaderías traídas de Brasil por medio de la nave Nuestra Señora del Rosario. Desde entonces, la continuidad de los libros de tesorería, se ha mantenido a través del período colonial, la revolución, la anarquía, y la organización nacional⁵⁰.

Bajo el imperio de Carlos V –I de España-, se procedió a organizar las aduanas bajo grupos en los que cada cual constituía una renta autónoma. De esta forma, se destacaban entonces, la Renta de los Puertos Secos, Renta del

⁴⁸ Cfr. CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO, *Derecho Aduanero*, ob. cit., p. 56. Amplía que estas normas fueron marcadas por un espíritu mezquino que dominaba en aquella época, pues además de las restricciones que regulaban el modo de comerciar y las personas que podían tomar parte en ese tráfico, limitaba ese comercio únicamente a las ciudades de Sevilla y Cádiz, y se estableció, en la primera, la gran Casa de Contratación de Indias; y en la segunda, un juez que dependía de aquella oficina principal, con el objeto de hacer allí los registros y evitar todo fraude.

⁴⁹ Cfr. LUNA, FÉLIX, *Historia Integral de la Argentina, Tercera edición, Tomo 1, El mundo del descubrimiento*, Planeta, Buenos Aires, 1995 p. 203. Aquí se destaca que esto quedó establecido en orden a los alcances de la capitulación firmada en Toledo el 21 de mayo de 1534 a favor de don Pedro de Mendoza, por la cual se le permite conquistar y poblar las tierras que hay en el río de Solís que llaman la Plata y por allí calar y pasar la tierra hasta llegar a la mar del sur, pudiendo además construir hasta tres fortalezas de piedra y lugares que más convenga.

⁵⁰ Cfr. FERRO, CARLOS A., *Nuevos Regímenes Aduaneros*, Depalma, Buenos Aires, 1979, pp. 3/6. Debemos señalar igualmente que dicha fecha recuerda al Día de la Aduana de la República Argentina, en conmemoración a la fecha del registro de la primera operación de importación en las “tierras del Plata”.

almojarifazgo mayor de Sevilla, y Renta del almajorifazgo de Indias. Estos últimos impuestos se cobraban en Sevilla y Cádiz.

El sistema colonial impuesto y desarrollado en las posesiones americanas fue el resultado de las concepciones mercantilistas propias de la época, a través de las cuales se procuraba el aprovechamiento exclusivo del oro y plata, ya que resultaban esenciales para disponer de la abundancia de la moneda, parámetro con que se medía la riqueza de una nación por aquel entonces. La insuficiencia de los regímenes de flotas de galeones y la exclusividad de contratación con Sevilla generaba a causa de la imposibilidad de abastecer con productos españoles a América, que proliferara el comercio ilícito⁵¹.

⁵¹ Cfr. ZORRAQUÍN BECÚ, RICARDO, *Historia del Derecho Argentino*, Primera Edición, tomo I, Editorial Perrot, Buenos Aires, 1975, pp. 191/194. También señala JUAN J. A. SORTHEIX, en “La Aduana Argentina”, en *El comercio exterior argentino en la década de 1990*, ob. cit., p. 193, que el origen de la Aduana Argentina se remonta a la organización del Estado nacional. Aparece en nuestro medio como modesto apéndice de la administración española. Esta implantó un sistema de monopolio de comercio para sus colonias americanas. El comercio de éstas entre sí y con la metrópoli (hasta 1765) estuvo restringido, y hasta la organización nacional el país conoció “aduanas interiores”. El sistema fomentó un contrabando muy importante en el Río de la Plata. La aduana colonial debió ampliar y mejorar sus funciones al convertirse en aduana de un estado soberano. Gozó de un importante estatus político. El puerto de Buenos Aires y su aduana fueron elementos con influencia decisiva en el período de la organización del país, y esto se reflejó en la Constitución de 1853.

FLORIA, CARLOS ALBERTO, Y GARCÍA BELSUNCE, CÉSAR A., *Historia de los Argentinos*, Ediciones Larousse Argentina, Buenos Aires, 1992, pp. 119 y 120, destacan que en ese contexto, la Real Hacienda, que se encargaba de la organización financiera y contable de la administración indiana, estaba estructurada sobre un sistema rentístico complejo, y que a pesar de los esfuerzos por recaudar lo necesario, se veía afectada por una gran evasión impositiva y numerosos fraudes, que obviamente siempre repercutían en el desarrollo y satisfacción de las necesidades de las posesiones de América. Los recursos tributarios eran de cuatro clases: a) Las regalías o participación de la Corona en los beneficios obtenidos en la explotación de las minas por los súbditos y que constituían el “quinto real”; b) Las rentas de bienes reales: minas reservadas al rey, venta de tierras reales, bienes vacantes etcétera; c) Monopolios o estancos, es decir, la explotación de ciertos productos por la Corona, o su concesión a un particular que obtenía su monopolio, a cambio del pago de un derecho fijo y que abarcaba el azogue, la sal, la pólvora, el papel sellado, los naipes y posteriormente el tabaco; d) Los impuestos, entre los cuales se destacan el almojarifazgo que se aplicaba a todas las mercaderías que entraban y salían de los puertos; la alcabala, una suerte de impuesto a las ventas, y el diezmo, como un impuesto eclesiástico, cuyo cobro y administración había concedido el Papa al Rey, a cambio de que este atendiera las necesidades de la Iglesia en las Indias.

Lo que siempre ha quedado claro es que la aduana, aun en su etapa colonial, era una institución al servicio del poder, que le ordenaba aplicar una determinada política en materia de comercio exterior, la que a su vez era determinada por la Corona de España para todas sus posesiones de América.

No obstante lo expuesto, la posición del puerto de Buenos Aires, conforme a la particular estructura económica desarrollada por España en América, implicaba desde el inicio, la generación de conflictos y problemas para los gobernantes, como fue el contrabando. En efecto, con la lógica prosperidad que comenzó a evidenciarse en el puerto a orillas del Río de La Plata, el interior comenzó a evolucionar y a solicitar a las autoridades una actitud proteccionista, a diferencia del puerto que, por su actividad de servicios, era evidentemente librecambista. La decadencia marítima de España significó dejar al desamparo los puertos coloniales en América, y por ende se incrementó la actividad del contrabando, fomentada a partir del reinado de Felipe IV, a merced de las flotas holandesas y los corsarios⁵².

En tal sentido, se ha señalado, que le cupo al obispo de Tucumán, fray Francisco de Vitoria, abrir el comercio internacional en el Plata, con relación a las posesiones portuguesas en el Brasil⁵³.

La especial conformación del desarrollo económico y social de las denominadas colonias rioplatenses ejerció una decidida influencia sobre los poderes públicos, sobre todo de los españoles peninsulares que, en su carácter de comerciantes y agentes de estos con sede en Cádiz, se transformaron en la fuerza más importante en el campo económico, hecho acrecentado por la protección que implicaba el régimen monopolístico y régimen de gracias, a través del cual recibía un poderoso estímulo la ganadería, pero no así la agricultura. Esto significaba que el comercio de cueros, sebos y otros productos ganaderos reportaba a los comerciantes españoles pingüe “ganancia”, las que a su vez se acrecentaban cuando ellos invertían su dinero en artículos manufacturados, destinados luego a ser vendidos a alto precio en Buenos Aires y en las otras ciudades del Río de La Plata. En este sentido, el monopolio era una ficción, ya que los productos

⁵² Cfr. CHÁVEZ, FERMÍN, *Historia del País de los Argentinos*, Ed. Teoría, Buenos Aires, 1967, p. 41.

⁵³ Cfr. VIGO, JUAN M., “Contrabando en el Río de la Plata”, en *Lo mejor de Todo es Historia*, 1ª Edición, t. 1, El sur del Nuevo Mundo, Taurus, Buenos Aires, 2002, p. 73. Señala el autor que junto con este desarrollo también vino el contrabando, conforme a los copiosos antecedentes obrantes en el Archivo de Indias.



que llegaban de España por las vías indicadas, de conformidad con el régimen del monopolio, no satisfacían las necesidades de consumo, por lo tanto se recurría a la práctica del contrabando, modalidad recurrente desde el siglo XVII, hecho que, a la par de generar desarrollo en Buenos Aires, produjo la atención de la Corona que se dirigió a mejorar la condición jurídica de esas regiones⁵⁴.

Pero es claro que la economía y la sociedad de la región del Río de la Plata se formaron en torno a los dos grandes centros de actividad colonial: en primer lugar, el complejo minero altoperuano en Potosí; y luego, el puerto comercial de Buenos Aires. La demanda del mercado de Potosí dependía de la intensidad de la explotación minera. Esto significaba que esa plaza debía ser abastecida con insumos destinados a la producción minera, en razón de la alta población que llegó a asentarse en esa época que la colocaba en una de las ciudades más importantes del mundo. La producción de plata continuó durante todo el período colonial, por lo cual las áreas que abastecían a Potosí con productos básicos, experimentaron un crecimiento económico y un desarrollo social que se correspondía con la actividad de las minas. Córdoba y el litoral enviaban mulas; el Paraguay, yerba; y Mendoza, vino y granos. Productos suntuarios extranjeros y esclavos negros entraban al mercado colonial en Buenos Aires. Las poblaciones intermedias florecían sobre la base del transporte de larga distancia y de los arreos de ganado, mientras que las más cercanas a Potosí prosperaban por sus ventas de productos agrícolas y por el gran comercio de mulas.

⁵⁴ Cfr. ROMERO, JOSÉ LUIS, *Las ideas políticas en Argentina*, 5ª Edición, Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires, 1997, pp. 49/50.

En esta misma línea, LUNA, FÉLIX, en *Breve Historia de los Argentinos*, Ediciones Planeta, Buenos Aires, 1993, pp. 17/20, destacaba que el contrabando llegaba sobre todo de Brasil, con motivo de que, al fundarse Buenos Aires, el rey Felipe II, por un problema dinástico, anexó la Corona portuguesa a la española, lo que lo convirtió en rey de Portugal. En este contexto, los portugueses aprovecharon las ventajas que significó la unión de los reinos, e intentaron comerciar con Buenos Aires, pero esta actividad era ilegal, porque no se componía de navíos de registro autorizados, sino de buques cargados con las mercaderías que Buenos Aires necesitaba; estos se introducían por cualquier lugar de la enorme costa del Río de la Plata o del Paraná. Con el tiempo, se formó una organización que vivía del contrabando. Algunos gobernadores, como el caso de Hernandarias, trataron de combatirlo activamente, aun a costa de sacrificios personales. Con el tiempo, poco a poco, cada región fue desarrollando un perfil productivo propio, pero Buenos Aires, en su carácter de puerta de entrada de todo el comercio, también lo era del ilícito, merced al contrabando, lo que implicaba que las mercaderías introducidas ilegalmente luego se comercializaran por todo el territorio.

El surgimiento de un puerto comercial en Buenos Aires no significó en forma alguna el fin de la comunidad mercantil de Potosí. Buenos Aires servía de centro importante (aunque clandestino) para la exportación de la plata altoperuana, y de puerto de entrada para los artículos suntuarios europeos deseados en Potosí. El comercio, bajo la forma de contrabando, se mantuvo durante toda la época colonial, a pesar de las prohibiciones oficiales⁵⁵.

Pero, resulta claro que los esquemas logísticos de intercambio con la península, por vía de las flotas generadas a partir del “proyecto para galeones y flotas”, por el cual se procuraba imponer orden en el comercio y asegurar la periodicidad de los cargamentos y afianzar su vigilancia, no tuvo los resultados deseados. Esto significó que, a expensas del régimen de los navíos de registro, proliferara el contrabando y la evasión fiscal, lo que llevó a que se fueran convenciendo las autoridades españolas que sólo el libre comercio entre hispanos sería el medio para mejorar las arcas del Estado y competir con los traficantes extranjeros⁵⁶.

⁵⁵ Cfr. BROWN, JONATHAN, *Historia socioeconómica de la Argentina. 1776-1860*, Primera edición en castellano, Instituto Di Tella, Siglo XXI de Argentina Editores, Buenos Aires, 2002, pp. 33/35. Por su parte, VIGO, JUAN M., en “El Contrabando en el Río de la Plata”, ob. cit., pp. 94/102, destaca, con referencia a las actividades mercantiles y prácticas delictivas en 1610, que un tal Diego de Vega, junto con Diego López de Lisboa, Juan de Vergara, el capitán Mateo Leal Ayala, y el contador Real Simón de Valdez, fundaron la primera organización dedicada al contrabando, probablemente, la más grande que haya existido en América. Esta “sociedad” dominaba el tráfico con Brasil y Portugal, teniendo agentes en Lisboa, Londres, Río de Janeiro, Flandes, Lima, Angola, y en todo el interior del Río de la Plata. Al dominar el comercio marítimo, desarrollaron también el terrestre, organizando inmensas caravanas que iban hasta la Quebrada de Humahuaca, en interminables arrias de mulas que se perdían como hileras de hormigas en los desfiladeros del Alto Perú, camino a Potosí, Charcas y aun Lima, en compañía de tropas de esclavos, que constituía por aquel entonces el negocio más lucrativo. Por ello, al amparo del contrabando se permitió el florecimiento económico de Buenos Aires, pero quedó sometida al imperio de la violencia y a la jactancia sin barreras del poderoso, que sabe que puede delinquir impunemente. El gobernador que leal y heroicamente puso fin a este accionar fue Hernandarias, en su cuarta gobernación, quien luego de padecer un injusto proceso y posterior detención, pudo liquidar esta actividad que tanto perjuicio causó al arca del tesoro real.

⁵⁶ Cfr. TAU ANZOÁTEGUI, VÍCTOR, Y MARTIRÉ, EDUARDO, *Manual de Historia de las Instituciones Argentinas*, 4ª Edición, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1981, pp. 166/169. Agregan igualmente que el comercio negrero también fue liberado a las restricciones tradicionales, que conforme lo permitía una real orden del 28 de febrero de 1789, la importación quedaba libre de todo impuesto y gozaba de un premio de cuatro pesos por pieza, lo que generó un importante desarrollo en las zonas del Río de la Plata.



2. *El período virreinal*

Con la llegada al trono de Carlos III, se introdujeron modificaciones sustanciales en toda la administración española, entre ellas que se destacó la sanción del “Reglamento de Libre Comercio” de 1778, para el comercio con América, dando lugar al monopolio aduanero de Cádiz, que unificó los diversos aranceles que se cobraban en el reino.

Respecto a la circulación de los bienes y a la producción local de estos, atento a la legislación e ideas imperantes, debe señalarse que no se favoreció tal actividad, curiosamente todo lo opuesto a lo que aconteció con las colonias inglesas en América⁵⁷. Por el contrario, procuraron desarrollar las actividades destinadas a la obtención de riquezas más representativas, como fue la explotación minera de metales preciosos, sin perjuicio del paulatino crecimiento de actividades destinadas al abastecimiento de alimentos. En materia de comercio exterior, la imposición de los aludidos monopolios del tráfico mercantil, al contener la prohibición que impedía a los extranjeros comerciar con las posesiones españolas, fue generando resistencias, y las autoridades reales se vieron obligadas a permitir ciertas concesiones, que consistían en admitir un régimen de libertad de comercio limitada, que también dio lugar a grandes abusos. Lo cierto es que, con fecha 12 de octubre de 1778, con la sanción del Reglamento y Aranceles Reales para el comercio libre de España a Indias, por el cual se autorizó un tráfico libre entre los puertos de España y los de América -siempre que se hiciera en navíos pertenecientes a los súbditos de la Corona, de fabricación nacional, cuyos oficiales y dos tercios de la tripulación fueran españoles europeos o americanos- se logró un mejoramiento sensible respecto del intercambio de mercancías entre las colonias y la metrópoli. Las mercaderías nacionales pagarían tres por ciento de derechos al salir de España; y las extranjeras, siete por ciento. No obstante, la presión de una total libertad de comercio impulsada luego de las Invasiones Inglesas, comenzó a sentirse, ya que significó, a partir de tal acontecimiento, una avalancha de productos ingleses

⁵⁷ Cfr. JOHNSON, PAUL, *Estados Unidos, la historia*, ob. cit., pp. 101/107. Aquí el historiador relata que, a principios del siglo XVIII, la producción de las colonias americanas representaban el 6 % del comercio británico, menos de una sexta parte del comercio con Europa del Norte, dos terceras parte, o menos, que lo que producían las Indias Occidentales, pero esta situación cambia y hacia 1759 las colonias americanas situadas en el continente se habían convertido en el elemento de más rápido crecimiento de todo el Imperio, con un 500 % de expansión en medio siglo.

que cubrieron el mercado rioplatense rápidamente, en desmedro del comercio español. Este régimen se mantuvo hasta la Revolución de Mayo de 1810, en que la historia registra un cambio trascendental⁵⁸.

Sin embargo, a pesar de la legislación tendiente a fomentar el intercambio de mercancías por medio de buques y tripulaciones españolas, no se impidió que continuaran arribando naves a estas tierras, que con el pretexto de ignorar los reglamentos, solicitaban permisos para desembarcar, ya que tenían fletes y cargamentos comprometidos. Esta situación motivó que se comenzaran a disponer medidas más rigurosas para evitar estos abusos. Pero, a juzgar por los resultados, todo fue inútil porque luego de las invasiones inglesas se despertó el anhelo de los nativos por obtener una total apertura del puerto de Buenos Aires⁵⁹.

⁵⁸ Cfr. ZORRAQUÍN BECÚ, RICARDO, *Historia del Derecho Argentino*, ob. cit., pp. 207/208. También sobre el particular BROWN, JONATHAN, *Historia socioeconómica de la Argentina*, ob. cit., pp. 66/57, destaca que las reformas introducidas por los Borbones, que significó la creación del Virreinato del Río de la Plata, permitió un amplio desarrollo económico de la región al oficializar las relaciones que ilegalmente Potosí, Salta, Mendoza y Asunción tenían con el puerto de Buenos Aires, pasando, de esta manera, a integrarse a una gigantesca entidad administrativa que se centraba en dicho lugar. Pero la reforma económica apuntaba, en realidad, a controlar y explotar el comercio en el Río de la Plata. Sólo naves españolas de puertos ibéricos y de otros puertos coloniales estaban habilitadas para el comercio con Buenos Aires. El flamante consulado, o cámara de comercio, y la aduana se destinaban a proteger los intereses mercantiles españoles en la capital. No obstante, el comercio irregular permitió que las rentas aduaneras comenzaron a tener un incremento importante. Antes de 1777, raramente excedían los veinte mil pesos, y pasó la suma de cuatrocientos mil pesos en los primeros años de la década del 90, y sobrepasó el millón en 1804 (según fuente que cita el autor de JOHN LYNCH, *The spanish colonial administration 1782-1810*, Londres, 1958, pp. 121/122).

⁵⁹ Cfr. LEVENE, RICARDO, *Historia de la Nación Argentina Vol. IV*, Imprenta de la Universidad, Buenos Aires, 1938, pp. 169/176. Destaca que con motivo de estas cuestiones es que tiene una importante actuación MARIANO MORENO, quien redactó la *Representación de los Hacendados*, verdadero reglamento destinado al comercio y a cubrir las necesidades del real erario, que podemos sostener como un verdadero régimen operativo aduanero que guarda en la actualidad total vigencia. Veamos su transcripción, tal la cita textual del historiador: “Se permitirá la entrada de cualquiera Buque amigo, Neutral ó Nacional procedente de Puertos Extranjeros con cargamento de Efectos y Frutos de igual propiedad y procedencia bajo las reglas y con las limitaciones siguientes, que deberán regir en su introducción y extracción de Frutos del país -1ª- Los permisos se solicitarán por Consignatarios Españoles recayendo este nombramiento en personas notoriamente conocidas por Comerciantes de esta Plaza -2ª- Dentro de Veinte y quatro horas presentará los Consignatarios Españoles en Idioma Nacional los Manifiestos o Facturas que les entreguen sus Consignantes -3ª- Los Capitanes exhibirán la Escritura de propiedad, el Rol y la Patente de Navegación que se conservarán en la Secretaría para

No debe dejar de citarse, como señalan Carlos Alberto Floria y César A. García Belsunce, que los tres grandes pivotes sobre los que se movía la sociedad colonial estaban constituidos por el problema de la gradual apertura del puerto de Buenos Aires y la libre internación de mercaderías de las que dependía el desarrollo económico de la región; el problema del indio, que se subdivide a su vez en el problema de las fronteras y la actividad misional de los jesuitas; y, finalmente, la lucha contra los portugueses e ingleses, manifestaciones locales del largo conflicto internacional entre las tres potencias⁶⁰.

Respecto al problema de la mayor apertura del puerto de Buenos Aires, y sus implicancias, estos autores se remontan a recordar que imperaba, en el siglo XVII, la existencia del sistema de dos navíos anuales de registro, cuyos magros resultados e irregularidades hubieran demorado indudablemente el progreso de este puerto, a no ser por el contrabando. Desde la paz de Utrecht, los nuevos empresarios, traficantes de negros en estas tierras, comenzaron a introducir nuevos productos, contrabando de por medio, que se desparramaban por toda la gobernación, el Tucumán y Charcas, llegando incluso hasta el Perú, a precios menores que las que traían de Portobelo los comerciantes limeños. Esta actividad fue desmantelando el sistema comercial español y, atento a las importantes ganancias que obtenían los ingleses, comenzó a desarrollarse el comercio del cuero, lo que llevó a que esta actividad, la ganadera, pase en poco tiempo a ser una de las más importantes. No obstante, estando en pleno auge las concepciones mercantilista, la Corona Española poco a poco comenzó a restringir

debolverse los quando se hallen despachados y en estado de salida -4ª- Todo Buque extranjero en su descarga, carga y demás operaciones quedará sugeto á las mismas formalidades que los Nacionales, admitiendo el Resguardo, Visitas y fondeos -5ª- Los Consignatarios se obligarán á satisfacción del Administrador de Aduana á pagar el importe de los Derechos de introducción por quartas partes, la primera dentro de quinze días, y las restantes por mesadas en los Succesibos tres meses: y los de extracción precisamente al contado -6ª- Ningnos efectos de qualquiera clase que sean á escepcion de los Estancados se considerarán ilícitos por ahora para su introduccion; pero se recargarán con un dose y medio por ciento sobre los derechos comunes, que a los demás se impusieren, los artefactos y efectos groseros que perjudiquen á la industria del Pais; y se excluirán absolutamente los Azeytes, Vinos, Vinagres y Aguardientes extranjeros exepcto el de caña”. A su vez la exportación de los frutos del país se reglamentaba con las cláusulas 9 a 11 con un detalle de distintos porcentajes fijos por unidad sobre distintos productos que se detallan. Se destaca la absoluta extracción de plata y oro amonedado o en pasta, y los tribunales no admiten demandas por negociaciones clandestinas.

⁶⁰ Cfr. *Historia de los Argentinos*, ob. cit., p. 184.

severamente el comercio con navíos extranjeros. Por otra parte trató de fomentar la exportación americana disminuyendo los tributos marítimos, a su vez Sevilla perdió su condición de centro monopolizador del comercio americano, ya que este pasó al puerto de Cádiz. Circunstancias de guerras internacionales en el ámbito del Caribe y las ventajas comerciales que fue obteniendo el puerto de Buenos Aires, determinaron a que, poco a poco, la dependencia del esquema español tradicional de abastecimiento y tráfico de Portobelo y Lima, respecto de Buenos Aires, se modificara sustancialmente⁶¹.

Como no puede ser de otra forma, las actuales administraciones aduaneras de Bolivia, Paraguay y el Uruguay, reconocen estos comunes antecedentes históricos, toda vez que integraron el otrora Virreinato del Río de la Plata.

Pero se puede concluir en que el tráfico clandestino colonial, en la actual América Latina constituyó una aberración del régimen legal del comercio. El contrabando resultaba especialmente racional, ya que el interés económico del puerto en el comercio atlántico creció progresivamente a partir de comienzos del siglo XVII, y se desarrolló rápidamente en el siglo XVIII. Buenos Aires atraía la navegación europea como un imán, activado no tanto por la plata de Potosí, como por sus cualidades comerciales. La economía y la sociedad de esta colonia se desarrollaron con independencia de la Corona, tal como se ha visto, lo que permitió que en 1776 fuera el principal

⁶¹ Cfr. *Historia de los Argentinos*, ob. cit., pp. 184 a 187.

En esta misma línea, GARVICH, ARTURO, en “Los cristianos nuevos, portugueses y la economía de la colonia”, publicado en *Lo mejor de Todo es Historia, 1ª Edición, tomo 1, El sur del Nuevo Mundo*, Taurus, Buenos Aires, 2002, pp. 225 y siguientes. Este autor destaca que la ciudad de Buenos Aires, en su primera época estuvo peligrosamente aislada, con motivo de las vallas y restricciones impuestas por la Corona Española en lo referente al comercio indiano. El sistema monopólico establecido por la metrópoli determinaba que el intercambio debía realizarse exclusivamente por la vía Sevilla-Lima pasando por el puerto Portobelo de Panamá, que operaba como una suerte de puerto único de entrada a Sudamérica. El tráfico directo entre la península y el Río de la Plata estaba prohibido, como así el comercio entre las provincias entre sí. Esta política se mantuvo desde el año 1561 hasta 1778, en que se expide el célebre Reglamento de Libre Comercio. Hasta entonces, el sistema obligaba a que las flotas de galeones desembarcaran las mercancías en Portobelo, para ser transportadas desde allí a través del istmo de Panamá hasta el Pacífico, donde nuevamente se las embarcaban rumbo al Callao. Allí los comerciantes limeños se encargaban de su distribución en los diversos territorios dependientes del Virreinato del Perú.



puerto de América del Sur meridional, y el punto de articulación de la economía de la región del Plata-Potosí⁶².

No obstante, como destaca Ricardo Levene, las numerosas prevenciones dictadas contra el contrabando no tuvieron mayor resultado a pesar de las franquicias otorgadas y el incremento de las penas⁶³.

Por eso que se acepta el hecho de que el desarrollo de Buenos Aires, en aquellos tiempos, se debe al contrabando; dato que conlleva cierta fatalidad, ya que la prosperidad se debió a la violación sistemática de la ley. Esta circunstancia generó modos que otorgaron primacía al espíritu mercantil en detrimento de los valores tradicionales que continuaban vivos en el interior del territorio, lo que marca un perfil de estar pendientes de lo que acontece allende los mares, desentendiéndose del interior del país. Todo ello permite desembocar en el denominado período revolucionario⁶⁴.

3. Las aduanas de Buenos Aires, Montevideo y el resguardo en el virreinato

La implantación efectiva de la administración aduanera en el Río de la Plata fue una consecuencia inmediata del régimen de libre comercio ya que el puerto de Buenos Aires fue beneficiario, conforme surge del Real Decreto del 2 de febrero de 1778. La magnitud de tal movimiento comercial no podía estar bajo la vigilancia de los funcionarios de la Real Hacienda, por lo tanto conforme al interés real en el tema, se nombra a Juan Francisco Vilanova como administrador general de la Aduana y de las alcabalas de Buenos Aires. Razones operativas y de seguridad determinaron la necesidad de crear posteriormente la aduana de Montevideo, evento que se lleva a cabo mediante la Real Orden del 10 de febrero de 1779, nombrándose como administrador general a Ximénez de Mesa.

Desde sus orígenes, la aduana tuvo funciones consultivas de importancia, por lo que no era una simple oficina de recaudación fiscal. Era una institución de hacienda, con voz y opinión decisivas en el ánimo de los

⁶² Cfr. BROWN, JONATHAN, *Historia socioeconómica de la Argentina*, ob. cit., pp. 63/63. Aquí el autor destaca que la presencia de los portugueses en la ribera oriental del Río de la Plata, amenazó al imperio español y al comercio de la región, pero merced a las reformas borbónicas neutralizaron rápidamente dicha actividad e influencia.

⁶³ Cfr. *Historia de la Nación Argentina*, ob. cit., pp. 177/178.

⁶⁴ Cfr. PALACIO, ERNESTO, *Historia de la Argentina*, Vol. I, A. Peña Lillo Editor, Buenos Aires, 1965, p. 86.



intendentes generales y virreyes, y se demuestra por el hecho de que no se resolvía un solo asunto de orden comercial o financiero sin que se oyera previamente el informe del administrador de la aduana. Su preeminencia se explica por la importancia que representaba la recaudación de los derechos aduaneros, que se destinaba a cubrir gran parte de los requerimientos de la administración⁶⁵.

En cierta forma, el establecimiento de las aduanas en esta época fue una consecuencia propia del bienestar y de la prosperidad de que se gozaba con anterioridad a la instauración del Virreinato y del comercio libre, y que paradójicamente se originaban en la política de restricciones al comercio⁶⁶.

El mismo autor manifiesta que la última reforma que se produjo fue en 1794, y consistió en el dictado del “*Reglamento del Resguardo del Río de la Plata*”, que luego de varias tramitaciones fue aprobado por el virrey Pedro Melo de Portugal, que en la práctica significó transformar a todo el Río de la Plata y a sus costas en un solo resguardo de mar y tierra, bajo las órdenes de un comandante cuyo personal era costado por las rentas de tesorería y aduanas.

⁶⁵ Cfr. LEVENE, RICARDO, *Historia de la Nación Argentina*, ob. cit., p. 483. Por su parte, a pp. 178/184, destaca en este período al intendente Fernández a cargo de Montevideo, ya que con motivo del aludido Reglamento de comercio libre, confeccionó un minucioso trabajo que constituyó un verdadero código aduanero, compuesto de siete capítulos, que constituyó la primera ordenanza de aduana que rigió en el Río de la Plata. Este digesto comprendía el régimen que debían observar las embarcaciones de guerra en Montevideo, luego cómo debían proceder los buques de correo del Rey, y se detallaba lo que debían desembarcar: correspondencia, equipajes de pasajeros, mercaderías y los trasbordos a Buenos Aires. Posteriormente abordaba los aspectos operativos: visitas y reglas para descarga y carga de las embarcaciones mercantes, vistas del administrador, trasbordos o cargas directas a Buenos Aires, mercaderías prohibidas del estanco de tabacos y naipes, exportación de cueros, embarques de oro y plata, etc., y todo lo concerniente a los derechos por satisfacer. Luego instruye acerca del régimen de alcabalas de Buenos Aires, Montevideo y sus partidos, para, finalmente, establecer el arancel de los derechos que debían exigirse a los géneros y frutos de Europa y del país, con pautas que debía observar el aforador aduanero. El digesto concluye en una serie de normas relativas a la administración y contabilidad de las aduanas y policía aduanera e instituye el resguardo de mar y tierra en Montevideo, Buenos Aires, y demás puertos del Río de la Plata, detallando la provisión de guardias terrestres en los caminos al interior, como Pergamino, Esquina, Villa de Luján y capilla del Rosario.

⁶⁶ Cfr. PALACIO, ERNESTO, *Historia Argentina*, Vol. I, ob. cit., pp. 134/137. Esto significó la instalación de la Aduana.



Se puede destacar finalmente, y a pesar del contrabando, que la aduana de Buenos Aires, ya en 1780 llegó a superar, en su recaudación al opulento Virreinato del Perú⁶⁷.

Finalmente cabe detallar la gestión que realizó el administrador de la aduana Ángel Izquierdo, quien, en 1796, con motivo del agravamiento de la función recaudadora generada con la guerra con Inglaterra, en orden al desarrollo de las colonias de hispanoamericanas solicitó al entonces virrey Olaguer y Feliú el permiso para extraer frutos y permitir la importación de géneros de embarcaciones neutrales. En dicho informe, que es destacado por su anticipación a los hechos que se habrían de producir, señalaba que convenía abrir y ensanchar el comercio de América para que pudiera hacerse por medio de buques neutrales que concurrieran a extraer los frutos y producciones de estas colonias, para las restantes nacionales, con lo cual debía abrirse el comercio. Menciona luego al comercio cerrado, con gran número de naves estancadas en los puertos, consumiéndose en gastos, faltos de los utensilios más necesarios para su conservación; los labradores multiplicadas sus cosechas, malogradas y sin remedio a sus urgencias; los traficantes sin ejercicio; las negociaciones sin lucro, se graduará por delito apartarse de la ley en aquellos casos imprevistos por el legislador cuando se trató el derechos de gentes, la propia naturaleza clama y él no puede sostenerla. Esto motivó el ingreso a Buenos Aires y a Montevideo de géneros extranjeros transportados por naves extranjeras⁶⁸.

No obstante, como señalan Tau Anzoátegui y Eduardo Martíre, deben considerarse los particulares sucesos conocidos como las “Invasiones Inglesas”, en consecuencia, con motivo de la primera de ellas, en 1806, el general Beresford, en su carácter de gobernador de la ciudad de Buenos Aires, al terminar con el régimen español, dispuso abrir el comercio a todas las naciones, rebajando notablemente los derechos de exportación y fijando los de importación en un doce a diecisiete por ciento, según se tratase de efectos británicos o extranjeros provenientes de países no aliados a Napoleón. Si bien estas medidas no llegaron a tener aplicación, atento a que el 12 de agosto debieron abandonar la ciudad, y se mantuvieron sólo en Montevideo, comenzó, no obstante, una activa penetración clandestina de mercaderías que se distribuyeron por todo el virreinato. Cuando se rechazó

⁶⁷ Cfr. LEVENE, RICARDO, *Historia de la Nación Argentina*, ob. cit., p. 191.

⁶⁸ Cfr. LEVENE, RICARDO, *Historia de la Nación Argentina*, ob. cit., pp. 484/485.

la segunda invasión, los comerciantes ingleses debieron liquidar las mercancías depositadas en Montevideo, motivo por el cual los mercaderes orientales intentaron introducirlas en el interior del virreinato, sin perjuicio del cual, la Audiencia autorizó el sellado y pago de tributos para su internación. Esta circunstancia, a pesar de los esfuerzos del virrey Liniers, generó que el contrabando floreciera como nunca.

De todas formas, luego de las invasiones inglesas, se permitió la apertura al comercio británico y al de toda nación amiga o neutral, conforme al reglamento del 6 de noviembre de 1806, elaborado por don Julián de Leyva. Si bien esta medida no satisfizo a los criollos, ya que los denominados derechos de círculo encarecían notablemente las mercaderías, y las exportaciones se veían recargadas por importantes impuestos aduaneros, permitió, junto con otras circunstancias, la amalgama de los intereses comerciales entre los contrabandistas, comerciantes y autoridades interesadas, que enfrentaban a aquellos vinculados a los monopolios y a los artesanos locales. En este estado de ebullición económica se arriba al año 1810⁶⁹.

Esta situación se mantendrá hasta 1810 en que la aduana se caracterizó por un incremento notable en su recaudación, sin perjuicio de la afectación que tuvo durante la invasión de las tropas napoleónicas en España, en 1808.

4. La Revolución de Mayo. El período patrio

Con las jornadas de mayo de 1810, culmina un proceso en el que, so pretexto del vacío de poder político imperante en la región, que se había producido con la ocupación napoleónica de la Península, sumado al hecho del no reconocimiento de la Junta de Cádiz, decisión que generó pronunciamientos revolucionarios en el Virreinato del Río de Plata, México y Nueva Granada. Fue en dicho contexto, que la sociedad porteña reclamó reglas nuevas de comercio y administración, quizá ya evidenciadas a partir

⁶⁹ Cfr. TAU ANZOÁTEGUI, VÍCTOR, Y MARTIRÉ, EDUARDO, *Manual de Historia de las Instituciones Argentinas*, ob. cit., pp. 206/208. Destacan que los denominados derechos de círculo representaban el monto total de impuestos y tasas que hubiesen tenido que pagar las mercaderías llegadas de España y exportadas desde allí hacia Buenos Aires, que equivalían aproximadamente al 52% de su valor. Asimismo, los derechos de exportación que debían abonar los traficantes extranjeros eran tan altos que la Primera Junta de Gobierno patrio los tuvo que reducir y permitir la salida de plata y oro amonedados, tradicionalmente prohibidos.



de 1806, en atención a las medidas fijadas por la muy breve administración inglesa en el Río de la Plata. La Revolución de Mayo significó, entonces, un quiebre decisivo con ese esquema económico y el inicio de la construcción de lo que resultaría luego la República Argentina. En este camino, la aduana como institución, mantuvo un protagonismo fundamental, ya que era la encargada de recaudar los tributos más significativos, aspecto que se habría de mantener en los años posteriores, y que significaría uno de los inconvenientes de mayores disputas con las demás provincias⁷⁰.

En consecuencia puede señalarse que, en lo que se refiere a la aduana, los conflictos que se presentaron a partir de 1810, entre el puerto de Buenos Aires y las provincias del ex virreinato, recién van a tener solución definitiva luego de la batalla de Caseros, que permite iniciar el proceso de institucionalización que culminará en 1853 con la organización nacional de la Nación Argentina, y que se cristaliza definitivamente en el acuerdo de 1860 al incorporarse a la Confederación la provincia de Buenos Aires⁷¹.

Como se ha señalado, las políticas aduaneras entre 1810 y los comienzos del siglo XX atravesaron diversas etapas, en las que se iba poniendo de manifiesto, a veces con dureza, la existencia de diferencias de intereses y puntos de vista en el escenario nacional⁷².

⁷⁰ Por ello señala DALLA VÍA, ALBERTO RICARDO, en *Derecho Constitucional Económico*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999, pp. 65/66, que producida la ruptura del vínculo colonial con España -de hecho, en 1810 y de derecho en 1816-, las autoridades de Buenos Aires asumen la dirección de la política e imprimen de inmediato otro rumbo al quehacer económico, y junto con las provincias del Río de la Plata determinan la orientación económica. Estos objetivos no fueron aceptados en forma pacífica por sus integrantes, lo que signa a este periodo como de gran confusión y desacuerdos.

⁷¹ Cfr. EKMEKDJIAN, MIGUEL ÁNGEL, *Tratado de Derecho Constitucional*, 2ª Edición actualizada, Tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000, pp. 429 a 433. Señala en el sentido explicado, que “cabría pensar que la aduana es una institución inocua, limitada a las aparentemente ingenuas funciones de percepción de los impuestos de importación y exportación de mercaderías. Sin embargo –en mi opinión– ha sido el eje central de la historia política argentina del siglo XIX, a partir de la independencia”.

⁷² Cfr. VILLANUEVA, JAVIER, “Las primeras etapas de la política aduanera argentina”, en *Cuestiones Sociales y Económicas*, Facultad de Ciencias Sociales y Económicas, Universidad Católica Argentina, Año I, Número I, Buenos Aires, Febrero 2003, p. 5. Destaca el autor que estas divergencias se relacionaban con las ideas básicas esgrimidas para justificar la aplicación de medidas arancelarias o bien para oponerse a estas, y en otros casos, las diferencias se relacionaban con los métodos, magnitudes y destinos de las recaudaciones establecidas. Por ello que existieron lapsos de librecambismo opuestos al proteccionismo, y viceversa.



1.1 El problema del puerto de Buenos Aires

Debe señalarse que gran parte del desarrollo económico que tenía el puerto de Buenos Aires se debía, esencialmente a su condición de único puerto, y por consiguiente, su aduana podía regular la introducción de mercaderías provenientes del exterior. Si a esto se suma la línea económica librecambista adoptada por Buenos Aires, implicaba además, imponer una situación de ventaja económica respecto de las actividades de las provincias. Esto fue generando, por un lado prosperidad, y por el otro, cierto resentimiento respecto del interior del país. Por consiguiente, los provincianos, al advertir que los recursos aduaneros eran la base material en la que se apoyaba el predominio porteño, quisieron -y de hecho lo realizaron- intervenir en el gobierno, con la finalidad de abrir nuevos puertos en el litoral para el comercio directo con el exterior⁷³.

Debe quedar claro que, en los primeros años de la República, las provincias se encontraban separadas en forma casi feudal, por medio de mecanismos aduaneros que evidentemente perturbaban el intercambio, llegando a existir, en 1820, catorce sistemas aduaneros en actividad, lo que justificó la celebración de diversos acuerdos entre provincias⁷⁴.

La lucha interna, en el período anárquico citado, generó la idea de una administración de aduana única, justificando, en consecuencia, la importancia de su tratamiento en la Constitución Nacional, en orden a que los constituyentes quisieron dejar en claro la función y el carácter de institución de la Nación que tiene la aduana, poniendo de esta forma fin a la caótica situación generada por la existencia de diversas aduanas provinciales, y además, a la impostergable necesidad de dotar al Estado naciente de los recursos que hicieran posible su vida organizada⁷⁵.

⁷³ Cfr. ZORRAQUÍN BECÚ, RICARDO, *Historia del Derecho Argentino*, Tomo II (1810-1969), Editorial Perrot, Buenos Aires, 1970, p. 28.

⁷⁴ Cfr. VILLANUEVA, JAVIER, *Las primeras etapas de la política aduanera argentina*, ob. cit., p. 6. Destaca aquí el autor los acuerdos de Vinara (1821) entre Tucumán y Santiago del Estero, y la Convención (1823) entre Misiones y Entre Ríos.

⁷⁵ No en vano ALBERDI, JUAN BAUTISTA, en *Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina*, 12ª Edición, Colección Esquemas Políticos, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 2001, p. 127, destacaba: “La aduana debe ser una y nacional en cuanto al producto de su renta, y en cuanto a su régimen reglamentario, la aduana colonial o fiscal, la aduana inquisitoria, iliberal y mezquina de otro tiempo, la aduana intolerante, del monopolio y de las exclusiones, no debe ser la aduana de un régimen de libertad y de engrandecimiento nacional. Es menester consignar



Pero uno de los problemas básicos que fomentaba el conflicto era que la aduana de Buenos Aires constituía, para esa provincia, la principal fuente de recursos, lo que presentaba, respecto del resto de las provincias, uno de los principales escollos por solucionar. Por un lado, convenía mantener el esquema de librecambismo que facilitaba la venta de productos provenientes de la ganadería, por el otro, resultaba necesario restringir las importaciones para asegurar el progreso de la agricultura y de las industrias locales. No obstante, las rebajas o aumentos arancelarios repercutían invariablemente sobre las economías provinciales, que no podían competir con los productos extranjeros. Esto decididamente influyó en el terreno político⁷⁶.

Otro tema de desvelo en esos tiempos, fue el contrabando, favorecido, tal vez por las extensas fronteras y por la falta de un control efectivo. No puede afirmarse que el contrabando terminó del todo a partir de la Revolución de Mayo, ya que este continuó aunque en menor escala, como se advierte aún en la gobernación de Urquiza en Entre Ríos. Lo cierto es que cada tanto, a lo largo de la historia de la Argentina, este fenómeno florece en forma recurrente, e interactúan corruptos jerarcas del gobierno de turno, la falta de pudor de hombres de comercio, la venalidad de algunos jueces, la inteligencia de algunos promotores, y la astucia de otros protagonistas. Esta

garantías de reforma a este doble respecto y promesas solemnes de que la libertad de comercio e industria no será eludida por reglamentos fiscales”.

⁷⁶ En tal sentido, señala EKMEKDJIAN, MIGUEL ÁNGEL, *Tratado de Derecho Constitucional*, ob. cit., en las pp. 246 y 247, que en 1822, la provincia creó los derechos aduaneros que serían percibidos por la aduana del puerto de Buenos Aires. Además, en 1835, durante el gobierno de Rosas, la legislatura de Buenos Aires dictó la famosa ley de aduanas, que contenía tarifas que rompían con la tradicional política librecambista, pasando a proteger las artesanías del interior frente a la competencia extranjera. El bloqueo anglofrancés y las presiones de los ganaderos y saladeristas porteños motivaron que las antiguas tarifas respecto del tránsito de mercaderías para las provincias del interior, fueran nuevamente puestas en vigencia.

Igualmente debe recordarse, tal como lo hace también EKMEKDJIAN, en p. 430, que desde la declaración de independencia, las aduanas preexistentes propias de la Corona Española continuaron cumpliendo igual función, pero bajo la administración de las provincias en cuyo asiento se encontraban. Por tal motivo las querellas y los conflictos aduaneros interprovinciales eran permanentes, origen de desunión y represalias entre ellas, toda vez que pretendían proteger las producciones locales de la competencia que ocasionaban las otras provincias. Esta actitud proteccionista se evidenciaba mediante la aplicación de derechos diferenciales a las mercaderías procedentes de otras provincias. Hecho que provocaba una verdadera anarquía impositiva interprovincial, que impedía la consolidación de la unión nacional.

conjunción de protagonismos, de alguna manera, se ha mantenido hasta el presente, con periodos de menor actividad.

A esto se debe sumar las consecuencias de la libertad de comercio en que los patriotas redujeron los derechos aduaneros y eliminaron las restricciones comerciales españolas. Esto generó un desarrollo importante, merced a los buques ingleses y norteamericanos. Las primeras medidas, en tal sentido, fueron inspiradas en doctrinas librecambistas, lo que redundó en finalizar el monopolio del tabaco, reducir los derechos de exportación del metálico y bajar los derechos aduaneros a la mitad⁷⁷.

De todas formas, la moderación librecambista obedeció, en el primer periodo patrio, al hecho de solventar los gastos propios de la guerra de la independencia, lo que llevó a que los aranceles se mantuvieran sin mayor modificación, con la salvedad del creado en 1822 que rigió en casi toda la década, que gracias a la elevación del poder federal produjo la imposición de mayores medidas de tipo proteccionista respecto de las producciones provinciales, motivo por el cual se elevaron sustancialmente las alícuotas vigentes⁷⁸.

1.2 La gobernación de Rosas. La batalla de Caseros

Si bien con anterioridad a ese periodo, en 1826, se había producido un avance en lo que se refiere a la nacionalización de los derechos de aduana, por esta razón conforme a la ley de aduanas (1825/1826) quedaron bajo la esfera del Poder Ejecutivo Nacional todas las aduanas del país, tuvo que enfrentarse a la firme oposición de la resistencia federalista de algunas provincias, especialmente de la de Buenos Aires.

Esta labor quedará superada de alguna manera, luego de la caída del gobierno de Rivadavia, con la autonomía provincial plena que le sucede al

⁷⁷ Cfr. BROWN, JONATHAN, *Historia socioeconómica de la Argentina*, ob. cit., p. 141 y siguientes. Aquí el autor además pone de resalto que la implantación de prohibiciones para comerciar con Buenos Aires rara vez se planteó como un problema central, ya que más bien se trataba de un debate entre políticos y grupos de interés sobre los derechos que debían aplicarse a artículos que eran potencialmente competitivos con productos nacionales, y sobre el control de la aduana de Buenos Aires.

⁷⁸ TAU ANZOÁTEGUI, VÍCTOR, Y MARTIRÉ, EDUARDO, en *Manual de Historia de las Instituciones Argentinas*, ob. cit., p. 480, destacan dentro de los prolegómenos del Pacto Federal del 4 de enero de 1831 las dificultades y discusiones que existían entre Buenos Aires, que pretendía defender los recursos de su aduana, y la provincia de Corrientes que intentaba una protección industrial.

país en 1830, al suscribirse el Pacto Federal que estableció el derecho de las provincias a participar en las recaudaciones que los impuestos aplicados al comercio pudieran generar.

El particular esquema de poder establecido entre Buenos Aires y las provincias, y al seguir el puerto en poder de los porteños, no se podía evitar que tales recursos fueran usados -aduanas de por medio- para financiar sus gobiernos y fuerzas militares. En consecuencia a los gobiernos provinciales le quedaba como única posibilidad de obtención de ingresos la de gravar las cargas que pasaban por sus territorios o por sus ríos. Esto se modificaría sustancialmente conforme a las normas aduaneras de 1835 y 1853, que perseguían objetivos políticos y económicos bien diferentes.

Tau Anzoátegui y Martiré señalan que luego de 1831, al formarse la Confederación, el Gobierno de Buenos Aires se enfrentó con el arduo problema de compatibilizar los intereses del puerto con las necesidades de las provincias. No debe olvidarse que los aranceles eran instrumentos directos de política económica, que repercutían en todo el territorio del país y eran a su vez la fuente más importante de ingresos para Buenos Aires, habida cuenta de que casi todo el comercio de la Confederación se articulaba por su puerto. El sentimiento provinciano se identificaba con el federalismo, y parecía evidente que el sistema federal no podía menos que adoptar una política francamente proteccionista de los intereses de cada una de las partes del antiguo virreinato. Pero a su vez, los intereses proteccionistas de Buenos Aires diferían de los de las demás provincias, ya que los porteños procuraban protección para los artículos que ellos producían, sin interesarles los de tierra adentro⁷⁹.

Sin embargo, Rosas dicta la ley del 18 de diciembre de 1835 que significa el primer arancel proteccionista que rigiera el tráfico del puerto de Buenos Aires, teniendo la virtud de mirar hacia el interior con la intención de proteger y fomentar su economía. Como se ha visto, esto es la culminación de un proceso iniciado en esta dirección a partir de 1822⁸⁰.

⁷⁹ Cfr. *Manual de Historia de las Instituciones Argentinas*, ob. cit., pp. 481/482.

⁸⁰ PALACIO, ERNESTO, *Historia de la Argentina*, Vol. II, ob. cit., p. 18, señala que esta nueva legislación significó la reactivación de la economía argentina, siendo la más beneficiada Buenos Aires, gracias al establecimiento de una serie de prohibiciones a la importación y a la fijación de tributos del 59 % *ad valorem*, además del establecimiento general de una tasa del 17 % para las mercaderías no identificadas específicamente, y a la fijación de un derecho de exportación del 4 % sobre los valores de plaza, sin perjuicio

Pero esta situación fue de corta duración atento al conflicto conocido como el bloqueo francés de 1838⁸¹.

No obstante estas idas y venidas -en especial la situación que se vivía en el litoral- se señalaba hacia 1848 que esas provincias no podían resistir la competencia comercial de Buenos Aires, que se agravaba con motivo de la exclusividad portuaria y del monopolio que se ejercía desde esa plaza. Esto llevó a que, respecto de los puertos, tanto de los ríos Paraná como Uruguay, se esperaba una nueva política que les permitiera superar el mero tráfico de trasbordo que las embarcaciones efectuaban desde Buenos Aires, y realizar directamente el intercambio de sus productos exportables, ya que era la única manera de competir con la provincia bonaerense⁸².

La segunda ley se estructuró a partir de la prédica de Juan Bautista Alberdi, cuyo significado fue que los objetivos aduaneros fueran plasmados en la Constitución Nacional⁸³.

de estar exceptuados los productos de fabricación del país, en especial las carnes saladas, granos, harinas y cueros.

Tales medidas, de neto corte proteccionista, generaron el incremento de la actividad comercial y productiva de las provincias, lo que motivó un crecimiento del prestigio de Rosas, afianzándolo en su autoridad tutelar sobre todo el país.

MANUEL GÁLVEZ, en *Vida de Don Juan Manuel de Rosas*, Editorial Tor SRL, 5ª Edición, Buenos Aires, p. 224, destaca que conforme a dicho arancel proteccionista, las actividades industriales, tanto de la provincia de Buenos Aires, como de Tucumán y Salta, tuvieron un notorio incremento y desarrollo, señalándose que es en este periodo que se documenta la primera importación de una máquina de vapor para su implementación en actividades fabriles.

⁸¹ Cfr. ZORRAQUÍN BECÚ, RICARDO, *Historia del Derecho Argentino (1810-1969)*, ob. cit., pp. 320/322.

En este sentido, destaca O'DONNELL, PACHO, en *Juan Manuel De Rosas*, Ediciones Planeta, Buenos Aires, 2001, p. 60, acerca del pensamiento “del restaurador de las leyes” en materia de comercio exterior, teniendo conciencia de su condición de administrador del puerto único, que debía restringir las importaciones a fin de posibilitar el desarrollo de las actividades productivas de las provincias. Con lo cual, con la citada Ley de Aduanas, gravó con un 5% los productos básicos, como el latón, por citar un ejemplo; impuso un tributo aduanero, del 24% para el resto de las manufacturas; y restringió fuertemente otras que incluyeron prohibiciones, como el caso del azúcar, vino, cueros y otros elementos. Respecto de esta línea proteccionista, se da cuenta que el representante del gobierno inglés consideró que dicha medida era auspiciosa ya que ayudaría al desarrollo del mercado local.

⁸² Cfr. CHÁVEZ, FERMÍN, *Historia del país de los argentinos*, ob. cit., p. 231.

⁸³ ALBERDI, JUAN BAUTISTA propiciaba una mayor libertad de comercio en la región, la dispersión de la hegemonía comercial porteña y el crecimiento del intercambio

Este esquema estaba indudablemente fomentado por la especial conformación geográfica del territorio argentino, el que a su vez había condicionado el desarrollo poblacional, y por ende productivo, conforme a las corrientes fijadas en el período hispánico.

Es recién con motivo de la caída de Rosas y la posterior celebración del Acuerdo de San Nicolás que se establece que los impuestos de aduanas, en las importaciones y en las exportaciones, han de ser de la Nación, y que las mercaderías extranjeras, una vez nacionalizadas, podrán transitar libremente de una provincia a otra.

1.3 La guerra aduanera y la organización nacional

Con la sanción de la Constitución Nacional de 1853, decididamente se define un cambio en el rumbo de la política económica. El país se organiza como un Estado federal, se consagra la libertad de comercio, industria y navegación, y se abre con generosidad al mundo promoviendo la inmigración europea y la de todos los hombres que quieran habitar el suelo argentino. Se soluciona el problema de casi medio siglo al establecer un territorio aduanero único, señalándose: “En todo el territorio de la Nación, no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales registrarán las tarifas que sancione el Congreso (art. 9 C.N.)”⁸⁴.

Pero aún luego de sancionada la Constitución Nacional, el conflicto aduanero no terminaba de ser resuelto, como quedó evidenciado con la denominada “guerra aduanera” desatada entre la Confederación Argentina y

interno. Por lo que la ley aduanera sancionada luego de la Constitución Nacional redujo la mayor parte de los derechos de importación y derogó las tasas portuarias, se les dio acceso a los puertos fluviales del Paraná a las naves extranjeras y se abolieron los gravámenes sobre el tránsito interprovincial.

Sobre el particular, BROWN, JONATHAN, *Historia socioeconómica de la Argentina*, ob. cit., concluye en: “(...) las disposiciones librecambistas del siglo XIX estimularon la afluencia a Buenos Aires de naves y comerciantes de todas las naciones. Aparte de aplicar derechos con fines comerciales, las reformas arancelarias no crearon el sistema comercial de Buenos Aires. Los factores determinantes, fueron la demanda de los consumidores industriales y las ventajas de esta región ganadera. Las leyes comerciales restrictivas tuvieron poco efecto sobre la composición de las importaciones y exportaciones”.

⁸⁴ Cfr. DALLA VÍA, ALBERTO RICARDO, *Derecho Constitucional Económico*, ob. cit., p. 69.

el Estado de Buenos Aires, entre 1853 y 1859, con motivo de la aplicación de los denominados “derechos diferenciales”.

De manera que en lo político se buscó consagrar un texto constitucional tendiente a garantizar la uniformidad de las tarifas aduaneras en toda la República, sin zonas privilegiadas, a excepción del privilegio especial que le fue reconocido a la provincia de Buenos Aires, conforme al artículo 8 del Pacto de San José de Flores en 1859, por el cual se le permitió a esta provincia la percepción de sus rentas de aduana, según el presupuesto que tenía ese año, hasta cinco años después de su incorporación para cubrir los gastos que le correspondiera, incluso la deuda interior y exterior por el período independiente de la Confederación⁸⁵.

Se ha señalado justamente, que no se exagera cuando se afirma que uno de los problemas más graves y delicados que debieron afrontar los constituyentes argentinos de 1853, al organizar constitucionalmente a la Nación, fue sin lugar a dudas, el que planteaba la determinación de los recursos del Gobierno Nacional, y por ende, la distribución del poder impositivo entre los órdenes gubernativos nacional y provincial. Ya en el Pacto Federal del 4 de enero de 1831, se había establecido que los frutos y efectos de cualquier especie que se importen o exporten del territorio o puertos de una provincia a otra, por agua o por tierra, no pagarán más derechos que si fuesen importados por los naturales de la provincia a donde o de donde se exportan o importan⁸⁶.

En ese período, se establecieron los derechos preferenciales por los cuales se pretendía lograr un comercio directo con las provincias confederadas, en donde se gravaban con un derecho adicional todas las mercancías que se descargaran en los puertos de Montevideo o de Buenos Aires, y se eximían de este a las que venían directamente de ultramar al puerto de Rosario.

⁸⁵ Cfr. SAGÜÉS, NÉSTOR PEDRO, *Elementos de Derecho Constitucional*, Tomo I, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1999, pp. 210/211, y Tomo II, pp. 174/175.

⁸⁶ Cfr. LINARES QUINTANA, SEGUNDO V., *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional*, 2ª Edición, t. 5, Ediciones Plus Ultra, Buenos Aires, 1979, p. 235. Se señala el interesante resumen que realiza, entre las pp. 237 a 241 del debate realizado por los padres de la constitución de 1853 relativo a este tema.



Esto tuvo como resultado no previsto el desarrollo de la comuna de Rosario y el empobrecimiento de la costa del río Uruguay, pero no logró desplazar a Buenos Aires como puerto principal⁸⁷.

Téngase también en consideración que, luego de la caída de Rosas, las viejas rivalidades entre las provincias y Buenos Aires trataron de ser solucionadas en el Acuerdo de San Nicolás, en donde se pactó la libre circulación de los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como también los ganados de toda especie que pasaran por el territorio de una provincia a otra, los carruajes, buques o bestias en que se transportaran, estableciéndose que ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación por el hecho de transitar el territorio.

Pero como se vio, la tensión que generaba la idea de nacionalizar la aduana de Buenos Aires, sumado al factor económico, fue lo que precipitó la secesión entre Buenos Aires y la Confederación.

Esta situación generó que, tanto Buenos Aires como la Confederación intentaran establecer todo tipo de aranceles –los derechos diferenciales portuarios- y generar preferencias, sin mayor éxito para la segunda. No obstante, estos inconvenientes culminan con la incorporación de Buenos Aires mediante el Pacto de Unión, el que, sin perjuicio de la posterior reforma constitucional, permitió que la aduana de Buenos Aires siguiera recaudando para sufragar sus gastos durante un periodo determinado, además de entregar un porcentaje a la Nación.

Pero quedó evidenciado que la tensión por la obtención de recursos a través de la aduana, implicó conflictos que necesariamente fueron concluidos a partir de la institucionalización de la aduana, luego de la organización definitiva de la Nación Argentina⁸⁸.

⁸⁷ Cfr. CHÁVEZ, FERMÍN, *Historia del país de los argentinos*, ob. cit., p. 246. En igual sentido, ver FLORIA, CARLOS ALBERTO, Y GARCÍA BELSUNCE, CÉSAR A., *Historia de los argentinos*, ob. cit., p. 588.

⁸⁸ Como destaca REIG, ENRIQUE JORGE, en “Los Recursos del Tesoro Nacional”, en *Seminario sobre el Régimen Económico de la Constitución Nacional (1989-1991)*, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, Buenos Aires, 1994, p. 225, los impuestos aduaneros de importación, dado que los de exportación no eran aplicados por las provincias, fueron indudablemente, pese a la existencia de las ya señaladas contribuciones directas, los recursos más importantes de que disponían las provincias y al cederlos a la Nación quedaron exiguas de recursos.



Antes de la vigencia de la Constitución Nacional, en 1853, existían las denominadas “aduanas preexistentes”, que según el registro oficial eran las de Buenos Aires, San Nicolás, Rosario, Paraná, Santa Fe, Victoria, Gualeguay, Gualeguaychú, Concepción, Concordia, La Paz, Corrientes, Bella Vista, Goya y Paso de los Libres, junto, además, con las aduanas secas de San Juan, Mendoza, Salta y Jujuy⁸⁹.

Si bien en la Constitución Nacional, se hace referencia a las aduanas, ya en la Ley del 8 de mayo de 1853 (capítulo IV, artículo 1) se preveía la constitución de un organismo al que se le asignaba la dirección de las aduanas exteriores de la Confederación Argentina, que se denominaba “Inspección General de las Aduanas Nacionales”. Este organismo luego es denominado, merced a las Leyes 181 y 810, como “Administración General de Aduanas y Puertos de la Nación”⁹⁰.

B. LA ADUANA MODERNA

1. Aspectos generales

Desde el punto de vista institucional, puede señalarse que a partir de 1862, acontece un evento relevante para la aduana argentina, que consistió en el dictado de la Primera Ley de Aduanas, la Ley 9, que conforme a la práctica constitucional de la época, se la sancionaba junto con la Ley de Presupuesto, y estableció en consecuencia, un mecanismo legislativo por el cual el Estado fijaba los gastos en que incurriría en el ejercicio fiscal, asegurando, de esta forma, su financiamiento.

En 1866 se sancionan las primeras Ordenanzas de Aduana elaboradas por don Cristóbal De Aguirre, que son luego modificadas por la Ley 810, que

También fueron insuficientes para las exigencias de la organización nacional, de ahí el fuerte endeudamiento que contrajo nuestro país en sus orígenes, al punto, que en las estadísticas, al compararse los recursos con los gastos a aquellos se sumaban los empréstitos, que fueron, durante muchos años, superiores en su monto a los ingresos por contribuciones.

⁸⁹ Cfr. FERRO, CARLOS A., *Código Aduanero comentado*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1982, p. 9.

⁹⁰ Cfr. ALSINA, MARIO A., BARREIRA, ENRIQUE C., BASALDÚA, RICARDO XAVIER, COTTER MOINE, JUAN PATRICIO, VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., *Código Aduanero, Tomo I*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1984, p. 94.



tuvo a su vez diversos cambios, con motivo del dictado de las leyes anuales de aduana, conforme al sistema legislativo ya indicado.

Las leyes aduaneras dictadas durante las presidencias de Mitre y de Sarmiento trataron de favorecer la producción de productos locales del interior del país. Ese esquema se mantuvo hasta la presidencia de Avellaneda, durante la cual se comenzó a generar un librecomercio moderado, tendiente a desarrollar efectivamente al país, labor que cristaliza en su modernización durante la primera y la segunda presidencia del general Julio A. Roca. En este campo del desarrollo y de la modernización del país, las leyes de aduana tuvieron una influencia total, ya que constituyeron el mecanismo de obtención de recursos genuinos de financiación del moderno Estado argentino⁹¹.

En todo caso se observa que, desde 1870 en adelante, se inician en forma paulatina las políticas proteccionistas que crecerán en forma ascendente en la década del ochenta, siendo la recaudación de los altos tributos aduaneros una fuente apreciable de recursos para el tesoro nacional.

Puede señalarse que uno de los orígenes del desarrollo y de la consolidación de la aduana, además de las normas de fondo que regularon la actividad específica por más de cien años, fue el dictado de la Ley de Aduanas de 1876, que protegió la producción del trigo y la elaboración de harinas, y que merced a la política cambiaria del gobierno respecto del subsidio a las exportaciones, por medio del tipo de cambio, se impulsó fuertemente la actividad comercial exportadora, y se generó una febril actividad aduanera. Pero esto al comienzo se vio contrarrestado por la poca estructura de puertos, silos y depósitos, que padecía el país. Esta situación motivó que se tuvieran que realizar fuertes inversiones en estos sectores logísticos, y se lograra que poco a poco la falta de estructura dejara de ser un problema a fines del siglo XIX, siendo testigo de un notable desarrollo económico. En todo este proceso, las Leyes de Aduanas tuvieron un protagonismo trascendente, y dan cuenta de este hecho también las reformas a la ya citada Ley de 1876, como fueron las de 1883 y 1887, a pesar de que se mantuvo un derecho uniforme del veinticinco por ciento para gran parte de las mercaderías importadas, beneficiando con mayores gravámenes a las

⁹¹ Debe recordarse que, como consecuencia del alto endeudamiento que tuvo durante el siglo XIX la joven Nación Argentina, con motivo de la falta de recursos para afrontar la deuda estatal, el Gobierno pudo obtener financiación adicional al dar como garantía real la recaudación de aduana.

industrias de la alimentación, destilerías y bodegas, no obstante las críticas en orden a que algunos productos básicos, por ejemplo insumos de hojalata o zinc, estaban fuertemente gravados como el producto terminado. Pero va a ser el ferrocarril el que ha de generar el desarrollo y el éxito de algunas actividades, como también la desaparición de otras, tal el caso de la industria textil⁹².

Debe señalarse que la aduana, como institución, siempre ha hecho gala de una tradición que pocas instituciones del país poseen, y es la conciencia colectiva de saberse una institución previa al nacimiento de la patria. Esta autoestima, que se percibe en general en casi todas las instituciones aduaneras, explica el motivo por el cual la aduana argentina siempre fue reacia a los cambios en exceso. También ha sido ajena a muchas decisiones que la afectaban, toda vez que no se dio la importancia debida a la evaluación de sus reales posibilidades de ejecución. Su resistencia al cambio no le valió contra una paulatina decadencia en la segunda mitad del siglo XX⁹³.

Esto tal vez explique los motivos por los cuales las Ordenanzas de Aduanas tuvieron tan larga vigencia, hasta la sanción del Código Aduanero, acaecida en 1981. Constaba de 1079 artículos, agrupados en seis secciones en las cuales se trataba de las aduanas y las operaciones que por ella se podían efectuar, de la documentación y trámites aduaneros, de las operaciones comerciales en buques de guerra, náufragos y privilegiados, de la navegación, de la penalidad y sus consecuencias, y procedimientos para la aplicación de penas.

En 1923 se sancionó la Ley 11.281, que fue conocida como “Ley de Aduana” la que a su vez, merced a diversas modificaciones y leyes complementarias, fue objeto de reagrupamientos legislativos durante 1941, 1956 y 1962. Esta ley estaba concebida en ocho capítulos. Estos capítulos se ocupaban, en forma sucesiva, de la Administración Nacional de Aduanas; del procedimiento para la instrucción y resolución de las causas aduaneras; de los derechos de importación; de las facultades del Poder Ejecutivo; del despacho aduanero; de las disposiciones penales; del fondo de estímulo y

⁹² Cfr. GALLO, E., Y CORTÉS CONDE, R., *Historia Argentina. La República Conservadora*, Editorial Paidós, Buenos Aires, Barcelona, México, 1995, pp. 24 a 33.

⁹³ Cfr. SORTHEIX, JUAN J. A., “La Aduana Argentina”, ob. cit., p. 193.

destino del producido de comisos y multas, y de las disposiciones especiales y transitorias.

Paralelamente se fueron promulgando gran cantidad de normas que tenían relación técnica y operativa con la actividad aduanera, como la Ley 16.686, que tenía relación con la clasificación arancelaria; la Ley 16.690 que regulaba la importación; las Leyes 17.198 y 17.255 que regulaban la exportación; la Ley 17.325 que regulaba la actividad de los Despachantes de Aduana; la Ley 17.347 que reglaba los contenedores; la Ley 17.352 que reglaba la valoración de las mercaderías para la aplicación de los derechos de importación; las Leyes 18.714, 18.718, 19.184, 19.442, 20.441, todas correspondientes a exportaciones, estímulos y suspensiones de exportaciones; la Ley 20.626, que contaba con un procedimiento para formular cargos suplementarios, por citar las principales.

Como consecuencia, se tornó cada vez más imperioso sistematizar y ordenar la regulación aduanera en su totalidad, labor que culminaría con la sanción del Código Aduanero.

2. El Código Aduanero

En 1981 se sanciona el Código Aduanero Argentino mediante la Ley 22.415, que fue el fruto de un arduo y fructífero trabajo de la Comisión Redactora⁹⁴, que se encuentra vigente en la actualidad pese a reformas menores, y que a su vez se complementa con otras normas que tienen aplicación en materia aduanera, tal como es el caso, entre otras tantas, de la Ley 19.640, que establece el régimen del Área Aduanera especial de la Isla de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, y la Ley 24.331 de Zonas Francas.

Este código constituyó, sin lugar a dudas, un excelente cuerpo normativo, y que si bien ha tenido algunas modificaciones menores, no lo han alterado en forma sustancial. Pero como señala Sortheix, los aspectos negativos, evidenciados en el campo jurídico, referidos al Código Aduanero, se han debido en mayor medida, a lo que se ha hecho pese a él. Destacando también que esa legislación basada en gran medida en los instrumentos del Consejo

⁹⁴ Integraron la Comisión redactora del Código Aduanero: MARIO A. ALSINA, ENRIQUE CARLOS BARRIERA, RICARDO XAVIER BASALDÚA, RODOLFO H. CAMBRA, JUAN PATRICIO COTTER MOINE, LAUREANO FERNÁNDEZ, FRANCISCO MARIO GARCÍA, Y HÉCTOR GUILLERMO VIDAL ALBARRACÍN.



de Cooperación Aduanera, previstos para lograr una aduana moderna y eficiente, no logró transmitir ese espíritu a una realidad cotidiana que, en general, persistió aprovechando deficiencias tradicionales en la ejecución de cambios, la naturaleza conservadora de la institución, indiferencia de muchos, el apoyo de intereses creados, concluyendo en que, a pesar de lo expuesto, el Código Aduanero, si bien es perfectible, ha demostrado que puede haber cosas buenas en un contexto que merece reparos⁹⁵.

En lo estructural, puede señalarse que la aduana es el servicio administrativo encargado de aplicar la legislación aduanera. Es decir integra la administración pública, que en algunos casos es centralizada y en otros descentralizada, conforme a la modalidad que cada Estado adopta⁹⁶.

3. *Desarrollo institucional*

Desde el punto de vista institucional, tuvo diversas denominaciones y estructuras, entre la que se destaca la generada por la Ley 904 de 1877, por la cual se crea la Dirección General de Rentas. Recién mediante el Decreto 141 del 30 de julio de 1931, pasa a denominarse Dirección General de Aduanas. En 1947, al ser sancionada la Ley 12.964, se creó la Administración General de Aduanas y Puertos de la Nación, por medio de la cual se ensayó una unificación de la dirección de los servicios aduaneros y portuarios que nunca dio buenos resultados. Por tal motivo, por medio del Decreto 8803 del 10 de abril de 1949 se creó la Dirección General de Puertos y se aprobó una nueva estructura para la Dirección General de Aduanas. En 1950, a través de una modificación presupuestaria se modificó la denominación y estructura que tenía por la de Dirección Nacional de Aduanas⁹⁷.

Ya más contemporáneamente, pasó de ser una Dirección Nacional, tal como fue la designación oficial hasta ese momento, y merced al Decreto Ley 6087/63 se la designó Aduana de la Nación. Esta fue administrada por un cuerpo colegiado de cinco miembros, un modelo que no tuvo demasiados

⁹⁵ Cfr. “La Aduana Argentina”, ob. cit., p. 193.

⁹⁶ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero. Parte General, Sujetos*, ob. cit., p. 383 y siguientes, hace un detalle que demuestra que esta forma de denominación y característica es común a muchas aduanas del mundo, entre las que se destacan: “servicio aduanero” y “servicio de aduanas”.

⁹⁷ Cfr. FERRO, CARLOS A., *Código Aduanero Comentado (Ley 22.415) y Decreto Reglamentario 1001/82*, ob. cit., pp. 92/93.

aciertos administrativos, razón por la cual fue derogado en gran parte, y se restituyó el nombre de Dirección Nacional de Aduanas.

Posteriormente, por Ley 17.614, se autorizó una nueva modificación de la aduana, que fue efectivizada por el Decreto 6979/69, pasando a denominarse Administración Nacional de Aduanas, contenía una organización departamental, esquema que prácticamente se mantuvo hasta la implementación de otra estructura que se establece por medio del Decreto 2259/91.

En esta última oportunidad, se adoptó, para esta institución una organización basada en secretarías, que reemplazó y agrupó los anteriores departamentos, conservando únicamente el concerniente al juzgamiento administrativo de eventuales infracciones aduaneras producidas en las jurisdicciones de las aduanas de Buenos Aires y Ezeiza.

Este esquema y estructura administrativa se conservó hasta la creación de la AFIP.

De manera que, desde la institucionalización del país al presente, la aduana tuvo las siguientes denominaciones: 1877: Dirección General de Rentas; 1931: Dirección General de Aduanas; 1947: Administración General de Aduanas y Puertos (Cfr. Ley 12.964); 1949: Dirección Nacional de Aduanas (Decreto 8803); 1963: Aduana de la Nación (Ley 6087); 1969: Administración Nacional de Aduanas (Decreto 6879); y 1997 al presente: Dirección General de Aduanas (Decreto 418/97).

En la República Argentina, recientemente se estructuró a la aduana desde el punto de vista administrativo, como un típico órgano de aplicación, integrante de un organismo autárquico denominado la Administración Federal de Ingresos Públicos, que fue creado por el Decreto de Necesidad y Urgencia 1156/96 del PEN, por medio del cual se fusionan la Administración Nacional de Aduanas y la Dirección General Impositiva. Posteriormente, mediante el Decreto de Necesidad y Urgencia 618/97, se estableció la competencia y organización interna de la AFIP.

Antes de esta nueva integración administrativa, la Aduana operaba bajo la denominación de Administración Nacional de Aduanas, sus funciones específicas estaban contenidas en el Código Aduanero, complementándose con las normas de la Ley 22.091, que la caracterizaba como una entidad autárquica encargada de la ejecución de la política establecida por el Poder Ejecutivo Nacional en materia de legislación aduanera, teniendo un control

de legalidad a través de la entonces Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio de Economía⁹⁸.

4. *La Aduana Argentina actual*

Actualmente, tal como se ha señalado, la Aduana⁹⁹ es una Dirección General que integra la Administración Federal de Ingresos Públicos junto con la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Recursos de la Seguridad Social. La AFIP es, a su vez, un ente autárquico que depende del Ministerio de Economía de la Nación, aunque por decisión gubernamental también ha dependido momentáneamente de la Jefatura de Gabinete.

⁹⁸ A pesar de las dificultades doctrinarias que ha tenido la interpretación adecuada del término “autarquía”, se considera que los elementos constitutivos de la entidad autárquica son: a) personalidad jurídica propia; b) *subtractum* económico financiero que permita la constitución de un patrimonio estatal de afectación a fines determinados; y c) cumplimiento de una finalidad específicamente estatal, es decir, no industrial o comercial. Desde la perspectiva del régimen jurídico que les corresponde, se reconoce que no existe en la República Argentina una regulación normativa general sobre las entidades autárquicas, se reconocen las siguientes notas comunes: a) procedimientos y recursos: resultan de aplicación las normas de la Ley 19.549 y su Decreto Reglamentario (t.o. por Decreto 1883/91); b) respecto de los actos unilaterales y contratos: se aplican los mismos principios que rigen la actividad de la Administración Central, es decir, como regla general sus actos, y sus contratos son actos administrativos, aunque excepcionalmente se reconoce que pueden celebrar actos mixtos, es decir, parcialmente reglados por el derecho privado –v.gr., tal el caso de la contratación de personal, como acontece con la Aduana-; c) bienes: pueden ser titulares de bienes del dominio público ya que su carácter estatal permite encuadrarlos en el elemento subjetivo que es indispensable para configurar la noción técnica y conceptual de esta institución; transacción y arbitraje: se les reconoce esta facultad. (Cfr. CASSAGNE, JUAN CARLOS *Derecho Administrativo I*, 6ª Edición Actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998, pp. 375, 379).

⁹⁹ La aduana tiene por misión la de ejercer todas las funciones y poderes que las leyes y reglamentos, resoluciones generales y otras disposiciones le encomienden, a los fines de determinar, percibir, recaudar, exigir, fiscalizar, ejecutar y devolver o reintegrar tributos que gravan la importación y la exportación de mercaderías y otras operaciones regidas por leyes y normas aduaneras a cargo del organismo; interpretar las normas o resolver las dudas que a ellos se refieren; ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercadería; aplicar y fiscalizar las prohibiciones a la importación y a la exportación cuya aplicación y fiscalización le están o le fueren encomendadas. Asimismo se aclara que sus funciones específicas están detalladas en el artículo 9, apartado segundo del Decreto 618/97.



Debe señalarse que, conforme a lo establecido en el artículo 100 de la Constitución Nacional, al Jefe de Gabinete de Ministros, atento a la responsabilidad política que tiene ante el Congreso de la Nación, le corresponde ejercer la administración de la Nación, y en lo que aquí interesa, a hacer recaudar las rentas de la Nación y a ejecutar la Ley de Presupuesto Nacional.

Por esta razón la dependencia funcional de la AFIP guarda relación con otros órganos de Gobierno en esta nueva estructura de la Constitución Nacional, a pesar de que en la actualidad depende nuevamente del Ministerio de Economía de la Nación.

Estructuralmente, en la actualidad la DGA consta de cuatro Subdirecciones Generales, una, encargada de las Operaciones Aduaneras Metropolitanas –con competencia directa de supervisión sobre el accionar de las Aduanas de Buenos Aires y Ezeiza-; otra, encargada de las Operaciones Aduaneras de las Aduanas del Interior –que tiene por objeto la supervisión del accionar de las seis regiones que a su vez agrupan a las 57 aduanas existentes en el interior del país¹⁰⁰-, la de Control Aduanero, con función primaria la investigación y combate de los ilícitos aduaneros, a través de la

¹⁰⁰ Las aduanas, según la estructura vigente antes de la creación de la AFIP, era clasificadas en aduanas de Primera, Segunda y Tercera. La diferencia de categoría estaba dada en la mayor importancia de cada aduana en relación con el tráfico de operaciones, movimiento comercial, nivel de recaudación y con la capacidad para realizar todas o partes de las operaciones aduaneras y para actuar con cierto tipo de mercancías. En este sentido aparecían como aduanas de Primera a las de Campana, Rosario, Córdoba, Mendoza, Bahía Blanca, La Plata, Paso de los Libres, Posadas, Clorinda, Puerto Madryn y Río Grande. A su vez, como dependencias más pequeñas, pero con capacidad para realizar operaciones de control dentro de las jurisdicciones aduaneras, existen los denominados “resguardos”, verdaderas áreas operativas que permiten administrativamente realizar ciertas operaciones aduaneras, pero dependientes de una aduana jurisdiccional.

Posteriormente, las aduanas pasaron a conformar unidades administrativas denominadas “divisiones”, las que a su vez fueron agrupadas en regiones aduaneras. El criterio para la conformación de estas unidades fue el de afinidad regional y operativa, y son supervisadas por los titulares de estas unidades, como así también realizan actos administrativos delegados por la Subdirección competente. Estas son: Córdoba, Mendoza, Comodoro Rivadavia, La Plata, Rosario y Posadas. Estas regiones tiene rango de Direcciones al igual que las Aduanas de Buenos Aires y Ezeiza.

Policía Aduanera, y finalmente, la Legal y Técnica –que tiene por finalidad el asesoramiento técnico y legal del Servicio Aduanero¹⁰¹.

Con relación a la historia que tiene cada aduana del país, pueden destacarse algunos de los aspectos más relevantes que han tenido, advirtiendo que gran parte de ellas son poseedoras de un rico pasado, atento a que algunas reconocen su origen en el periodo colonial, y otras, en el periodo patrio.

A partir de la institucionalización de la República Argentina, conforme a las necesidades del país, se fueron creando nuevas dependencias que constituyeron el origen de lo que luego serían las aduanas. No obstante se cumplió con los expresos mandatos que emanaban de la Constitución Nacional, como por ejemplo la facultad vigente en el artículo 67, inciso 9°, según el texto del año 1853, en que si bien se reconoce como facultad del Congreso de la Nación la de crear y suprimir aduanas, al mismo tiempo, se vedaba la eliminación de las aduanas exteriores que existían en cada provincia al tiempo de su incorporación, o la de crear preferencias para un puerto respecto de otro por medio de las leyes o reglamentos de comercio, al entender que se buscaba evitar la adopción de medidas que perjudicaran el comercio exterior de una provincia en relación con las otras¹⁰².

¹⁰¹ Por medio del Decreto 647/97, se aprobó la estructura organizativa de la Administración Federal de Ingresos Públicos; a su vez, por medio del Decreto 1589/97, se precisaron distintos aspectos del proceso de fusión de la Administración Nacional de Aduana y la Dirección General Impositiva; finalmente, por medio de la Resolución AFIP 16/97, se determinó la estructura dispuesta por el primer decreto citado, y el Decreto 62/99 aprueba el Plan estratégico AFIP, modificando la estructura administrativa. El Decreto 898/2005 ha establecido la actual estructura administrativa de la AFIP, afectando a la DGA.

¹⁰² Señalan ALSINA, MARIO A., BARREIRA, ENRIQUE C., BASALDÚA, RICARDO XAVIER, COTTER MOINE, JUAN PATRICIO, Y VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., en *Código Aduanero. Comentarios, antecedentes, concordancias, Arts. 1° a 129°*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1984, pp. 100/101, siguiendo a lo expresado por MANUEL MONTES DE OCA en *Lecciones de Derecho Constitucional*, t. I, Ediciones Imprenta de Buenos Aires, Buenos Aires, 1896, p. 230, que la veda para no suprimir a las aduanas exteriores preexistentes en las provincias fue promovida por la provincia de Buenos Aires como condición para incorporarse a la Confederación Argentina, no bastándole que se confiriera al Congreso la facultad de crear o suprimir aduanas sin más limitaciones, por temor de que pudiera en ejercicio de sus atribuciones, declarar inexistente la de Buenos Aires, que constituía su principal fuente de riqueza, y que de esta manera se pudiera generar la ruina o el decrecimiento de la provincia que se iba a anexar.

Posteriormente, con la reforma constitucional de 1994, el artículo 75, inciso 10, mantuvo como atribución del Congreso Nacional la facultad de crear o suprimir aduanas, y dejó sin efecto las anteriores limitaciones, con la intención de que respondían a cuestiones históricas superadas totalmente en el presente.

Esta labor se ha mantenido hasta ahora, en la que cada tanto y de conformidad a los requerimientos económicos y de integración regional se torna necesario la creación de una aduana, o bien la supresión o racionalización administrativa de otras, y algunas resultan de reciente creación¹⁰³.

Actualmente todas las aduanas del interior, conforme a la estructura administrativa vigente, actúan como “Divisiones Aduana”.

¹⁰³ En el *Nomenclador de Aduanas de la República Argentina*, publicación oficial de la ex Administración Nacional de Aduanas, Buenos Aires, 1983, puede observarse una reseña de la historia de cada aduana de la República Argentina. Por una razón de extensión, no se transcribe en esta cita, aclarando que constan las aduanas existentes a dicha fecha. Con posterioridad se han creado nuevas aduanas, sumando en la actualidad 57 aduanas. Algunas aduanas han desaparecido, tal es el caso de las suprimidas por medio de la Ley 22.066: Alvear, Jáchal, La Paz, Santo Tomé y Zárate, pasando a revestir algunas de ellas la condición de resguardos jurisdiccionales de las aduanas de San Juan (Jáchal), Campana (Zárate), Paso de los Libres (Santo Tomé y Alvear).

CAPÍTULO 2

LA NORMA ADUANERA Y EL DERECHO ADUANERO

I. GENERALIDADES

Ya se ha podido analizar el origen histórico y la función actual de la aduana. El estudio debe ahora centrarse en la consideración de la norma jurídica aduanera, considerar si el Derecho Aduanero constituye un sistema jurídico, para luego concluir con la explicitación de las fuentes del Derecho Aduanero y qué elementos integra el sistema jurídico aduanero.

Esto ha de permitir contar con los elementos necesarios del Derecho Aduanero lo que facilitará la identificación de los principios jurídicos que lo sustentan.

Para ello corresponde, al menos en forma breve, establecer y analizar algunos conceptos relativos a la norma jurídica y su función.

A. LA NORMA JURÍDICA

1. Concepto

El término “norma” deriva del latín *norma*, que describe la escuadra con la cual los artesanos logran que sus productos resulten derechos¹. Este significado derivó, atento a su significación técnico-material, a connotar realidades éticas, lo que llevó a que sea considerada como regla, o regla de conducta humana a las que estas deben ajustarse para resultar rectas. En tal sentido, el concepto de norma se refiere, ante todo, a un criterio de

¹ Cfr. *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Edición XXI, Madrid, 1992.

diferenciación de conductas: unas serán “correctas” o conformes a la norma; y las otras, “incorrectas” o disconformes con ellas.

Ahora bien, la norma es, en principio una proposición que ha de implicar un juicio normativo, ya que se ha de vincular el concepto de un sujeto de acción al de una determinada acción humana, a través de una cópula deóntica; el resultado de este juicio es la norma o proposición normativa, en la que aparece vinculado un término que significa un sujeto de acción, a otro que significa una acción o tipo de acciones, por medio de alguno de los funtores deónticos: “debe hacer”, “debe no hacer”, “tener derecho de hacer”, “tener derecho de no hacer”, y “poder hacer y no hacer”. Estos funtores pueden denominarse, siguiendo a Kalinowski, como de débito, de prohibición, de permisión unilateral positiva, de permisión unilateral negativa, y de permisión bilateral, y con ellos, es posible formular todas las normas jurídicas con sentido².

2. *Diversas posturas*

¿Qué papel cumple la norma en la ordenación del obrar humano? La respuesta estará dada en cierta forma en lo ya señalado en el análisis etimológico, la de resultar medida o modelo de la conducta que se regula, pero también, en la idea que tenga una función de causalidad ejemplar.

Desde una visión positivista, Kelsen señala que los acontecimientos externos, para que sean actos conforme o no a derecho, han de tener significación jurídica en la medida en que una norma en su contenido se refiera a ellos. Es decir, el enunciado de que un acto de la conducta humana situado en el tiempo y el espacio, resulte un acto de derecho (o contrario al derecho) es el resultado de una explicación específica, a saber, una explicitación normativa. Esta norma existe en la medida en que resulte válida, y adquiere tal característica cuando el comportamiento humano que regula se adecua en los hechos. La norma en consecuencia, determinará que cierto comportamiento humano es ordenado, mandado, prescripto, preceptuado, prohibido o bien, admitido permitido, o autorizado. Por ello, el fin de las normas estará orientado en regular jurídicamente las conductas humanas, y esto debe hacerse en forma válida y eficaz, ya que por el contrario, esta no existe. Ahora bien, por validez debe entenderse que la

² Cfr. MASSINI CORREAS, CARLOS I., *Filosofía del Derecho*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994, pp. 47/48.

norma existe, es decir, que se declara su existencia, lo que es lo mismo que reconocerle que tiene fuerza obligatoria frente a aquellos cuya conducta regula. Pero estas normas prescriben una sanción. Una norma es considerada como válida cuando es eficaz; es válida si el orden al cual pertenece tiene en general eficacia. Sin embargo, esta relación entre validez y eficacia sólo es cognoscible desde el punto de vista de una teoría dinámica del derecho, que se ocupa del problema de la razón de la validez, y en el concepto de orden jurídico³.

El concepto de regla jurídica, en sus dos aspectos –la regla de derecho como norma creada por una autoridad jurídica para regular la conducta humana, y como instrumento empleado por la ciencia jurídica para describir el derecho positivo–, es el concepto central de la jurisprudencia. Otros fundamentos resultan los conceptos de sanción, lo antijurídico, el deber jurídico, el derecho subjetivo, el sujeto de derecho y el orden jurídico. Por consiguiente, las sanciones son establecidas por el orden jurídico para provocar las conductas humanas que el legislador considera deseables. Las sanciones jurídicas tienen a su vez el carácter de actos coercitivos, en el sentido ya indicado⁴.

Carlos Massini Correas, sintetiza que las normas no son meras locuciones lingüísticas, ni simples entes de pura razón sin fundamento alguno en la realidad, ni la sola expresión de sentimientos o emociones. Por el contrario, cuando uno se topa con una norma jurídica se está frente a una expresión racional de un juicio normativo, es decir, frente a una proposición deóntico-normativa que tiene en si misma una existencia intencional, o sea que compete a las realidades cognitivas, ya sea como proposición o como algo práctico. Pero siempre se ha de tratar de una realidad inmaterial, que no resulta un mero acto psicológico que la produce, ni el hábito por el que la tenemos presente de modo usual en el entendimiento, sino su contenido, aquello que esos actos o hábitos tienen por objeto y conforme a lo cual se debe ordenar la conducta para que resulte “derecha”⁵.

³ Cfr. KELSEN, HANS, *Teoría Pura del Derecho*, 6ª Reimpresión, U.N.A.M., Porrúa S.A., México, pp. 17, 22/24, 42/43. Resulta igualmente de interés la descripción de la norma aduanera que realiza DI LORENZO, MARIO, en *Corso di diritto doganale, Vol. I, Giuffrè Editore, Milano*, 1947, pp. 7/12, donde se pone de relieve esta ambivalencia y presencia de normas tarifarias, penales y técnicas que hacen a la función aduanera.

⁴ Cfr. KELSEN, HANS, *Teoría General del Derecho y del Estado*, U.N.A.M., Porrúa S.A., México, 1979, pp. 35 y 58.

⁵ Cfr. *Filosofía del Derecho*, ob. cit., pp. 51/52.



3. *La función de las normas*

Conforme a lo expuesto corresponde destacar el papel que cumplen las normas en la ordenación del obrar humano, que deriva de la propia realidad práctica.

Por su definición de paradigma lleva a que la norma sea considerada como una medida o modelo, por lo que denomina a esta función como causalidad ejemplar. A esto se debe sumar la característica de fuerza que tiene la norma y que en definitiva mueve al obrar humano, lo que lleva a que se sostenga que el ajuste ejemplar de la conducta social al plano normativo es debida, en aquellos casos de observancia espontánea, a un impulso muy real que vincula al espíritu del agente a la posición de aquella conducta precisa. Este impulso que se manifiesta al sujeto como obligación, produce como efecto el ajuste de la conducta al modelo imperativo de la norma⁶.

Esto explica la exigencia de promulgación que incumbe a las normas, toda vez que han de ser conocidas por el entendimiento para que la voluntad mueva a la acción en el sentido del fin propuesto por la norma. Es por ello que a través o por mediación del motivo como las normas ejercen su causalidad motora sobre la conducta, con la particularidad, en el caso de las normas jurídicas, de que esa motivación puede ser moralmente virtuosa o innoble, elevada o ruin, ya que la virtud de la objetividad de la conducta jurídica no interesa primordialmente la intención con que el agente la realice⁷.

B. SU APLICACIÓN EN EL DERECHO ADUANERO

Lo expuesto permite concluir que en el ámbito de la norma aduanera los conceptos expuestos resultan de absoluta aplicación, y que, de la unión de lo aduanero y el derecho, surge una disciplina del derecho con características propias, que no resulta una mera compilación de normas y particularismos jurídicos, sino que, junto con los aportes de otras disciplinas del derecho, tal como se ha visto, lo enriquecen y lo completan. Su composición contendrá un conjunto de normas de Derecho Público con finalidad protectora, cuyo

⁶ Cfr. MASSINI CORREAS, CARLOS, *Filosofía del Derecho*, ob. cit., pp. 52, 55. Aquí el autor sigue a lo vertido por JOAQUÍN FERRER ARELLANO.

⁷ Cfr. MASSINI CORREAS, CARLOS, *Filosofía del Derecho*, ob. cit., pp. 55, 55.

cumplimiento resulta exigible siempre que se realice una operación de comercio internacional de mercancías⁸.

Como consecuencia de la definición aportada, se sostiene que el Derecho Aduanero se nutre de dos grupos de normas: el primero de ellas, las que determinan y ordenan lo relativo a las obligaciones pecuniarias consecuentes a las operaciones de comercio exterior y que presentan un carácter protector tarifario, que se las conoce habitualmente como Derecho Fiscal Aduanero; y las segundas, con carácter previo concretan la posibilidad genérica – admitiéndola, limitándola o negándola- de realizar operaciones de comercio exterior y que, en cualquier caso, imponen obligaciones de distinto contenido y naturaleza –declaraciones, autorizaciones, admisiones, etc.- a quienes pretenden realizarlas. A este conjunto de normas se lo podría denominar Derecho Aduanero Técnico.

Pero también las normas aduaneras admiten que se las agrupe según su naturaleza represiva. Estas tienen por objeto resguardar la función principal de la aduana, que es el control, tal como se ha visto. Este grupo normativo constituye lo que se denomina el Derecho Penal Aduanero.

En consecuencia, con justa razón se ha señalado que la mercadería pasa la línea teórica que delimita dos espacios territoriales sometidos a distintas soberanías aduaneras; se produce un acontecimiento significativo que tiene como denominador común formar parte de un sistema especial regido por normas *sui generis* que forman el Derecho Aduanero que se compone de relaciones tributarias, no tributarias cuyas finalidades consisten en producir resultados determinados en ambos campos. Por ello, el hecho aduanero se compone de una compleja trama de hecho jurídicos de variada naturaleza: comercial, tributaria, administrativa, económicos⁹.

En relación con lo concerniente al procedimiento, este debe ser visto no como una técnica de actuación ante las operaciones regladas, sino como mecanismo que permite la tutela de derechos y, por lo tanto, de defensa frente al accionar concreto del servicio aduanero, pudiéndose agrupar a estas normas particulares como el Derecho Aduanero Procesal.

⁸ Conforme a la definición realizada por GALERA RODRIGO, SUSANA, en *Derecho Aduanero Español y Comunitario*, ob. cit., p. 101.

⁹ Cfr. LENCE CARLUCCI, JOSÉ, *Uma introducao ao Direito Aduaneiro*, ob. cit., pp. 22/24.

102 CAP. 2 – LA NORMA ADUANERA Y EL DERECHO ADUANERO ADUANERO

Por consiguiente, la norma aduanera está necesariamente concebida y orientada para regular y administrar la función del control sobre el tráfico internacional de mercancías, permitiendo recaudar las rentas propias, o que le sean encomendadas con motivo de su ingreso o egreso. De suerte tal que, para la realización eficiente de esa labor, se deben conciliar varios intereses: por un lado, los del Estado, en miras a dar cumplimiento a las pautas fiscales y financieras que ha preestablecido, para lo cual la aduana es una autoridad de aplicación y de tutela de tales fines; y por el otro, no entorpecer ni impedir la circulación de las mercaderías y de todo aquello que tenga relación con el comercio internacional. En este campo, van a tener especial injerencia los acuerdos internacionales y las recomendaciones de los organismos internacionales especializados, que buscan en forma permanente, uniformar procedimientos, criterios e institutos del quehacer aduanero.

Para poder llevar a cabo y dar cumplimiento al objetivo querido por la norma aduanera, atento a los intereses que tutela, se advierte que otorga un gran poder de coacción legal al servicio aduanero, lo que permite sostener que pone de manifiesto el denominado “poder aduanero” que se vislumbra en el ejercicio del control del tráfico de las mercancías afectadas al comercio exterior, la exigibilidad de los tributos que se le ha encomendado recaudar con tal motivo, y finalmente, aplicar las sanciones a quienes efectúen el control confiado al servicio aduanero¹⁰.

C. CONTENIDO DEL DERECHO ADUANERO

Conforme a lo expuesto anteriormente, puede afirmarse que la denominación Derecho Aduanero comprende a los diversos grupos de normas jurídicas que integradas a un sistema conciernen a: a) la determinación y regulación de los elementos e instituciones aduaneras de base; b) la organización del servicio aduanero; c) hacer efectivo el control sobre el tráfico internacional de mercaderías; d) los regímenes de las operaciones y de las destinaciones aduaneras; e) los estatutos dictados para el ejercicio de las profesiones de despachante de aduana y de agente de transporte aduanero, así como el de sus auxiliares, y el estatuto previsto para los importadores y exportadores; f) hacer aplicables las restricciones directas

¹⁰ Cfr. SOSA, ROOSEVELT B., *A Aduana e o Comércio Exterior*, Ed. Aduaneiras, Sao Paulo, 1995, p. 12/15.

a la importación y a la exportación; g) el régimen tributario aduanero, es decir tanto las normas que establecen tributos que gravan las importaciones y las exportaciones como la regulación de su aplicación. Comprenden, a su vez, a las normas que constituyen el sistema de valoración en aduana de las mercancías dictadas a los fines tributarios; h) el régimen penal específico, es decir, las normas que reprimen la violación del control aduanero (contrabando y demás ilícitos aduaneros); i) el régimen de impugnación y revisión de los actos administrativos dictados por la aduana; y j) los tratados y las convenciones internacionales en materia aduanera¹¹.

En conclusión lo expuesto es considerado el contenido necesario del Derecho Aduanero, en orden a la función de control sobre el tráfico internacional de mercancías, aspectos que, de no presentarse, no permitirían la presencia de esta particular rama del derecho¹².

Pero debe señalarse que el sistema estatuido en el Código Aduanero Argentino se estructura sobre la base de las obligaciones que debe acatar el administrado, además de los deberes que tiene a su cargo, los que se encontrarán en cada uno de los regímenes, destinaciones y operaciones o situaciones en los que se encuentre o haya intervenido. Este concepto básico tendrá, como se verá más adelante, decisiva aplicación en el régimen de las infracciones aduaneras, ya que, en definitiva, el incumplimiento de esos deberes y obligaciones tornará aplicable el régimen de sanciones, ya sea mediante el régimen de delitos, infracciones o inobservancias disciplinarias, según corresponda.

Pero otro de los inconvenientes que presenta y propone esta característica del Derecho Aduanero, conforme a la estructura del código, es la imposibilidad de consagrar una lista de deberes completa, motivo por el cual se impone que dicho análisis se haga a partir del esbozo de ciertos principios aplicables a los sujetos, en orden al diagnóstico, la predicción, las carencias en materia de publicación, la eficacia en materia aduanera, la legislación

¹¹ Cfr. FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Código Aduanero, comentado y anotado*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997, pp. 6/7, y BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., pp. 61/62.

¹² Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Introducción al Derecho Aduanero*, ob. cit., p. 214. Aquí el autor, en virtud de lo expuesto, llega a la conclusión de que la función del control del tráfico internacional de mercaderías es la función esencial de la institución “aduanera”, así como que el Derecho Aduanero tiene por objeto principal posibilitar y asegurar el adecuado ejercicio de la función de control de las importaciones y de las exportaciones.

aduanera en torno a las resoluciones generales aduaneras, las correspondientes como obligaciones del Poder Ejecutivo en materia aduanera, el deber jurídico del administrado, y el país como cliente involucrado en el comercio exterior¹³.

De manera que la detección de los principios reguladores del Derecho Aduanero se torna una labor esencial, ya que ha de permitir, de conformidad con la estructura de la norma aduanera aludida, precisar y determinar el funcionamiento de esta y también la de sus alcances.

La actividad aduanera tiene una relación directa con el derecho, partiendo de que ella está regulada por un conjunto de normas coactivas que informan a todos los institutos que, en conjunto, se denominan Derecho Aduanero. Todo lo concerniente a los aspectos operativos, los tributos, los incentivos a las exportaciones, los delitos, las infracciones y los procedimientos han de conformar el Derecho Aduanero. Es decir, la existencia de un contexto normativo, por denominarlo de alguna manera, del que se generan deberes, derechos y obligaciones, y cuyas inobservancias determinarán especiales y previstas consecuencias, tanto en la esfera tributaria como en la penal e infraccional, en principio, evidencian la existencia de un conjunto de normas de características especiales.

En tal sentido, puede afirmarse, que el conjunto de normas denominadas Derecho Aduanero forma parte de la totalidad de las normas que constituyen el orden jurídico nacional, esquema que igualmente se presenta en todas las normas aduaneras de otros países¹⁴, pero fuertemente vinculado a normas internacionales que de alguna manera integran e influyen en sus institutos.

¹³ Cfr. ALSINA, MARIO A., “Conversaciones acerca del deber jurídico bajo las infracciones aduaneras”, *Revista del Instituto de Estudios Aduaneros*, N° 7, Buenos Aires, 1998, p. 27 y siguientes. En esta obra hace una serie de cuestionamientos acerca del accionar e interpretación que del Código Aduanero se realiza en la actualidad, principalmente por parte de la aduana, teniendo a la vista cómo repercute en el régimen infraccional.

¹⁴ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero, Parte General Sujetos*, ob. cit., p. 177, cuando señala que sobre el particular, en referencia otros países rige el principio *uno universo iure*. También en esta línea, se encuentran BERR, CLAUDE J. y TRÉMEAU, HENRI, en *Introduction au droit douanier*, Dalloz, Paris, 1997, pp. 5 y siguientes, cuando resaltan la función de protección del territorio aduanero y la eficacia del control. Igualmente coincide en esta definición SOSA, ROOSEVELT B., en “*O que é Direito Aduaneiro*”, en www.sosa.com.br, 11/11/2003, cuando define al Derecho Aduanero como el conjunto de normas legales creadas y desarrolladas para el control y regulación de las operaciones de comercio exterior teniendo en cuenta los múltiples



D. EL DERECHO ADUANERO

1. Concepto

Se ha definido al Derecho Aduanero como la rama del derecho que regula la actividad de la aduana y la de los terceros vinculados a ella.

Con esa premisa, a la aduana se la concibe –como ya fuera destacado en el capítulo 1- como el organismo encargado de fiscalizar y registrar la entrada y salida de las mercaderías por las fronteras, de aplicar directamente o de verificar si se cumplen las restricciones no arancelarias, y de percibir los gravámenes cuando superadas tales restricciones se admite su importación o exportación. Por lo tanto, puede sostenerse que el Derecho Aduanero es la disciplina científica que regula los controles aduaneros y las restricciones impuestas al tráfico internacional de mercaderías, como la técnica de aplicación de los gravámenes que se perciben con motivo de ese tráfico¹⁵.

intereses tanto del Estado como de los particulares. En la misma línea, BASTOS DE FREITAS, MAXOEL, ob. cit., pone de resalto que es el conjunto de normas y principios que regulan jurídicamente la política aduanera, con intervención pública en el intercambio internacional de mercaderías, formando un sistema que posibilita el control y la creación de barreras con finalidades públicas. Se puede observar igual definición por parte de LENCE CARLUCCI, JOSÉ, en *Uma introducao ao direito aduaneiro, Aduanerias, Sao Paulo*, 1997, p. 21.

¹⁵ Cfr. CHOUHY, ADOLFO SANTIAGO, “El derecho aduanero como disciplina científica”, *Derecho Aduanero*, Año I, N° 1, Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, enero 1969, p. 1. Aquí el autor señala que los controles y las restricciones de importación y exportación, que son más antiguos que los gravámenes aduaneros mismos, no constituyen materia tributaria, pero no puede negarse esa condición a los tributos aduaneros. Señala que la aparente labor de determinar las materias que integran el Derecho Aduanero parece sencilla, pero no es tan así. Cita a GUAL VILLALBÍ, PEDRO, en su obra *Teoría y Técnica de la Política Aduanera y de los Tratados de Comercio*, que pone de relieve el concepto respecto de que existen dos cuerpos de materias: uno, el que contienen las cargas, derechos o impuestos y tasas accesorias que se han de imponer sobre los géneros o productos al quedar sometidos a la acción aduanera; y el otro, que es un código de preceptos de orden administrativo, que trata del modo de efectuar las operaciones aduaneras en general, y comprende todas las regulaciones de aquel carácter, pertinentes a la cuestión. A la vista está que el primero es el más importante y es de carácter sustantivo; pero no es menos cierto que la eficacia de los preceptos y objetivos que con ellos se persiguen, dependen, en buena parte, de cómo se establezcan y de cómo se cumplan las prescripciones reglamentarias del otro cuerpo legal, que tiene la condición de adjetivo o de procedimiento.

Máximo Carvajal Contreras, luego de analizar la mayoría de las definiciones del Derecho Aduanero dadas por la doctrina, resume las notas comunes que advierte: todas ellas coinciden en que es un conjunto de normas jurídicas; todas afirman que la regulación de las normas jurídicas se basa en el comercio exterior de mercaderías; la aplicación de las normas se genera por el movimiento de entrada o salida de bienes, efectos o mercancías al territorio de un país; las disposiciones legales se aplican también a las personas que intervienen en la actividad. De manera que define al Derecho Aduanero como “el conjunto de normas jurídicas que se regulan por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio aduanero, así como de los medios y tráficos en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas”¹⁶.

2. *La autonomía del Derecho Aduanero*

Esta característica del Derecho Aduanero evidencia la existencia de elementos que justifican sostener que resulta autónoma, es decir que puede ser analizada científicamente como una rama especializada del derecho, no obstante a que, en orden a su clasificación, puede ser ubicada dentro del denominado Derecho Público.

Se aprecia igualmente que una parte importante del Derecho Aduanero admite una mayor adaptación dentro del denominado Derecho Económico o Derecho de la Economía, atento a que gracias a la irrupción en la actividad

Igualmente GONZÁLEZ, ARIOSTO, en su trabajo *Tratado de Derecho Aduanero Uruguayo*, Biblioteca de Publicaciones Oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la República, Montevideo, 1962, pp. 41/44, en cuanto sostiene que el Derecho Aduanero es una forma típica del Derecho Tributario, es decir, que lo integra, fundado en las diferencias entre los impuestos aduaneros y los demás gravámenes que forman el sistema impositivo; la función de unos y otros justifica de por sí las diferencias; pero reconoce que la función de la aduana no es solamente la de recaudar renta con fines fiscales, ya que tiene cometidos más vastos y complejos como los de defender la economía nacional o determinadas industrias mediante la exacta percepción de los impuestos que gravan el similar extranjero, o asegurar mediante la fiscalización adecuada, la calidad higiénica de determinados artículos y rechazar aquellos que puedan comprometer principios sanitarios. En todo caso, según afirma CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO, en *Derecho Aduanero*, ob. cit., p. 12, fue el primer autor que incluyó el concepto de la autonomía del Derecho Aduanero en el derecho positivo.

¹⁶ *Derecho Aduanero*, ob. cit., p. 4.



económica por parte del Estado, pone en crisis la tradicional y romana división del derecho en público y privado.

Sin embargo, debe quedar establecido que la norma aduanera resulta específica, y que de alguna forma tiene como fundamento una realidad que no se circunscribe únicamente a tributos, sino que, como se ha visto, abarca aspectos técnicos específicos, particulares tributos, una labor específica de contralor relativa al ingreso y egreso de mercancías, un régimen de sanciones y un procedimiento que garantiza los derechos de cada una de las partes involucradas en la actividad aduanera¹⁷.

Las relaciones con las otras ramas del derecho como son, el financiero, el tributario, el penal, el constitucional y el comercial, resultan por demás evidentes, precisamente en razón de que los contenidos del Derecho Aduanero, propiamente dicho, remiten y reclaman esa vinculación con ellas.

Así pues, si se circunscribe únicamente el aspecto de los tributos y los incentivos a las exportaciones, que decisiva aplicación tienen en materia aduanera, no cabe duda de que se advierte una relación directa, y hasta una dependencia, con el Derecho Financiero o Tributario, según el matiz que dentro de estas ramas se quiera privilegiar¹⁸.

¹⁷ Este tema ha sido discutido desde antiguo, quizá en mayor medida con anterioridad a la sanción del Código Aduanero Argentino, basado en la notable dispersión normativa que caracterizaba al régimen aduanero, con la natural secuela de contradicciones, muchas de estas insolubles. La especificidad de la materia aduanera no obedece a un capricho legislativo, ya que tiene su fundamento en la peculiaridad de muchas de sus instituciones, y por la finalidad político- económica antes que fiscal, que la doctrina ha reconocido al impuesto de aduanas, ya que una función principalísima del tributo aduanero está orientada a la producción nacional a través de la regulación del comercio interestatal, y a las últimas formas de integración zona y supranacional. La finalidad extrafiscal de este tributo explica también por qué no son ni pueden ser tachados de inconstitucionales los impuestos aduaneros; el afianzamiento o pago del impuesto aduanero funciona como presupuesto necesario de la libre disponibilidad de la mercadería, y esta circunstancia origina por sí sola, gran parte de las instituciones peculiares a de la materia aduanera. Cfr. RUBENS Y ROJO, JULIO R., “Las Determinaciones Aduaneras”, *Derecho Aduanero*, Año 1, N° 1, Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, enero 1969, pp. 12 y 13.

¹⁸ Se señala que el profesor SAINZ DE BUJANDA define al Derecho Financiero como la rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines, es decir, concluye que es una disciplina que tiene por objeto aquel sector del ordenamiento jurídico que regula la constitución y gestión de la hacienda pública, esto es la actividad financiera (Cfr.

Como destaca Ricardo Xavier Basaldúa sobre el particular, “se hace cada vez más difícil establecer con nitidez los límites que separan al derecho público del derecho privado en atención tanto al objeto del Derecho Aduanero”. Pero a pesar de esto, no cabe duda de que el Derecho Aduanero encuentra su natural ubicación dentro del Derecho Público, sin perjuicio de que no resulta idóneo para destacar el nuevo papel asignado a las aduanas como consecuencia de los regímenes aduaneros destinados a favorecer las actividades económicas¹⁹.

Garrido Falla, sobre este punto concreto, en torno a si el Derecho Aduanero pertenece al amplio campo del llamado Derecho Económico, señalaba que este tema había sido abordado, desde la perspectiva del régimen jurídico de la intervención administrativa en la economía, por el profesor Baena en 1966, quien afirmaba que “el derecho de la economía no constituye más que un intento de sistematización general de la intervención del Estado en la economía” por lo cual “se trata simplemente de un derecho material que carece de un verdadero sistema de principios”. Pero el autor señala ante la determinación de la naturaleza del Derecho Aduanero, que se encuentra ante un subsistema de normas dentro de la categoría genérica de Derecho Económico, de Derecho Público Económico o de Derecho de la Economía, advirtiendo que el Derecho Aduanero presenta una doble adscripción normativa, en primer lugar, al Derecho Constitucional económico (la llamada constitución económica), que le delimita su alcance y contenido, sobre todo en relación con aquellos preceptos que posibilitan y legitiman la acción exterior del Estado, fundamentalmente al tener en cuenta que el Derecho Aduanero encuentra en el Derecho Internacional y en el Derecho Comunitario una fuente esencial de producción jurídica; y en segundo lugar, como rama del Derecho Administrativo, toda vez que resultan aplicables las técnicas propias del Derecho Administrativo, como también los preceptos constitucionales, que enmarcan lo que se denomina el Derecho Fiscal Aduanero. Lo expuesto permite concluir en que el Derecho Aduanero está compuesto por un conjunto de normas de Derecho Público, de finalidad protectora, cuyo cumplimiento es exigible siempre que se realiza

QUERALT, JUAN MARTÍN, LOZANO SERRANO, CARMELO, CASADO OLLERO, GABRIEL, TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ M., en *Curso de derecho financiero y tributario*, 11ª Edición Revisada, Editorial Tecnos, Madrid, 2000, p. 31).

¹⁹ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., p. 199.

una operación de comercio internacional de mercancías, y aquellas otras imprescindibles para su aplicación efectiva²⁰.

Si a esa consideración se le suma la actividad propia del Estado, como regulador e interventor de la actividad económica de un pueblo, potenciado en aquellas organizaciones estatales donde este desarrolla además una actividad empresarial predominante o fuerte, permite también entender al Derecho Aduanero como una consecuencia de la intervención de los poderes públicos sobre el comercio exterior.

Pero desde antiguo, al Derecho Aduanero se lo aprecia informado por normas internacionales, generadas precisamente con motivo de la fluidez que exigen los intercambios comerciales, llevando a que se desarrollen cada vez más los tratados internacionales tendientes a uniformar y a mejorar los institutos sobre los cuales se han de sustentar los intercambios y la actividad aduanera propiamente dicha²¹.

Otra cuestión interesante de observar es que el Derecho Aduanero de los países que integran la Unión Europea reconocen, en lo normativo, como fuente directa y prácticamente exclusiva, la labor de los órganos comunitarios, quienes a su vez se encuentran comprometidos por esa actividad convencional directamente o por sus estados miembros ante terceros países u organizaciones internacionales.

Ricardo Xavier Basaldúa, a pesar de todas estas consideraciones, respecto a la autonomía del Derecho Aduanero, sostiene que ante la dificultad que presenta el tema, debe adoptarse una posición plural, como lo han efectuado otros autores respecto de este punto, es decir, vinculada a otras ramas del derecho, reconociendo la existencia de varias autonomías, como es el caso de la científica, la jurídica, la legislativa y la didáctica. Sobre la primera de ellas, advierte que tiene un léxico, institutos, instituciones y principios propios, que constituyen un ámbito normativo que justifica su estudio por separado. Respecto de la segunda, también, ya que dentro del orden jurídico establecido, se puede distinguir al derecho aduanero como un sistema de normas, es decir, como un conjunto orgánico de normas que responde a un

²⁰ Cfr. GARRIDO FALLA, FERNANDO en el prólogo al libro *Derecho Aduanero Español y Comunitario*, de GALERA RODRIGO, SUSANA, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1995, pp. 17/19.

²¹ Resulta, a modo de ejemplo, esclarecedora la labor realizada a partir de los Acuerdos del GATT, y sobre el particular por el Consejo de Cooperación Aduanera – denominada en la actualidad Organización Mundial de Aduanas-.

objeto y principios propios. En relación con la autonomía legislativa y didáctica, ambas características existen desde la perspectiva en la que el legislador genera normas específicas aplicables a la temática aduanera, que se usan, además, en una jurisdicción específica y competente, lo cual implica que, desde la perspectiva de la enseñanza y de la especialización, tenga programas de estudios y cátedras especializadas²².

Otros autores no admiten esta autonomía, a pesar de que aceptan las características que inducen a reconocerle esa característica²³.

3. *Su vinculación con el Derecho Económico*

No obstante lo expuesto, también se observa que el Derecho Aduanero y el Derecho Económico se encuentran ligados, habida cuenta que este último ha de permitir que el Estado, conforme a razones de oportunidad, mérito o conveniencia, determine la política económica que desee implementar, contando para ello con una serie de mecanismos, que lejos de ser flexibles o

²² Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero parte general, sujetos*, ob. cit., pp. 181/183.

También en este tema, CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO, en *Derecho Aduanero*, ob. cit., pp. 10/14, luego de analizar las posturas sostenidas en este aspecto por la doctrina, concluye en que el Derecho Aduanero es autónomo y, por lo tanto, entra en conexión e interdependencia con las otras disciplinas que forman ese todo que es el derecho. A su vez WITKER, JORGE, *Derecho Tributario Aduanero*, ob. cit., p. 29, ha señalado que surge el Derecho Aduanero como una rama autónoma y particular, que es definida como “el conjunto de normas que regulan por medio de un ente administrativo las funciones del Estado con relación al comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio de un país, así como los medios tráficos en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad, o que violen las disposiciones jurídicas”. Se puede citar igualmente a otros autores que coinciden con la postura señalada: SOSA, ROOSEVELT B., en “*Existe um Direito Aduaneiro Brasileiro*”, www.sosa.com.br, 28/10/2003, BASTOS DE FREITAS, MAXSOEL, “*O direito Aduaneiro como ramo autônomo do directo*”, ob. cit..

²³ Cfr. VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., “Incidencia del territorio aduanero en la configuración del delito de contrabando a la luz de la Constitución Nacional”, *Revista de Estudios Aduaneros, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros*, N° 14, 1° y 2° semestre año 2000, y 1° semestre año 2001, Buenos Aires, p 238. Aquí expresamente señala que uno de los problemas del Derecho Aduanero es que carece de autonomía a pesar de sus particularidades, por lo cual deber recurrir al derecho que corresponda según la cuestión que tenga que resolver (penal, tributario, constitucional, etc.). Y esto es así porque se constituye con tipos penales abiertos que requieren ser integrados con elementos normativos de distintas esferas del derecho, por ejemplo, cuando tiene que resolver acerca del alcance del delito de contrabando.



dogmáticos tienen la vigencia del resultado concreto, y de la conveniencia o del régimen que la implementa, afectando directamente a la actividad aduanera²⁴.

En esa relación, el Derecho Aduanero se presentará como un sistema flexible en orden a dar cumplimiento a esos objetivos, habida cuenta de que sus institutos están diseñados para dar cumplimiento y para ejecutar políticas. Esto es lo que ha llevado a considerar, muchas veces, a la actividad aduanera como una función ligada a la política económica de cada país²⁵.

Se estima que también cobra relevancia en este campo lo concerniente a la moralidad fiscal, y todo lo relativo al Derecho Fiscal, como una rama propia en la que confluyen ambas ramas del derecho, tanto el Fiscal como el Aduanero.

Pero sobre este punto Basaldúa pone de manifiesto, respecto de los “regímenes aduaneros económicos”, que son institutos que tienen vocación económica, no basados únicamente en la suspensión de tributos, y que están destinados a favorecer ciertas actividades económicas por la puesta en juego de mecanismos variables según la actividad considerada. Siguiendo a los autores franceses Berr y Trémeau, se estima conveniente establecer las situaciones susceptibles de ser sometidas a un régimen aduanero económico, en las que puede existir una satisfacción directa de una necesidad comercial, o una actividad industrial, o de transporte. Respecto de las primeras, podrían ser los regímenes de depósito aduanero, o de importación o exportación temporaria con reimportación o reexportación en el mismo estado. En la segunda categoría, se puede involucrar a los regímenes de perfeccionamiento activo –combinación, mezcla, transformación que habitualmente se realiza con partes o insumos y cuyo resultante será a su vez exportado-, y perfeccionamiento pasivo. Finalmente, el tercero tendrá relación directa con los medios de transporte, embalajes y contenedores. Es decir que, a juicio de

²⁴ Sobre el particular CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO, en *Derecho Aduanero*, ob. cit., p. 16, va a señalar que existe un Derecho Económico Aduanero constituido por aquellas normas que organizan la actividad económica de un país y que se relacionan con el Derecho Aduanero para favorecer ciertas actividades aduaneras y obtener un beneficio económico, como es el caso de los regímenes aduaneros que apoyan las actividades industriales, comerciales y de transporte.

²⁵ En el trabajo de investigación ya citado, de VILLANUEVA, JAVIER, “Las primeras etapas de la política aduanera argentina”, pp. 9/21, se advierte en detalle, cómo las políticas económicas de cada etapa influenciaron específicamente en el accionar que se le asignó a la Aduana Argentina.



los autores mencionados se concluye en que, desde la perspectiva que brinda el Derecho Económico, se advierte que la función que se le asigna al Derecho Aduanero ha de estar orientada al desarrollo de la actividad económica nacional, en especial, en el campo de la promoción de las exportaciones, junto con el nuevo rol asignado al servicio aduanero en cuanto implementa y administra estos regímenes económicos²⁶.

II. EL DERECHO ADUANERO COMO SISTEMA JURÍDICO

A. LOS SISTEMAS JURÍDICOS EN GENERAL

Este tema ha tenido diversas formas de ser interpretado y definido, por lo que conviene pasar breve revista a las principales posturas que se han realizado sobre este punto, para luego ver su aplicación en el Derecho Aduanero.

Se destaca la posición de Norberto Bobbio²⁷, quien sostiene que las normas jurídicas no existen nunca solas, sino siempre en un contexto de normas que tienen entre sí relaciones particulares. Estos conjuntos de normas suelen ser denominados: ordenamiento. Por ello desde el principio, “derecho” tiene, entre otros tantos significados, el de ordenamiento jurídico - Derecho Romano, por ejemplo-.

A su vez, este autor separa los problemas del ordenamiento jurídico de los relativos a la norma jurídica, y estudia, de modo autónomo, los primeros como parte de una teoría general del derecho, conforme a la obra de Hans Kelsen, quien, entre sus méritos posee el de haber tenido plena conciencia de la importancia de los problemas conexos a la existencia del ordenamiento jurídico, y de haberles dedicado una particular atención.

²⁶ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero Parte General, Sujetos*, ob. cit., pp. 201/207 y sus citas, BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Le droit douanier*, Ed. Librairie Générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1975. Por su parte, CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO, en *Derecho Aduanero*, ob. cit., p. 15, sostiene que se puede hablar de un Derecho Constitucional Aduanero y que constituye las normas constitucionales que regulan la materia aduanera.

²⁷ BOBBIO, NORBERTO, *Teoría General del Derecho*, Editorial Debate, Madrid, 1991, pp. 141/152.

Señala Bobbio, que la teoría del ordenamiento jurídico constituye una integración de la teoría de la norma jurídica.

En el conjunto de las tentativas propuestas para caracterizar al derecho a través de algunos de los elementos de la norma jurídica, se consideran principalmente cuatro criterios: el formal, el material, del sujeto que crea la norma, y la del sujeto destinatario de la norma.

Pero resulta claro que un ordenamiento no puede existir compuesto por una sola norma de conducta.

Por su parte, Carlos Santiago Nino²⁸ parte de los siguientes interrogantes: ¿cómo se caracteriza un sistema jurídico?; ¿cuándo una norma pertenece a cierto sistema jurídico? Y, finalmente, ¿cuándo existe este? Responde que la distinción del derecho con otros sistemas normativos, difiere sustancialmente según los autores. Cuando Kelsen, por ejemplo, señala que se deben distinguir las normas jurídicas de todas las demás normas por el hecho de que aquellas prescriben sanciones, y luego estipula que un sistema jurídico es un sistema constituido por normas jurídicas, donde la coactividad aparece como una nota definitiva de los sistemas normativos jurídicos.

Pero están los autores que ven a los sistemas jurídicos como sistemas institucionalizados. Esto lleva a que Carlos S. Nino considere la necesidad de recurrir a otro rasgo distintivo, que hace que se tenga en cuenta en el contenido de las normas, la moral que regulan, o el uso de la fuerza.

Cuando se sostiene que el sistema jurídico regula el ejercicio del monopolio de la fuerza estatal, se apunta a su nota de coactividad, pero también presupone otro rasgo distintivo, que es el que consiste en la institucionalización del sistema. En efecto, si el sistema no estableciera órganos centralizados que fueran los únicos autorizados para aplicar medidas coactivas no habría monopolio de la fuerza estatal. Es decir que el sistema jurídico, no sólo regula el empleo de la fuerza, sino que además, lo regula como un monopolio de ciertos órganos, lo que permite distinguirlo de otros sistemas normativos.

Esto lleva ahora a delinear las características de los denominados criterios de pertenencia y de individualización. Una norma pertenece a un sistema jurídico cuando el acto de dictarla está autorizado por otra norma, que a su vez pertenece al sistema jurídico en cuestión.

²⁸ Cfr. NINO, CARLOS SANTIAGO, *Introducción al Análisis del Derecho*, 6ª Edición, Ariel, Barcelona, 1995, pp. 101/135.

A su vez destaca que uno de los elementos de distinción entre los sistemas jurídicos es el denominado criterio territorial. Otro criterio apuntaría al origen del legislador; otro, sería el de la norma fundamental (la primera constitución, según el análisis de Kelsen). Otro, el que formuló H. Hart en su obra y que individualiza dentro de una serie de reglas como reglas de reconocimiento. Otra visión será la basada en el reconocimiento de órganos primarios; en este caso se debe caracterizar a estos, no como aquellos que están autorizados a declarar prohibidos o permitidos los actos de coacción, sino como los que de hecho pueden (en el sentido fáctico y no normativo de la palabra “poder”) determinar el ejercicio del monopolio coactivo estatal en casos particulares, o sea aquellos que están efectivamente en condiciones de disponer que se ponga en movimiento el aparato coactivo del Estado.

La respuesta de establecer la existencia de un sistema jurídico introduce la cuestión de la validez de la norma. Como la idea de validez suele estar asociada con la de existencia de una norma jurídica o de un sistema jurídico, la noción de existencia será también normativa o descriptiva según con qué concepto de validez se identifique. Si se la asocia con el de validez, se dirá que una norma jurídica existe cuando debe hacerse lo que ella prescribe (de igual forma cuando se refiere a normas o principios de una moral crítica). Si en cambio, el concepto de existencia se identifica con algunos de los conceptos descriptivos de validez, se dirá que una norma jurídica existe cuando, por ejemplo, ella está vigente, o cuando pertenece a un sistema jurídico.

Sin embargo, han existido posiciones que niegan la posibilidad de reconocer la existencia de un sistema jurídico. Juan Antonio García Amado²⁹ analiza las teorías de la Tópica Jurídica, en oposición a la visión ya vista. Esta teoría fue desarrollada por Viehweg por contraposición con la noción de sistema.

Este habla de la imposibilidad de una perfecta conformación sistemática del derecho. En realidad, cuando habla de esta cuestión, está pensando

²⁹ Cfr. GARCÍA AMADO, JUAN ANTONIO, *Teorías de la Tópica Jurídica*, Editorial Civitas, Madrid, 1988, pp. 139/172. Esta técnica no puede incorporarse de modo estable y no admite una metodología rígida como consecuencia de que los problemas, a los cuales ellas les acercaría soluciones, cambian y se renuevan continuamente en la sociedad.

siempre en un sistema lógico deductivo o axiomático considerado como prototipo del sistema perfecto.

Bajo tal perspectiva, resalta que la tópica juega algún papel en la elección de los axiomas. Con ello, las decisiones jurídicas se extraerían automáticamente del sistema mediante una simple deducción. Pero un sistema de este tipo no es posible en el derecho.

Como contraposición a lo ya expuesto, Georges Kalinowski³⁰ propone que como las ciencias contemporáneas están constituidas por un conjunto ordenado de proposiciones teóricas, con lo cual se las concibe como sistemas teóricos efectivos, su estructura ha de alcanzar la perfección en los sistemas de la lógica y de las matemáticas.

Desde el momento en que, junto al saber teórico existe el saber práctico (moral), y se constituye, por lo tanto, en el referente a la dirección del hacer, nada impide que adopten el carácter de sistemas axiomáticos, es decir, de conjuntos de proposiciones normativas divididos en dos subconjuntos de normas primarias y de normas secundarias, que están dotados de reglas de admisión de unas y otras. En consecuencia, no existe obstáculo alguno para la construcción de un metasisistema relativo a todo sistema normativo axiomatizado.

Pero el sistema de las normas del obrar es muy vasto; y su estructura, muy complicada. Comporta, ante todo, las llamadas normas exteriores, ya que están establecidas por una autoridad exterior a las personas cuya acción ellas regulan; y las normas interiores, formuladas por cada uno de nosotros en vistas a dirigir nuestros actos concretos. En cuanto a las normas exteriores, unas son naturales, establecidas por Dios creador de la naturaleza humana, y se dejan inducir de esta; las otras están establecidas por los hombres, y se las engloba bajo el nombre de ley humana positiva.

B. EL DERECHO ADUANERO Y SU PERTENENCIA AL SISTEMA JURÍDICO

De lo hasta aquí expuesto, se aprecia que la constatación o determinación de un sistema jurídico puede ser abarcada a partir de adoptar algunas de las

³⁰ Cfr. KALINOWSKI, GEORGES, *Metateoría del Sistema Normativo*, Editorial Idearium, Mendoza, pp. 1/41.

tres posiciones acerca de su existencia: 1- extrema; 2- escéptica; y 3- débil o flexible.

Conforme a ello, se debe analizar si el Derecho Aduanero se adapta a estas posiciones, para luego establecer cuál resulta la más adecuada.

Respecto de la posición extrema, para establecer si es posible su aplicación debe cubrir cinco características o exigencias, a saber: a) unidad; b) coherencia; c) completitud; d) jerarquía; y e) economía.

En el caso del Derecho Aduanero, encuentra su esencia en los mandatos constitucionales³¹, que de alguna forma limitan -en la idea de circunscribir la actividad- el campo de actuación de la aduana. Esto ya anticipa una adaptación clara del principio de unidad y completitud. Igual característica existe en las leyes sancionadas por el Poder Legislativo, como es el caso del Código Aduanero, reglamento esencial y básico de la materia³².

Bajo esta perspectiva, las pautas antedichas se cumplen cabalmente, atento al aporte del Código Aduanero. Se pretende en consecuencia, desde la normativa básica y sistematizadora del régimen, encontrar las respuestas a todos los problemas jurídicos que esta temática pueda presentar, y eventualmente permitir que, ante la imposibilidad de hacerlo, establezca quién tiene capacidad y competencia para resolverlo. De todas formas, esta regulación busca la economía de regulaciones, evitando repeticiones y redundancias.

En orden a la jerarquía, se ve que en esta disciplina aún existen normas que tienen un mayor valor que otras, y que corresponderá al órgano superior atribuir esa validez. De todas maneras, la jerarquía estará dada por el origen de la norma a comparar (Constitución, Ley, Decreto, Resolución General y así sucesivamente).

Desde la postura escéptica, puede señalarse que deben buscarse lugares comunes que resulten válidos, siendo esta la labor del jurista o del especialista.

³¹ Tal como se verá más adelante al tratar a las fuentes del Derecho Aduanero.

³² Es decir, que si bien el Código Aduanero se nos presenta como la sistematización de toda la actividad aduanera, no por ello se ha de prescindir de la remisión técnica a otros textos normativos que le proporcionan principios, institutos y elementos en beneficio de su completitud, tal como acontece con el ordenamiento penal y tributario para las disciplinas penal aduanera y tributaria aduanera.

En tal sentido, se destaca que se debe buscar a partir del problema la solución, teniendo a la vista los lugares comunes señalados.

Otros autores, críticos de los sistematicistas del derecho, ponen énfasis en que no se puede hablar de unidad, de la falta de coherencia y de la imposibilidad de establecer un sistema completo.

Finalmente están quienes plantean la existencia de sistemas débiles, es decir, admiten mantener alguna sistematicidad en el derecho, pero sólo reconociendo que es posible elaborar un sistema con uno, o dos, o tres niveles, como es la Constitución y la jurisprudencia, pero sin dejar de reconocer que es posible elaborar ciertos criterios más o menos estables, configurando de esta forma una versión del sistema jurídico.

Conforme a las posiciones expresadas, el Derecho Aduanero observa su adaptación a las tres corrientes.

La doctrina clásica aduanera, a partir de la interpretación que realiza la propia aduana de la norma y del sistema, sostiene válidamente que se está en presencia de un verdadero y completo sistema jurídico.

Se debe indicar además, que la aduana en lo que a la aplicación de la norma aduanera respecta, tiene la actitud propia de quien tiene el manifiesto deber y la obligación de mantener una interpretación conforme a una serie de principios o ideas –difusos algunos de ellos, ya que no los puede aprehender en forma sistemática- que están más cercanos al aspecto sentimental y psicológico, y a la posición político-circunstancial. Los funcionarios que integran el servicio mantienen celosamente este deber y esta obligación³³. Hecho que también de alguna manera evidencia la necesidad de establecer y definir los principios que sustentan al Derecho Aduanero.

Esta postura genera una rara amalgama entre norma e interpretación, que se enfrenta día a día con los problemas que se presentan en el accionar de la

³³ Existe una curiosa actitud por parte de la aduana, en orden al estricto cumplimiento de ciertas costumbres legales –ya que se sustenta en una norma difusa-, que a poco que se trate de encontrar su origen, resulta imposible, no obstante que se repite año tras año. Esto sucedió, por ejemplo, respecto del intento de cobro de estímulos a las exportaciones de firmas que están siendo objeto de investigaciones por sumarios, y se interpreta a pesar de que la norma no lo indica, que tal evento implica la pérdida del beneficio para el exportador.

aduana, como también en las soluciones que se generan para afrontar esos inconvenientes³⁴.

Un sector de la doctrina, tal vez por formación o adopción de las escuelas positivistas, defiende, desde el punto de vista científico, al sistema legal aduanero, pero encontrándole su sentido a la luz de principios, valores y funcionamiento operativo que brinda la norma, y que está destinada a brindar las soluciones a los múltiples problemas que se presentan frecuentemente.

Esta posición resulta un poco más práctica, ya que, en definitiva, de lo que se trata es de priorizar la relación aduana/usuarios, es decir, un sistema concebido como un servicio público. En el caso de esta postura, y de la lectura de antecedentes doctrinarios, se aprecia una decisiva influencia en la concepción del sistema aduanero, en la tradición y presentación que ha tenido la legislación aduanera francesa³⁵.

Es decir, que se advierten posiciones claramente definidas, en orden a cómo se considera al Derecho Aduanero, coincidiendo en visualizarlo como un sistema completo, pero que se interpreta de una única forma (positivistas aduaneros), o bien como un sistema completo, pero destinado a encontrar soluciones a los diversos problemas que se plantean, pero sin tener una postura previa acerca de la solución en miras (positivistas doctrinarios).

Se encuentran también algunas posiciones que tratan de analizar la norma a partir de ciertos lugares comunes o principios, tratando de tener en cuenta

³⁴ Respecto de esta cuestión se debe considerar que la realidad y la práctica del comercio internacional es muy cambiante, de manera que existe un hecho evidente que las normas van rezagadas respecto de los hechos, con lo cual los sistemas jurídicos vinculados a esta actividad, necesariamente, deben ser dinámicos, pero claros en orden a no dejar de operar respecto de la función esencial de la aduana, que es el control.

³⁵ A tal fin es interesante la cita de doctrina especializada aduanera que realiza BASALDÚA, RICARDO XAVIER, en *Derecho Aduanero, parte general y sujetos*, ob. cit., pp. 158 a 167, en la que sin perjuicio de la influencia de otros autores, tanto de España como de Italia, son los franceses quienes se destacan por su aporte, entre ellos GEORGES PALLAIN, EDGARD ALLIX, CLAUDE J. BERR y HENRI TRÉMEAU. A tal fin también estos dos últimos autores en su obra *Droit Douanier*, en las páginas 66 y 67, entre otros tantos autores, señalan como fundamental la obra de PALLAIN, G., *Les douanes francaises*, obra de cuatro volúmenes, de 1913, junto con el tratado de ALLIX, E., *Les droits de douane* de 1932, además de la obra de MOLIERAC, J., *Traité de législation douanière* 1930. Y ya dentro del periodo contemporáneo, se cita a las obras de SEMINI, A., *Douanes* 1967, JACQUEMART, C., *La nouvelle douane européenne*, 1974, DE MORDANT DE MASSIAC, B., *Code des douanes commenté et annoté*, 1999.

el ritmo, la dinámica, las particularidades de los usuarios, y el interés del Estado en la función aduanera, para adecuar la solución al caso concreto en la medida en que esta sea la mejor. Sería una interpretación pseudopositivista con elementos pragmáticos.

Finalmente, se admite también la idea de la existencia de un sistema, pero débil, que es quizá la que se observa a partir de la labor jurisprudencial, sobre todo, la realizada a través del Tribunal Fiscal de la Nación y de la Cámara Federal del Fuero Contencioso-Administrativo Federal.

En este aspecto, puede concluirse en que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha contribuido con valiosa doctrina, y que ha tenido definitiva influencia en el accionar de la aduana, quien acata rigurosamente estos decisorios.

En general, en esta labor se advierte siempre una interpretación lineal de la norma, sobre todo cuando no se presenta conflicto con la Constitución Nacional o con algún tratado internacional, pero pocas veces se realiza un estudio a fondo de los institutos aduaneros o de las facultades exorbitantes de la aduana, que suelen manifestarse cuando reglamenta su accionar y que como tal obliga al usuario.

Pero no debe dejar de señalarse que, dentro del esquema expuesto, satisface, en orden a la aplicación específica del Derecho Aduanero, la explicación de Georges Kalinowski, tal vez por el hecho de que lo aduanero está constituido por una serie de normas que se pueden catalogar como primarias, las cuales a su vez contienen una serie de subconjuntos de normas primarias y secundarias. Asimismo, se advierten en estas claras reglas la admisión de unas y otras, pero observando además la presencia de normas concebidas a partir de saberes prácticos y con contenido axiológico, representativo de los valores que cada sociedad infunde en las normas de la administración pública, por citar un ejemplo genérico³⁶

Debe también reconocerse que el Derecho Aduanero se nutre de una gran cantidad de normas de muy diversos orígenes y rangos, que lleva a que el análisis de sus fuentes sea clave para determinar la constitución de un sistema jurídico propio. De todas formas, debe establecerse, conforme a los principios de jerarquía y de competencia, el entramado que da coherencia al ordenamiento aduanero. Estos principios otorgan sistematicidad al conjunto

³⁶ Cfr. KALINOWSKI, GEORGES, *Metateoría del Sistema normativo*, ob. cit., pp. 1/16.

heterogéneo de normas y de órganos de creación, lo que permite convertir al ordenamiento en un todo coherente e inteligible.

También, siguiendo su metodología, se han de encontrar en el sistema teórico aduanero, claras reglas lingüísticas, y las denominadas reglas de admisión de la tesis al sistema.

Por ello, aplicando estos elementos en forma directa al Derecho Aduanero, se ha de encontrar que este contiene la regulación de lo concerniente al control tanto de ingreso como de egreso de las mercaderías, que son el objeto de una operación de comercio o tráfico internacional, y que, si bien ha de estar caracterizada, conforme a la postura de Kelsen, por una descripción geográfica o territorial –como, por ejemplo, la descripción de Derecho Aduanero argentino-, conceptualmente resulta más estricta la idea de sostener que la pertenencia está dada en razón de la materia que regula, atento a la uniformidad –merced a los acuerdos internacionales- que caracteriza a esta especialidad. Este aspecto le da un tinte universal que permite hablar con prescindencia de cada ordenamiento aduanero correspondiente a cada país de Derecho Aduanero.

También se aprecia que estos institutos aduaneros típicos se interrelacionan entre sí y reclaman pertenencia a otras ramas del derecho, atento a que su labor interpretativa debe realizarse tratando de mantener una congruencia conceptual, y cuando se los observa en conjunto se benefician con una mayor cantidad de matices. Pero esta labor no surge de un mero voluntarismo del legislador, sino que, tal como será estudiado en el capítulo correspondiente a las fuentes de este derecho, es el resultado de la decantación de un largo proceso histórico, que, merced a la razón práctica y a la experiencia humana, han permitido modelar, perfeccionar y hasta definir lo que se conoce actualmente en su conjunto como el Derecho Aduanero.

En esta evolución, se ha desarrollado un lenguaje específico, técnico, con criterios unívocos de interpretación, favorecido por el fruto de numerosos acuerdos internacionales y por la fecunda labor de los organismos internacionales competentes en la materia, los que en miras de promover y facilitar el intercambio, dieron por resultado un vocabulario técnico que tiene una interpretación uniforme en todas las legislaciones aduaneras internacionales, tal como es el caso de los conceptos de importación, exportación, mercadería, aduana, por citar algunas.

Pero resulta necesario adentrarse en considerar las características y el contenido del Derecho Aduanero para poder vislumbrarlo como un sistema

jurídico, o tal vez, como un sistema de normas homogéneas relacionadas con otras ramas del derecho.

1. Características del sistema jurídico aduanero

Algunos autores señalan la existencia de un conjunto de nociones, elementos e instituciones que se han calificado como aduaneros y que, en general, las legislaciones de los países los han denominado de igual manera³⁷.

No obstante, se ha sostenido que, a pesar de estas características, no permiten considerar de manera general al Derecho Aduanero como una rama autónoma del derecho, sin perjuicio de lo cual, atento a la característica que presenta, se sugiere habitualmente que se defina al Derecho Aduanero y al contenido que este tiene.

Ya anteriormente se ha intentado esbozar una definición del Derecho Aduanero, a pesar de que Basaldúa señala que, siguiendo un criterio substancial o material se podría definirlo en una primera aproximación, como el conjunto de las normas jurídicas que regulan el tráfico internacional de mercaderías.

Otros autores indican que este tipo de definiciones son insuficientes, y que las dificultades comienzan desde que se pretendió definir a este derecho. Destacan, estos importantes doctrinarios franceses, que entender al Derecho Aduanero como la rama del derecho público que se aplica a la circulación de mercaderías, se revela como una acepción muy grande, ya que esto implica el control de cambios, las reglamentaciones sanitarias, etc., mostrando otro tipo de preocupaciones e intereses³⁸. Por esto a juicio de ellos, se impone una definición más estricta, pero esta variará según los criterios que se utilicen para tal faena, como por ejemplo, el formal, que lleva a considerar al Derecho Aduanero como el que es aplicado por las administraciones aduaneras, o como el conjunto de reglas contenidas en los códigos

³⁷ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, obra citada, p. 47.

³⁸ Cfr. BERR, CLAUDE J, Y TRÉMEAU HENRI, *Le droit douanier*, obra citada, p. 73 y 74. En igual sentido opina GALERA RODRIGO, SUSANA, en *Derecho Aduanero español y comunitario*, ob. cit., p. 99, cuando argumenta que esa definición resulta muy amplia y puede alojar normas que no presentan ninguna coherencia.

aduaneros. Por tal motivo, sugieren analizar, primero, los contenidos del Derecho Aduanero, para luego intentar una definición.

El Derecho Aduanero tiene ciertas características que surgen como evidentes, como es la de estar indefectiblemente destinado a permitir al Estado controlar el flujo de las mercaderías que ingresan o salen hacia o desde un territorio aduanero. Tal actividad es la que abastece indefectiblemente al Derecho Aduanero de diferentes instrumentos jurídicos destinados a permitir la realización de la política aduanera, y que en cumplimiento de estos fines resulte de naturaleza variable, tanto en el tiempo como en el espacio. Esta actividad es lo que justificaría de por sí la existencia del Derecho Aduanero, pero esa variabilidad, a juicio de estos autores franceses, resulta la causa por la cual no se puede realizar una definición constante y abstracta del Derecho Aduanero. Pero a pesar de ello reconocen que tiene una unidad irrefutable y una fisonomía propia, que impiden que se lo considere como una simple yuxtaposición de textos heterogéneos. Por lo tanto, al contar con una especial técnica fiscal, administrativa y penal al servicio de la política aduanera, se revela el Derecho Aduanero como una rama del derecho, en parte analizada y estudiada, pero casi inexplorada.

Puede sostenerse que, sin perjuicio de dejar de lado las particularidades evidentes del Derecho Aduanero, no existen las denominadas políticas aduaneras, ya que en rigor de verdad, a pesar de que la aduana resulta un organismo de aplicación de políticas de comercio exterior de un país, no se crea por ello una determinada política afín a la aduana

1.1 La cuestión tarifaria

Otros destacan que el nudo central del Derecho Aduanero reside en el conjunto de normas tarifarias que fijan las condiciones y efectos del paso de las mercaderías tanto en el ingreso como en el egreso, en la medida en que estén afectadas al tráfico internacional.

También se considera al Derecho Aduanero como un sistema jurídico pero propio de las derivaciones económicas, y que estas llevan a circunscribirlo en una sistematización de la obligación tributaria aduanera, en atención al vínculo existente entre el usuario del servicio y el Estado,



entre quienes han de hacer jugar los elementos de este sistema jurídico, pero siempre vinculado a una relación tributaria³⁹.

Ahora bien, debe señalarse que, conforme a las normas accesorias que tienen la noción tarifaria, al estar orientadas a una mejor percepción, que es su esencia, van a tener relevancia en la totalidad de las disposiciones relativas a la conducta a las cuales se han de someter las mercaderías, como la declaración de las diversas operaciones de “desaduanamiento”, a la determinación de su especie, de origen y del valor de las mercaderías para el establecimiento de los tributos. En esta situación, también se deben incluir las diversas barreras proteccionistas que los legisladores locales suelen imponer, o bien excepciones –como los casos de zonas francas, admisiones temporarias, etc.- y que también han de formar parte del nudo o esencia tarifaria⁴⁰.

³⁹ Cfr. ARDIZZONE, GAETANO, “*Dogana e Imposti Doganale*”, *Enciclopedia Giuridica aggiornamenti, direttore Bruno Paradisi, Istituto della Enciclopedia Italiana*, Milan, 1988/1997.

Debe también destacarse en este aspecto que, en el caso del Derecho Aduanero Argentino, la particularidad de la actividad aduanera lleva a que en la realización de la labor de contralor, en el contexto del Derecho Comunitario, se admitan ciertas ficciones legales que tienen consecuencias penales en nuestro territorio. En efecto, la CSJN, en el caso “Dotti Miguel Á., y otros”, de fecha 07/05/1998 (Fallos 321:1226), destacó que dentro del ámbito de la cooperación aduanera es posible, por vía de un acuerdo de promoción de comercio, delimitar la ficción de territorio aduanero que favorezca el control concertado en áreas de frontera, y legitime la actuación de los funcionarios argentinos, y tal es el sentido en el que debe interpretarse el artículo 3, inciso a) del Acuerdo de Recife. En virtud de dicha norma, se determinan qué funcionarios de cada país ejercerán, en dicha zona, los respectivos controles aduaneros, migratorios, sanitarios y de transporte.

⁴⁰ Aquí se emplea el neologismo “desaduanamiento” término que surge de un calco léxico tomado de las legislaciones aduaneras, como por ejemplo, del francés *dédouanement*, o *dédouanage* que significa, según el *Diccionario de la Lengua Francesa* de PAUL ROBERT, *Société du Nouveau Littré*, Paris, 1978: *action de dédouaner une marchandise; son résultat*. Y a su vez la voz *dédouaner* que significa según la misma fuente: *faire sortir (une marchandise) de l'entrepôt de la douane en accomplissant certaines formalités*. Es decir se utiliza como el someter a la mercadería a un destino y control de la aduana para su puesta en plaza a través de la liberación. Sobre este concepto, podemos citar que el Código Aduanero Argentino, nos propone idéntico concepto en los artículos 234, 253, 287, 298, 332, 352, y 387, en los que se refiere a las formas de las distintas destinaciones de importación como exportación, repitiendo siempre la misma fórmula: “la declaración a que se refiere el apartado 1 incisos a) y b) debe indicar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero



Pero, en los últimos tiempos, se fue desarrollando un concepto que engloba, al menos según la visión europea del Derecho Aduanero, lo concerniente a los regímenes económicos. Este grupo contiene institutos que han sido inspirados a partir de una visión totalmente opuesta a la que inspira las nociones arancelarias o tarifarias, ya que los primeros resultan la excepción de los segundos. Esto permite sostener legítimamente que existe un Derecho Aduanero Económico, en oposición al Derecho Aduanero Fiscal.

1.2 Las características tradicionales

Claude J. Berr y Henri Trémeau sugieren que se deben analizar las características tradicionales del Derecho Aduanero, y destacan que debe clasificarse, en principio como una especialidad que deriva del Derecho Público, pero que si bien rige las relaciones entre los particulares y la aduana, curiosamente le resulta extraño el mundo de las relaciones privadas. Con lo que podría sostenerse que se encuentra inmerso en un cúmulo de relaciones privadas de diversa índole, que a su vez, justifican el tráfico internacional de mercaderías. Bajo tal perspectiva, sumadas las históricas, se ha visto la indudable influencia que han tenido para el Derecho Aduanero, las ramas del derecho privado, especialmente, el penal y procesal⁴¹.

No cabe duda, de todas maneras, de las reales y especiales particularidades que tiene el Derecho Aduanero. Si se parte desde el Derecho Fiscal general, se ha de apreciar que buena parte de sus caracteres son derivados y tomados, pero seguidamente serán conjugados con otros elementos que se generan de la realidad del comercio internacional, como es el caso del origen de las mercaderías, y el del valor de las mercaderías, como una especie de originalidad en la vista del principio de igualdad tributaria que tiene el Derecho Fiscal clásico, sumado al hecho de las facultades y prerrogativas exorbitantes que tienen los agentes aduaneros, que superan las esperadas en general respecto de otros agentes o funcionarios públicos.

Pero debe recordarse que no todo lo tributario y económico-aduanero hacen a su esencia, ya que gran parte de las disposiciones del Derecho Aduanero existen a pesar de las que se basan en el Derecho Fiscal y Económico, como son las referidas al control del tráfico de las mercaderías,

el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería que se trate”.

⁴¹ Cfr. BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Le Droit Douanier*, ob. cit., pp. 77/78.



la aplicación de las restricciones de carácter económicas o no a dicho tráfico⁴².

No obstante tal característica, es dentro del análisis del denominado Derecho Económico, donde el Derecho Aduanero ha de encontrarse afirmando sus particularidades. En efecto, los regímenes de perfeccionamiento activo y pasivo, el concepto del tránsito y de derechos compensatorios se han forjado y concebido para el uso exclusivo del Derecho Aduanero, no tienen vinculación con ninguna rama del derecho, ni son una transposición de reglas del Derecho Administrativo o del Derecho Penal⁴³. Como así también, dentro del régimen de las prohibiciones de carácter económico y no económico, por ejemplo las que se ordenan en cumplimiento de intereses comunitarios y respecto de la salvaguardia social, que son a su vez reclamadas a la aduana para que cumpla escrupulosamente con su función de contralor.

Se ha visto pues, que el Derecho Aduanero emplea términos e instituciones propias, que implican a veces visiones que están por ciertas interpretaciones del derecho común.

1.3 El formalismo y el rigor

Otra característica del Derecho Aduanero es su rigor, ya que presenta la doble característica de ser formal y represivo a la vez.

⁴² Cfr. SORTEIX, JUAN J. A., “La estructura del hecho gravado por los derechos de importación”, ob. cit., pp. 290, 291.

⁴³ Se puede apreciar en la obra *La douane, Instrument de la stratégie internationale*, de TUELE-MARTIN, CATHERINE, *Economica (Gestion Poche 19)*, Paris, 1995, que se pone de relieve el estatuto jurídico aduanero de la mercadería, que cuando se encuentra en el circuito internacional posee una identidad propia que se basa de la combinación de tres elementos: el valor, el arancel y el origen. Luego ha de señalar las características de las operaciones de entrada y salida de las mercaderías y sus limitaciones. Pero lo notable es que circunscribe al accionar de la aduana en lo que se engloba como los regímenes que hacen a la función logística, en donde analizará los regímenes suspensivos, tránsitos, garantías, depósitos fiscales; otro grupo ha de ser el de los denominados regímenes aduaneros de política industrial, en donde engloba a los denominados regímenes de perfeccionamiento activo, sistemas de reembolsos, de compensación e imposición tributaria diferencial; luego destaca la vinculación de la aduana y la actividad comercial, en donde atribuye importancia a la admisión temporaria, reingreso de mercaderías, exportación temporaria, embalajes; finalizando su análisis con la denominada gestión administrativa de las operaciones aduaneras, correspondiente al estudio y análisis de desaduanamiento de mercaderías, declaraciones, procedimiento simplificado, rectificaciones y la función de la aduana en las empresas.

El formalismo a lo largo del tiempo en general se ha ido atemperando de conformidad con el desarrollo de los nuevos medios de información, control y necesidades propias de agilización del comercio internacional. Pero, de todas maneras puede advertirse que se trata de una actividad formal, escrita, en donde la declaración de las destinaciones tendientes a realizar el control fiscal integral tiene una influencia notable que con correlato en el tratamiento que se le otorga en el régimen penal e infraccional. La presencia de multas formales en el texto legal aduanero es demostrativa de lo expuesto⁴⁴.

Con relación al efecto represivo que tiene el Derecho Aduanero, se debe advertir que todo derecho de naturaleza fiscal y de control de prohibiciones es esencialmente severo. Característica que se ha evidenciado en esta rama del derecho como en ninguna otra. Esto se aprecia en el rigor de sus sanciones, y en el lento camino que se ha transitado para dar una interpretación adecuada y justa a las múltiples situaciones que se han producido con motivo de la presunta comisión de delitos e infracciones aduaneras.

A pesar de los esfuerzos que se han realizado para simplificar las formalidades aduaneras, la opinión pública se ha mostrado reticente a otorgarles mayores poderes a los funcionarios aduaneros, sobre todo a la luz del peligro que genera el ingreso de ciertas mercaderías bajo la perspectiva de dos flagelos de la actualidad, como son el terrorismo y el narcotráfico, por citar algunos, sin dejar de señalar el daño económico que realizan los infractores aduaneros con su actividad.

Pero este rigor se ha visto complementado y balanceado por la presencia de un procedimiento administrativo aduanero, en el que la propia institución juega un rol importante en orden a determinar no sólo la existencia de infractores o deudores de los tributos del comercio exterior, sino que además, actúa como garantía de los usuarios y contribuyentes, para evitar de esta forma toda sospecha de arbitrariedad y abuso por parte del organismo fiscal.

⁴⁴ En el Código Aduanero Argentino, encontramos una serie de sanciones formales que determinan la aplicación de una multa automática, y que si bien son revisables a través de un régimen procesal propio, por ejemplo, del recurso de impugnación previsto en el artículo 1053 inciso e), tienen la justificación en una cuestión formal, como el caso de las situaciones previstas en los artículos 220 y 222.

Otra cuestión para tener en cuenta es la influencia que ejerce la existencia de una serie de normas que poseen cierta mutabilidad, o al menos que son susceptibles de modificaciones más o menos periódicas, como es el caso del arancel tanto de importación o exportación, o del mismo régimen de prohibiciones económicas, atento a las diversas necesidades económicas y políticas que puede tener cada país, ya que se muestra como una nota que implica dinamismo⁴⁵. Pero en todo caso, estas modificaciones y el dinamismo apuntado serán consecuencia de las normas de política aplicables al comercio exterior y no del Derecho Aduanero, que en sus institutos se mantiene, en cierta forma, inalterable.

1.4 El contenido del Derecho Aduanero

Respecto de los contenidos del Derecho Aduanero, se puede sintetizar que, bajo esa denominación, comprende al conjunto de normas jurídicas que, integradas en un sistema se refieren: a) la determinación y regulación de los elementos e instituciones aduaneras de base⁴⁶; b) la organización del servicio aduanero; c) el control sobre el tráfico internacional de las mercaderías⁴⁷; d) los regímenes de las operaciones y destinaciones aduaneras; e) los reglamentos dictados para el ejercicio de las profesiones consideradas como auxiliares del servicio aduanero⁴⁸, y respecto de los importadores y

⁴⁵ Esta cualidad la señala FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, en *Código Aduanero, comentado y anotado*, ob. cit., p. 8, agregando además que esta particularidad se afianza con el ingreso de nuestro país en el MERCOSUR, que permitirá, en la medida en que se afiance, una estabilidad en las condiciones no solo políticas, sino económicas.

⁴⁶ Señala BASALDÚA, RICARDO X, en *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., pp. 47 a 56, que para que estemos ante la denominada materia aduanera debe darse o existir presupuestos básicos, que son: la existencia de un territorio aduanero, como el elemento que permitirá y justificará el control de la aduana, ya que será el ámbito geográfico en el que se ha de aplicar una normativa aduanera común, tanto en lo concerniente a lo tributario como a las prohibiciones, sean estas de carácter económico o no, pero además debe existir una mercadería, que es la que se ha de someter al control aduanero y, por ende, a la que se le aplicarán las normas vigentes dentro del territorio aduanero; y finalmente tiene que existir la acción de importación o exportación, que será el ingreso o egreso de mercaderías a un territorio aduanero, o su salida, respectivamente. Sin la existencia de cualquiera de estos elementos, no puede existir actividad aduanera.

⁴⁷ Se pueden incluir aquí los controles que afectan a las mercaderías en orden a las restricciones directas de todo tipo, económicas o no.

⁴⁸ Se refiere a los Despachantes de Aduana y Agentes de Transporte Aduanero, y a los Apoderados que respectivamente pueden tener.

exportadores; f) el régimen tributario aduanero⁴⁹; g) el régimen penal aduanero, que reprime la violación del control⁵⁰; y h) el régimen de impugnación y revisión de los actos dictados por la aduana.

Este listado de contenidos en general se ha mantenido, con mayores o menores particularidades en las diversas legislaciones aduaneras del mundo, como también en aquellas comunes, por ejemplo, el Código Aduanero de la Comunidad Europea.

Debe tenerse en cuenta que el Consejo de Cooperación Aduanera definió a la “Legislación Aduanera” como “el conjunto de disposiciones legislativas y reglamentarias concernientes a la importación y a la exportación de mercaderías cuya aplicación está expresamente encomendada a la aduana y otras normas eventualmente establecidas por ella en virtud de los poderes que le han sido conferidos por la ley”. Esta definición contiene una nota aclaratoria que dice: “La legislación aduanera comprende, en general disposiciones sobre: la estructura y la organización de las administraciones de aduanas, sus atribuciones, prerrogativas y responsabilidades, así como los derechos y las obligaciones de los usuarios; los diversos regímenes aduaneros, así como las condiciones y formalidades relativas a su aplicación; los elementos relacionados con la aplicación de los derechos e impuestos a la importación y a la exportación; la naturaleza y las consecuencias jurídicas de las infracciones aduaneras; y las diversas vías de recurso”.

Por consiguiente siguiendo nuevamente a Basaldúa, se coincide en que el Derecho Aduanero quede delineado como un conjunto de normas atinentes a la importación y exportación de mercaderías, cuya aplicación se encomienda a la aduana, para lo cual se regula su estructura y sus funciones, se determinan los regímenes a los cuales puede someterse la mercadería que se importa o exporta, y se establecen diversas normas referidas a los tributos aduaneros, a los ilícitos aduaneros y a los procedimientos y recursos ante las aduanas⁵¹.

⁴⁹ Incluimos en este campo a todo el régimen concerniente a la valoración de las mercaderías, ya que se trata de una parte esencial en la determinación de la base imponible sobre la cual se han de aplicar estos tributos al comercio exterior, como así también a lo relativo a los estímulos a la exportación.

⁵⁰ Incluye a los delitos y demás ilícitos aduaneros, como es el caso de todo el régimen infraccional.

⁵¹ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit. p. 98. También el autor señala que el contenido se puede apreciar en la Convención para la simplificación y la armonización de los regímenes aduaneros, elaborada en 1983,



2. Interpretación de la norma aduanera

Con los conceptos expuestos, restaría considerar cómo debe ser interpretada la norma aduanera dentro de este sistema jurídico. Esta labor ofrece alguna dificultad desde el momento en que este sistema está integrado por normas de diversas jerarquías, que se aplican a hechos y circunstancias propias de la actividad jurídica aduanera.

1.1 Las principales escuelas interpretativas

La respuesta podrá darse según el modelo que se adopte, es decir desde la concepción dogmática, o conforme a las nuevas corrientes que analizan la interpretación de normas.

La posición dogmática parte de sostener que la ciencia jurídica es estrictamente positivista, normativista y juricista. No existe otro derecho más que el positivo, y este es el creado por el legislador bajo la forma de normas legales; y el derecho, en consecuencia, se explica y comprende sólo desde el derecho, desechando el jurista las impurezas irracionales y anticientíficas de naturaleza política, ética o axiológica. Por ello, el derecho es la norma, mejor aún: simplemente la ley, de donde se infiere que sólo el Poder Legislativo cuenta con capacidad jurígena para crear derecho. Savigny, refiriéndose a la interpretación jurídica, sostenía que esta ha de consistir en la reconstrucción del pensamiento ínsito en la ley; e Ihering la llamará jurisprudencia inferior, cuando aclara que ella no crea nada nuevo, ni puede hacer más que poner en claro los elementos jurídicos sustanciales ya existentes⁵².

Pero este modelo, con el tiempo, demostró ser insuficiente, atento a los nuevos problemas que la realidad jurídica propuso luego de la Segunda Guerra Mundial. Se ha señalado que las concepciones modernas del derecho y del razonamiento judicial, tal como se han desenvuelto luego de tan infausto evento del siglo XX, constituyen una reacción contra el positivismo jurídico y sus dos sucesivas visiones, que son el de la escuela de la exégesis y la concepción analítica y deductiva del derecho, y después, el de la escuela

denominada usualmente como la Convención de Kyoto, que a su vez ha tenido revisiones que hace que se la conozca como la Convención de Kyoto revisada.

⁵² Cfr. VIGO, RODOLFO L., “Problemas y teorías actuales de la interpretación jurídica”, *Anales de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba*, Tomo XXXII, Año Académico 1993, Córdoba, pp. 206/207.

funcional o sociológica, que interpreta los textos legales en función de la voluntad del legislador. Esa crisis motivó a que se observen ciertas reacciones ante una realidad que se impone, por ejemplo, el caso del legalismo, en el cual se limitan las fuentes del derecho, ya que no se reconoce otra fuente que la ley, que fue completada luego con los principios generales del derecho, la costumbre y la doctrina; y el normativismo, que sin renunciar al legalismo, avanza al definir al sistema como un mero sistema de reglas, pero margina los principios y/o valores a los que los juristas siempre recurren ante la imperfección normativa. Luego se trató de explicar al derecho desde el derecho, posición llamada genéricamente juridicismo, que implicaba renunciar a otras dimensiones ineludibles que ofrece la realidad jurídica, en particular, desde lo político y lo ético⁵³.

A su vez, y ampliando el tema de la interpretación jurídica, Vigo entiende que frente al criterio único, como el que proponía el dogmatismo, se pueden advertir cinco dimensiones de interpretación, a saber: a) la propiamente jurídica o regulatoria; b) la fáctica; c) la axiológica; d) la lingüística; y e) la lógica⁵⁴.

⁵³ Cfr. VIGO, RODOLFO L., “La enseñanza del derecho. Presupuestos Iusfilosóficos”, *Anuario de Derecho N° 1, Universidad Austral*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994, p. 69 y siguientes. Destaca que el positivismo, como expresión que señala que no existe nada jurídico fuera del derecho puesto como tal por los hombres. El sistematicismo, por el cual se reivindica el pensar jurídico tópico o aporético, en tanto preocupado por el problema y su resolución, al que se opone el pensar sistemático que privilegia el sistema jurídico por sobre el problema, de manera que aquel termina determinándolo. El deductivismo teórico, constituyendo el modelo por el cual razonaban los juristas, y que debía ser guiado por la lógica formal, de modo que por medio de un silogismo deductivo se infería de manera necesaria, fácil e indubitable la conclusión respectiva. El cientificismo se origina en la desconfianza del modelo dogmático y rechaza los intentos de avanzar más allá de lo empírico. Finalmente, el coercitivismo, teoría que caracteriza al derecho por la coerción que genera.

⁵⁴ La primera ha de resultar de fundamental importancia a la hora de buscar la regla o medida jurídica conforme a la cual se busca la solución del problema, centrándose no sólo en la norma, sino también, en los principios jurídicos. La segunda se estructura en el adecuado análisis de los hechos, ya que estos son los que reclaman la solución, y el análisis de la situación necesariamente ha de reclamar el auxilio de otras disciplinas, como también una cierta dosis de valoración, sin dejar de reconocer que ciertos hechos no dan margen a mayores interpretaciones (como puede ser un evento científico determinado). La tercera va unida, en cierta forma, a la segunda, pero cuando las normas tienen un contenido axiológico, sobre todo las concernientes a los derechos humanos básicos. La cuarta ha partido de la idea de la confianza absoluta a las posibilidades del lenguaje, postura clásica del modelo dogmático. No obstante, esta postura, también ha tenido sus limitaciones, atento a las circunstancias de cambio de usos, modificaciones de

Respecto del Derecho Aduanero su interpretación no ha escapado a las consideraciones que se han realizado. Su fuerte dogmatismo y las interpretaciones rígidas que se han realizado –que no son más que su consecuencia- demostraron su inconveniencia a medida que el comercio internacional fue evolucionando y requirió de otros elementos interpretativos, en donde la norma no fuera aplicada con un carácter inmóvil, es decir con un único sentido interpretativo, sino que se fundara en un análisis multidisciplinario originado en diferentes ámbitos, como el axiológico, el lingüístico, el fáctico, y la lógica.

La interpretación de la norma aduanera también ha sido influida por cierto cientificismo que la especialidad impuso, pero en todo caso esto se ha manifestado en lo conceptual y lo lingüístico, atento a que se trata en definitiva de entender las diversas denominaciones que contiene la actividad aduanera, lo que explica la necesidad de contar con un glosario común. Pero no debe olvidarse que se trata de derecho con un fuerte contenido técnico y que, como tal, debe estar orientado al servicio del hombre y de la sociedad⁵⁵.

1.2 Su aplicación en el Derecho Aduanero

Ahora bien, ¿la norma aduanera de estas características tiene que ser interpretada conforme a pautas especiales, o se le pueden aplicar las reglas generales de interpretación de cualquier norma jurídica?

Se ha señalado que las leyes aduaneras regulan los tres temas esenciales del Derecho Aduanero, que son los controles, las restricciones no arancelarias y los gravámenes cuya aplicación y percepción están a cargo de la aduana. Si bien es cierto que todas las leyes se interpretan de la misma manera, parecería inapropiado considerar que las leyes aduaneras deben ser interpretadas de una manera especial.

contexto y hasta creación de neologismos. Finalmente, la quinta, como consecuencia de pretender someter todo a una lógica matemática, también ha manifestado sus limitaciones, no obstante a que, modernamente, ha posibilitado suministrarles a los juristas una estructura que facilita un discurso correcto, permitiendo su control, como es el caso de la lógica deóntica.

⁵⁵ Sobre el particular, la CNCAF, Sala IV, en los autos “*Union Carbide SAICS s/apelación c/ANA*, 14/11/1996, ha señalado que las normas impositivas –naturaleza que también poseen las normas aduaneras bajo examen- no deben necesariamente entenderse con alcance más restringido que el que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Cfr. CSJN, Fallos 182:486; 279:226; y 280:307).

Sobre este tema particular, Adolfo Santiago Chouhy⁵⁶ propone, a partir de la existencia de pautas generales de aplicación en todo el derecho, como es el caso de la creación y derogación de las leyes, y de los principios tradicionales de interpretación legislativa, que estos sean de aplicación estricta al Derecho Aduanero, tales como: a) ley posterior: sobre dos leyes de mismo nivel, prevalece la posterior sobre la anterior; b) ley superior: en caso de conflicto entre normas de diferente nivel, la ley superior prevalece sobre la inferior, cualquiera fuera el orden cronológico de su sanción; c) redundancias: en la interpretación de la norma debe descartarse en un primer análisis la existencia de redundancias legales, pues, en principio, ellas no las contienen, y es la función del intérprete lograr que las normas adquieran su propio sentido; d) ley especial: esta prevalece sobre la genérica; e) falsas presuposiciones: se presentan problemas de este tipo cuando la ley se sustenta en falsas presuposiciones fácticas o jurídicas, existe esto cuando la norma contiene errores de apreciación en cuanto a los hechos o el derecho sobre los cuales legisla; f) coexistencia: entre dos interpretaciones jurídicas posibles debe preferirse aquella que favorezca o preserve y no la que dificulte o destruya el fin perseguido por la norma, y si existen dudas debe preferirse la interpretación que permita la coexistencia de ambas; g) irretroactividad: es un principio generalmente aceptado y propio en materia aduanera, es decir, se admite la aplicación retroactiva de las normas aduaneras; h) realidad económica: este criterio de interpretación permite prescindir de las apariencias jurídicas para indagar la realidad económica, es de aplicación general en materia financiera y encuentra aplicación en la actividad de recaudación de impuestos. No obstante en materia aduanera, no se encuentra norma alguna que obligue a aplicar este principio, pero en cambio, en la búsqueda de la verdad real y no sólo formal, es conveniente tenerlo en cuenta⁵⁷; i) la aplicación analógica: se trata de usar la analogía en una situación que la ley no regula, está vedado en materia aduanera, ya que el principio de legalidad así lo establece y limita, pero se admite, en este

⁵⁶ “La interpretación de las leyes aduaneras”, *Derecho Aduanero* Año 4, N° 37, Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1972, pp. 1/9.

⁵⁷A pesar de lo expuesto, recientemente se empezó a admitir este principio en materia aduanera, sobre todo cuando está en juego la aplicación de regímenes de promoción e incentivos, tal como lo demuestra el fallo de la CNCAF, Sala III, “Percom SA c/ANA”, de fecha 19/10/1999 (Este fallo no está publicado y se encuentra disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal).

ámbito, alguna interpretación analógica cuando lo dispone así expresamente la ley, como es el caso de la regla N° 5 de interpretación de la Nomenclatura de Mercaderías, cuando señala que la mercadería que no aparezca contenida en ninguna de las partidas debe clasificarse en la partida que comprenda los artículos de mayor similitud o analogía; j) precedente: en materia administrativa y particularmente en materia aduanera, existen prácticas muy arraigadas, de manera que una cosa se hace de un modo determinado sin más razón que la que le otorga el hecho de haberse realizado así desde hace años. Suele señalarse como un mal propio de la burocracia, ya que impide el progreso del derecho a través de la nueva interpretación⁵⁸.

Por ese motivo si bien se ha de comprender y aplicar una forma de interpretación común a todo el derecho, en el aduanero, deberán considerarse las pautas propias que la temática aduanera impone, como se ha visto.

C. SUS VINCULACIONES CON LAS OTRAS RAMAS DEL DERECHO

Se ha indicado que el Derecho Aduanero tiene relaciones con otras ramas específicas del Derecho, precisamente porque contiene elementos y toma principios de estas, que son de aplicación directa en sus normas e institutos.

1. *Derecho Constitucional*

Conforme a la premisa señalada, se destaca una vinculación muy profunda con el Derecho Constitucional, toda vez que no sólo marca y limita su competencia, en orden a su funcionamiento, sino que además señala principios que deben indefectiblemente respetar los institutos aduaneros, y cuya afectación implicará que sean observados por inconstitucionales. Más adelante se ha de analizar circunstanciadamente las normas constitucionales

⁵⁸ Reiteradamente, la CSJN ha señalado que la primera que queda fuera de interpretación de la ley es su letra. Pero a ello se debe agregar que la hermenéutica de la ley no se agota con la remisión a su texto, sino que debe indagarse también en lo que ella dice jurídicamente, dando pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. Por ello no resulta admisible una interpretación que equivalga a prescindir del texto legal, si no media debate y declaración de inconstitucionalidad [“Bedes, Mónica y Bernasconi Cooperativa Limitada” (Fallos 307:2153), año 1985; también “Mondino, Néstor Rodolfo c/Trasolino Juan Carlos (Fallos 300:687) año 1978].



que de manera específica se refieren a la actividad aduanera, pero es dable afirmar que existe una relación directa, ya que, en definitiva, la aduana será la encargada de cumplir un rol esencial en la aplicación de una política estatal de comercio exterior. No obstante todo ello se desarrollará en medio de una infinidad de relaciones contractuales interpartes que configuran el tráfico internacional de mercancías, lo que ha llevado a algunos autores a sostener que “las instituciones aduaneras hacen posible que los bienes muebles queden bajo el dominio privado de una persona, y a la vez que no caigan bajo el poder público de Estado alguno, de esta forma el derecho privado se potencia al máximo y el Derecho Aduanero que parece estar concebido para tutelar el interés público, paradójicamente presta al interés privado un gran servicio”⁵⁹.

2. *Derecho Administrativo*

La relación con el Derecho Administrativo deviene no sólo de compartir su relación directa con el Derecho Público, según la clásica clasificación, sino que además gran parte de las disposiciones que integran el Derecho Aduanero pueden ser incluidas dentro del Derecho Administrativo, máxime si se considera que esta rama es aquella que tiene por objeto a la propia administración pública que integra el servicio aduanero.

Basaldúa, sobre este punto, ha señalado, que “(...) en una obra anterior hemos considerado como el contenido necesario o esencial del Derecho Aduanero al conjunto de aquellas normas dictadas con el fin de asegurar el control sobre el tráfico internacional de mercadería. En este sentido, la atribución de control sobre el tráfico internacional de mercaderías constituye la función primordial de la aduana. Pues bien bajo la perspectiva del Derecho Administrativo, la función principal de la aduana, es decir el control sobre el tráfico internacional de mercaderías es en esencia una función administrativa”. Concluye en que se trataría de la rama del Derecho Administrativo que tiene por objeto el control del tráfico internacional de

⁵⁹ Cfr. GALERA RODRIGO, SUSANA, *Derecho Aduanero Español y Comunitario*, ob. cit., pp. 97 y 98. También la cita que realiza de F. MUÑOZ en “Los sujetos en el Derecho Aduanero”, en *Concepto y Naturaleza Jurídica de las Instituciones Aduaneras*, coord., I. Sánchez, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.



mercaderías, ya que también sus normas pueden ser ubicadas dentro de esa rama del derecho⁶⁰.

De manera que queda claro el grado de relación y vinculación que tiene el Derecho Aduanero respecto del Derecho Administrativo, pudiéndose ver desde la perspectiva de la norma aduanera básica que existen remisiones expresas a las normas que rigen el procedimiento administrativo, como también a la temática correspondiente a los actos administrativos. Estas pautas se han de aplicar en su totalidad, pero a pesar de ello y en orden al contenido específico que tiene el Derecho Aduanero, no permite admitir que sea subsumido en el Derecho Administrativo⁶¹.

3. *Derecho Financiero*

La relación con el Derecho Financiero resulta también estrecha pero en consonancia con algunas de sus características. En efecto, para el Derecho Aduanero, desde la perspectiva del Derecho Financiero sólo interesa como fuente y obtención de recursos para el tesoro de la Nación, y en este sentido si se considera al Derecho Financiero como el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado en materia de recursos y gastos, se advierte que tienen ambas ramas una vinculación muy directa.

El profesor Sainz de Bujanda define al Derecho Financiero como la rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la

⁶⁰ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero, Parte General, Sujetos*, ob. cit., p. 222 y 223.

⁶¹ En tal sentido, se ve en el Código Aduanero Argentino, en el artículo 1017, el reconocimiento de la aplicación supletoria de las disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos en los procedimientos que se cumplieren ante el servicio aduanero. En igual línea el profesor FERNANDO GARRIDO FALLA, en la ob. cit. de SUSANA GALERA RODRIGO, en su prólogo cita: “El Derecho Aduanero en su aplicación, se diluye en actos administrativos que como todos son susceptibles de fiscalización por la jurisdicción contencioso administrativa al estar sujetos al principio de legalidad. Pero, al mismo tiempo en el análisis de estos actos las Salas Sentenciadoras se ven en la necesidad de manejar unos instrumentos conceptuales elaborados por el Derecho Fiscal; así, la referencia explícita al hecho imponible o a la base del impuesto (...)”, pp. 20/21. CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO, en *Derecho Aduanero*, ob. cit., p. 15, destaca que se puede sostener la existencia de un Derecho Administrativo Aduanero que consiste en el conjunto de normas de Derecho Administrativo que al aportar los servicios propios de la actividad de la administración pública, hacen que se materialicen las funciones aduaneras, así como establecer los órganos o dependencias del Estado que se encargan de recaudar los impuestos al comercio exterior.

hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines. Es decir que es una disciplina jurídica que tiene por objeto aquel sector del ordenamiento jurídico que regula la constitución y gestión de la hacienda pública, o sea, la actividad financiera. A su vez, por esta actividad, se entiende a la encaminada a la obtención de ingresos y realización de gastos, con los cuales se puede subvenir a la satisfacción de determinadas necesidades colectivas. Por ello, a su vez estará constituido por dos grandes temas: los ingresos y los gastos⁶².

Ahora bien, la autonomía legislativa que se le ha reconocido al Derecho Aduanero hace que tenga una diferencia sustantiva respecto del Derecho Financiero. La actividad de recaudación aduanera no necesariamente está ligada a ser una fuente de recursos del tesoro, sino que además recauda otros tipos de tributos que tienen relación directa con la política económica, aun cuando esto beneficie a la hacienda pública, como resultan por ejemplo, los derechos antidumping, compensatorios, equiparación de precios, y hasta en algunos casos los derechos de exportación como elemento de desaliento a la salida de algunas mercaderías nacionales, por citar a los más importantes. Por otra parte, siendo la función primordial de la aduana el control del ingreso o egreso de las mercaderías desde o hacia el territorio aduanero, pone de resalto la aplicación del régimen de prohibiciones que no tienen relación directa con los principios que sustentan el Derecho Financiero.

Pero esta visión no es genéricamente compartida, ya que es común la consideración del Derecho Aduanero como una rama del Derecho Financiero, tal como acontece en España e Italia.

4. Derecho Tributario

Deviene más evidente y clara la relación del Derecho Aduanero con el Derecho Tributario, ya que se puede decir que una parte importante del Derecho Aduanero se denomina “Derecho Aduanero Tributario”, y que tiene por objeto a todas las normas de naturaleza tributaria aduanera. En tal

⁶² Cfr. QUERALT, JUAN MARTÍN, LOZANO SERRANO, CARMELO, CASADO OLLERO, GABRIEL JOSÉ, TEJERIZO LÓPEZ, M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., p. 31. Aquí señalan que el Derecho Tributario es la disciplina que tiene por objeto el estudio del ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos, siendo por ende una parte del Derecho Financiero (p. 39).



sentido, se ha de reconocer, por la naturaleza de los tributos, que los principios del Derecho Fiscal, sobre el que se estructura el régimen tributario, serán gran parte de ellos, no todos, de aplicación plena en el Derecho Aduanero⁶³.

Lo expuesto no significa que no se pueda reconocer en el Derecho Aduanero la existencia del Derecho Tributario Aduanero, ya que la existencia de tributos aduaneros implica la aparición de la obligación tributaria. Pero esta labor no agota ambos campos, ya que tanto el Derecho Aduanero como el Fiscal aparecen, por deslindes del derecho positivo, respondiendo a distintos criterios de sistematización, siendo esa la razón por la cual surge la posibilidad de una superposición parcial de ambas ramas integrantes del mismo ordenamiento positivo⁶⁴.

⁶³ Cfr. PALAVECINO, FEDERICO M. e ISOLA, ANA G., en “Ámbitos de regulación de los ordenamientos aduanero y tributario”, *Jurisprudencia Argentina* 1995-III, Buenos Aires, p. 700, ponen de manifiesto la íntima conexión histórica entre el Derecho Aduanero y el Tributario, pero destacan que resultan totalmente diferentes, atento a que queda demostrado que es posible imaginar un sistema jurídico en que existe el control de circulación de mercaderías como herramientas no tributarias (prohibiciones) sin que existan tributos, y viceversa, tributos sin que exista control limítrofe.

Por su parte, BASALDÚA, RICARDO XAVIER, en *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., pp. 236/237, pone de manifiesto junto con lo expresado por otros autores, la no aplicación en materia tributaria aduanera del principio de no confiscatoriedad sustentado en el reconocimiento que se hace al Congreso de la Nación en reglar el comercio marítimo y terrestre con las naciones extranjeras, concluyendo en que si le está permitido prohibir la introducción de determinadas mercancías o exigir en otros casos el pago de gravámenes elevados, o cuyos montos son prohibitivos para la importación, no puede calificarse de confiscatorias las leyes que establezcan impuestos que alcancen una o varias veces el valor de las mercaderías. Pero debe quedar en claro que no debe confundirse confiscación con la pena de comiso, que es otra cosa.

A su vez, la CSJN, en los autos “Montarcé, Marcelo A. c/Administración Nacional de Aduanas s/demanda contenciosa”, con fecha 17 de septiembre de 1974 (Fallos 289:443), así lo dejó establecido.

⁶⁴ Cfr. SORTHEIX, JUAN J. A., “La estructura del hecho gravado por los derechos de importación” *Derecho Aduanero*, Tomo V-A, *Revista mensual de legislación, jurisprudencia y doctrina*, Buenos Aires, 1973, pp.289, 291. Aquí destaca que a nadie se le ha ocurrido sostener que el Derecho Tributario integre el Derecho Aduanero, pero por el contrario, se ha afirmado tal posibilidad en sentido inverso. Sobre el particular esboza una reflexión que consiste en sostener que la supresión del impuesto aduanero, o de todo tributo aduanero, no hace desaparecer al Derecho Aduanero, ya que gran parte de sus disposiciones sigue subsistiendo e integrando un cuerpo perfectamente orgánico con notorio particularismo, comenzando con su principal ilícito que es el contrabando, y siguiendo con todas las disposiciones que se refieren al control del tráfico de mercaderías y a la aplicación de restricciones económicas o no, a dicho tráfico, resultando distintas a



Por ello el Derecho Aduanero, al tener como núcleo esencial la aplicación y control de otro tipo de restricciones, excede a lo meramente tributario, lo cual permite sostener que no hace a la esencia del Derecho Aduanero la naturaleza tributaria, que sí resulta vital en el Derecho Tributario⁶⁵.

5. *Derecho Penal*

La relación con el Derecho Penal es directa y explícita, quizá por la particularidad del Derecho Aduanero, ya que consagra y tipifica delitos e infracciones aduaneras. Esto permite que genéricamente esta parte sea identificada como “Derecho Penal Aduanero”, cuya finalidad será la de asegurar el adecuado ejercicio de la función de control por parte de la aduana⁶⁶.

Ahora bien, se advierte la estrecha relación existente entre el Derecho Aduanero y el Penal cuando, por ejemplo, en el artículo 861 del Código Aduanero Argentino se establece: “Siempre que no fueren expresa o tácitamente excluidas son aplicables a esta sección las disposiciones generales del Código Penal”.

En las regulaciones aduaneras de otros países, se aprecia que no todas contienen las normas penales en la normativa aduanera básica, que están

la imposición. Paralelamente la supresión de toda imposición en el país, incluidos los tributos aduaneros, deja “hueco” al Derecho Tributario por despojarlo de su esencia, con lo cual deja de existir. En el Derecho Aduanero, esta situación sólo lo afecta en una de sus partes pero puede prescindir de ella sin perder su individualidad.

⁶⁵ En esta misma línea argumental, se expresa BASALDÚA, RICARDO XAVIER, en *Derecho Aduanero, Parte General, Sujetos*, ob. cit., pp. 231/232.

También WITKER, JORGE, *Derecho Tributario Aduanero*, ob. cit., pp. 29/30, define al Derecho Tributario Aduanero como aquella rama del Derecho Tributario que estudia las normas legales y reglamentarias que regulan el pago a través de las fronteras aduaneras; la relación jurídica tributaria generada por dicho paso, y en general, todas las materias que se relacionan con la técnica aduanera y los factores económicos por ella afectados.

⁶⁶ Observando el Código Aduanero Argentino, se encuentra que toda la Sección XII legisla acerca de los delitos aduaneros, y luego sobre las diversas infracciones aduaneras. En estas figuras penales, se apreciará que el bien jurídico tutelado resulta el control aduanero, y por ello se sancionará a aquellos que de alguna forma hayan burlado o dificultado el control aduanero, o bien no hayan cumplido con aquellos deberes de cuidado que el servicio aduanero exige a los usuarios con expreso o especial acatamiento. Recordemos que en esta línea el artículo 112 precisa los alcances del control, cuando señala: “El servicio aduanero ejercerá el control sobre las personas y la mercadería, incluida la que constituye el medio de transporte, en cuanto tuvieren relación con el tráfico internacional de mercadería”.

consagradas en el Código Penal. En otros, además de estar también fuera del Código Penal general, contienen una ley propia y específica, como es el caso de las regulaciones que reprimen el tráfico ilícito de drogas o sustancias prohibidas, armas y otros productos específicos. No obstante, por una razón histórica y de sistematización, los redactores del Código Aduanero Argentino estimaron conveniente incluir las normas penales y de procedimiento, lo que permitió dar un aspecto de unidad y de lógica dentro del sistema que se les encomendó regular.

Pero de alguna manera, tal inclusión de delitos e infracciones ha sido por necesidad propia de los particularismos del Derecho Aduanero que tornaba necesaria la presencia de una norma penal específica, con el fin de poder establecer distintos tipos penales y definiciones técnicas adecuadas a estos, como consecuencia de estar ante operaciones aduaneras particulares, donde la incidencia de presentación de documentación específica resulta esencial, y donde la idea de mercadería tiene una conceptualización técnica que va más allá de ciertas definiciones civiles, por citar dos ejemplos típicos.

No obstante lo dicho, al igual que sucede con otras ramas del derecho, los principios basales del Derecho Penal han de resultar de total aplicación en el denominado Derecho Penal Aduanero.

6. Derecho Procesal

Existe también relación con el denominado Derecho Procesal, sobre todo si se toma a este como el conjunto de reglas destinadas a la aplicación de las normas del derecho a casos particulares, ya sea con el fin de esclarecer una situación jurídica dudosa, o con el propósito de que los órganos jurisdiccionales declaren la existencia de una determinada obligación, y en caso necesario, ordenen que se haga efectiva⁶⁷.

Se aprecia que el Derecho Aduanero contiene una serie de normas procesales que tienden a asegurar la aplicación de las normas jurídicas aduaneras de fondo a cada caso particular.

A tal fin el Código Aduanero Argentino prevé, en toda la Sección XIV, los recursos que tendrán por objeto regular el accionar del servicio aduanero ante los particulares, sino también las formas y las circunstancias en que es

⁶⁷ Cfr. GARCÍA MÁYNEZ, EDUARDO, *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa S.A., México, 1979, p. 143.

posible activar ante los diversos requerimientos que puede formular la aduana respecto de estos.

Sobre tales reglas, al igual de lo que sucede con otras ramas del derecho, existe una expresa remisión a los principios procesales básicos, que obviamente se han de aplicar también en el procedimiento aduanero⁶⁸.

7. Derecho Civil y Comercial

Asimismo se han de encontrar relaciones con el Derecho Civil y Comercial. Respecto del primero, se puede destacar que por su condición de derecho común, se vincula, aunque difusamente, con el Derecho Aduanero. Esta característica deriva a su vez del Derecho Romano, en orden a que resulta común a todos los seres humanos, sin distinción de nacionalidad, sexo, profesión y demás diferencias. En este sentido, se ha de encontrar una referencia directa con el Derecho Aduanero, como por ejemplo, todo lo concerniente a la capacidad civil, domicilio, contratos y demás regulaciones típicas del derecho privado, que se proyectan también en el público.

No obstante, cabe manifestar que las particularidades del Derecho Aduanero ha llevado a que algunas situaciones que regula, no necesariamente han de coincidir con las soluciones que brinda el Derecho Civil, como sería el caso del ámbito de aplicación de la norma aduanera en relación con el territorio, además de las diferencias entre las obligaciones tributarias respecto de las civiles, por citar dos casos emblemáticos.

Con referencia al Derecho Comercial, su vinculación está dada en orden a la influencia que tiene el Derecho Internacional y el Público, lo que lleva a que se relacione también dentro de lo que ya se ha señalado como el Derecho Económico.

En este sentido, merced al proceso de globalización y al desarrollo tecnológico, el intercambio de mercancías se ha intensificado de manera notable, lo cual ha llevado en los últimos años a la creación de espacios

⁶⁸ Sobre el particular recordemos una vez más que encontramos en el artículo 1017 una remisión a la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos y al Código de Procedimientos en materia Criminal de la Justicia Federal. Pero también existe una remisión de aplicación supletoria en materia de recursos ante el Tribunal Fiscal respecto de los Códigos de Procedimiento en materia Criminal y también Civil y Comercial que se aplican para la Justicia Federal, como es el caso del artículo 1174 del Código Aduanero Argentino, y en lo atinente al procedimiento de la Demanda Contenciosa, conforme al artículo 1179 del mismo texto legal.



económicos, uniones aduaneras, regiones o bloques, donde se tiene por fin el reemplazo de las tarifas aduaneras individuales por otras comunitarias, o bien directamente su no-aplicación. Esto explica el desarrollo de los denominados regímenes aduaneros económicos. Es decir, que los intereses que tutela el Derecho Comercial lleva a que, en aras a la reducción de costos, disminución de las demoras operativas, mejoramiento de la logística – abastecimiento seguro y barato- y a la eliminación de todo tipo de demora que restrinja o altere el tráfico comercial será de interés del Derecho Aduanero⁶⁹.

La vinculación entre estas ramas del derecho como ha demostrado Ricardo X. Basaldúa, tiende a acentuarse en la medida en que el tráfico comercial internacional se intensifica apoyado por las innovaciones tecnológicas que facilitan y aceleran la circulación de las mercaderías⁷⁰.

Internacionalmente se han realizado importantes esfuerzos tendientes a conciliar los intereses que tutelan ambos derechos, lo que ha implicado la creación de organismos que han tenido la finalidad de administrar y elaborar instrumentos tendientes a cumplir con esos fines⁷¹.

8. *Derecho Internacional*

Por último, resta analizar la relación existente con el Derecho Internacional. Es cierto que entre ambas ramas existe cierta vinculación por el hecho de que la labor de control que ha de realizar la aduana estará directamente vinculada al tráfico internacional de mercancías, como también a la aplicación de tratados internacionales que armonizan los institutos aduaneros.

⁶⁹ Es común observar que gran parte del accionar de una aduana se lo ha de medir respecto de la eficiente aplicación de la actividad de contralor, y el grado óptimo de idoneidad de su personal para realizarla. Muchas veces, el problema no suele estar en una deficiencia normativa, o ausencia de institutos, sino en aspectos que van más allá de lo institucional, como por ejemplo, la falta de recursos operativos, la corrupción y falta de preparación técnica.

⁷⁰ BASALDÚA, RICARDO XAVIER, “Relación del Derecho Comercial con el Derecho Aduanero”, *El Derecho*, t. 105, Buenos Aires, pp. 961 a 971. También en *Introducción al Derecho Aduanero*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1988.

⁷¹ La creación del Consejo de Cooperación Aduanera, hoy denominado Organización Mundial de Aduanas, y la Organización Mundial de Comercio son ejemplos de lo señalado.

142 CAP. 2 – LA NORMA ADUANERA Y EL DERECHO ADUANERO ADUANERO

Por consiguiente teniendo en consideración que la existencia de innumerables territorios aduaneros que tienen por objeto el mismo control, y en el marco de desarrollo internacional del intercambio comercial, puede concluirse en que existe un marcado interés en eliminar barreras arancelarias y todo tipo de restricciones directas a las importaciones y exportaciones, y en elaborar una armonización normativa y conceptual tendiente a uniformar los institutos aduaneros.

La interpretación de los tratados, su vigencia y validez, han de influir en esta actividad, ya que en gran medida se nutre de acuerdos internacionales de específica aplicación en materia aduanera.

D. LA INFLUENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO EN EL DERECHO ADUANERO

Resta analizar ahora, qué grado de afectación ha de tener el Derecho Aduanero contemporáneo en el marco del denominado Derecho de la Integración, es decir, frente a esta novedosa y pujante rama del derecho que nuclea lo concerniente al Derecho Comunitario, y que se ha desarrollado a partir de la creación de las uniones aduaneras, primero, pasando luego por el estadio de mercado común, para culminar con la creación de una comunidad o unión⁷².

Por Derecho de la Integración Económica, se define a aquel derecho que regula el proceso o conjunto de acciones tendientes a la reducción o a la eliminación de las discriminaciones al comercio, o a las actividades económicas que se desarrollan entre los Estados que se han comprometido

⁷² Sobre el particular, BOGGIANO, ANTONIO, en *Derecho Internacional Privado*, ob. cit., pp. 131/132, señala que la unión aduanera extiende la libre circulación no sólo a los productos oriundos de la zona sino también de terceros países que circulan en los Estados de la unión. Exteriormente, la unión impone una tarifa aduanera común o tarifa exterior de los miembros de la unión con terceros países. Por eso requiere el establecimiento de una política tarifaria y comercial común ante los terceros países. La Unión Económica del BENELUX, como la Comunidad Económica Europea, se basan en una unión aduanera. Un mercado común establece la libre circulación de mercaderías como en la unión aduanera, y además la libre circulación de personas, servicios y capital, asimismo normas de competencia leal comunes. Implica la armonización de las legislaciones impositivas. Los ejemplos de uniones ya dados también se basaron en este esquema. La unión económica y monetaria requiere, además, una política económica, monetaria, social común.

con dicho proceso. Por esa razón, se trata de un derecho que procura la unificación a través de la eliminación progresiva de la discriminación⁷³.

Debe considerarse igualmente, que el Derecho Comunitario requiere el reconocimiento de su supremacía por las constituciones nacionales de los Estados miembros. Esta supremacía requiere el reconocimiento de los poderes otorgados a competencias supranacionales directamente en la esfera interna de los Estados miembros. A su vez, esta supremacía se funda en el mismo Derecho Comunitario, y puede sostenerse que no puede contradecirla una norma de derecho interno de los Estados miembros, tal como es el caso del artículo 31 de la C.N. De manera que la supremacía del Derecho Comunitario debe ser considerada desde el plano del reconocimiento que los jueces de los Estados miembros emiten sobre ella, pues generalmente, la aplicación de este derecho está reservada a la jurisdicción de los tribunales nacionales. De allí la importancia del derecho interno en cuanto reconozca aquella supremacía⁷⁴.

Este tema se presenta con motivo de pretender la unificación del derecho conforme al desarrollo del comercio internacional, dando como resultado diversos sistemas legales fundados inicialmente en el concepto del “derecho común de las naciones civilizadas”, que a su vez se sustenta en la idea de justicia. Este enfoque presupone asumir límites a la soberanía de los estados, ya que se consiente la transferencia o delegación a entes políticos de alcance

⁷³ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Mercosur y Derecho de la Integración*, ob. cit., p. 51. Aquí el autor pone de manifiesto que los procesos emprendidos por los Estados pueden ser más o menos ambiciosos, ya que si sólo procuran eliminar la discriminación económica en relación con las mercaderías originarias de estos, conservando el manejo de la política arancelaria y su territorio aduanero nacional, la regulación jurídica que elaborarán corresponderá a una Asociación de libre comercio. En cambio, si pretenden eliminar la discriminación para todas las mercaderías sin distinción –es decir, tanto para las originarias de la zona como para las de extra-zona que hubieran sido despachadas a plaza luego de abonar los derechos aduaneros previstos en el arancel externo común-, uniendo sus territorios aduaneros y adoptando una política comercial o económica común, la regulación corresponderá a una unión aduanera o económica. Por consiguiente, una vez consolidado el proceso, consistirá entonces en un sistema jurídico que asegura o garantiza la no-discriminación económica entre sus miembros y permite el funcionamiento interno hacia los terceros de la unión creada.

⁷⁴ Cfr. BOGGIANO, ANTONIO, *Derecho Internacional Privado*, ob. cit., pp. 132/133.



jurisdiccional regional o mundial, como el de legislar en ciertos campos, en los cuales el marco de las regulaciones estatales ya no aparece adecuado⁷⁵.

En España, cuando en forma pujante ingresaba a la Comunidad Europea, se debatía el rol que desempeñaría la aduana, se concluyó en que su actividad no sería devaluada, sin perjuicio de señalar que la función aduanera experimentaría transformaciones importantes y hasta en algunos aspectos, sustanciales; pero básicamente su función y trascendencia serían la mismas que se le había encomendado, con el agregado de tener que velar en adelante por los intereses comunitarios⁷⁶.

La implementación de principios básicos sobre los cuales se ha de desarrollar una comunidad de naciones, y sobre los cuales se desarrolla el denominado Derecho de la Integración, ha de inspirar y marcar el rumbo al Derecho Aduanero, en donde ya la interactividad particular de cada país miembro pasa a ser una actividad conjunta, de unión y control ante los terceros países respecto de los objetivos comunitarios.

1. La Unión Europea

La Unión Europea, en forma simplificada, se caracteriza por el afianzamiento de cuatro libertades: la de circulación de personas, de mercancías, de capitales y la libre prestación de servicios. Y estas cuatro libertades se materializan de diversas maneras, siendo el aspecto más conocido y trascendente el de la libre circulación de las mercancías, además de contar con un sistema de financiación propio, en el que la aduana aparece encargada de suministrar parte de esos recursos⁷⁷.

La libre circulación de mercaderías fue definida como una situación óptima, en la cual la importación, exportación o tránsitos de productos originarios de los Estados miembros o de terceros Estados, y puestos en “libre práctica”, se produce de un Estado miembro de la Comunidad a otro,

⁷⁵ Cfr. UZAL, MARÍA ELSA, “El Mercosur en el camino de la integración”, *Separata de la Revista del Derecho Comercial y de las obligaciones*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1998, p. 2.

⁷⁶ Cfr. MUÑOZ BETEMPS, CARLOS, “La aduana española ante la integración en las Comunidades Europeas”, en *La Aduana Española ante la Empresas (III Jornadas de Estudios Aduaneros 1984)*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1987, Madrid, p. 13 y siguientes.

⁷⁷ Cfr. MUÑOZ BETEMPS, CARLOS, “El papel de la aduana cara a la integración de España en las Comunidades Europeas”, ob. cit., pp. 647/649

sin que medie obstáculo alguno de cualquier índole, sea de naturaleza jurídica o fáctica, imputable a un Estado miembro. El logro de esta situación implicó la instauración de un conjunto de reglas que liberalizaron el comercio intracomunitario, que se instrumentó a través de dos mecanismos: 1- el Tratado que prevé disposiciones concretas dirigidas a los Estados miembros que los obliga a suprimir los distintos obstáculos a los intercambios, y 2- la consagración en el Consejo de la Unión en razón de la materia y de las funciones para adoptar, normas comunitarias que armonicen las legislaciones nacionales divergentes⁷⁸.

Ahora bien, la Unión Aduanera Europea, desde el inicio supuso la eliminación de los derechos de aduana entre los Estados miembros, y de toda exacción de efecto equivalente. Pero este concepto fundamental, lejos de haber tenido una interpretación lineal y pacífica, fue objeto de interpretaciones, en las cuales el Tribunal de las Comunidades Europeas estableció una interpretación amplia de ese concepto. En reiterados pronunciamientos, fijó la doctrina respecto de que la supresión de las medidas de efecto equivalente –a las restricciones para arancelarias- pretende lograr la libre circulación de los productos en el interior de la unión. En consecuencia debe ser tan completa, que cualquier traba pecuniaria, administrativa u otra tiene que desaparecer, con el fin de lograr la unidad de mercado entre los Estados miembros. En virtud de lo dispuesto por los artículos 18 y 29 del Tratado, la unión aduanera implica, por otra parte, el establecimiento de un arancel aduanero único para el conjunto de toda la Comunidad. Esta unificación arancelaria pretende conseguir la igualación de las cargas arancelarias que soportan, en las fronteras de la Comunidad, los productos importados de terceros países, con el fin de evitar toda desviación del tráfico en las relaciones con dichos países y toda distorsión en la libre circulación interna o en las condiciones de competencia⁷⁹.

⁷⁸ Cfr. STOFFEL VALLOTTON, NICOLE, “La libre circulación de mercancías en la Comunidad Económica Europea”, en *Estudios de Derecho Comunitario Europeo*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1989, p. 365 y siguientes.

⁷⁹ Cfr. MATTERA, ALFONSO, *El Mercado Único Europeo. Sus reglas. Su funcionamiento*, Civitas, Madrid, 1991, pp. 53 y 54. Aquí se cita el fallo “Fondos de los diamantistas” del 13/12/1973. Concluye el autor en que, de conformidad con esta jurisprudencia, la noción de unión aduanera engloba no sólo la eliminación de los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente, sino también el desmantelamiento de cualquier otro tipo de barrera aduanera, técnica o fiscal, que se oponga al libre intercambio de los productos en el seno de la Comunidad, desmantelamiento que puede llevarse a cabo bien a través de la prohibición consagrada

Pero, en la aplicación de un arancel externo común, se evidenciaron problemas, que de alguna manera resultaron similares a los que se presentaron en el MERCOSUR, como la interpretación de la clasificación arancelaria, a pesar de la precisión alcanzada por las partidas y subpartidas, y el origen de las mercaderías.

Lo expuesto condujo a que necesariamente se tuviera que definir y establecer aquello que se entiende por “producto comunitario”. Se ha dicho que estos son aquellos valorables en dinero y susceptibles, como tales, de constituir el objeto de transacciones comerciales, independientemente de su naturaleza, cualidades particulares o su destino, ya se trate de productos agrícolas o industriales.

Esto resulta esencial para la realización de las actividades aduaneras, y si bien no constituye una actividad estrictamente aduanera, el proceso político de afianzamiento de la unión ha gestado un nuevo modelo histórico de fronteras en la sociedad internacional, que se exterioriza por el hecho de que los Estados integrantes han renunciado, en principio, al ejercicio autónomo de estos controles fronterizos, en el marco de una normativa común dentro del recinto institucional de la CE y la UE. A su vez, en lo vinculado a las fronteras exteriores, el modelo europeo de fronteras supone una articulación diferente de la función de control fronterizo, pues contempla un ejercicio compartido entre los Estados y la UE⁸⁰.

A su vez la evolución jurisprudencial del Tribunal de Justicia ha llevado a que se admitan como bienes comunitarios: a) mercancías fabricadas enteramente en la Comunidad; b) las mercancías transformadas en la Comunidad, en donde tienen trascendencia las aplicaciones de las Reglas de

por las disposiciones específicas del Tratado, bien a través del establecimiento de normas comerciales, arancelarias y aduaneras comunes.

En igual sentido, STOFFEL VALLOTTON, NICOLE, “La libre circulación de mercancías en la Comunidad Económica Europea”, ob. cit., destaca que una vez suprimidos los derechos de aduana entre los estados miembros, para completar la unión arancelaria, resultaba necesario establecer un arancel común frente a terceros estados, de manera que las mercancías originarias de cualquier país no miembro estuvieran gravadas con los mismos derechos cualquiera sea el país miembro a través de cuya aduana entrase en la Comunidad, a fin de evitar que las mercancías se desvíen hacia las fronteras menos protegidas. Ver también, BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Introduction au droit douanier*, ob. cit., p. 45 y siguientes.

⁸⁰ Cfr. DEL VALLE GÁLVEZ, ALEJANDRO, “Las fronteras de la Unión. El modelo Europeo de las fronteras”, ob. cit., pp. 334 y 337.

Origen, para el caso de uso de materias primas o elementos extracomunitarios; y c) las mercancías en libre práctica en la Comunidad, es decir, aquellos productos procedentes de terceros países, respecto de los cuales se han cumplido, en un Estado miembro, las formalidades de importación y percibido los derechos de aduanas y cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente⁸¹.

Pero este proceso, lejos de haber resultado todo lo armónico que pareciera haber sido, fue objeto de agrias discusiones e interpretaciones, ya que las dificultades previas a la efectivización de la Unión Europea, los procedimientos y formalidades aduaneras constituyeron obstáculos para la definitiva integración. A tal fin, Alfonso Mattera señala: “Los doctores en burocracia aduanera, nos recuerdan que las aduanas entre los Estados miembros constituyen un servicio público que persigue la protección de intereses imperativos para los países miembros de la Comunidad ya que cumplen, esencialmente, finalidades fiscales (percepción del IVA y de las demás formas de imposición), administrativas (observancia de normativas nacionales legítimas o de normas comunitarias) y velan por la seguridad pública, el orden público, etc.”⁸².

Esto finalmente desapareció con la eliminación de todos los controles aduaneros internos, lo que implicó un cambio sustancial y una transformación de la actividad tradicional aduanera, afectando a los institutos del Derecho Aduanero⁸³.

⁸¹ Cfr. MATTERA, ALFONSO, *El Mercado Único Europeo. Sus reglas. Su funcionamiento*, ob. cit., pp. 57/58. A tal fin construye dichos conceptos a partir de las sentencias del Tribunal de las Comunidades Europeas, “Obras de arte” del 10/12/1968, “Sacchi” del 30/04/1974, y “Regina-Thompson” del 23/11/1978.

⁸² Cfr. *El Mercado Único Europeo. Sus reglas. Su funcionamiento*, ob. cit., p. 337. Aquí también el autor siguiendo un trabajo presentado por E. GAZZO, subraya: “Se pretende que el control en las fronteras internas es indispensable para la caza de terroristas o de drogas, lo que es absolutamente falso. Si acaso es en las fronteras exteriores donde debe reforzarse el control. Ningún terrorista ha sido capturado intentando atravesar una aduana. Lo cierto es que, mientras que, valorando objetivamente el interés general, la tan criticada burocracia comunitaria elaboraba, desde hacía tiempo, los instrumentos capaces de acercarnos al objetivo crucial de la desaparición de las fronteras internas, las burocracias y tecnoestructuras nacionales defendían con uñas y dientes sus prerrogativas, sus propiedades. Y así no se hace Europa”. Ver también OLESTI RAYO, ANDREU, *Los principios del Tratado de la Unión Europea. Del tratado de Maastrich al Tratado de Ámsterdam*, Ariel, Barcelona, 2001.

⁸³ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, “La territorialidad en los impuestos aduaneros”, en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, Biblioteca de Derecho

Pero el afianzamiento jurídico de la Unión se ha realizado sobre la base de la concepción de un conjunto de principios, entre los cuales se destaca su autonomía frente al derecho nacional de cada país en los ámbitos de competencia que le han sido transferidos, que se traduce en el ejercicio de poderes efectivos derivados de una limitación de competencia, o de una transferencia de atribuciones de los estados a la comunidad, y en la consiguiente pérdida de la soberanía para los Estados miembros en los ámbitos establecidos por la propia Unión⁸⁴.

Por esa causa, el proceso de integración regional comunitario ha sido uno de los acontecimientos jurídico-político y económico más destacado del siglo XX⁸⁵. En la base de dicho proceso no se debe olvidar que se encuentra como técnica de integración la unión aduanera en sentido amplio, en cuyo epicentro anida la idea de un mercado libre y competitivo entre los Estados que la forman. La libre circulación de mercaderías es, por lo tanto, parte esencial de este proceso siendo la libertad económica el vehículo principal de este gran mercado. En esta idea, la libre circulación de mercancías constituye uno de los postulados jurídicos más esenciales.

Lo expuesto permite la realización de tratados con pautas bien precisas y alcances con otras naciones animados por los principios derivados del

Tributario, Universidad Austral, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, p. 198. Pone de relieve el proceso que se observa en la actualidad que es la ampliación de los territorios aduaneros como consecuencia de la proliferación de procesos de integración económica regional, fenómeno que se alude como regionalismo, todo ello de conformidad a lo previsto en el artículo XXIV del GATT. De tal modo que ese territorio al cual se refería el impuesto aduanero se aparece, en la actualidad, sujeto a una extraordinaria e inusitada ampliación, ya que las fronteras aduaneras nacionales se desvanecen para dar lugar al nacimiento de nuevas fronteras aduaneras comunes propias de la unión aduanera, que conforman un territorio aduanero que es la suma de los territorios aduaneros nacionales. Ello modifica los lugares donde se perciben los tributos aduaneros y a veces también su destino, ya que los impuestos aduaneros percibidos pueden dejar de ser recursos nacionales para transformarse en recursos comunitarios, como ocurre en la Unión Europea.

⁸⁴ Cfr. MATTERA, ALFONSO, *El Mercado Único Europeo. Sus reglas. Su funcionamiento*, ob. cit., p. 666, y siguientes.

⁸⁵ Sobre el particular, MATTERA, ALFONSO, en la introducción de *El Mercado Único Europeo. Sus reglas. Su funcionamiento*, ob. cit., p. 31, sostiene que la constitución de la Comunidad Europea resulta un proyecto imaginativo, ambicioso, portador de futuro y progreso, y que nunca en la historia de la Comunidad un hito ha movilizad con un consenso tan amplio e involucrado a las fuerzas vivas y progresistas del mundo político y económico, pero gracias a una participación tan directa de los ciudadanos comunitarios en la coincidencia de la idea de una Europa común.

Derecho Comunitario y los objetivos propios del acuerdo fundacional, tal como constituye el acuerdo entre la Comunidad Económica Europea y los Estados miembros de la Asociación Europea de Libre Comercio sobre el Espacio Económico Europeo, que fuera concluido en Oporto en mayo de 1992 tendiente a crear una amplia zona de libre comercio entre los Estados Europeos Occidentales⁸⁶.

2. *EL MERCOSUR*

En el marco regional americano, a partir del Tratado de Asunción, que significó la creación del MERCOSUR, desde 1994 al presente se ha avanzado en la búsqueda de su definitiva consolidación; a veces a pasos vacilantes, otras, más decididamente hacia una unión plena, pero siguiendo el esquema preestablecido por el antecedente que significó el caso europeo. En todo caso, las dificultades que entorpecen su desarrollo pleno, son más de neto corte económico y político, que no permiten acometer decididamente el cumplimiento del objetivo final, que es la integración plena.

De todas formas el hecho de adaptar las soluciones normativas encontradas en la consolidación de la Unión Europea, no siempre han permitido el avance que se suponía que tal método generaría. Y esto se debió a una serie de aspectos jurídicos que en el actual estado de acuerdos impiden un mayor desarrollo.

En efecto, en el MERCOSUR, al tener un grado menor de desarrollo, se ha señalado que no resulta posible adecuar soluciones de la Unión Europea habida cuenta de que el derecho derivado de fuentes comunitarias, no es un derecho extranjero, ni un derecho exterior sino que por el contrario, es el propio derecho de cada uno de los Estados miembros aplicable en su

⁸⁶ Respecto de tal evento, STOFFEL VALLOTTON, NICOLE, en “El espacio económico Europeo: un ejemplo de integración diferenciada en las relaciones exteriores de la Unión Europea. La aplicación del acervo comunitario a terceros Estados”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, año 7, N° 15, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003, pp. 574/597. Este autor señala que para la celebración de estos acuerdos la UE debió condicionar el establecimiento de las cuatro libertades de circulación al establecimiento de un órgano judicial común que pudiera garantizar la interpretación uniforme del Derecho del EEE. Esto resulta posible en la idea de profundizar la liberación comercial y si bien se respetan exclusiones (política agrícola, pesca, arancel externo común etc.) se centraliza en el libramiento de productos originarios de las partes contratantes, excluyéndose los de terceros países, sin que ello constituya un territorio aduanero común.

territorio a igual que el derecho nacional, poseyendo por su propia naturaleza una fuerza específica de penetración en el orden jurídico de dichos estados miembros, agregando que: a) La norma de derecho comunitario adquiere automáticamente el estatuto de derecho positivo en el orden interno de los Estados, aplicándose en forma inmediata; b) La norma comunitaria es susceptible de crear, por sí misma, derecho y obligaciones para los particulares, es la aplicabilidad directa; y c) La norma comunitaria tiene un rango de prioridad sobre toda norma nación al lo que se reconoce como primacía. De suerte tal que no resulta posible hablar en el ámbito del MERCOSUR de un derecho comunitario con las notas típicas que caracterizan al Europeo, toda vez que si bien el Protocolo de Ouro Preto, significa un avance institucional, expresamente ha limitado la posibilidad de que las normas emanadas de sus órganos pudieran ser aplicables en la esfera interna de los Estados parte, sin que previamente se siga el procedimiento previsto en el artículo 40 del Protocolo. Las normas han de ser obligatorias para los Estados, pero no extienden sus alcances a los particulares. Es por ello que se puede sostener, que no son trasladables a la esfera del MERCOSUR, las soluciones de la Unión Europea, debiendo destacarse que, el denominado derecho privado en el MERCOSUR, no es de aplicación directa ni inmediata, por así disponerlo el artículo 42 del Protocolo de Ouro Preto que dice: “Las normas emanadas de los órganos del MERCOSUR, previstos en el artículo 2 de este protocolo tendrán carácter obligatorio, y cuando sea necesario, deberán ser incorporadas a los ordenamientos jurídicos nacionales mediante los procedimientos previstos por la legislación de cada país”⁸⁷.

De manera que estas dificultades adicionales en el campo del Derecho de la Integración, y de la falta de resolución en otros, que han sido considerados como esenciales como en la Unión Europea, tal como es el caso de la

⁸⁷ Cfr. GONZÁLEZ, ARIOSTO J., “Normativa del MERCOSUR: su internalización en los derechos respectivos. Las zonas francas”, *Revista de Estudios Aduaneros*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1° y 2° semestre de 1999, Año IX N° 13, p. 36 y siguientes. Aquí el autor sigue el esquema que prevé GUY, ISAAC, en *Droit Communautaire générale*, 6ª Edición, Paris, 1998.

También sobre estos aspectos, acerca de la característica del derecho comunitario en orden a su aplicabilidad inmediata, directa, obligatorio para los jueces con jurisdicción en los distintos estados, y con supremacía sobre los derechos nacionales, se destaca lo expuesto por FREELAND LÓPEZ LECUBE, ALEJANDRO, *Manual de Derecho Comunitario*, Ábaco, Buenos Aires, 1996, pp. 225 a 264, BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *MERCOSUR y Derecho de la Integración*, ob. cit., pp. 56/61.

existencia de un Tribunal común único con competencia comunitaria, demoran y perjudican el avance pleno decidido en el afianzamiento del MERCOSUR.

Nuevamente debe recordarse, conforme lo señala Ricardo Xavier Basaldúa, “que el MERCOSUR constituye un objetivo común de cuatro países de Sudamérica, cuya consecución demanda un conjunto coordinado de acciones idóneas a desarrollarse en el tiempo, es decir un proceso de integración a desarrollarse en el tiempo, es decir un proceso de integración económica que insumirá varios años para la conformación de un mercado común (...), configurando un fenómeno que presenta múltiples facetas: política, social, económica, jurídica, geográfica, estratégica, etcétera, todas las cuales merecen que se les dedique un análisis particular, profundo y serio, que permita tanto maximizar las ventajas como evitar o disminuir los efectos negativos que traen aparejados los proceso de integración”⁸⁸.

En materia aduanera, el Consejo del Mercado Común tuvo una gran actividad en 1994, año en que comenzó a funcionar la unión aduanera. Sobre el particular, se dictaron una serie de reglamentaciones que fueron conocidas como Decisiones⁸⁹.

Cabe señalar que la incorporación de las normas emanadas de los órganos del MERCOSUR en los ordenamientos jurídicos nacionales de los estados miembros, se establece en el Capítulo IV del Protocolo de Ouro Preto⁹⁰.

⁸⁸ Cfr. *MERCOSUR y Derecho de la Integración*, ob. cit., Prólogo, pp. 9 y 10.

⁸⁹ De todas ellas se destacan: la Decisión N° 2, relativa al Acuerdo sobre el transporte de mercancías peligrosas en el MERCOSUR; la N° 3, correspondiente a las Restricciones no arancelarias; N° 6, relativa al Régimen de Origen MERCOSUR; la N° 7, correspondiente al Arancel Externo Común; N° 8, Zonas Francas, zonas de procesamiento de exportación y áreas aduaneras especiales; N° 10 Armonización para la aplicación y utilización de incentivos a las exportaciones por parte de los países integrantes del MERCOSUR; N° 14, Transporte de productos peligrosos; N° 16, Despacho Aduanero de Mercaderías; N° 17, Valoración Aduanera de Mercaderías; N° 18, Equipaje de viajeros; N° 22, Arancel Externo Común; N° 23, Régimen de Origen; N° 24, Régimen de adecuación; N° 26, Clasificación tarifaria de mercaderías; y N° 27, Medidas cautelares. En 1997, la Decisión N° 1 acordó el Convenio de Cooperación y Asistencia Recíproca entre las Administraciones de Aduanas del MERCOSUR, relativo a la prevención y lucha contra ilícitos aduaneros. Cada una de estas decisiones han sido receptada por la normativa de cada uno de los países miembros del MERCOSUR, ya sea mediante leyes, decretos, resoluciones o simple instrucciones administrativas, según lo permita la estructura jurídica de cada país miembro.

⁹⁰ En el artículo 38 dice: “Los Estados Partes se comprometen a adoptar todas las medidas necesarias para asegurar, en sus respectivos territorios, el cumplimiento de las

Existen por otra parte, proyectos que no han tenido aprobación parlamentaria todavía⁹¹, tal como ha sido el caso del Código Aduanero del MERCOSUR, el que fue aprobado en Ouro Preto el 16 de diciembre de 1994. Este proyecto fue elaborado conforme al método y a la normativa del Código Aduanero Europeo, y no obstante a reconocer tan importante antecedente, mereció objeciones por parte de los especialistas, atento a que se trató de una adaptación parcial, con lo cual se le quitaba sentido y precisión a la norma que había servido de modelo.

Uno de los aspectos más criticables fue sin duda la innovación que se introducía en la parte penal, en la cual se toman los tipos penales amplios, abiertos, constituyendo tipos penales imprecisos, que abarcan una gran gama de posibles situaciones, y sin mantener los tipos penales locales, todo ello en desmedro del principio de legalidad práctica, técnica, por otra parte, abandonada en la legislación aduanera hace más de cuarenta años, como también la de concebir la estructura de la normativa aduanera desde la perspectiva de la gestión recaudadora⁹².

normas emanadas de los órganos del MERCOSUR previstos en el artículo 2 de este Protocolo. Parágrafo Único - Los Estados Partes informarán a la Secretaría Administrativa del MERCOSUR las medidas adoptadas para este fin”. A su vez por Decisión N° 23/00 del Consejo del Mercado Común, se estableció que los estados partes deberán notificar a la Secretaría Administrativa del MERCOSUR (SAM), de conformidad con el artículo 40 (i) del Protocolo de Ouro Preto, la incorporación de normas del MERCOSUR a sus ordenamientos jurídicos nacionales. Cabe señalar que hay normas que no necesitan ser incorporadas, por reglamentar aspectos de la organización o funcionamiento del MERCOSUR. La Coordinación Nacional del Grupo Mercado Común de cada estado parte será responsable de realizar esta notificación, en la cual deberá indicar la norma MERCOSUR y remitir el texto de la norma nacional que la incorpora. Luego de la incorporación de una norma por todos los estados partes, la Secretaría Administrativa del MERCOSUR deberá notificar el hecho a cada estado parte, en cumplimiento del artículo 40 (ii) del Protocolo de Ouro Preto. La fecha a partir de la cual la referida norma entrará en vigencia simultánea, es la prevista en el Art. 40 (iii) del Protocolo de Ouro Preto, el cual dice: “iii) Las normas entrarán en vigor simultáneamente en los estados partes 30 días después de la fecha de comunicación efectuada por la Secretaría Administrativa del MERCOSUR, en los términos del literal anterior. Con ese objetivo, los estados partes dentro del plazo mencionado darán publicidad del inicio de la vigencia de las referidas normas por intermedio de sus respectivos diarios oficiales”.

⁹¹ No ha tenido aprobación parlamentaria por parte de la República Argentina, con lo cual no puede ser implementado como norma comunitaria.

⁹² En la *Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros* del segundo semestre de 1994 y primer semestre de 1995, Año V, N° 7, se publica completo el proyecto de Código Aduanero de MERCOSUR, como así también, los reparos que le mereció tal

Pero, a pesar de las dificultades, existe una línea interpretativa por parte de la Corte Suprema, sobre todo a partir de la reforma constitucional llevada a cabo en la República Argentina en 1994, que reconoce en lo jurídico la supremacía del acuerdo fundador del mercado común, por sobre el derecho positivo interno, y que adapta ciertas instituciones y funciones, en miras al cumplimiento de tales objetivos.

Por ende, guarda trascendencia, conforme a lo expuesto, lo resuelto por el Superior Tribunal del país, en los autos “Dotti Miguel Á., y otros” (Fallos 321:1226, de fecha 07/05/1998), en el que se destacó nuevamente la particularidad de la actividad aduanera, que se caracteriza por la labor de contralor, y que en virtud de ella tenga que realizarse, en el contexto del Derecho Comunitario, por medio de los mecanismos de los controles aduaneros integrados fuera del territorio aduanero argentino, y que como consecuencia de ello se pueden presentar derivaciones penales según la legislación argentina. En consecuencia destacó la Corte que, dentro del ámbito de la cooperación aduanera es posible por vía de un acuerdo de promoción de comercio, delimitar la ficción de territorio aduanero que favorezca el control concertado en áreas de frontera, y legitime la actuación de los funcionarios argentinos, y tal es el sentido en el que debe interpretarse el artículo 3º, inciso a) del Acuerdo de Recife. En virtud de dicha norma, se determinan los funcionarios de cada país que ejercerán en dicha zona los respectivos controles aduaneros, migratorios, sanitarios y de transporte.

En lo institucional, debe señalarse que conforme dispuso el Tratado de Asunción, la creación del MERCOSUR se centró sobre la base de principios análogos a lo que había sido el origen de la Unión Europea, ya que claramente se fijó el principio de la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países signatarios, en virtud de la eliminación de los derechos aduaneros y de las restricciones no arancelarias para la circulación de las mercaderías, y de cualquier otra medida de efecto equivalente. Esto implicó el establecimiento de un régimen de arancel externo común y la adopción de una política comercial común en relación con terceros estados o agrupaciones de estos, y con la coordinación de posiciones en los foros económicos y comerciales, ya fueren estos

proyecto al Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, y las observaciones que de este trabajo ha realizado ROOSEVELT B. SOSA, especialista en Comercio Exterior y Aduanas, de la República Federativa del Brasil, pp. 21/80.

internacionales o regionales, sin bien en la realidad, se han advertido situaciones algo anárquicas en este aspecto.

Se puede adicionar igualmente que el compromiso asumido en la creación del MERCOSUR es la de modificar la legislación de los estados miembros que se opongan a los fundamentos y principios del Tratado de Asunción⁹³.

Esto obligatoriamente lleva a que deban coordinarse las políticas macroeconómicas y sectoriales entre los estados miembros, con el objeto de desarrollar un plan de integración más completo y evolucionado, y que no quede circunscripto a lo estrictamente aduanero, abarcando a la actividad económica y política, como es el caso de los regímenes agrícola, industrial, fiscal, monetario, cambiario, capitales, servicios, transporte, comunicaciones, educación, salud, lo que lleva a la necesaria armonización legislativa de cada país.

Pero las diversas asimetrías económicas, cierta falta de voluntad política, condicionados a su vez por problemas económicos endémicos en la región, parecen frenar el ímpetu inicial y esperanzador que tuvo la creación del MERCOSUR.

No obstante el grado de armonización e integración normativa, ha sido, a juzgar por el tiempo y la labor que resta realizar, bastante importante lo que ha llevado, en materia aduanera, a que existan puntos en común que, de alguna manera, permiten avanzar con cierta armonía. En todo caso, los inconvenientes de frontera que se suscitan son con referencia a la aplicación de restricciones no-económicas comunes en una unión aduanera que se implementan recurrentemente por las asimetrías económicas que tienen sus miembros entre sí por motivos históricos de desarrollo, y por efecto de sucesivas decisiones de política económica, desacertadas, que lejos de promover una leal integración, parecieran destinadas a promover una separación⁹⁴.

⁹³ Cfr. STORTONI, GABRIELA, “Sobre la existencia de un derecho administrativo de la integración frente al esquema del Tratado de Asunción”, *Anuario de Derecho N° 2 Universidad Austral*, Buenos Aires, 1996, pp. 248/249, en la que agrega igualmente que el Tratado de Asunción tiene un germen del Derecho de la Integración, el cual se ha de perfeccionar con el Mercado Común.

⁹⁴ Sobre el particular, ALTERINI, ATILIO ANÍBAL, en “La supremacía jurídica en el MERCOSUR,” *Suplemento Especial 60º Aniversario, La Ley*, Buenos Aires, 1995, pp. 8/9, destacaba que el MERCOSUR no estaba conformado como un mercado común, sino como un área de libre comercio incompleta, en tanto que sólo han sido eliminadas, en



Y no debe restarse mérito a esta actividad, habida cuenta de que, en orden a lo normativo, por aplicación de los caracteres del Derecho de la Integración se trata de un derecho distinto de los Estados parte y del Derecho Internacional. El tener el Derecho de la Integración la nota de la unidad, su interpretación debe resultar uniforme para todos los estados miembros, y así debe ser interpretado por el juez nacional cuando actúa como juez comunitario; además se advierten principios propios que le dan una característica única, como es el de aplicabilidad inmediata, conforme fuera aplicado en el caso “Van Gen & Loos” por el Tribunal de las Comunidades Europeas en 1963, en el que se sostuvo que la comunidad es un nuevo orden jurídico cuyos sujetos no sólo son los estados miembros sino también sus ciudadanos. Otro principio propio resulta el de aplicabilidad directa, concepto que fue definido en el caso “Simmenthal”, también dictado por el aludido Tribunal Europeo, por el cual se establece que las reglas del Derecho Comunitario deben desplegar la plenitud de sus efectos de manera uniforme en todos los Estados miembros a partir de su entrada en vigor y durante todo el periodo de validez. Por lo tanto, sus disposiciones son una fuente inmediata de derechos y obligaciones para todos aquellos a quienes afectan. Dos principios más se advierten y son: 1- el de primacía, por el cual se señala que, a diferencia de los tratados internacionales ordinarios, el Tratado fundador ha instituido un ordenamiento jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros desde la entrada en vigor de este y que se impone a sus órganos jurisdiccionales (conforme fuera resuelto por el Tribunal Europeo en el caso “Costa c/Enel” en 1964); y 2- el de expansión, ya que el Derecho Comunitario tiene vocación de expandir sus efectos a todas las ramas de la vida, en tanto conforma una nueva forma de organización de la sociedad⁹⁵.

forma parcial, las barreras arancelarias y paraarancelarias en el intercambio comercial recíproco, y que si bien con los ajustes producidos no incorpora la ritualidad de la supranacionalidad, es decir, la supremacía del Derecho Comunitario, se mantiene el objetivo de alcanzar la constitución final del Mercado Común, que conforme a lo acontecido en la Comunidad Europea, expresamente consagra dicha característica. De todas formas, destaca que la CSJN, en los autos “Cafés La Virginia SA s/apelación s/Denegación de repetición” (Fallos 317:1282), concluye en que el MERCOSUR está regido por el principio de la gradualidad en la que se va acentuando la idea de la supranacionalidad, y en tal sentido resulta compatible cuando sostiene el principio de la supremacía de los tratados sobre las leyes internas.

⁹⁵ Cfr. STORTONI, GABRIELA, “Actos administrativos y reglamentos comunitarios”, en *Acto Administrativo y Reglamento, Jornadas organizadas por la Universidad Austral*,

Pero es claro que, en los últimos tiempos se han observado desajustes, que en general ya vienen desde antes de la creación de la unión aduanera, y que de alguna forma evidencian un estado de crisis del MERCOSUR⁹⁶. Pero a pesar de todo se busca desde lo político, realizar un relanzamiento de sus objetivos tendientes a consolidar aún más el proceso de integración, tal como lo demuestra el Protocolo de Olivos, firmado por los primeros mandatarios de los países integrantes, en la República Argentina en febrero de 2002. En dicha oportunidad, teniendo en cuenta la evolución del proceso de integración en el ámbito del MERCOSUR, es que se acordó el perfeccionamiento del sistema de solución de controversias⁹⁷. Este acuerdo, a su vez, fue aprobado por la Ley 25.663.

Facultad de Derecho, Ediciones RAP, Buenos Aires, 1998, p. 476 y siguientes. Aquí, una vez más, nos recuerda la autora que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha modificado la doctrina que sostenía que los tratados internacionales no podían modificar o incidir en el derecho interno. En tal sentido, se fijó la doctrina que consiste en que si las descripciones de la norma del tratado son lo suficientemente concretas, ellas operan directamente, y la norma no sólo se incumple dictando normas en contrario, sino también omitiendo el dictado de decisiones administrativas o jurisdiccionales que exija la norma de derecho internacional convencional para su plena eficacia.

También, sobre el particular, BARRA, RODOLFO C., en *Fuentes del ordenamiento de la integración*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1998, pp. 166/172.

⁹⁶ Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., “Desajustes y crisis en el MERCOSUR”, *Derecho Económico N° 25/1994, Revista interdisciplinaria de los negocios*, Buenos Aires, p. 5 y siguientes. Aquí el autor pone en énfasis los conflictos que se presentan y la forma de dar un marco adecuado de seguridad jurídica, y alternativas adecuadas para resolver los conflictos, a fin de generar confianza en el accionar de los países integrantes.

⁹⁷ Se ha señalado en este punto, por parte de UZAL, MARÍA ELSA, “El MERCOSUR en el camino de la integración”, ob. cit., p. 217 y siguientes, que “el MERCOSUR importa como imperativo de sus propios y naturales objetivos la necesidad de la coordinación de políticas macroeconómicas, la armonización legislativa y el fortalecimiento institucional y jurídico entre los estados parte, sin embargo, es la concreta actividad que los estados y particulares procuran realizar, la que debe merecer especial atención a fin de que ese plexo de relaciones de diverso orden, en especial comerciales, se encuentren encuadradas en un marco de seguridad jurídica. La justicia de las soluciones con el máximo grado asequible de posibilidad, la seguridad, la certeza y la efectividad, son valores a priorizar, como resultados necesarios, en el nuevo orden jurídico a armonizar y a construir, a fin de que los distintos sujetos involucrados, incluso particulares (personas físicas y jurídicas) sepan cómo obrar en defensa de sus derechos ante el nuevo sistema.

Acaso también convenga recordar que en relación con el laudo producido con motivo del tratamiento arancelario intrazona en el MERCOSUR, que fue promovido por la República Oriental del Uruguay con motivo de las restricciones de acceso al mercado argentino de bicicletas de origen uruguayo, emitido el 29 de septiembre de 2001,

Acaso convenga recordar la experiencia que adquirió la Unión Europea con motivo de la liberalización espectacular de intercambio, y los efectos que esta produjo, lo que significó la creación de numerosas barreras aduaneras, técnicas, y fiscales, que habían sido puestas en evidencia por la Comisión, orientadas a establecer para 1992 un gran mercado unificado, y que fue conocido como Libro Blanco. En esa oportunidad se destacó que la subsistencia de la compartimentación de los mercados europeos obedecía esencialmente a dos razones: a) la resistencia que oponían los estados miembros, atrincherados tras un arsenal impresionante de reglas y especificaciones técnicas—herencia de un pasado de concepciones

favorable al Uruguay, se avanzó en la idea de afianzar el principio de libre circulación de mercaderías en el MERCOSUR, siendo en tal sentido trascendente este quinto laudo emitido por el Tribunal Arbitral *Ad hoc* del MERCOSUR. En dicha oportunidad, se cuestionó la conducta asumida por la autoridad aduanera argentina en orden a desconocer la validez de los certificados de origen emitido por la autoridad certificante del Uruguay, lo que significaba una desviación material y procesal del conjunto normativo del MERCOSUR. La primera se producía al extender el ámbito de las investigaciones más allá del supuesto que inicialmente la desencadenaba; y la segunda se manifestaba por la utilización de vías diferentes a las previstas en la norma para canalizar esa indebida extensión del objeto; siendo por ello que se establece la imposibilidad de extender en forma unilateral la actividad indagatoria y la imposición de sanciones a otras exportaciones que no se encuentren formalmente comprendidas en el conflicto. Por eso, al advertirse que se ha producido una restricción indebida e injustificada de la libre circulación de mercancías en el ámbito del MERCOSUR, se revoca y deja sin efecto la resolución emitida sobre el particular por parte de la República Argentina, debiendo permitir el libre acceso al mercado interno como mercadería intrazona a los productos en cuestión. (Cfr. URIONDO DE MARTINOLI, AMALIA, “Laudo sobre el tratamiento arancelario intrazona en el MERCOSUR”, *Anuario Argentino de Derecho Internacional N° XI*, Asociación Argentina de Derecho Internacional, Córdoba, años 2001/2002, pp. 213/2228.

A su vez, VÁZQUEZ, ADOLFO ROBERTO, en “Soberanía, supranacionalidad e integración: la cuestión en los países del MERCOSUR”, *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, Edición 2001, *Konrad Adenauer Stiftung*, Buenos Aires, 2001, pp. 241/242, destaca que del Primer Laudo Arbitral del Mercosur, celebrado en Montevideo el 28 de abril de 1999, además de dejar sentado la primacía del Derecho Comunitario sobre las leyes domésticas, resalta el principio de cumplimiento de los tratados internacionales (*pacta sunt servanda*) consagrado en el artículo 26 de la Convención de Viena, conlleva a la idea de que las normas convencionales internacionales se suscriben para ser cumplidas y no al revés, invocando a tal fin lo que dispongan las leyes locales, sumado también al principio de buena fe en el cumplimiento de los tratados, el principio del efecto útil o eficacia mínima de las normas que significa escoger entre las varias soluciones posibles, según los términos del tratado en su contexto, aquella que mejor sirve a la satisfacción de su objetivo o fin, y finalmente, el principio de la seguridad jurídica.

autárquicas- cuyo desmantelamiento definitivo requiere de una acción tenaz y un gran esfuerzo; y b) la ignorancia en la que se desenvuelven los operadores económicos y las empresas sobre sus derechos, y las vías de recurso que establecen las reglas comunitarias y, a menudo, su resignación frente al mantenimiento de situaciones abusivas que les perjudican, por temor a represalias por parte de los poderes públicos. Ignorancia y resignación conjugadas figuran entre las causas principales de la falta de consecución del mercado interior⁹⁸.

La necesidad de garantizar la correcta interpretación, aplicación y cumplimiento de los instrumentos fundamentales del proceso de integración y del conjunto normativo del MERCOSUR en forma consistente y sistemática, fue lo que justificó la implementación del Protocolo de Olivos, considerando a este como una herramienta eficaz para la consolidación de los institutos y principios que resultan fundamentales en el citado proceso de integración⁹⁹.

Sin embargo, esta labor no va a quedar debidamente consolidada hasta que no se conforme un tribunal de justicia que funcione, no como un tribunal arbitral de jurisdicción voluntaria, sino como un verdadero poder judicial, que actúe como intérprete supremo del ordenamiento jurídico comunitario,

⁹⁸ Cfr. MATTERA, ALFONSO, *El Mercado Único Europeo. Sus reglas. Su funcionamiento*, ob. cit., p. 35.

⁹⁹ Así, en 2000, los Estados Partes del MERCOSUR decidieron encarar una nueva etapa en el proceso de integración regional, la cual se denomina “Relanzamiento del MERCOSUR”, y tiene como objetivo fundamental el reforzamiento de la Unión Aduanera tanto a nivel intracomunitario como en las relaciones externas de este. En este marco, los Gobiernos de los Estados Partes del MERCOSUR reconocen el rol central que tienen la convergencia y la coordinación macroeconómica para avanzar profundamente en el proceso de integración. Así, se busca lograr la adopción de políticas fiscales que aseguren la solvencia fiscal y de políticas monetarias que garanticen la estabilidad de precios. Asimismo, en la agenda del denominado relanzamiento del MERCOSUR, los Estados Partes decidieron priorizar el tratamiento de las siguientes temáticas, con el objetivo final de profundizar el camino hacia la conformación del MERCADO COMÚN DEL SUR: 1- Acceso al mercado. 2- Agilización de los trámites en frontera (plena vigencia del Programa de Asunción). 3- Incentivos a las inversiones, a la producción, a la exportación, incluyendo las Zonas Francas. 4- admisión temporaria y otros regímenes especiales. 5- Arancel Externo Común. 6- Defensa Comercial y de la Competencia. 7- Solución de controversias. 8- Incorporación de la normativa MERCOSUR. 9- Fortalecimiento institucional del MERCOSUR. Y 10- Relaciones externas. Se ha avanzado en varios de estos temas, lo que demuestra la voluntad de los Estados Partes de continuar la consolidación y profundización del MERCOSUR.



resultando además un garante del respecto del Derecho Comunitario por cada uno de los Estados miembros¹⁰⁰.

3. *El Tratado de Libre Comercio de América del Norte*

En el continente americano, se advierte otro vigoroso fenómeno de integración, originado del acuerdo internacional *North American Free Trade Agreement*, conocido por su sigla inglesa NAFTA, o TLCAN según la sigla en castellano (Tratado de Libre Comercio de América del Norte), que involucra a Canadá, los Estados Unidos de Norteamérica, y México, y que está abierto a incluir más países. Si bien el volumen económico de este grupo es sumamente importante, ha sido una respuesta adecuada al alto grado de integración que tienen los Estados Unidos de Norteamérica con sus dos países vecinos¹⁰¹.

¹⁰⁰ Cfr. MASNATTA, HÉCTOR, “Órganos supranacionales y jurisprudencia comunitaria”, *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública RAP*, Año XVII N° 204, Editorial Ciencias de la Administración, Buenos Aires, 1995, pp. 13/20. Aquí destaca que, a pesar del positivo paso dado, es evidente que el tránsito hacia una comunidad auténtica requiere un órgano jurisdiccional que, a imagen y semejanza del que está vigente en la Unión Europea, tiene por misión la garantía respecto a las normas y principios y a los intereses presentes, uniformando la interpretación normativa en el ámbito del Mercosur. Sólo de esta forma se asentará una organización administrativa independiente, un derecho supraestatal que prive sobre los derechos nacionales y un tribunal independiente.

También sobre el particular, BOGGIANO, ANTONIO, en *Derecho Internacional Privado*, ob. cit., pp. 137/138, señala que la Corte de la Unión debe ser constituida para garantizar la aplicación uniforme del tratado constitutivo y del derecho comunitario. El tratado constitutivo debe establecer su competencia, estructura, organización, el derecho aplicable, y la eficacia de sus decisiones. El tratado constitutivo debe ser interpretado como algo más que un acuerdo de voluntades entre los Estados miembros. El Derecho Comunitario puede ser invocado ante el tribunal nacional, pues concierne también a los nacionales de los Estados. He aquí algo decisivo: el efecto directo e inmediato de las disposiciones del Derecho Comunitario es el elemento esencial de su función supranacional. De ahí que la Corte evite que los Estados miembros determinen unilateralmente el ámbito de sus obligaciones y responsabilidades establecidas en el tratado constitutivo. Téngase en cuenta que, en el Derecho Internacional, un Estado puede adoptar normas internas derogatorias de las normas de un tratado, asumiendo su responsabilidad internacional, mientras que en el Derecho Comunitario, un Estado no puede derogar normas comunitarias. Un buen ejemplo de este accionar ha sido la Corte Europea.

¹⁰¹ El NAFTA o TLCAN según la sigla en lengua castellana, está estructurado sobre los siguiente fines y objetivos: artículo 101: Establecimiento de la zona de libre comercio: Las Partes de este Tratado, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo

Este acuerdo entró en vigencia el 1° de enero de 1994, y como se aprecia establece un marco de reglas y principios destinados a facilitar el libre flujo de bienes, servicios, inversiones y propiedad intelectual entre los países de América del Norte. Claramente representa más que un acuerdo de comercio entre sus firmantes ya que no trata solamente de eliminar las barreras arancelarias como no arancelarias, sino que también contempla la unificación de las reglas nacionales en áreas como la inversión internacional limítrofe, la protección de la propiedad intelectual, las prácticas de gestión de las compras gubernamentales y los controles de polución¹⁰².

En materia aduanera, claramente deben cumplir con reglas de origen, cuya inobservancia trae aparejada una serie de sanciones conforme a las normas aduaneras de cada país miembro. También se limitan las ventajas de derechos disponibles en virtud del programa de reintegro de tributo aduanero de los Estados Unidos de América, que actualmente establece el reembolso de los derechos e impuestos pagados sobre los componentes o ingredientes importados cuando se exporta el producto terminado. De conformidad con este acuerdo, se autorizará el reembolso de derechos sobre un producto de la zona fabricado con insumos extranjeros, cuando el producto terminado se exporte a un segundo país integrante, pero el monto del reembolso estará limitado al menor de los derechos pagados por los insumos importados o los

XXIV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, establecen una zona de libre comercio. Artículo 102. Los objetivos del presente Tratado, desarrollados de manera más específica a través de sus principios y reglas, incluidos los de trato nacional, trato de nación más favorecida y transparencia, son los siguientes: (a) eliminar obstáculos al comercio y facilitar la circulación transfronteriza de bienes y de servicios entre los territorios de las Partes; (b) promover condiciones de competencia leal en la zona de libre comercio; (c) aumentar sustancialmente las oportunidades de inversión en los territorios de las Partes; (d) proteger y hacer valer, de manera adecuada y efectiva, los derechos de propiedad intelectual en territorio de cada una de las Partes; (e) crear procedimientos eficaces para la aplicación y cumplimiento de este Tratado, para su administración conjunta y para la solución de controversias; y (f) establecer lineamientos para la ulterior cooperación trilateral, regional y multilateral encaminada a ampliar y mejorar los beneficios de este Tratado. Las Partes interpretarán y aplicarán las disposiciones de este Tratado a la luz de los objetivos establecidos en el párrafo 1, y de conformidad con las normas aplicables del derecho internacional.

¹⁰² Cfr. MARZORATI, OSVALDO J., *Derecho de los negocios internacionales*, 3ª Edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 243.

derechos pagados al segundo país miembro, al exportar el producto terminado¹⁰³.

4. Conclusiones

Conforme a lo hasta aquí expuesto, se puede advertir una marcada influencia del Derecho de la Integración en el Derecho Aduanero.

Esto ha sido observado en la elaboración del Texto Consolidado del Código Aduanero Comunitario que rige desde 1992 en la Unión Europea.

Constituye un reglamento y tiene efectos directos para las partes involucradas, ya que ha de generar consecuencias y a reconocer derechos que pueden ser invocados en forma directa ante los respectivos tribunales de cada estado parte, y eventualmente, en el tribunal comunitario.

Pero este código no supone una regulación total de las cuestiones aduaneras toda vez que continúan existiendo normas comunitarias y nacionales de desarrollo, normalmente reglamentos de aplicación emanados de la Comisión, en el primer caso; y normas nacionales de distinto rango jerárquico, en el segundo. Tanto unas como otras estarán sometidas al Código Aduanero Comunitario: las normas comunitarias, por ser reglamentos de aplicación de un reglamento base como lo es el Código Aduanero; las normas nacionales, por el principio de primacía del derecho comunitario sobre el nacional.

Por lo tanto, el principio de primacía en este contexto implicará: a) los Estados miembros no pueden adoptar medidas incompatibles con el Código Aduanero, aunque tengan aquellas un rango jerárquico interno, igual o superior al de la norma que puso en vigor el Estado miembro, considerando el acervo jurídico tributario; b) las normas aduaneras nacionales, existentes antes de la entrada en vigor del Código Aduanero, que en virtud del principio de autonomía institucional y procedimental pueden aplicarse para llevar a la práctica lo establecido por el Código Aduanero, quedarán sin vigor y no podrán aplicarse por parte de las autoridades nacionales, tanto jurisdiccionales como de otro tipo, en la medida en que sean incompatibles con este código y, en su caso, con el resto de la normativa aduanera comunitaria; además, tales normas deberán ser eliminadas del ordenamiento jurídico interno, según el procedimiento nacional para ello establecido; c) la

¹⁰³ Cfr. MARZORATI, OSVALDO J., *Derecho de los negocios internacionales*, ob. cit., pp. 244/246.

normativa aduanera nacional deberá ser interpretada por los órganos jurisdiccionales nacionales en función de la letra y los fines de la norma comunitaria que desarrolla o ejecuta; y d) lo señalado en los apartados anteriores podrá ser alegado por los particulares ante sus tribunales nacionales, sin perjuicio, claro está, de la responsabilidad en que los Estados miembros pudieran incurrir ante esos particulares como consecuencia del perjuicio que pudieran ocasionarles (individualizable y cuantificable económicamente) como consecuencia de una actuación no ajustada a derecho –el comunitario- en los términos que establezca la normativa interna en materia de responsabilidad extracontractual de la administración¹⁰⁴.

En cuanto al contenido del Derecho de la Integración, se destacan las normas que desde otra perspectiva jurídica pertenecen al Derecho Aduanero, con sus institutos y conceptos básicos, como “mercadería”, su “origen”, y “procedencia”, su “valor en aduana”, su “clasificación arancelaria”, la “nomenclatura” para la designación y codificación de las mercaderías, la “nomenclatura arancelaria”, el “territorio aduanero”, las “áreas francas” y las “áreas aduaneras especiales”, los “derechos aduaneros”, los “derechos antidumping” y “compensatorios”, y así muchos más¹⁰⁵.

Como se advierte, la influencia y los cambios que implica en esta materia el desarrollo del Derecho Comunitario son de tal fuerza, que ya se puede considerar la existencia de un Derecho Aduanero Comunitario, como nacional, y que no sería irracional considerar la idea de un organismo comunitario que aplique el Derecho Aduanero Comunitario¹⁰⁶.

Pero esta transformación ha de implicar que dentro de la comunidad se respeten, en forma total, los principios que dan vida al acuerdo comunitario, en el cual la actividad aduanera se repliega, se transforma, y pasa a tener otra actividad ya focalizada con el intercambio de mercancías que se exportan o importan desde o hacia los países extracomunitarios.

Por consiguiente se ha de considerar al territorio aduanero comunitario como una entidad en si misma, y no como un simple concepto que abarca los territorios aduaneros nacionales anteriores. Esto significa un debilitamiento de los territorios estatales que integran la unión aduanera, no siendo un mero

¹⁰⁴ Cfr. PELECHÁ ZOZAYA, FRANCISCO, *El código aduanero comunitario y su aplicación en España*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, Madrid, 1995, pp. 31/32.

¹⁰⁵ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *MERCOSUR y Derecho de la integración*, ob. cit., pp. 55/56.

¹⁰⁶ Cfr. BERR, CLAUDE J. Y TRÉMEAU, HENRI, *Le droit douanier*, ob. cit., p. 12

concepto, sino que es una realidad jurídica de efecto inmediato. De tal consideración se desprende la idea de que se trata de un espacio comercialmente diáfano, es decir, en que se ha de aplicar la absoluta prohibición de aplicación de normas nacionales de los Estados miembros que entorpezcan esta característica. De manera que no deben afectar a las mercancías comunitarias, originarias de un Estado miembro; las mercancías provenientes de terceros países, sea cual fuere el punto de ingreso a la comunidad, una vez que hayan cumplido con las normas aduaneras comunes, adquieren el estatuto de mercadería comunitaria, y por ende, a ellas les comprenden los beneficios ya citados –sobre todo lo relativo a derechos de aduana y tributos, como las restricciones de efecto equivalente¹⁰⁷, es decir, aquellas disposiciones, tanto legales, reglamentarias o administrativas, o acto que emane de una autoridad pública, incluso incitaciones, que obstaculicen importaciones que de otro modo podrían

¹⁰⁷ Atento a su imprecisión ha sido tal vez uno de los aspectos más discutidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, señalando sobre el particular que: el concepto de exacción de efecto equivalente comprende cualquier gravamen unilateralmente impuesto, exigido con ocasión o en relación con la importación y que, al gravar el producto importado con exclusión del producto nacional similar resulta, al alterar su precio que produce los mismos efectos sobre la libre circulación de mercancías y tienen la misma incidencia que los derechos de aduana. Fue indicado igualmente, que se consideran exacciones de efecto equivalente las cargas pecuniarias impuestas por razones de control sanitario de los productos a su paso por la frontera, que se determinen según criterios propios, no comparables con los criterios que sirven para fijar cargas pecuniarias que gravan los productos nacionales similares. También se ha dicho que la distinción entre una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana y un impuesto comprendido en un régimen general de gravámenes interiores, es que el primero se aplica únicamente a los productos importados, mientras que el último se aplica tanto a los productos importados como a los nacionales. Una carga no contraviene automáticamente del derecho comunitario porque se imponga sobre un producto que no haya sido generado o producido domésticamente, pero tampoco escapa de forma instantánea a esta clasificación por el hecho de formar parte del sistema positivo interno.

En igual sentido, STOFFEL VALLOTTON, NICOLE, en *La prohibición de restricciones a la libre circulación de mercancías en la Comunidad Europea*, ob. cit., p. 864, señala que la jurisprudencia ha confirmado frecuentemente la existencia de un principio general de libre circulación de mercancías que no solamente es un principio de interpretación para las normas comunitarias que se refieren a este ámbito, sino que, a su entender también podría permitir eventualmente por sí sólo cubrir lagunas en las disposiciones del Tratado de la Comunidad Europea. Al igual que el Tribunal de las Comunidades Europeas ha consagrado el principio de libertad de tránsito, ya que considera la posibilidad de que el principio de la libre circulación de mercancías pueda surtir efectos directos, siendo invocable en caso de una laguna legal, por los particulares afectados.

realizarse, incluyendo las medidas que las hacen más difíciles u onerosas que la producción nacional¹⁰⁸.

Sobre lo expuesto, se refuerza el concepto de unicidad de frontera exterior, y de la intervención, que ha de tener por finalidad confirmar si la mercadería que se pretende ingresar tiene el denominado libre acceso, en función de normas que restringen o prohíben su ingreso. Una vez determinado que este en supuesto no se presenta la prohibición, se tendrá que establecer la existencia o no de gravámenes, arancelarios o no, en esta instancia hará su intervención el denominado Derecho Aduanero Fiscal; y para el caso de existencia de gravámenes, se establecerán las pautas del hecho imponible, del devengo –como sinónimo de la declaración aduanera donde se establece el nacimiento de la deuda aduanera-, la base imponible, tipo de gravamen, naturaleza, origen de la mercadería, régimen comercial aplicable, y finalmente la deuda aduanera. También deberá analizarse en estos casos la inclusión de mercadería en un régimen aduanero especial, como sería el caso del despacho a libre práctica, tránsito, depósito aduanero, perfeccionamiento activo, transformación bajo control aduanero, importación temporal, perfeccionamiento pasivo, exportación, o bien los casos de introducción a zonas o depósitos francos, destrucción o abandono de la mercadería a favor del fisco¹⁰⁹.

En este camino, la labor legislativa no cesa jamás, ya que el proceso apunta a una integración total en lo económico, lo que lleva a que el aspecto tributario interno continúe siendo una de las cuestiones más complicadas a resolverse, atento a que se tienen que armonizar institutos propios del Derecho Financiero y Tributario¹¹⁰.

¹⁰⁸ Cfr. GALERA RODRIGO, SUSANA, *Derecho Aduanero español y comunitario*, ob. cit., pp. 210/216.

¹⁰⁹ Cfr. GALERA RODRIGO, SUSANA, *Derecho Aduanero español y comunitario*, ob. cit., pp. 229/234.

¹¹⁰ Cfr. VILLAR EZCURRA, MARTA, “Exigencias del Derecho Comunitario, a la metodología del Derecho Financiero y Tributario”, ob. cit., pp. 23/47. Aquí se reivindica, por parte de la doctrina española y de otros países, la necesidad de que “la armonización y la unificación de la legislación de los Estados miembros de la Unión Europea se acompañe, en lo que sea posible, de la evolución doctrinal intracomunitaria, delineada esencialmente por los principios generales”. El profesor TIPKE ha afirmado que algún día la necesaria armonización tributaria en la Unión Europea debería desembocar en un código tributario armonizado para Europa. Y es que el Derecho comunitario incide, en mayor o menor medida, en todas las cuestiones que abarca nuestra disciplina propiciando una auténtica avalancha de cambios sustanciales en la ordenación jurídica de la actividad

Pero tomando en consideración que resulta arriesgado por su amplitud definir al Derecho de la Integración, al menos se admite que el denominado Derecho Comunitario cubra tres tipos de normas: las convencionales; las normas de derecho interno de la organización regional, puesto que tiene por objeto regular la actividad interna y el funcionamiento de los órganos, y por último, el derecho derivado, es decir, el que emana de las instituciones regionales para ser aplicado en forma directa e inmediata en el interior de los Estados miembros¹¹¹.

De manera que el Derecho Aduanero está siendo influenciado por estos mecanismos de integración, pero de alguna manera se adapta, sin que por ello deje de lado de asistir a la labor esencial que tiene que realizar el servicio aduanero, y que es la de controlar el ingreso o egreso de las mercaderías que están afectadas al tráfico internacional con motivo de una importación o exportación, y la de velar por el régimen a las prohibiciones de importación y exportación.

Es evidente que se esperan por parte de algunos “retos del futuro” como acontece con la evolución del concepto de mercadería, los servicios, y la globalización, y las nuevas alternativas de control, que ya han sido objeto de estudio anteriormente.

Las sanciones y el régimen represivo parecieran ordenarse más por la determinación de ciertos intercambios de productos que universalmente se consideran nocivos para la humanidad, ya que comprometen su salud, seguridad, el medio ambiente y también, la identidad cultural de los pueblos¹¹².

financiera. No puede sorprender que “(...) el Derecho Financiero sea uno de los sectores del ordenamiento más afectados con la integración europea, al ser precisamente dos de sus institutos jurídicos basilares -el tributo y la institución”.

¹¹¹ Cfr. STORTONI, GABRIELA, “Sobre la existencia de un derecho administrativo de la integración frente al esquema del Tratado de Asunción”, ob. cit., pp. 240 y 241. Destaca aquí la autora que a su vez advierte como principios que informan al Derecho de la Integración, a la supranacionalidad, el interés común, la interdependencia de naciones que ceden parte de su soberanía a un centro de poder distinto de los estados miembros, se nutre de una nueva concepción del Estado, y por último el de solidaridad.

¹¹² En Europa se está debatiendo desde hace ya un cierto tiempo la posibilidad cierta de crear un Derecho Penal de la Unión Europea, labor que, como se advierte, presenta dificultades desde el punto de la legitimación en orden a crear una norma penal común, y a la exigencia de estructurar o concebir una tutela penal común, atento a la amplitud que tiene la misma Unión, a pesar de que se promueve que la norma penal nacional tutele los intereses comunitarios, labor que parece más destinada a la protección de los

En lo demás, se ha visto en esencia que las normas son similares como así también el espíritu que las anima, pudiéndose advertir en todo caso una mayor precisión, o grado de detalle de unas respecto de las otras.

Los principios comunitarios también reclaman su impronta en el Derecho Aduanero Tributario y en el Derecho Tributario, ya que lo informan, lo modifican en miras a los altos fines propuestos por las partes en el tratado creador¹¹³.

La labor realizada en este campo a lo largo del siglo XX por parte de los organismos internacionales ha sido fecunda. Ha generado durante ese tiempo distintas generaciones de especialistas, funcionarios y usuarios del comercio exterior, que utilizan una terminología común. Todo esto implica un desarrollo de institutos y de regímenes también comunes, los cuales, lejos de involucionar se han caracterizado siempre por su avance en aras del desarrollo de la actividad comercial internacional y de la actividad del control, concebida esta como un servicio. Y nótese que ya se advierten en estas conclusiones pautas que permiten vislumbrar principios que caracterizan al Derecho Aduanero¹¹⁴.

denominados derechos fundamentales, previstos en la Convención Europea de los Derechos del Hombre (celebrada en Roma el 4 de noviembre de 1950). No obstante, se encuentra puntos de acción común también en lo concerniente a aquellas acciones que atenten contra la actividad comunitaria, como el caso del fraude, por citar algún ejemplo. Pero es obvio que esto debe necesariamente ir precedido con una suerte de renuncia en esta materia de la soberanía de cada país miembro y cederla a la Unión en forma plena. Cfr. “*Possibilità e limiti di un diritto penale dell’unione europea*”, *Pubblicazioni del Centro di Diritto Penale Europeo, Catania, Giuffrè Editore, Milano, 1999*. Sobre el particular, las exposiciones de RIZ, ROLAND, y JESCHECK, HANS-HEINDRICH, p. 3 y 13, respectivamente.

¹¹³ Cfr. VILLAR EZCURRA, MARTA, “Exigencias del Derecho Comunitario, a la metodología del Derecho Financiero y Tributario”, ob. cit., pp. 30 y siguientes, pone de relieve que determinados principios comunitarios tienen fuerte incidencia en nuestro Derecho Financiero y Tributario.

¹¹⁴ Resulta de interés lo manifestado por DÍAZ, VICENTE OSCAR, en *Criminalización de las infracciones tributarias*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1999, pp. 324/325, cuando siguiendo a DAVID BAIGÚN, y en el contexto de la defraudación tributaria –sector ingresos- y el fraude de subvenciones –sector egresos- estas pautas constituyen las conductas modales sobre las cuales se debe construir un sistema uniforme de persecución penal en el MERCOSUR. Igualmente señala que no es menor el problema que puede acarrear la tipificación de conductas disvaliosas en el campo aduanero, donde la sola consideración de la obligación tributaria aduanera proyectada en sustitución de los derechos de importación y exportación, podrían dejar de lado el juzgamiento de otras obligaciones tributarias aduaneras existentes en el MERCOSUR; luego destaca que con

III. ELEMENTOS DEL SISTEMA JURÍDICO ADUANERO

Se ha analizado en su esencia al Derecho Aduanero, en orden a sus contenidos y características. Esta labor permite presentarlo como una rama del derecho, con autonomía y particularidades, lo que autoriza a indicar que constituye un sistema jurídico propio, pero vinculado a otras ramas del derecho¹¹⁵.

Seguidamente se tiene que establecer qué elementos componen este sistema jurídico aduanero tan particular.

La respuesta estará dada según la posición de partida que se tenga, ya sea desde la perspectiva de cada uno de los sistemas jurídicos aduaneros particulares o nacionales, o bien desde los comunitarios, como sería el caso de la Unión Europea, y en menor grado el del MERCOSUR.

Pareciera, *a priori*, que el estudio acerca del contenido del Derecho Aduanero fuera igual a los elementos del sistema jurídico.

Esa cuestión no debe llevar a confusión ya que cuando se señala el contenido del Derecho Aduanero se refiere, exclusivamente, al objeto de su disciplina. En cambio, cuando se señala a los elementos del sistema jurídico aduanero, aun cuando el contenido también se lo pueda inferir desde esta óptica, se infiere exclusivamente a los institutos y herramientas que cuenta para, precisamente, cumplir con sus objetivos o contenidos.

Por ello dentro de estos elementos del sistema jurídico aduanero, es posible identificar a aquellos que resultan esenciales para que exista la actividad aduanera. Sobre tal consideración es que se debe destacar que principalmente debe contarse con lo que se denomina “aduana”, es decir, aquel organismo administrativo encargado de cumplir con la función aduanera. También en forma inexorable tiene que existir el elemento protagónico de la actividad aduanera, que es la mercadería. Sin mercadería no existe aduana, ya que podrán crearse otros organismos de control, como

motivo del Primer Congreso sobre armonización Impositivo-Aduanera de los países miembros del MERCOSUR, se advirtió que de nada ha de servir armonizar entre los países signatarios del Tratado de Asunción la política fiscal, si en dicha armonización no se preveen normas de derecho penal tributario internacional para resguardar al unísono la marcha sin ardidés de la mentada armonización.

¹¹⁵ Tal es el caso de la clara remisión que se hace al Derecho Fiscal, y al Derecho Penal, por citar dos ejemplos claros.

de hecho existen universalmente pero destinados a otros objetos o fines¹¹⁶. Tiene que existir un territorio aduanero, definido como el ámbito geográfico donde se ha de aplicar un mismo régimen arancelario y régimen de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y exportaciones.

A. ELEMENTOS SEGÚN EL SISTEMA JURÍDICO ADUANERO ARGENTINO

A modo de anticipo, debe señalarse que los elementos que integran el sistema jurídico aduanero son propios y característicos, aun cuando tengan vínculos, conexiones o la participación de principios que corresponden a otras ramas del derecho, pero la forma en que interactúan y la materia que regulan permiten concluir en que, efectivamente, integran un sistema jurídico particular con terminología y características propias.

Debe igualmente destacarse que el ámbito espacial juega un rol esencial en el Derecho Aduanero¹¹⁷.

¹¹⁶ Como sería el ejemplo de los servicios migratorios que controlan el ingreso o la salida de las personas de los distintos países, actividad que, como se puede apreciar, no corresponde a la aduana precisamente, por el hecho de que los seres humanos en la actualidad no constituyen una mercadería, como sí lo era en la antigüedad o, al menos, en nuestro país hasta la declaración de la Asamblea Grande de 1813, por la cual se estableció la libertad de vientres, y fue perfeccionada en la Constitución Nacional de 1853, que abolió la esclavitud en forma total.

¹¹⁷ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, en “La territorialidad en los impuestos aduaneros”, ob. cit., pp. 181/182, señala que es primordial para las legislaciones aduaneras de los distintos Estados, en relación con los cuales, las mercaderías objeto del tráfico internacional, al circular, ingresan o egresan, dando nacimiento a los fenómenos jurídicos conocidos como importación y exportación. En consecuencia, la propia existencia del Derecho Aduanero encuentra su razón de ser en estos fenómenos dinámicos que dan lugar a relaciones jurídicas interespaciales y que ponen de relieve la peculiar significación de la territorialidad para una regulación que debe asegurar el control del ingreso y egreso de las mercaderías al territorio del Estado. Desde la antigüedad, los países no fueron indiferentes a la entrada y salida de las mercaderías de sus territorios, por lo que establecieron controles en sus fronteras, ejercidos por las aduanas, destinados a impedir, limitar o gravar el ingreso o egreso de aquellas. A tales fines, los estados imponen restricciones al ingreso o egreso de las mercaderías a los ámbitos espaciales que corresponden a sus territorios. Estas restricciones pueden ser directas o indirectas.



1. *Concepto de mercadería*

El término “mercadería” provino del Derecho Mercantil, e induce a advertir que se refiere a lo que es objeto de las transacciones de los mercaderes en el mercado. Pero en el Derecho Aduanero, el concepto de mercadería tiene una acepción más amplia, porque comprende no sólo a los objetos que se importan o exportan como consecuencia de un acto de comercio, sino también aquellos que se importan o exportan por cualquier otro motivo¹¹⁸.

El término “objeto”, al ser más amplio que “cosa”, permite inferir que conforme a los artículos 2311 y 2312 del Código Civil, estos pueden ser materiales e inmateriales.

En tal sentido, puede sostenerse que a los fines del Código Aduanero Argentino, mercadería es cualquier objeto, ya fuere material o inmaterial, que pudiere ser importado o exportado, sin que tenga relevancia el motivo por el cual se produce su importación o exportación, es decir, tanto si responde a un acto de comercio, como por ejemplo una compraventa mercantil, o a un acto a título gratuito, es decir, el caso de una herencia, legado o donación¹¹⁹.

Sin embargo, el concepto de mercadería ha generado ciertas discusiones e interpretaciones de diversa índole, sobre todo luego de la modificación que tuvo el Código Aduanero Argentino en virtud de la Ley 25.063, que le adicionó un párrafo donde se señala que: “(...) se consideran igualmente como si se tratase de mercadería las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios; y los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual”.

Se puede afirmar que esta versión es distorsiva de lo que se entiende en el ámbito aduanero por la mercadería, ya que antes de este agregado, y manteniéndose como primera parte, esta era considerada como todo objeto susceptible de ser importado o exportado.

¹¹⁸ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, “En torno a los conceptos de importador y exportador”, en *Revista Derecho Aduanero*, t. II, Ediciones de Contabilidad moderna SAIC, Buenos Aires, 1970, p. 1061.

¹¹⁹ Cfr. ALSINA, MARIO A., BARREIRA, ENRIQUE C., BASALDÚA, RICARDO XAVIER, COTTER MOINE, JUAN PATRICIO, VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., en *Código Aduanero, comentarios, antecedentes, concordancias artículos 1 a 129*, ob. cit., pp. 62 a 64.

Con la reforma señalada, se ha afectado la interpretación del instituto o, al menos perturbado, ya que los elementos agregados como segundo párrafo siempre han tenido incidencia dentro del concepto de mercadería, en tanto y en cuanto afecten el valor de esta, como es el caso típico de los denominados inmateriales –derechos intelectuales o propiedad industrial-. Con lo cual se advierte innecesaria la agregación realizada¹²⁰.

Se puede indicar también, que el concepto de mercadería debe ser interpretado junto con lo ordenado por el artículo 11 del Código Aduanero, cuando señala que las mercaderías serán individualizadas y clasificadas de acuerdo con el Sistema Armonizado de designación y codificación de mercaderías elaborado bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera, en Bruselas con fecha 14 de junio de 1983, y modificado por su protocolo de enmienda efectuado en Bruselas el 24 de junio de 1986, y sus notas explicativas. Esto aprobado por la Ley 24.206.

¹²⁰ Cfr. ZUNINO, GUSTAVO, “La propiedad intelectual y los servicios en el Código Aduanero”, en *Reforma Tributaria del '99. Análisis crítico de la Ley 25.063*, Errepar, Buenos Aires, 1999, p. 281 y siguientes. Aquí el autor no encuentra motivo aun en el análisis realizado en el debate parlamentario, que pueda justificar este agregado en el Código Aduanero, más que la mención de lograr una modernización del Código Aduanero que permita gravar con aranceles los servicios. Destaca, con sentido crítico, que ya con anterioridad a la reforma bajo análisis, el Código Aduanero al disponer en el artículo 10 que se considera mercadería no sólo aquello que constituye un bien o una cosa propiamente dicha; es decir se consagró un concepto amplio. Esto según la terminología del Código Civil, tampoco importa que se trate de cosa mueble que se encuentre en el comercio, resultando igualmente indiferente que la operación que subyace en la importación o en la exportación sea comercial o acto a título gratuito. Señala que en la Unión Europea el concepto de mercadería no incluye a los servicios como así también que en los acuerdos relativos al comercio exterior prevalece el aludido concepto amplio de mercadería pero sin su asimilación a los servicios. Destaca más adelante que la ley pretende tener un ámbito de aplicación material amplísimo al cubrir la casi totalidad de los servicios prestados en el exterior y la propiedad intelectual en forma general, pero la necesidad de imponer tributos a los servicios no justifica introducir una asimilación entre el comercio de mercaderías y el comercio de servicios. No era necesario alterar una concepción jurídica tradicional, aceptada internacionalmente en los tratados ratificados por la República Argentina, que distingue entre comercio de bienes y el de servicios, para asimilar estos a los primeros, sin advertir que tal pretendida asimilación, entre dos categorías jurídicas diferentes, sólo generaría confusión y no traería, a juicio del autor, ninguna consecuencia práctica, que no sea cierta inseguridad jurídica. Esta alteración de los conceptos parece gratuita, pues pese a su declarada finalidad, la reforma no estableció un tributo, ni un mecanismo de control del comercio de servicios que pueda detectar las operaciones que se pretende alcanzar, no guardando la ley coherencia con sus propios objetivos.

Es decir que la mercadería será conforme la definición expuesta y en tanto y en cuanto se encuentre individualizada y clasificada por el Sistema Armonizado. Pero debe igualmente tenerse en consideración que la Organización Mundial de Comercio ha distinguido claramente el comercio de bienes del denominado comercio de servicios, y los aspectos del comercio relacionados con la propiedad intelectual y sin ninguna asimilación alguna entre sí¹²¹.

Esta interpretación ha tenido respaldo jurisprudencial cuando se determinó que si bien las emisiones satelitales estarían asimiladas al concepto de mercadería, teniendo en consideración que no ha existido ninguna implementación en la Nomenclatura Arancelaria, que además no puede ser modificada por los Estados miembros del Sistema Armonizado, en forma unilateral, se trataría de una ampliación conceptual sin aplicación práctica¹²².

Como puede apreciarse, aun en el tema del debido concepto de mercadería se generan conflictos según la posición que en definitiva adopte el servicio aduanero¹²³.

¹²¹ Cfr. VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., en “El alcance del concepto de mercadería a los fines del delito de contrabando”, publicada en *Suplemento de Jurisprudencia Penal*, La Ley, Buenos Aires, 29 de mayo de 2000.

No obstante sobre el tema de los denominados inmateriales, entre los que se encuentran los servicios de todo tipo, marcas, propiedad intelectual, por citar a los más trascendentes, algunos autores lo ven como el desafío intelectual de la aduana del siglo XXI, y que permite vislumbrar un cambio acerca de cómo aprehender la actividad aduanera, tal es el caso de WITKER JORGE, en *Derecho Tributario Aduanero*, ob. cit. pp. 21 a 25. En otras administraciones aduaneras, ya resultan una realidad, conforme fuera visto en el capítulo 1, como es el caso de las de la Comunidad Europea y Estados Unidos de Norteamérica. Por el contrario, otros autores no aceptan esta línea de expansión del Derecho Aduanero, argumentando que los servicios tienen que indefectiblemente estar regulados y controlados por otros mecanismos que no sea la aduana, teniendo su propia regulación tributaria más allá del arancel al comercio exterior. Esta línea es la que sostiene unánimemente el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, cuando afirma la necesidad de derogar lo agregado al artículo 10 por la reforma de la Ley 25.063.

¹²² Cfr. Fallo de la CN Penal Económico, Sala B 1999/09/03, “Cablevisión” publicado en el *Suplemento de Jurisprudencia Penal* a cargo de FRANCISCO D’ALBORA, La Ley, Buenos Aires, 29 de mayo de 2000.

¹²³ Como sintetiza MUCHNIK, JAVIER D., en “Elementos básicos del Derecho Penal Aduanero”, publicado en *Derecho Penal Aduanero, número especial*, JA 2002-IV Lexis Nexis, Buenos Aires, el concepto de mercadería es de suma importancia, ya que a los fines del delito de contrabando permite distinguir el objeto sobre el cual puede recaer la conducta delictiva, a pesar de que no es necesaria su presencia física a los fines del

2. *Importación y exportación. Territorio aduanero*

Otro elemento para tomar en consideración ha de ser la actividad de importar y exportar, que necesariamente debe ser conjugado con el elemento territorio, que en la esfera aduanera se lo denomina “territorio aduanero”, ya que al tratarse del ámbito geográfico sometido a la soberanía de un Estado, precisamente en él se ha de aplicar un régimen arancelario determinado y un régimen también determinado de prohibiciones de carácter económico.

Debe aclararse, de todas formas, que dentro del concepto de territorio aduanero no se comprende al mar territorial argentino y a los ríos internacionales, las áreas francas, los exclaves, los espacios aéreos correspondientes a estos ámbitos, y el lecho y subsuelo submarinos nacionales¹²⁴.

La interrelación de estos elementos justificará el accionar de la aduana. Se puede sintetizar que la actividad aduanera se desarrollará y, por ende, el sistema jurídico aduanero se pondrá en actividad, cuando ante la presencia de una mercadería se pretenda importarla o exportarla, es decir introducirla en un territorio aduanero, o extraerla de este. Si faltase alguno de estos elementos no existiría actividad aduanera, y por lo tanto, el sistema jurídico no se activaría o, no se pondría en funcionamiento¹²⁵.

delito. Pero tiene que tenerse en consideración que las mercaderías, en las condiciones en que se pretenda importarlas o exportarlas, tienen que estar indefectiblemente sujetas al control aduanero.

¹²⁴ Según lo norma el artículo 3 del Código Aduanero Argentino. Se debe indicar igualmente que a cada uno de estos ámbitos se aplican los regímenes aduaneros contemplados en el Código. Por ello la regulación de lo que acontece en el mar territorial, lecho y subsuelo sometidos a la soberanía nacional van a estar regulados en los artículos 585 al 588 del C.A. Las áreas francas van a estar reguladas en los artículos 590 al 599 del C.A., sin perjuicio de las particulares normas establecidas en la Ley 24.331.

¹²⁵ El artículo 2 del Código Aduanero Argentino define como territorio aduanero a la parte del ámbito señalado en el artículo 1 -ámbito terrestre, acuático y aéreo sometido a la soberanía de la Nación Argentina, así como los enclaves sometidos a su favor- en la que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones. A su vez, el artículo 9 define a la importación como la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero, y la exportación a la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero. Mercadería en esencia será todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado, es decir, que tenga la virtualidad de ingresar o egresar, según corresponde, del territorio aduanero, conforme lo define la primera parte del artículo 10. Esta modalidad en materia de definiciones se

3. *Los usuarios*

Otro elemento esencial en este sistema jurídico lo constituyen los usuarios, es decir, aquellos sujetos que por su actividad comercial internacional requieren de la actividad aduanera, habida cuenta de que pretenden ingresar o egresar mercaderías. En esta categoría, se encuentran los importadores, los exportadores y todos los auxiliares que colaboran y actúan profesionalmente con la aduana, realizando a su vez en forma conjunta la labor del control. Además, los usuarios permiten la realización de las diversas operaciones aduaneras, aun las concernientes a los diversos medios de transporte y las relaciones de carga, como también las actividades de todos aquellos que por su actividad puedan tener injerencia en esta labor de comercio exterior¹²⁶.

4. *Los tributos aduaneros. Las prohibiciones a la importación y a la exportación*

Los tributos aduaneros y los incentivos a la exportación, como elementos que integran el sistema jurídico aduanero, también resultan parte del control¹²⁷.

debe indicar que es común y reiterativa, con algunos matices, en la gran mayoría de los ordenamientos aduaneros internacionales.

¹²⁶ El Código Aduanero Argentino regula la actividad de los Despachantes de Aduana en los artículos 35 a 56; de los Agentes de Transporte Aduanero en los artículos 57 a 74; de los Apoderados Generales y dependientes de los anteriormente citados, artículos 75 a 90; de los Importadores y Exportadores, artículos 91 a 108; y finalmente de otros sujetos, artículos 109 a 111.

¹²⁷ En esta descripción, hemos de incluir a los tributos aduaneros propiamente dichos, por ejemplo, los denominados Derechos de Importación, Derechos de Exportación, y los tributos delegados en su recaudación, atento a que se perfecciona el hecho imponible con una importación, como sería el caso del Impuesto al Valor Agregado, Impuestos Internos, Anticipo de Impuesto a las Ganancias, y los tributos propios que se establecen para combatir deslealtades al comercio exterior, tal el caso de los derechos compensatorios, derechos antidumping y cláusulas o medidas de salvaguardia. También se pueden incluir a los impuestos de equiparación de precios. Este concepto resulta comprensivo, además, de las denominadas tasas por prestación de determinados servicios, como podría ser el caso de Estadística, Comprobación de Destino, Almacenaje, Servicios Extraordinarios. En lo que atañe a los incentivos a la exportación abarca al *Draw-back*, Reintegros, Reembolsos, y todo aquel beneficio especial que corresponda cuando se produce una exportación (por ejemplo, el caso del derogado “Factor de Convergencia”).



Los sujetos pasivos de los derechos aduaneros son las personas que importan o exportan, para consumo, la mercadería cuya actividad de importación y exportación está gravada. Estos no serán otros que los importadores y exportadores, quienes a su vez se caracterizan por asumir en su nombre, ante las aduanas la importación y exportación. Pero cabe precisar que en el Derecho Aduanero el hecho gravado no se produce en relación con el ingreso o egreso del territorio nacional, sino del territorio aduanero, como ya ha sido visto, y estos hechos están indefectiblemente unidos a la mercadería que se importa o exporta, labor que será realizada en un determinado ámbito territorial por medio de los importadores y exportadores¹²⁸.

Es evidente que en este campo, como acontece con el tributario, han de contar a su vez con subelementos que resultan esenciales, tal es el caso del acuerdo del valor de las mercancías de importación a los fines aduaneros, ya que sin ellos no puede determinarse la base imponible sobre la cual se han de calcular los tributos aduaneros exigibles con motivo de esa actividad. Igualmente sucede con la exportación, en orden a la determinación y constatación de la correcta valoración, fundamental también para el cálculo de los tributos a la exportación y los incentivos y demás promociones.

También deben ser incluidas dentro de este grupo las prohibiciones, tanto de carácter económico como no económico, que se establezcan a las importaciones o a las exportaciones, ya que el interés buscado es que sean respetadas según las justificaciones que establezca la autoridad política y económica de cada país en un determinado momento. Esto implicará que la aduana tenga que acatar y hacer cumplir este régimen con estricta observancia.

Estas prohibiciones pueden ser tanto económicas como no económicas según su finalidad, y por su alcance, pueden a su vez ser absolutas y relativas. Son establecidas según las reglas y objetivos de política económica

¹²⁸ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, “La territorialidad en los impuestos aduaneros”, ob. cit., pp. 193/194. Cabe reproducir aquí la cita que hace de SAINZ DE BUJANDA que dice “(...) los hechos imponderables tienen un aspecto o dimensión espacial, o dicho en otros términos que se realizan en un determinado territorio” y agrega luego “(...) el aspecto espacial del hecho imponderable es un elemento que, generalmente determina la eficacia de las normas tributarias del territorio, y por ese conducto, la extensión territorial del poder tributario del Estado” (Cfr. *Hacienda y Derecho*, t. IV Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, p. 347 y 348).

o de carácter no económica que la autoridad estatal tenga como línea de gobierno sobre la materia.

En relación con las prohibiciones de carácter económico corresponderá cuando a juicio de la autoridad pública, se busque asegurar una adecuado ingreso para el trabajo nacional o combatir la desocupación; ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior; promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o vegetales; estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de oferta adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno; atender a las necesidades de las finanzas públicas; proteger los derechos de propiedad intelectual, industrial o comercial; resguardar la buena fe comercial, a fin de impedir las prácticas que pudieran inducir a error a los consumidores¹²⁹.

Por su parte, las prohibiciones de carácter no económico son aquellas que pueden ser establecidas por la autoridad cuando existan razones de seguridad pública o defensa nacional o defensa de las instituciones políticas del Estado; política internacional; defensa pública o defensa nacional; moral pública y buenas costumbres; salud pública, política alimentaria, sanidad animal o vegetal; protección del patrimonio artístico, histórico, arqueológico o científico; conservación de las especies animales o vegetales¹³⁰.

Existe, en consecuencia, una lista de las prohibiciones que tiene que fiscalizar y aplicar la autoridad aduanera, ya que constituyen un elemento del sistema jurídico aduanero.

Pero es dable observar, tal como se ha indicado en este capítulo, que tanto el elemento tributario como el elemento prohibiciones constituyen los más dinámicos y variables del sistema jurídico aduanero, ya que su permanencia dependerá de una serie de circunstancias que cada sociedad evalúa a través de sus autoridades y que están sustentadas esencialmente por cuestiones de política económica, desarrollo industrial, sectorial, educación e investigación¹³¹, y otras tantas veces por cuestiones de política internacional¹³².

¹²⁹ Cfr. artículos 608 y 609 del Código Aduanero Argentino.

¹³⁰ Cfr. artículo 610 del Código Aduanero Argentino.

¹³¹ En este campo, podemos incluir a todas las medidas que se toman a nivel arancelario, promoviendo o desalentado diversos tipo de actividades, según la visión política que tenga cada gobierno. En un contexto democrático, esta políticas varían con la alternancia en el poder, salvo, claro está que se esté en particulares situaciones de las

5. *El régimen sancionatorio*

Otro elemento propio del sistema jurídico aduanero es el régimen sancionatorio, que a su vez, involucra tres planos bien definidos.

Se debe recordar que una de las características del Derecho Aduanero es su formalidad y severidad en el tratamiento, lo que anticipa un sistema represivo importante.

La severidad del régimen obedece a la finalidad de asegurar la eficacia de las funciones cardinales de la aduana y sobre todo cuando se afecta el adecuado ejercicio del control aduanero.

Bajo tal condicionamiento, el régimen punitivo aduanero argentino está concebido sobre la existencia de tres campos bien diferenciados, a saber: los delitos, las infracciones y las sanciones disciplinarias.

Respecto de los delitos, se ha de referir a aquellas conductas típicas, antijurídicas y culpables, según la terminología clásica, que prevé el Código Aduanero Argentino, como el contrabando en sus diversas formas y alternativas, la tentativa, el encubrimiento, los actos culposos que posibilitaron el delito de contrabando, y el uso indebido de documentación que posibilitó la comisión del delito de contrabando¹³³.

El régimen infraccional aduanero, si bien poseedor de naturaleza penal, al no tener la severidad del delito, es concebido como un conjunto de acciones típicas, antijurídicas y culpables que se activan y sustentan, al menos en el incumplimiento de los deberes de cuidado que exige la norma aduanera para quienes actúan en este ámbito. Pero este tema será desarrollado más adelante, en extenso, en el capítulo 4.

que se denominan políticas de estado, entre las cuales se podría señalar la integración económica, por citar alguna de ellas, o bien el no desarrollo de otras como la producción y desarrollo de armas nucleares.

¹³² Sería el caso del cumplimiento de embargos y sanciones que las Naciones Unidas aprueban y disponen con motivo de sanciones a determinados países que vulneran los principios de la Carta Orgánica, tal como aconteció con Irak como resultado del conflicto armado derivado de la invasión a Kuwait, o contra Yugoslavia como consecuencia del conflicto de los Balcanes: también la prohibición de venta de armas y material militar a causa del conflicto de la nación africana de Rwanda, en cumplimiento de normativa de las Naciones Unidas. Esta particular situación sería también una fuente normativa, fruto del accionar de un organismo internacional que integra la República Argentina, y que debe acatar como si fuere una norma positiva dictada según su procedimiento legislativo.

¹³³ Cfr. Se regula a partir de los artículos 862 al 875 del Código Aduanero Argentino.

Debe señalarse que la norma aduanera argentina prevé las siguientes infracciones: contrabando menor; declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas; mercaderías a bordo sin declarar; transgresión de las obligaciones impuestas como condición de un beneficio; transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva; transgresiones a los regímenes de equipaje, pacotilla y franquicias diplomáticas; transgresiones al régimen de envíos postales; tenencia injustificada de mercaderías de origen extranjero con fines comerciales e industriales y otras transgresiones¹³⁴.

Finalmente, el régimen disciplinario prevé sanciones diversas, se sustenta en el hecho de que la aduana considera que la actividad de ciertas profesiones están vinculadas al comercio exterior como auxiliares de su servicio y, en consecuencia, administra la matrícula profesional. Es decir que estos tienen, no sólo la obligación de prestar un adecuado servicio profesional, con corrección, sino que además están obligados a colaborar y ayudar en la tarea de control con la aduana. Esto ocurre, como ya se anticipó, con la actividad que despliegan los Despachantes de Aduana, los Agentes de Transporte Aduanero, como también sus Apoderados Generales¹³⁵.

El control de la matrícula se ha de ejercer mediante un régimen disciplinario que tendrá por finalidad sancionar las inconductas profesionales de estos auxiliares.

¹³⁴ Estas figuras están reguladas en los artículos 947 al 996, inclusive, del Código Aduanero Argentino.

¹³⁵ Se advierte en el Código Aduanero Argentino, en los artículos 47, 64 y 83, las sanciones que les puede corresponder por las inconductas disciplinarias en las que hubieran incurrido los Despachantes de Aduana, Agentes de Transporte Aduanero y los Apoderados de estos, respectivamente.

Sobre este punto la CNCAF, Sala I, en los autos “Petroken Petroquímica Ensenada SA c/ANA” 10/02/2005, ha dicho que existe una doble faz en cuanto a la represión aduanera: una es como ocurrió al principio, lo vinculado a la infracción aduanera cometida por el importador o exportador en relación a una operación determinada, comprendida en el título II de la Sección XII del CA. La otra, es la que se deriva de la relación de especial sujeción en que se encuentra los importadores y exportadores respecto a la AFIP-DGA una de cuyas consecuencias es que en virtud del incumplimiento de sus deberes pueden ser pasibles de sanción (Cfr. arts. 96.1, a 97.2 y 100 del CA) y que encuadran en la esfera de aquello que se considera medidas disciplinarias.

Igual labor de contralor se ejerce por parte de la aduana respecto de los Importadores y Exportadores, aun cuando no revisten la condición de auxiliares del servicio aduanero.¹³⁶

6. Los procedimientos

Por último, como elemento característico del sistema jurídico aduanero se puede detallar a los procedimientos y recursos aduaneros.

El procedimiento es la forma en que se han de desarrollar los conflictos de intereses que se han de producir entre el interés de la aduana y el contribuyente, o usuario, y viceversa.

El recurso, por otra parte, es el remedio procesal que brinda un sistema jurídico para lograr la no-aplicación de un acto, y sus efectos, emanado de la administración pública, o bien para obtener su revisión en otra instancia administrativa o judicial.

Con justa razón se ha sostenido, que los procedimientos tienen como único y definido objetivo, la aplicación de las normas a los casos concretos en los cuales el interés de un administrado y del estado parece contraponerse, y para que esta sea dirimida será necesaria la tramitación de un proceso que se realizará mediante la observancia de determinadas reglas de juego. En tal sentido, se lo considera como uno de los pilares en que se asienta toda sociedad organizada, a la cual sus componentes han entregado parte de sus derechos y libertades a fin de que se puedan lograr objetivos comunes mediante una organización jurídica¹³⁷.

Las particularidades del Derecho Aduanero han tenido marcada influencia, ya que la ley aduanera ha previsto una serie de procedimientos y recursos propios, con modalidades también propias, constituyendo en conjunto un elemento de destacada presencia en el sistema jurídico aduanero.

En tal sentido, el procedimiento aduanero se compone de una serie de requisitos formales comunes, y luego se detalla específicamente cada uno de

¹³⁶ Se aprecian igualmente en el artículo 100 del Código Aduanero Argentino las sanciones que pueden aplicarse a los Importadores y Exportadores por sus inconductas disciplinarias.

¹³⁷ Cfr. ABARCA, ALFREDO ERNESTO, *Procedimientos Aduaneros*, 2ª Edición, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1999, pp. 109/110.



los mecanismos que prevé. Algunos de ellos resultan de uso administrativo y otros son para ser aplicados judicialmente.

Dentro de los primeros, se encuentra el procedimiento de Impugnación, el de Repetición, de las Infracciones, y por último, el de Ejecución.

Cada uno de ellos tiene una finalidad específica, ya que como acontece con el primero se procederá a juicio de cada interesado en los casos en que la aduana liquide en forma originaria o suplementaria tributos aduaneros exigiendo su cancelación; o se intime la restitución de estímulos abonados con motivo de una exportación en forma indebida; se apliquen prohibiciones; se deniegue el pago de importes que los interesados reclamasen al fisco en virtud de regímenes a la exportación regidos por la legislación aduanera; se apliquen multas automáticas; y finalmente se resolviesen cuestiones que pudieran afectar derechos o intereses legítimos de los administrados que no estuviesen contemplados en otros procedimientos¹³⁸.

Como se puede advertir, es un recurso que tiene una importancia fundamental, ya que prácticamente se aplica para todo tipo de requerimiento que realice la aduana al contribuyente o usuario.

El segundo de los procedimientos citados corresponderá cuando, a juicio del contribuyente, se considere que ha abonado en forma indebida, o en demasía, tributos aduaneros, ya sea porque lo hizo en forma espontánea, o a requerimiento de la aduana¹³⁹.

El tercero de los procedimientos es el referido al que tiene por objeto investigar la comisión o no de una infracción aduanera, y determinar en caso de que ello hubiera acontecido, quién o quiénes han sido los responsables, para aplicarles una sanción. Este procedimiento se utiliza en todos los casos en que se esté investigando la comisión de cualquier infracción de las previstas en el ordenamiento aduanero. Ya se ha visto lo importante que resulta el elemento infraccional en el sistema jurídico aduanero. Como consecuencia de ello, y en atención a la naturaleza penal que tienen las infracciones aduaneras, requieren esencialmente de un proceso contencioso que contengan todas las garantías constitucionales del debido proceso y de defensa en juicio, agregando además, como acontece con todos estos procedimientos, la posibilidad de ser revisados judicialmente. Por ello tienen

¹³⁸ Cfr. artículo 1053 del Código Aduanero Argentino.

¹³⁹ Cfr. artículos 1068 y 1069 del Código Aduanero Argentino.

previsto una vía recursiva directa ante la autoridad jurisdiccional competente¹⁴⁰.

El procedimiento para las ejecuciones se aplica para el caso en que no se hubieran pagado los tributos y las multas cuya percepción le estuviera encomendada al servicio aduanero, como así también los importes que debieren ser restituidos al fisco por haber sido pagados en demasía. Este procedimiento se aplicará para aquellas situaciones que no hubieran sido objeto de recurso y que hubieran quedado firmes pasadas en autoridad de cosa juzgada¹⁴¹.

En materia de recursos, están previstos los siguientes: el de revocatoria, el recurso de apelación y la demanda contenciosa.

Respecto del primero se puede señalar que corresponde su instrumentación cuando se busca la revocación de los actos taxativamente previstos en el artículo 1129 del Código Aduanero, y que corresponden a situaciones o contingencias que se dan dentro de la tramitación de los procedimientos ya citados.

En referencia a los segundos, corresponde su articulación cuando se ha producido la definición administrativa adversa, en los procedimientos de impugnación, repetición o infracciones. La ley admite aquí una opción por razón de materia y monto, a cargo del afectado, y que consiste en interponer un recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, o bien ante la Justicia Federal a través del mecanismo de la demanda contenciosa¹⁴².

¹⁴⁰ Cfr. artículo 1080, y siguientes del Código Aduanero Argentino.

¹⁴¹ Cfr. artículos 1122 y 1183 del Código Aduanero Argentino.

¹⁴² El procedimiento de apelación contra toda decisión emanada por parte del servicio aduanero está regulado en el artículo 1132 del Código Aduanero Argentino. Se advierte que salvo los casos de impugnaciones desfavorables, cuyos montos superan los \$ 2500, serán de competencia exclusiva del Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los demás casos en que no se tenga la limitación por el monto, la opción del artículo 1132 es según el interés del contribuyente afectado. Debemos indicar asimismo, que el Tribunal Fiscal de la Nación es un organismo jurisdiccional que se halla en la esfera del Poder Ejecutivo, organizado como un ente autárquico, cuya finalidad es la protección de los contribuyentes, demás responsables y sancionados frente a la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas, y que fue creado por Ley 15.265 del año 1959. Se ha señalado que dicho Tribunal constituye un freno para cualquier desborde del personal de fiscalización de esos entes, porque para recurrir a él no es necesario el previo pago de la suma intimada, proporcionando, al contribuyente y demás responsables, los remedios procesales para defender sus derechos ante un tribunal imparcial e independiente, tal como lo ha señalado GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, en *Derecho*



El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación está también previsto en el Código Aduanero Argentino, al igual que lo relativo a la demanda contenciosa ante la Justicia Federal. También está regulado el procedimiento para los Delitos ante sede judicial, y finalmente el que se aplica ante la Cámara Federal¹⁴³.

B. ELEMENTOS SEGÚN EL SISTEMA JURÍDICO ADUANERO EUROPEO

Respecto de Europa, puede sostenerse que la visión de los elementos del sistema jurídico aduanero comunitario se sustenta desde otra perspectiva, ya que se da preeminencia a las categorías en que se agrupan sus principales institutos y regímenes, teniendo como finalidad la actividad y los objetivos comunitarios¹⁴⁴. Esto no significa que los contenidos sean distintos, sino que, en todo caso, cambian los objetivos.

El Código Aduanero de la Comunidad Europea¹⁴⁵ propone los siguientes elementos: la determinación del ámbito de aplicación de la legislación aduanera comunitaria, estableciendo lo que denomina definiciones de base, es decir: el territorio aduanero de la comunidad, definición de personas – tanto físicas como jurídicas-, mercaderías comunitarias, derechos de importación, de exportación, deudor de la obligación aduanera, vigilancia y control de las autoridades aduaneras, destinaciones aduaneras, regímenes

Tributario, Tomo II, Parte General, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, pp. 133 y 134.

¹⁴³ En los artículos 1140 a 1174, está regulado todo el procedimiento que debe aplicarse para los recursos y procesos que se desarrollan ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Los artículos 1175 a 1179 regulan el procedimiento relativo a la demanda contenciosa, se destaca que para el caso que acontezca en jurisdicción de la ciudad autónoma de Buenos Aires y los partidos que integran el denominado Gran Buenos Aires, serán competentes los tribunales de primera instancia en lo Contencioso Administrativo Federal. En el interior del país será competentes los Juzgados Federales con jurisdicción donde la Aduana ha actuado. El procedimiento para los delitos aduaneros está previsto en los artículos 1118 a 1121. Finalmente, el procedimiento ante la Cámara Federal está regulado en los artículos 1180 a 1182 del Código Aduanero.

¹⁴⁴ Cfr. TEULE-MARTIN, CATHERINE, *La douane, Instrument de la stratégie internationale*, ob. cit..

¹⁴⁵ Según el texto consolidado del 27 de septiembre de 2000, publicado por el Ministerio de Hacienda de España, a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos.

aduaneros –que involucran el despacho a libre práctica, el tránsito, el perfeccionamiento activo, la transformación bajo control aduanero, la importación temporal, el perfeccionamiento pasivo y la exportación-, la declaración en aduana, la presentación en aduana, el levante de una mercadería, el titular de un régimen, titular de una autorización, disposiciones vigentes y el procedimiento del Comité.

Luego regula lo relativo a los elementos en que se basa la aplicación de los derechos de importación o de exportación, y las demás medidas previstas en el marco de los intercambios de mercaderías, con lo cual ha de regular lo propio del arancel aduanero de las Comunidades Europeas, la clasificación arancelaria, el origen de las mercaderías y el valor de estas en aduana¹⁴⁶.

Seguidamente concentra todas las disposiciones aplicables a las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión, en tanto no se les haya atribuido un destino. En consecuencia, trata lo relativo al arribo, su presentación ante la aduana, la declaración sumaria y descarga, la obligación de darles un destino aduanero; el régimen del depósito temporal de mercaderías y las disposiciones aplicables a las mercaderías no comunitarias que hayan circulado al amparo de un régimen de tránsito.

Luego agrupa todo lo atinente a los destinos aduaneros. En ese título, tratará la inclusión de las mercaderías en un régimen aduanero, ya sea por medio de un procedimiento normal o simplificado, el despacho a libre práctica, los regímenes de suspensión y regímenes aduaneros económicos, perfeccionamiento activo, transformación bajo control aduanero, importación temporal, perfeccionamiento pasivo, exportación, tránsito interno, y los demás destinos aduaneros. Finalmente regula el régimen de zonas y depósitos francos y la reexportación, destrucción y abandono de mercaderías.

¹⁴⁶ Este agrupamiento es de una lógica impecable, toda vez que primeramente se debe determinar el arancel aduanero comunitario correspondiente a las comunidades y que, además, se ha de ver reflejado en el nomenclador. En tal sentido, debemos consecuentemente determinar respecto de una mercadería específica qué posición arancelaria le corresponde a fin de establecer el arancel específico. Seguidamente será de importancia establecer el origen, ya que este determinará la aplicación de una serie de consecuencias como pueden ser los cupos, prohibiciones y demás requisitos, aun con fines estadísticos. Finalmente, cuando ya tenemos determinados todos estos factores, restará determinar el valor en aduana de la mercadería, a fin de poder aplicar el arancel ya establecido conforme a la clasificación, lo que implicará saber el importe de los tributos que se deberán abonar al fisco. Esta secuencia normativa y operativa es, en general, común a todas las legislaciones aduaneras.

Consagra, en otro título, las denominadas operaciones privilegiadas, refiriéndose a estas como los regímenes de franquicia arancelaria, mercaderías de retorno y los productos de pesca o extraídos en alta mar.

Seguidamente regula el régimen de la deuda aduanera. En este caso también prevé el régimen de garantía, que está íntimamente ligado a la deuda, el origen de la deuda, su cobro, el pago, la extinción de la deuda aduanera y, finalmente, la devolución o condonación de los derechos.

Por último prevé los recursos y las actividades del Comité del Código Aduanero.

Por ello se puede concluir en que los institutos y los elementos del Derecho Aduanero resultan en esencia los mismos en todas las regulaciones aduaneras que se examinen.

Las variaciones estarán dadas según la preponderancia o criterio de clasificación que tenga cada nación en este campo del derecho, pero no dejan de ser cuestiones interpretativas legítimas de cada régimen aduanero en particular, que no afectan los elementos que constituyen el sistema jurídico aduanero¹⁴⁷.

¹⁴⁷ Tal es el caso de la legislación aduanera de Francia y España, por citar dos ejemplos. Respecto de la primera, si se toma la clasificación que realizan, del Derecho Aduanero francés, los autores BERR, HENRI, Y TRÉMEAU, CLAUDE, en *Le droit douanier*, ob. cit., describen tres grandes partes: 1- el Derecho Fiscal Aduanero; 2- el Derecho Económico Aduanero; y 3- el Contencioso Aduanero. Respecto del primero indican que ha de tratar todo lo relativo a los elementos de la tributación aduanera, donde describen y analizan los tributos aduaneros con sus principios, las tasas, y las técnicas aduaneras denominadas accesorias, como es el caso de las restricciones, prohibiciones, medidas de retorsión, las medidas equivalentes a las restricciones cuantitativas y regímenes de excepciones de las protecciones, por ejemplo, las zonas francas y las franquicias. También trata esta parte todo lo concerniente a la técnica de registro de los derechos aduaneros, lo que ha de involucrar a la nomenclatura arancelaria, su estructura y clasificación. Como corresponde, tratará también el tema del origen de las mercaderías y la noción de valor de las mercancías. También trata lo relativo al arribo de las mercaderías al territorio aduanero según las diversas vías, el ingreso de estas a los depósitos aduaneros y a las diversas destinaciones aduaneras, tanto de importación como de exportación que puedan realizarse, incluyendo la actividad de control y verificación por parte de la autoridad aduanera. En relación con la segunda parte, comprende todos los denominados regímenes económicos aduaneros, destacándose todas las destinaciones suspensivas, y los regímenes económicos propiamente dichos. Es en este grupo que se han de tratar particularmente: el régimen de zonas francas, fábricas francas y sus variantes modernas como los depósitos industriales, los depósitos de exportación y las aduanas domiciliarias. Dentro de los regímenes económicos aduaneros, igualmente los depósitos fiscales son previstos en la totalidad de variantes y posibilidades, como



IV. LAS FUENTES DEL DERECHO ADUANERO

A. PRESENTACIÓN DEL TEMA

1. *Teorías generales de interpretación jurídica*

Desde la perspectiva de la visión tradicional, las fuentes del derecho, en general, son concebidas como el lugar de donde surge el espíritu del pueblo (visión historicista e idealista) que conforma el denominado derecho primario. Luego este se transforma en el derecho científico, que es la reconstrucción a través de la visión de los académicos del derecho consuetudinario, para culminar finalmente en la ley, como la forma propia del derecho.

Esta visión lleva, inexorablemente, a una teoría de la interpretación exegética, fundada en que se debe buscar la fidelidad al pensamiento del legislador, atento al carácter creador que tiene en el proceso de confección de la norma.

Por ende, desde esta posición, se relaciona la fuente del derecho con el origen de la norma, desvinculándose del tema de la validez o de la obligatoriedad.

beneficio logístico de aplicación, tanto en la importación como en la exportación, asimismo los diversos regímenes de importación y exportación temporaria de mercaderías. Regula lo relativo a los regímenes aduaneros de perfeccionamiento activo, dentro de lo que se conoce como regímenes económicos para las actividades industriales; como así también los regímenes de perfeccionamiento pasivo. Por último engloba, como si fuera un desarrollo económico, todo lo relativo al transporte que incluye a los diversos medios con que se realiza esa actividad, y a los tránsitos aduaneros como destinaciones específicas. Finalmente lo concerniente a la tercera parte, refieren a todo lo correspondiente a la jurisdicción y competencia aduanera, relativo a los litigios e investigaciones aduaneras, y en consecuencia se van a detallar todos los procedimientos sobre los cuales se realizan y canalizan estos conflictos. Se exponen las infracciones y delitos aduaneros, el régimen de la responsabilidad penal, el régimen de responsabilidad civil, las sanciones y penalidades aduaneras, las facultades de investigación y prevención del fraude aduanero que tiene la aduana, y por último, el régimen de extinción de las penas.

En el Derecho Aduanero español, los elementos que se señalan como integrantes del sistema jurídico aduanero resultan similares a los ya vistos, pero con los matices propios de lo que implica un derecho comunitario, a diferencia de lo que han realizado los autores franceses que lo han atribuido a una cuestión cronológica.

Por ello, se han considerado tradicionalmente fuentes del derecho: la ley, la costumbre, los tratados internacionales, la jurisprudencia, los actos jurídicos, los principios generales del derecho, y la doctrina como fuente material.

La denominada Escuela Clásica, a partir de Savigny, señalaba que el estudio de las fuentes del derecho constituye el punto de partida del sistema continental europeo¹⁴⁸. Esta línea conductiva es continuada por Ihering y culmina con Kelsen, cuando de manera acabada presenta una sistematización del derecho.

En esta concepción, se desarrolló el concepto de fuentes formales y fuentes materiales.

Savigny llamó fuentes jurídicas a las causas determinantes del derecho, pero no proporcionó una clasificación transparente de los significados que cupiera asignar a la palabra causa. De esta forma incluyó a la ley y a la costumbre como reglas nacidas del espíritu o de la conciencia común del pueblo. Por este camino llegó al concepto de fuentes formales y fuentes materiales¹⁴⁹.

Se ha dicho que las primeras son constituidas por los hechos, procedimientos o circunstancias que otorgan a ciertas conductas la condición de ser obligatorias, prohibidas o facultativas en un sistema jurídico determinado. Tradicionalmente estas han sido la ley, la costumbre, la jurisprudencia, y la doctrina¹⁵⁰.

Con referencia a las denominadas fuentes materiales, estas no han sido expresamente enumeradas. Los motivos que llevan a la creación de una norma con determinados contenidos son inasibles, por este motivo se recurre habitualmente a situaciones de hecho, como la situación social, o intereses sociales; otros autores destacan sobre el particular, cuestiones de valoración, como puede ser la justicia, la equidad, la seguridad, por citar algunas de ellas.

¹⁴⁸ Cfr. VON SAVIGNY, FRIEDRICH K., *La ciencia del derecho [et al]*, Losada, Buenos Aires, 1949, pp. 29/76.

¹⁴⁹ Cfr. *Idem*, pp. 29/76.

¹⁵⁰ Cfr. GUIBOURG, RICARDO A., “Fuentes del derecho”, publicado en *El derecho y la justicia*, Edición de ERNESTO GARZÓN VALDEZ Y FRANCISCO J. LAPORTA, Editorial Trotta, Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Boletín Oficial del Estado, Madrid, pp. 177/194.



Esta característica introduce la necesidad de tener un análisis valorativo, y lleva a que se crea en la objetividad de los valores, es decir, a tener un sesgo ontológico. Pero es claro que el discurso moral, cuando se aplica al derecho, suele distinguirse entre justicia, equidad y seguridad.

Norberto Bobbio¹⁵¹ considera que por fuentes del derecho, según el significado técnico-jurídico, se entienden los hechos o los actos a los que un determinado ordenamiento jurídico atribuye idoneidad o capacidad para la producción de normas jurídicas.

Destaca su importancia ya que, con la especificación de las fuentes del derecho se permite establecer la pertenencia de las normas que se encuentran en la práctica cotidiana, en un ordenamiento jurídico. Esta característica es lo que lleva a que el problema de la definición de las fuentes del derecho afecte directamente la validez de sus normas, tomando como validez aquello que existe jurídicamente.

Partiendo desde una concepción positivista, asigna prioridad a una determinada fuente –la ley- sobre las demás, y para que esto acontezca son necesarias dos condiciones: que en el ordenamiento jurídico dado exista más de una fuente, y que estas a su vez, no se encuentren en un mismo plano.

Por su parte, Michel Villey aborda el tema de las fuentes del derecho desde una posición contraria al positivismo. Sostiene que la lógica de la norma no basta. Se debe partir en la búsqueda de las fuentes reales del derecho. Considera que el aporte filosófico de Kant ha tenido una influencia notable, toda vez que conforme a la educación filosófica que se ha recibido, se fuerza a situar a las fuentes del derecho en una u otra de esas regiones aludidas, que se sintetiza en el siguiente dilema: o bien el derecho sale de la razón, que prescribe un deber ser, o se la induce de los hechos tales como son¹⁵².

¹⁵¹ Cfr. BOBBIO, NORBERTO, *El positivismo jurídico*, primera reimpresión, Editorial Debate, Madrid, 1998, pp. 169/186. Señala igualmente que con referencia a la existencia de varias fuentes, se describe como un ordenamiento jurídico complejo por oposición al de la única fuente que es el simple. Pero esa complejidad requiere una jerarquía, es decir, que sus fuentes estén dispuestas en distintos planos, pero jerárquicamente subordinadas unas a otras, esto permite, superar conflictos que se suscitaban, por medio del criterio jerárquico, que a su vez resulta superior al criterio cronológico.

¹⁵² Cfr. VILLEY, MICHEL, *Compendio de Filosofía del Derecho*, Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1981, pp. 97/131.

A su vez, Aulis Aarnio destaca que, en la práctica jurídica, el concepto fuente del derecho es usado en el sentido amplio, por lo tanto los conceptos “razón de la interpretación jurídica” y “fuente del derecho” resultan equivalentes. En referencia a esa práctica, define la noción de fuente del derecho como toda razón que –de acuerdo con las reglas generalmente aceptadas en la comunidad jurídica- puede ser usada como base justificatoria de la interpretación. Esto significa que han de resultar fuentes las razones de argumentos jurídicos que permiten brindar validez jurídica a las sentencias judiciales, y no estructura, en consecuencia, el concepto de fuente del derecho desde la ley o la norma¹⁵³.

Esa es la explicación que justifica su expresión cuando sostiene que estudiando la jurisprudencia del derecho se puede saber cuáles son las fuentes del derecho de cada sociedad¹⁵⁴.

Desde luego que esta postura constituye una mirada más realista, más aporética, adaptada a la realidad, y menos universal.

Finalmente sobre este tema, la jurisprudencia sociológica y el realismo jurídico norteamericano elaboraron su visión a partir de la influencia

¹⁵³ Cfr. AARNIO, AULIS, *Lo racional como razonable*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991, p. 123.

¹⁵⁴ Cfr. *Ibidim*, pp. 122/133. Define, pues, a la interpretación o fuente del derecho como toda razón que, de acuerdo con las reglas generalmente aceptadas en la comunidad jurídica, puede ser usada como base justificatoria de la interpretación, siendo, en consecuencia, una fuente del derecho.

Toma como partida las fuentes del derecho finlandés que son: los trabajos preparatorios, decisiones de los tribunales, principios generales del derecho y principios morales (valores), opiniones doctrinarias, y las razones prácticas, o los llamados argumentos reales.

Ahora bien, desde la perspectiva de su categorización, esto puede realizarse tomando como elemento la obligatoriedad. Hay algunas fuentes que los jueces tienen un deber fuerte de cumplirlas, mientras que otras tienen un deber débil de obediencia. Finalmente existe otro tipo de fuentes, que está conformado por aquellas a las cuales es posible referirse de acuerdo con la práctica establecida. Son las fuentes permisibles del derecho. El intérprete no tiene ni un deber débil ni fuerte de referirse a ellas, pero tienen una influencia o peso fáctico en el razonamiento jurídico. Respecto a su cualidad o rango, las llamadas reglas de la interpretación jurídica son claramente principios. Tan solo indican los factores que deberían ser tomados en cuenta en la interpretación jurídica. No hay obligación jurídica de seguirlas, sin embargo, son necesarias en el sentido de que deben ser seguidas en una justificación jurídica óptima. En este campo, entran los principios lógicos generales, y deben ser tenida en cuenta las pautas de procedimientos del razonamiento en orden a la interpretación gramatical.

heredada del derecho inglés del *common law*¹⁵⁵, no obstante a que, conforme a la impronta que les ha dado el hecho de tener una constitución escrita y textos normativos, lo que se denomina el *statute law*, han llevado a que tenga un particularismo único que ha significado la corroboración de las normas a través de las decisiones judiciales.

Esta característica ha significado la creación de un derecho eminentemente judicial y de análisis del caso concreto. Circunstancia que pone en evidencia la similitud que tiene el derecho anglosajón con el romano, en orden al modo en que se crea el derecho.

Esta forma de analizar e interpretar el derecho fue concebida por dos célebres magistrados de la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norteamérica, Oliver W. Holmes¹⁵⁶ y Benjamín N. Cardozo¹⁵⁷.

De alguna manera, esta concepción de interpretar el derecho¹⁵⁸ se asemeja a la postura que sobre el particular tiene Julio Cueto Rúa, cuando

¹⁵⁵ Entendiéndose como el derecho común que se genera en Inglaterra y también en los Estados Unidos de Norteamérica y en otros países influidos por Inglaterra, admitiéndose igualmente que significa ante todo el derecho constituido por la costumbre y transmitido por la tradición, que recibe su configuración y corroboración definitiva a través de las decisiones judiciales. (Cfr. RODRÍGUEZ PANIAGUA, JOSÉ MARÍA, *Historia del pensamiento jurídico, II, Siglos XIX y XX*, 8ª Edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección Publicaciones, Madrid, 1997, pp. 571/572.

¹⁵⁶ Cfr. *La senda del derecho*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1975. Ha de señalar sobre el particular que el objeto de sus estudios no es otro que acertar, predecir cuáles van a ser en cada caso las sentencias de los jueces, aun cuando, para ello, haya de servirse de documentos del pasado: “sentencias judiciales, tratados, leyes de este país y de Inglaterra que abarcan un periodo de seiscientos años”.

¹⁵⁷ Cfr. *The Growth of the law*, (Yale University Press), New Haven, 1948. Se puede señalar que parten de la idea que las fuentes son una cuestión esencial para el juez, las leyes y el *common law*, habida cuenta de que lo que ha de importar es la actitud que tenga el magistrado respecto de estas, ya que no puede actuar administrando justicia en forma rutinaria, transformándose en un mero aplicador automático de la norma. Esto significa que no ha de interesar esencialmente la intención del legislador, ya que en rigor de verdad tiene que resolver el juez un caso concreto, y a fin de evitar favoritismos y cuestiones del azar, es que tiene que utilizar un método lógico, que es llamado también filosófico

¹⁵⁸ Cfr. *El espíritu del Common Law* (Bosch), Barcelona, 1954. Por su parte RODRÍGUEZ PANIAGUA, JOSÉ MARÍA, *Historia del Pensamiento Jurídico. II. Siglos XIX y XX*, ob. cit., p. 590, resume tal posición en: 1- La concepción del derecho como algo que está en continuo flujo o movimiento y que es creado ante todo por los jueces; 2- La concepción del derecho, no como un fin en sí mismo, sino como un medio para la consecución de los fines sociales, de tal modo que cada una de sus partes debe ser contrastada continuamente en relación con sus propósitos y sus resultados, y de acuerdo



destaca que las fuentes del derecho son justamente las instancias a las que acuden los jueces, los legisladores, los funcionarios administrativos, cuando deben asumir la responsabilidad de crear una norma jurídica, ya general, ya individual, imputando determinadas consecuencias jurídicas a la existencia de un determinado estado de hecho¹⁵⁹.

2. *Su aplicación en el Derecho Aduanero*

En el Derecho Aduanero, se admite la distinción clásica de fuentes formales y materiales¹⁶⁰.

El Derecho Aduanero como disciplina que se dedica a estudiar las normas jurídicas que regulan la actividad aduanera, y al estar directamente vinculada con el tráfico internacional de mercaderías, ha llevado a que todo lo que se establezca, estudie, analice, y recomiende, tenga un especial y particular interés para esta disciplina, ya que en definitiva la enriquece.

En consecuencia, como se ha señalado, ha existido a medida que se incrementó el desarrollo del comercio internacional, el intercambio, del suministro de servicios, atento al fenómeno de la globalización. Surge entonces una necesidad cada vez mayor de acuerdos, recomendaciones y búsqueda a través de organismos multilaterales, que aseguren y preserven todo aquello que optimice esta corriente dentro de la realidad contemporánea.

Se dice, con justa razón, que la globalización e integración económica regional son fenómenos que estarán cada vez más presentes en los años

con ambos aspectos y la relación mutua entre ellos debe ser el juicio que merezca; 3- La concepción de la sociedad como algo que está también en continuo flujo y, por cierto, con un ritmo que es típicamente más rápido que el derecho, de modo que lo probable será siempre que alguna parte del derecho tenga que ser revisada, para determinar hasta qué punto corresponde a la sociedad a la que pretende servir.

¹⁵⁹ Cfr. *Las fuentes del Derecho*, ob. cit., pp. 20/24. Nuevamente sintetiza su posición en la página 33, cuando señala que “las fuentes del derecho son criterios a los que se ocurre en el proceso de creación normativo en búsqueda de objetividad, es decir, en procura de un punto de vista que no sólo sea expresión de la convicción de quien actúa, sino que pueda ser aceptado como propio por la mayoría de los integrantes del grupo social”.

¹⁶⁰ Cfr. BALSALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., p. 103. También DI LORENZO, MARIO, *Corso di diritto doganale, Vol. I, Giuffrè Editore, Milano*, 1947, p. 12; CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO, *Derecho Aduanero*, ob. cit., p. 26.

venideros, e influirán fuertemente en la vida de todos los habitantes del mundo, y que además esta realidad se presenta como un hecho exógeno que penetra en todos los Estados, tanto desarrollados, como en desarrollo¹⁶¹.

En tal sentido, resultan de interés los trabajos presentados en los temas aduaneros por parte de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y de sus órganos, especialmente la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo (UNTAD), y la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO), la Unión Postal Universal (UPU), la Organización de Aviación Civil Internacional (OACI), la Asociación Internacional de Transporte Aéreo (IATA), la Organización Marítima Internacional (OMI), la Cámara Internacional de Marina Mercante (ICS), por citar los más importantes, además de la específicamente aduanera, como es la Organización Mundial de Aduanas (OMA).

La labor de estos organismos se ha visto cristalizada con la emisión de una serie de acuerdos multilaterales referidos a cuestiones específicamente aduaneras, o bien de otros que tienen relación, pero a los cuales la Argentina no los ha aprobado en forma expresa, a pesar de que influyen en normas interiores, como ya ha sido destacado.

En análoga situación, se encuentran una serie de recomendaciones efectuadas por el Consejo de Cooperación Aduanera, referidas al fraude aduanero, cooperación entre administraciones aduaneras, franquicias y condonaciones de derechos, relativas a transporte y turismo, por citar los grupos más importantes.

También el mismo organismo ha dictado un cúmulo de resoluciones que no han sido adoptadas por nuestro país.

Pero la tarea que ha llevado a cabo el Consejo ha incluido también estudios específicos de derecho comparado en materia aduanera, lo cual fue permitiendo la confección de normas aduaneras internacionales, con el fin de establecer un medio práctico para contribuir con la armonización de los sistemas aduaneros.

El objetivo de estas normas fue servir a las distintas administraciones de modelo, para que de esta forma modifiquen o perfeccionen sus normas

¹⁶¹ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Mercosur y Derecho de la Integración*, ob. cit., p. 9.



positivas reglamentarias, para ponerlas en concordancia con las normas internacionales¹⁶².

Otra fuente material por considerar es el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales, que fue elaborado por el Consejo de Cooperación Aduanera. Este tiene por objetivo la de consagrar internacionalmente un glosario común en materia aduanera.

Si bien no constituye un tratado o acuerdo, ha tenido una amplia repercusión habida cuenta de que los sucesivos acuerdos o tratados se han realizado sobre la base de la terminología aquí consagrada, siendo además aceptada por casi todas las administraciones aduaneras del mundo.

En tal sentido, este tema los autores nacionales han coincidido en señalar como fuentes formales, a la Constitución Nacional; las leyes nacionales; los tratados aprobados por la República Argentina; tratados bilaterales, en materia específicamente aduanera, aprobados por la República Argentina; tratados bilaterales que interesan en materia aduanera, aunque no tengan una referencia exclusiva o primordial sobre el tema, aprobados por la República Argentina; recomendaciones del Consejo de Cooperación Aduanera, aceptadas por nuestro país; reglamentos; resoluciones generales administrativas, y los convenios colectivos de trabajo.

Como fuentes materiales, pueden citarse, a los tratados multilaterales referidos específicamente a la materia aduanera, de los cuales la República Argentina no forma parte; otros acuerdos internacionales; recomendaciones del Consejo de Cooperación Aduanera no aceptados por la Argentina; resoluciones del Consejo de Cooperación Aduanera; estudios comparados de los métodos aduaneros efectuados por el Consejo de Cooperación Aduanera; normas internacionales elaboradas por el Consejo de Cooperación Aduanera;

¹⁶² Sobre el particular se han elaborado las siguientes normas internacionales: Derecho de recurso en materia aduanera; Despacho a consumo de las mercaderías; Informaciones sobre clasificación arancelaria de las mercaderías suministrada por las administraciones de aduanas y que obliguen a esta; Reembolsos o cancelación de los derechos e impuestos a la importación correspondiente a las mercaderías destruidas o echadas a perder; Reembolsos o cancelación de los derechos e impuestos a la importación correspondientes a las mercaderías consideradas como parte de un envío que estaba faltante; Admisión con franquicia de los mobiliarios importados por las personas físicas que trasladan su domicilio de un país a otro; Régimen de importación temporal; Régimen de depósito aduanero; Tránsito aduanero de mercancías importadas; *Drawback*; Facilidades concedidas a mercaderías reimportadas en régimen de exportación temporal.



glosario de términos aduaneros internacionales; legislación comparada; doctrina nacional y extranjera; jurisprudencia, y la costumbre¹⁶³.

Otros autores identifican a las fuentes del derecho aduanero, y las distinguen en fuentes directas y fuentes jurisprudenciales y doctrinales.

Respecto de las primeras, incluyen los tratados internacionales; los actos comunitarios, que identifican como los actos comunitarios en general, y el Código Aduanero. Dentro de los actos comunitarios comprenden los instrumentos normativos propios de las instituciones comunitarias, especialmente los reglamentos, directivas, decisiones y recomendaciones, y también los denominados actos nacionales, como aquellos necesarios para adaptar las normativas comunitarias al ámbito local.

Respecto de las segundas, claramente las identifican como una fuente especial, ya que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas constituye una fuente esencial del Derecho Comunitario dado que en numerosas ocasiones el órgano jurisdiccional comunitario, a través de sus decisiones, completó o precisó las disposiciones de los tratados fundacionales, al mismo tiempo que aseguró el respeto de los principios contenidos en esos tratados¹⁶⁴.

Claude J. Berr y Henri Trémeau, con referencia a este tema, destacan que, parte de la reputación que se le achaca al Derecho Aduanero de inabordable, por medio de los profanos, se debe, en buena medida, a la complejidad de sus fuentes, ya que si se limitara a la aplicación de los textos legales respecto del accionar aduanero, su interpretación sería sencilla; pero esto no es así en la realidad, agravado por las numerosas normas de la materia y los tratados comunitarios existentes.

¹⁶³ Cfr. BALSALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., pp. 104/175. Allí realiza un extenso detalle de todas las normas y antecedentes con motivo de individualizar cada una de las fuentes, ya sean formales como materiales. En igual sentido, con menos detalle lo contenido en *Código Aduanero, comentado y anotado, Volumen I*, de FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, pp. 8/61.

¹⁶⁴ Cfr. GALERA RODRIGO, SUSANA, *Derecho Aduanero Español y comunitario*, ob. cit., pp. 177/207. Señalemos que esta es la visión desde la vigencia de un derecho comunitario aplicable en la Unión Europea. En la Argentina, no se tiene todavía la posibilidad de recurrir a un Tribunal único comunitario, a pesar de que se prevé que exista con el avance y desarrollo del MERCOSUR, al ser este uno de los objetivos a partir del denominado Protocolo de Olivos firmado en febrero de 2002, en la República Argentina.

Manifiestan también estos autores que, para contribuir con esta labor de simplificación, y que jurídicamente resulte relevante, las autoridades, tanto nacionales como comunitarias, deben esforzarse en elaborar una política aduanera que resulte, luego de la armonización de las distintas legislaciones aduaneras en escena, coherente, buscando evitar desgastes, contradicciones y conflictos, tanto en lo que respecta a cuestiones de tarifas, operaciones, prohibiciones como a los demás asuntos que hacen a la labor aduanera.

En lo que a fuentes del Derecho Aduanero se refiere, parten de la consideración única de fuentes materiales, sobre todo al considerar, como una constante, que los textos normativos aduaneros tienen una tendencia a proliferar, desplazando, de esta manera, a los conceptos generales. Sobre tales pautas, destacan a las fuentes escritas, a la jurisprudencia y a la doctrina. Dentro de las primeras, identifican a los tratados internacionales, y dentro de estos, a los convenios multilaterales y a los bilaterales; los actos comunitarios y nacionales. En el caso de la jurisprudencia, distinguen, a su vez, la nacional y la comunitaria, y en lo que respecta a la doctrina, identifican a la científica y a la oficial, y esta última es la que se expresa a través de circulares, comentarios y documentos diversos que emanan de la administración aduanera¹⁶⁵.

Por su parte, Máximo Carvajal Contreras, siguiendo la clasificación clásica de fuentes, destaca al proceso legislativo como fuente formal, inmediata, principal y directa, por excelencia; al proceso consuetudinario; el proceso jurisprudencial; la doctrina; los principios generales del derecho; los tratados internacionales y las formas de integración aduanera¹⁶⁶.

B. LAS FUENTES DEL DERECHO ADUANERO ARGENTINO

1. Fuentes formales

Las fuentes formales, tal como se ha señalado, se manifiestan en normas jurídicas de jerarquías muy diversas.

¹⁶⁵ Cfr. *Le Droit Douanier*, ob. cit., pp. 56/72

¹⁶⁶ Cfr. *Derecho Aduanero*, ob. cit., pp. 27/42. En la misma línea, BASTOS DE FREITAS, MAXOEL, “*O Direito Aduaneiro como ramo autônomo do directo*”, publicado en www.1jus.com.br, n° 214, 05/02/2004.



La más importante se encuentra en la Constitución Nacional, que constituye la ley suprema de la Nación. Sobre el particular, debe destacarse que, por decisión propia de la Constitución Nacional respecto de los tratados internacionales, estos constituyen una norma de mayor rango sobre las leyes, conforme a la reforma constitucional llevada a cabo en 1994, mientras que otros tratados internacionales, que están específicamente identificados, tienen análoga jerarquía constitucional.

Desde siempre se ha señalado que del régimen que instituye la Constitución surgen una serie de principios y reglas que configuran la base de varios derechos, entre los que cabe citar el de la personalidad jurídica del Estado, ya que se encuentra implícitamente reconocida en el artículo 35 de la C.N. Y por ello, en ese carácter, el Estado ejerce potestades y derechos, contrae obligaciones e impone deberes y cargas¹⁶⁷.

Sin perjuicio de lo expuesto sobre este punto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación fue quizá la encargada de introducir la mayor innovación jurídica, con anterioridad a la modificación constitucional ya aludida. Estableció la doctrina que sostiene la supremacía de los tratados sobre la ley nacional y en algunos votos de esas decisiones, fundamentalmente el ordenamiento internacional sobre el derecho interno, lo cual significó modificar la postura tradicional que en torno a este tema existía, y que señalaba de la igualdad jurídica de los tratados internacionales y de las leyes internas (Cfr. CSJN, Fallos 257:99 y 271:7)¹⁶⁸.

¹⁶⁷ Cfr. CASSAGNE, JUAN CARLOS, *Derecho Administrativo I*, ob. cit., p. 127. Aquí pone también de manifiesto la cuestión de las jerarquías de las fuentes, y entre ellas destaca a la Constitución, ya que en el Preámbulo mismo se encuentran una serie de grandes objetivos y principios que inspiraron a los constituyentes, que luego se han de ver plasmados en el articulado subsiguiente, que han de regir la vida del Estado, y los derechos y deberes de los habitantes, estando además establecida en el artículo 31 de la C.N., la jerarquía de esta sobre las leyes que dicte el Congreso de la Nación.

¹⁶⁸ Cfr. SANTIAGO (h), ALFONSO, “La Corte de los 9 (principales fallos institucionales 90/93)”, en *Anuario de Derecho I, Universidad Austral*, Buenos Aires, 1994, pp. 87/89. Aquí hace la reseña de los fallos “Ekmekdjian” del 07/07/1992 (Fallos 315:1492) y “Fibraca”, 07/07/1993 (Fallos 316:1669). En estos decisorios, estableció que el derecho contenido en los tratados tiene primacía sobre el derecho interno. Este principio integra nuestro ordenamiento jurídico, ya que está contenido en el artículo 27 de la Convención de Viena sobre Tratados, aprobada por Ley 19.865 y vigente desde 1980. El derecho internacional convencional puede ser violado tanto por acción (sanción de leyes contrarias a los compromisos adquiridos en un tratado internacional) o por omisión (falta de instrumentación legislativa o de algún otro tipo, de esas obligaciones internacionales). Si una ley del Congreso pudiera dejar sin efecto una cláusula de un tratado, firmado y

ratificado por el Presidente, se estaría violando la distribución de la competencia entre el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo. Esto constituiría un avance inconstitucional del Congreso sobre las facultades del Presidente, que es quien conduce las relaciones internacionales de la Nación. La obligación de hacer cumplir los compromisos adquiridos en los tratados internacionales recae sobre todos los órganos del Estado, también sobre los administrativos y jurisdiccionales.

También GARCÍA RUBIO, MARIANO, “La relación entre los tratados internacionales y el derecho interno argentino”, *Anuario de Derecho N° 5 Universidad Austral*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999, pp. 243/258, reseña cuál era la interpretación jurisprudencial sobre este tema antes de la reforma constitucional de 1994, en los que se destacaban los antecedentes “Martín y Cía. Ltda. c/Administración General de Puertos (Fallos 257:99) y “Esso SA Petrolera Argentina” (Fallos 271:8). En estos fallos se señalaba que ni el artículo 31 ni el 100 de la C.N. atribuyen prelación o superioridad a los tratados con las potencias extranjeras respecto de las leyes válidamente dictadas por el Congreso Nacional. Ambos (leyes y tratados) son igualmente calificados por ello como ley suprema de la Nación, y no existe fundamento normativo para acordar prioridad de rango a ninguno. Este criterio, sin embargo, tuvo repercusiones en orden a su variación con la aprobación de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (aprobada por Ley 19.895 en 1980) que establece el principio *pacta sunt Servando*, aplicable a los tratados internacionales, y la prohibición de alegar derecho interno para justificar el incumplimiento de tratados.

BARRA, RODOLFO C., en “Los tratados internacionales en la reforma constitucional argentina”, *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública*, RAP, Año XVII N° 204, Editorial Ciencias de la Administración, Buenos Aires, 1995, pp. 5/12, destaca que los tratados de integración tienen jerarquía superior a las leyes, porque son tratados, además pueden transmitir, delegar, transferir competencias constitucionales a órganos supraestatales y admitir la aplicación directa de las normas derivadas de esos tratados, también con un sistema especial de aprobación del Congreso Nacional (atento al art. 75, inc. 24).

De todas formas, como señala CASSAGNE, JUAN CARLOS, en *Derecho Administrativo I*, ob. cit. p. 161, cuando se comentan estos fallos, queda claro que lo sentado no implica que el Estado ha renunciado, ni podrá hacerlo, a la potestad que tiene de denunciar los tratados internacionales, asumiendo las responsabilidades consiguientes. Esto se sustenta en el hecho de que, por más que la concepción de la soberanía se haya vaciado de gran parte de su contenido, lo cierto es que el estado siempre conserva una porción de esta, aunque restringida por la “cesión sistemática” de competencias a entidades supraestatales, lo que supone la transferencia, tanto de la titularidad como de su ejercicio.

También JORGE VANOSI, REINALDO A. Y DALLA VÍA, ALBERTO RICARDO, en *Régimen Constitucional de los Tratados*, Segunda Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000, pp. 285/289, sostienen que las tendencias de la globalización y la internacionalización del derecho, han favorecido, en los últimos años, la afirmación de la tesis que presupone una directa receptividad del derecho internacional por parte del derecho interno. Destacan que esta posición era sostenida por GERMÁN BIDART CAMPOS, para quien los tratados internacionales prevalecen sobre las leyes, en virtud de la aplicación del principio *pacta sunt servanda* y por imperio del artículo 27 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, mientras que para SÁNCHEZ



Este criterio interpretativo en materia de comercio exterior tiene a su vez dos fallos que, definitivamente, sientan la postura aludida, dándole

VIAMONTE y LINARES QUINTANA, en la relación entre la ley y el tratado internacional existía el mismo nivel de jerarquía, debiendo aplicarse el principio general: ley posterior deroga ley anterior. Pero si bien el artículo 31 de la C.N. no establecía ninguna diferencia cualitativa entre la ley y el tratado, aspecto que es subsanado con la reforma de 1994 con la incorporación del inciso 22 del artículo 75, no es menos cierto que, al firmar un tratado internacional, la Nación asume un compromiso en el orden internacional, que conlleva su responsabilidad y de donde su incumplimiento, por imperio de una ley interna posterior, no dejaría de ocasionar consecuencias negativas. La convicción de respeto a los compromisos internacionales asumidos en los tratados marcó en nuestra jurisprudencia una tendencia monista a favor de la primacía de los tratados, tendencia que se inicia en materia de tratados sobre derechos humanos y continúa proyectándose en los tratados sobre integración económica.

Sobre el particular la propia CSJN ha señalado que cuando un país ratifica un tratado internacional se obliga internacionalmente a que sus órganos administrativos y jurisdiccionales lo apliquen a los supuestos que el tratado contemple, máxime si estos están descriptos con una concreción tal que permita su aplicación inmediata (Cfr. “Cámara Argentina de Empresas de Seguridad e Investigaciones c/Gobierno Nacional”, 30/09/2003 Fallos 326:3852. Igualmente la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sentado el principio que un tratado internacional ratificado por nuestro país, tiene en las condiciones de su vigencia una jerarquía superior a las leyes (Cfr. “Merck, Sharp & Dohme Limited c/ Instituto Nacional de la Propiedad Industrial”, 02/12/2004 Fallos 327:).

Por su parte, SANTIAGO (h), ALFONSO, Y THURY CORNEJO, VALENTÍN, en *Tratado sobre la delegación legislativa*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, pp. 774/779, analizando la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, enuncian un principio general interpretativo, aplicable a todos los acuerdos ejecutivos (sean ellos autónomos, de ejecución, delegados o provisionales por razones de urgencia) así como de evaluar la situación de los acuerdos ejecutivos delegados en particular: 1- Aun cuando en el texto constitucional no se establece en forma expresa y directa una jerarquía normativa especial en materia de acuerdos ejecutivos, ella puede ser deducida en forma implícita o indirecta a través del principio de inderogabilidad unilateral de la norma bilateral, por lo que todo acuerdo ejecutivo es una norma internacional convencional, respecto de la cual, habiéndose verificado su legitimidad constitucional, no podrán invocarse las disposiciones del derecho interno como justificación de su incumplimiento, y sólo podrá ser válidamente terminado, modificado o suspendido de acuerdo con lo previsto en el mismo acuerdo o en el Derecho Internacional general; y 2- En el caso particular de los acuerdos ejecutivos delegados, no puede soslayarse la presencia de una ley del Congreso o un tratado aprobado por ley que delega, habilita o autoriza la celebración ejecutiva de dichos acuerdos. Ello permitiría la invocación, al menos por analogía, de la jurisprudencia de la Corte en torno al carácter complejo del acto federal de celebración de tratados, así como, luego de la reforma constitucional de 1994, de los términos en que se establece la jerarquía supralegal de los tratados en el artículo 75, inc. 22, párrafo 1º, de la C.N.

trascendencia a partir de la firma del Tratado de Asunción. Estos casos fueron “Cocchia J.” CSJN de fecha 2/12/93, que estableció que el ordenamiento jurídico interno no podía contradecir, dificultar u omitir la implementación del Tratado de Asunción, y “Cafés La Virginia” CSJN en igual sentido a lo ya expuesto, pero circunscripto a la materia tributaria, de fecha 13/10/94 (ED, t.162 p. 884).

Siguen las normas jurídicas sancionadas por el Congreso de la Nación – las leyes- y los tratados internacionales aprobados también por el Poder Legislativo, pero que no tienen rango constitucional.

Continúan los decretos generales, ya se traten de reglamentos generales o individuales, dictados por el Poder Ejecutivo Nacional, en ejercicio de su función reglamentaria o de competencia delegada por el Legislativo, por último las normas jurídicas dictadas por el Ministerio de Economía –en uso de las facultades delegadas por el Poder Ejecutivo Nacional conforme a la Ley de Ministerios-, la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Dirección General de Aduanas, como resoluciones administrativas generales o individuales, y los Convenios Colectivos de Trabajo.

Pero resulta propio agregar también, como fuente formal, las decisiones que emiten los organismos que gobiernan y dirimen los conflictos en materia comunitaria o bien regional, y que resultan de cumplimiento obligatorio para los Estados miembros ya que por decisión propia de estos así lo han decidido.

1.1 La Constitución Nacional

Del detenido análisis de las normas plasmadas en la Constitución Nacional, podrá inferirse la presencia de los principios que sustentan al Derecho Aduanero Argentino.

Puede sostenerse que el sistema aduanero nacional encuentra consagrados los principios básicos que lo informan, como así también los valores, en una serie de normas que han sido fruto de la experiencia histórica de la República Argentina, toda vez que contienen pautas de origen político, económico y financiero, que a su vez constituyen un elemento de unión e igualdad entre las provincias que integran la Nación. Ya en el capítulo 1, se tuvo oportunidad de analizar las causas históricas de estas normas constitucionales.

Por consiguiente el conjunto de preceptos constitucionales aplicables trasciende así el aspecto meramente financiero, dado que la aduana constituye no sólo un medio de percepción de la renta, sino además uno de los más importante atributos de la soberanía nacional. En cumplimiento de tal pauta constitucional, el Estado determina, además de las condiciones y requisitos de orden tributario, los pertinentes que fueren aplicables para el ingreso, tránsito y egreso de las mercaderías en los ámbitos sometidos a su jurisdicción.

La Constitución Nacional contiene diversas disposiciones que hacen al Derecho Aduanero; algunas de ellas en forma directa, como son los artículos 4, 9, 10, 11, 12, 16, 17, 18, 52, 75, incisos 1, 10, 13, 16 y 18; artículo 99, incisos 1, 2, 3, y 5, y 126; y en otras en forma indirecta, como son los artículos 14, 19, 20, 25, 26, 27 y 31¹⁶⁹.

¹⁶⁹ La C.N. señala en su artículo 4 sobre el particular: “El producto de los derechos de importación y de exportación deben ingresar al Tesoro de la Nación”. En su artículo 9: “Todas las Aduanas son nacionales. El Congreso de la Nación establece las tarifas aplicables en ellas”. El artículo 10 contiene la prohibición de establecer aduanas interiores, la prohibición de gravar la circulación de mercaderías nacionales o nacionalizadas dentro del país. El artículo 11 establece la prohibición de gravar con derechos el tránsito interprovincial de mercaderías. El artículo 12 establece la prohibición de gravar con derechos el tránsito interprovincial de buques e igualdad de puertos. El artículo 14 consagra la libertad de comerciar, de entrar, transitar y salir del país para los habitantes de la Nación. El artículo 16 consagra la igualdad ante la ley, y la igualdad ante el tributo. El artículo 17 consagra la inviolabilidad de la propiedad, destacando que sólo el Congreso de la Nación se halla facultado para imponer derechos aduaneros. Contiene el principio de legalidad. El artículo 18 consagra el principio que no hay delito ni pena sin ley anterior que la prevea. El artículo 19 consagra el principio de legalidad. El artículo 20 establece los derechos de los extranjeros a comerciar, y a navegar los ríos, como la prohibición de establecer contribuciones forzosas extraordinarias por su condición de extranjeros. El artículo 25 establece el fomento de la inmigración, la prohibición de gravar con tributos la entrada al país de los extranjeros que vengan a trabajar. El artículo 26 consagra la libre navegación de los ríos interiores de la Nación, para todas las naciones. El artículo 27 establece la obligación del Poder Ejecutivo de afianzar sus relaciones comerciales con los demás países. El artículo 31 señala las fuentes formales del derecho, indicando como estas a las leyes de la Nación y los tratados. El artículo 52 consagra las prerrogativas de la Cámara de Diputados en la consideración de los proyectos de las leyes de contenido tributario. El artículo 75, inciso 1, establece la prerrogativa del Congreso para legislar en materia aduanera, y a fijar derechos de importación y exportación, criterios de uniformidad de derechos aduaneros en toda la Nación, así como de las evaluaciones -criterios o base imponible para calcular los derechos aplicables en cada caso-. El inciso 10 reglamenta la libre navegación de los ríos interiores, habilita los puertos que se consideren necesarios, y crea o suprime aduanas. El inciso 13 faculta a reglar el comercio con las naciones extranjeras y de las

1.2 Tratados internacionales aprobados por la República Argentina

Los tratados internacionales aprobados por el Congreso de la Nación resultan fuentes formales del Derecho Aduanero, en concordancia con lo previsto por el artículo 31 de la Constitución Nacional, cuando señala que resultan “ley suprema de la Nación, después de la Constitución y las leyes”. En la República Argentina, se sostuvo tradicionalmente que los tratados internacionales debían subordinarse a la Constitución Nacional, ya que su artículo 27 promueve siempre “que estén en conformidad con los principios de derecho público establecidos en esta Constitución”.

Ahora bien, con la aprobación de la República Argentina, mediante la Ley 19.865, de la Convención de Viena sobre los tratados, quedó sentado el principio que establece que un Estado no puede invocar las disposiciones de su derecho interno como justificativo del incumplimiento de un tratado, salvo que se hubiera violado, en modo manifiesto, una norma de importancia fundamental de ese derecho interno, concerniente a la competencia para celebrar tratados. Como consecuencia de lo expuesto, la Argentina no puede eximirse del cumplimiento de un tratado alegando que es inconstitucional, salvo vicio manifiesto en la competencia para celebrarlo. En tal sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el caso “Ekmekdjian” sostuvo que el artículo 27 de la Convención de Viena impone a los órganos del Estado Argentino asignar primacía al tratado ante un eventual conflicto con cualquier norma interna contraria, y no exceptuó de tal primacía a la propia

provincias entre sí. El inciso 16 destaca proveer a la seguridad de las fronteras. El inciso 18 propone promover la inmigración, la introducción y el establecimiento de nuevas industrias y la importación de capitales extranjeros. Concesiones temporarias de privilegios y recompensas de estímulo. El artículo 99 en el inciso 1, estipula que el Presidente de la Nación es el jefe de la administración pública. El inciso 2 consagra las facultades para expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias. El inciso 3 permite participar de la formación de las leyes, consagrando con sus limitaciones la posibilidad de dictar decretos de necesidad y urgencia teniendo vedado, por medio de este mecanismo la materia tributaria y penal. El inciso 5 consagra la facultad del Presidente para indultar y conmutar penas por delitos sujetos a la jurisdicción federal. El inciso 11 concluye y firma tratados de comercio, de navegación, de límites y otras negociaciones requeridas para el mantenimiento de buenas relaciones con las naciones extranjeras. El artículo 126 consagra la prohibición a las provincias para establecer aduanas provinciales, leyes sobre comercio, navegación interior o exterior, o emitir billetes, entre otras tantas.



Constitución Nacional, por lo tanto se embandera en la corriente denominada “monismo”¹⁷⁰.

Sobre tales pautas y en cumplimiento del principio de derecho internacional *pacta sunt servanda*, debe añadirse que en materia aduanera, la colaboración y asistencia mutua resultan esenciales, habida cuenta de que lo que está en juego es la actividad de control, como así también la necesidad de facilitar el intercambio comercial.

Los tratados internacionales aprobados por el país y admitidos como fuentes de derecho, tal como se ha señalado, pueden clasificarse en: a) multilaterales, referidos específicamente a la materia aduanera¹⁷¹; b)

¹⁷⁰ Cfr. SAGÜÉS, NÉSTOR PEDRO, *Elementos de Derecho Constitucional Tomo I*, 3ª Edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1999, pp. 263/265.

Podemos citar en esa misma línea jurisprudencial los fallos: “Fibraca Const. SCA”, “Servini de Cubría, María R.” (LL, t. 1992-D), y “Cafés La Virginia SA” –ED, t. 162, p. 884-.

También ya la CNCAF, Sala I, en los autos “Trumar SAIC (TF N° 8609-A) c/DGA” 18/04/2000, señaló que si la operación aduanera está alcanzada por un acuerdo internacional que fija un nivel de tasa de estadística menor que el establecido por las normas de derecho interno, por el principio de supremacía de los tratados internacionales recogido por la C.N. en su artículo 75, inciso 22, y la jurisprudencia imperante en la materia, debe estarse a la tasa de estadística fijada en el acuerdo de referencia. Como puede advertirse este pronunciamiento, acatado administrativamente por la Aduana Argentina, tuvo un efecto trascendental en materia tributaria, atento a la influencia y a los límites que establecen varios tratados internacionales. En esta misma línea, BASALDÚA, RICARDO XAVIER, en “La territorialidad de los impuestos aduaneros”, ob. cit., pp. 192/193, destaca que la potestad tributaria para determinar el hecho gravado y la alícuota aplicable se halla condicionada o limitada en la tributación interna por el principio de capacidad económica o contributiva, y el de no confiscatoriedad, pero en materia de derechos de importación, así como en las alícuotas de tales tributos, no se halla condicionado de ninguna manera por dichos principios, que no resultan de aplicación en materia aduanera. Sin embargo, la potestad arancelaria se halla limitada tanto en el orden interno como en el internacional. En el orden jurídico argentino, la C.N. reconoce, en el artículo 14, el derecho de comerciar, y en el artículo 20, también se lo garantiza a los extranjeros, por ende, tal derecho no puede ser cercenado, aunque sí, reglamentado, y de este modo, condicionado. Por otra parte, conforme al artículo 27, el Gobierno Federal está obligado a afianzar sus relaciones de comercio con los demás países. En el orden internacional, como consecuencia de los compromisos asumidos por los Estados en el marco de la OMC su poder tributario aduanero se halla limitado en cuanto a las alícuotas de los derechos aduaneros. Estas no pueden superar los máximos establecidos en las listas nacionales de concesiones, que son el resultado de negociaciones multilaterales.

¹⁷¹ Se pueden indicar a: 1- Convención de Bruselas del 5 de julio de 1890, por el cual se crea una Unión Internacional para la publicación de las tarifas aduaneras. Fue

multilaterales que interesan en materia aduanera, pero no están específicamente referidos a ella¹⁷²; c) bilaterales en materia aduanera¹⁷³; y d)

aprobada por Ley 2858. 2- Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y el Comercio (GATT) firmado en Ginebra el 30 de octubre de 1947. La Argentina ingresa, mediante negociación, que es aprobada a través de la Ley 17.799, en los términos del Protocolo firmado el 11 de septiembre de 1969, que contenía una lista anexa. 3- Convención de Bruselas, del 15 de diciembre de 1950, por la cual se funda el Consejo de Cooperación Aduanera, aprobado por Ley 17.587, mediante la cual la Argentina resulta miembro del organismo internacional, y que en atención a los países representados, lo transforma en una fuente material de singular importancia para el Derecho Aduanero. 4- Convención sobre facilidades aduaneras para el turismo, celebrada en Nueva York el 4 de junio 1954, que es aprobada por Ley 23.408. 5- Ley 19.044, Sistemas de Cooperación Internacional entre Administraciones Aduaneras del 18/06/1971, con el fin de prevenir infracciones, que implica la aceptación y vigencia de recomendaciones del Consejo de Cooperación Aduanera el. 6- Convención aduanera relativa a la importación temporaria de material pedagógico, concluida en Bruselas el 8 de junio de 1970, aprobada por Ley 19.883. 7- Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia mutua ente las Direcciones Nacionales de Aduanas, firmado en México el 11 de septiembre de 1981 entre la Argentina, Brasil, Colombia, Costa Rica, Cuba, España, El Salvador, Haití, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, República Dominicana y el Uruguay, y aprobado por Ley 22.663. 8- Acuerdo para la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y el Comercio (GATT) del 12 de abril de 1979, por el cual se adopta la noción positiva de valor, aprobado por Ley 23.311. 9- Tratado de Asunción, celebrado el 26 de marzo de 1991 entre la Argentina, Brasil, Paraguay y el Uruguay, por el cual se decide la constitución de un Mercado Común denominado MERCOSUR, aprobado por Ley 23.981, y que rige efectivamente desde el 1º de enero de 1995. Sobre el particular, deben ser agrupados en este sector todos los acuerdos complementarios celebrados en el contexto jurídico del Tratado de Asunción, como por ejemplo, resulta el Acuerdo de Ouro Preto (verdadero impulsor operativo del MERCOSUR), y el de Recife relativo a los controles aduaneros integrados, por citar a los más trascendentes. 10- Acuerdo por el cual se crea la Organización Mundial de Comercio que consta del Acuerdo de Marrakech del 15 de abril de 1994, Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994, y Entendimiento relativo a la interpretación del Artículo XXIV del GATT de 1994, todos aprobados por las leyes 22.415 y 24.176. 11- Acta Final con los resultados de la Ronda Uruguay, que contienen entre otros el Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias aprobado por Ley 24.425. 12- Convenio Internacional del sistema armonizado de designación y codificación de mercaderías, celebrado en Bruselas el 14 de junio de 1983, aprobado por Ley 24.206.

¹⁷² Se pueden señalar a: 1- Tratado de Berna de 1874, por el cual se crea la Unión General de Correos, convertida luego en la Unión Postal Universal, aprobada por Ley 900. 2- Convenio de París para la protección de la propiedad industrial celebrado el 20 de marzo de 1883 con sus sucesivas revisiones, las que fueron aprobadas por Ley 17.011. 3- Convención de París para la reglamentación de la navegación aérea internacional suscripta el 13 de octubre de 1919, ratificada por Ley 12.152. 4- Convención de Varsovia para la unificación de determinadas reglas relativas al transporte aéreo internacional, del 12 de octubre de 1929, al que adhirió la Argentina mediante Ley 14.111. 5- Tratado

de Montevideo de derecho comercial terrestre internacional de 1940, aprobado por Decreto Ley 7771/56 y ratificado por Ley 14.467. 6- Convención relativa a la Aviación Civil Internacional, suscripta en Chicago el 7 diciembre de 1944 al cual adhiere la Argentina mediante el Decreto Ley 15.110/46, ratificado a su vez por Ley 13.891. 7- Convenio de Viena sobre relaciones diplomáticas del 18 de abril de 1961, aprobada por Decreto Ley 7672/63. 8- Convenio de Viena sobre relaciones consulares del 24 de abril de 1963, aprobadas por Ley 17.081. 9- Tratado de la Cuenca del Plata celebrado en Brasilia el 22 abril de 1969 entre la Argentina, Bolivia, Brasil, Paraguay y el Uruguay, y aprobado por Ley 18.590. 10- Convenio internacional sobre la seguridad de los contenedores, celebrado en Ginebra en 1972, al que adhiere la Argentina a través de la Ley 21.967. 11- Tratado relativo a la comunicación sobre intercambio de información de antecedentes penales con la República Oriental del Uruguay, aprobado por Ley 22.332 del 12/07/80. 12- Tratado de Montevideo del 12 de agosto de 1980 entre la Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, México, Paraguay, Perú, el Uruguay y Venezuela por el cual se sustituyó la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) que a su vez había sido creada en 1960, y a la que la Argentina había adherido mediante Ley 15.378, por la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), que a su vez, fue aprobada por Ley 22.354. 13- Convenio de Transporte Internacional Terrestre firmado en Santiago de Chile en septiembre de 1989, que sustituye al anterior de 1977, como dicho acuerdo fue celebrado en el marco de un Acuerdo de alcance Parcial de la ALADI, suscripto en Montevideo en 1990, fue puesto en vigencia directamente por la Resolución N° 263/90 de la Subsecretaría de Transporte de la Nación. 14- Convención sobre el comercio internacional de especies amenazadas de flora y fauna silvestres, firmada en Washington el 3 de marzo de 1973 aprobada por Ley 22.344. 15- Convenio de Basilea relativo a Desechos Peligrosos, aprobados por Ley 23.922. 16- Convención sobre la Ley Aplicable a la compraventa Internacional de Mercaderías en La Haya, aprobado por la Ley 23.916. 17- Acuerdo relativo a un Consejo sobre comercio e inversión entre los gobiernos de la Argentina, Brasil, Paraguay y el Uruguay y los Estados Unidos de Norteamérica firmado en Washington el 19 de junio de 1991. 18- Convención de las Naciones Unidas, sobre Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas, aprobado por Ley 24.072. 19- Acuerdo de Transporte Fluvial de la Hidrovía “Paraguay-Paraná” celebrado entre Argentina, Bolivia, Paraguay, Brasil y Uruguay, aprobado por Ley 24.385. 20- Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, aprobado por Ley 24.543. 21- Ley 25.484, Unión Postal de las Américas, España y Portugal, se aprueban actas, resoluciones y recomendaciones adoptadas en Montevideo el 18 de marzo de 1998. 22- Convenio por el que se establece la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, 23 de septiembre de 1999. Por Ley 25.588 se aprueba la enmienda a ese Convenio. 24- Ley 25.606, por medio del cual se aprueba el VI Protocolo Adicional y Reglamento de la Unión Postal de las Américas, España y Portugal. 25- Ley 25.663, por la cual se aprueba el Protocolo de Olivos, que implementa un sistema de solución de controversias en el marco del MERCOSUR.

¹⁷³ Ellos son: 1- Convenio Argentino Chileno de transporte terrestre en tránsito, aprobado por Ley 21.458. 2- Convenio de Asistencia mutua administrativa entre la República Argentina y el Reino de España con el fin de prevenir, investigar y reprimir las infracciones aduaneras, aprobado por Ley 22.057. 3- Convenio para el

los tratados bilaterales que interesan en materia aduanera, aunque no estén referidos exclusivamente a esa materia¹⁷⁴.

1.3 Leyes nacionales

Corresponde ahora efectuar el análisis de las leyes nacionales, en su condición de fuente del Derecho Aduanero. En este campo, no cabe duda que corresponde al Congreso de la Nación legislar sobre las aduanas, ya que tiene competencia exclusiva sobre la materia aduanera. Por esta razón las leyes de la Nación serán consideradas como la fuente formal por excelencia¹⁷⁵.

establecimiento de una zona franca para la República de Bolivia en el puerto de Rosario, con sus modificaciones, aprobado por las leyes 18.368 y 21.497 respectivamente. 4- Acuerdo entre la República Argentina y los Estados Unidos de Norteamérica sobre aranceles aduaneros, aprobados por notas reversales en Buenos Aires, el 23 de julio de 1963. 5- Acuerdo entre el gobierno argentino y el norteamericano, relativo a la asistencia mutua entre sus servicios de aduanas, celebrado en Buenos Aires el 4 de diciembre de 1990, aprobado por Ley 24.332. 6- Acuerdo entre el gobierno argentino y el estadounidense sobre subsidios y derechos compensatorios, celebrado en Buenos Aires el 20 de septiembre de 1991. 7- Tratado sobre controles integrados de frontera con Chile, aprobado por Ley 25.229. 8- Acuerdo Centro único de Frontera Santo Tomé – *Sao Borja*, celebrado con la República Federativa del Brasil, aprobado por Ley 25.242. 9- Acuerdo sobre controles integrados de frontera, celebrados con la República de Bolivia, aprobado por Ley 25.253.

¹⁷⁴ Sobre el particular, puede mencionarse que desde 1825 hasta el presente, se celebraron una gran cantidad de tratados bilaterales que siempre han tenido por objeto respetar los intereses de los súbditos de los reinos y potencias del siglo XIX, y además fomentar el comercio y las libertades para acceder a este mercado, como la navegación por los ríos Paraná y Uruguay. En tal sentido, tienen relevancia los tratados de amistad, comercio y navegación celebrados entre la República Argentina y el Reino Unido de Gran Bretaña, firmado en Buenos Aires el 2 de febrero de 1825, los celebrados por la entonces Confederación Argentina con el Reino Unido de Gran Bretaña, Francia y los Estados Unidos de Norteamérica, el 10 de julio de 1853 en San José de Flores. En la actualidad los acuerdos bilaterales han tenido esencialmente la idea de promover y fomentar la protección de inversiones, buscando evitar la doble imposición en materia impositiva, sin perjuicio que, por parte de la Argentina, desde la fundación del MERCOSUR ha celebrado acuerdos por bloques o grupos, dentro del contexto de lo que recomiendan los organismos internacionales competentes. En el año 2002, se ha aprobado una serie de acuerdo, entre el que se destaca el Acuerdo sobre transporte fluvial transversal fronterizo, vehículos y cargas con la República Federativa del Brasil, aprobado por Ley 25.594.

¹⁷⁵ Digamos igualmente que, así como es competencia del Congreso Nacional legislar en materia aduanera en forma exclusiva, corresponde a la Corte Suprema de

También debe señalarse que las leyes que dicta el Congreso de la Nación para la regulación de la materia aduanera resultan de naturaleza federal¹⁷⁶.

En este sentido, se han dictado, en materia aduanera, las siguientes leyes:

Ley 181, que creó las primeras Ordenanzas de Aduana; Ley 810, reemplazó a las anteriores que pasaron a ser las Ordenanzas de Aduanas y que, con modificaciones parciales, rigieron hasta 1981. Entre las reformas que se pueden destacar son las realizadas en virtud de las Leyes 3200, 3890, y 4933; Ley 11.281, denominada la Ley de Aduana, que había sido objeto de tres reagrupamientos normativos atento a la dispersión normativa que, en este campo, se acumulaba año tras año, y que correspondieron a los años 1941, 1956 y 1962. Tal como señala Basaldúa, estos textos normativos es decir las Ordenanzas de Aduana y la Ley de Aduana, habrían de convivir como ordenamientos paralelos, sufriendo, a través del tiempo, numerosas modificaciones que se inspiraron en criterios diversos y respondiendo con frecuencia a necesidades coyunturales, que fueron la causa de que perdieran, poco a poco, su carácter orgánico, hecho que puso en evidencia la necesidad de realizar una regulación sistemática de la materia¹⁷⁷.

Justicia de la Nación y a los tribunales inferiores de la Nación el conocimiento y la decisión de todas las cuestiones que se presenten por aplicación de las normas aduaneras.

¹⁷⁶ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero*, obra citada, p. 109. Resulta además de interés la nota que cita, referida a AFTALIÓN, ENRIQUE, GARCÍA OLANO FERNANDO, Y VILANOVA, JOSÉ, en *Introducción al Derecho*, Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 1960, p. 310, en la cual estos autores destacan que, atento al carácter federal que tiene la Argentina, las leyes que sanciona el Congreso pueden ser clasificadas en locales, comunes, y federales; es decir, las que dicta el Congreso de la Nación en ejercicio de las atribuciones que le fueron conferidas en los demás incisos del artículo 67 de la Constitución Nacional y que no estén comprendidas ni en las leyes locales ni en las comunes, por ejemplo, impuestos nacionales, correos, fomento de aduanas etc. También se cita a CASSAGNE, JUAN CARLOS, *Derecho Administrativo I*, 3ª Edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1991, p. 101.

¹⁷⁷ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero*, obra citada, pp. 110, 111. También la cita allí consignada destaca lo ya relatado en la Exposición de Motivos del Código Aduanero, que da cuenta de diversos anteproyectos, como el elaborado por los doctores Ricardo Xavier Basaldúa, Juan Patricio Cotter Moine, Julio T. Rubens y Rojo y Juan J. A. Sortheix, que había sido encomendado por Resolución 3436/69 de la entonces Secretaría de Estado de Hacienda.

No debe dejar de mencionarse que conforme destacan DI FIORI, JOSÉ J. L., FERRO, CARLOS Y DI FIORI, JORGE L., en *La ley de Aduana y sus normas complementarias, comentadas, concordadas y actualizadas*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1977, pp. 27 y 28, existieron sobre el particular varios intentos de comisiones tendientes a lograr una reforma integral de las normas aduaneras. Entre

El Código Aduanero Argentino con 1191 artículos, constituye en la materia, la obra más importante que tiene la República Argentina, tuvo hasta el presente algunas reformas, pero conservó su estructura y funcionalidad originaria¹⁷⁸.

ellas pueden señalarse las comisiones revisoras de Eduardo Costa, de 1884; Santiago Baibiene, de 1890; Emilio Hansen, de 1904; Rufino Varela, 1907; Eduardo Ocantos Acosta, en 1938, en 1945; la realizada por José Bajarano y Ángel Almazán, en 1947; por Pedro Eduardo Millán; en 1953, por Antonio Viglioglia; también en el mismo año la presidida por Pedro J. Vega; en 1954, por Roberto F. Lazo; en 1961, por Adrián Calvo, Rodolfo Bronemberg y Luis Santiago Peluffo. Posteriormente se unificaron trabajos, en una comisión que fuera presidida en 1965 por José J. L. Di Fiori. Finalmente hubo un trabajo encomendado a Pedro Fernández Lalanne, y la a comisión de 1969. No obstante, tal como ya ha sido destacado, le correspondió a la Comisión Redactora creada por la Resolución 695/77, de la entonces Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación, y que luego de una intensa actividad, pudo culminar, exitosamente, con la presentación de lo que se conoce actualmente como el Código Aduanero Argentino, que fue sancionado como la Ley 22.415 y que rige desde el 24 de septiembre de 1981.

¹⁷⁸ Las reformas fueron: por la Ley 23.311 con motivo de la aprobación del Acuerdo para la aplicación del artículo VII del GATT, lo que implicó la modificación de los artículos 642 a 644, 648, 649, y 652 a 659. Otra modificación para considerar fue la realizada mediante la Ley 23.353, que modificó los artículos 865 y 866 y además sustituyó el artículo 867 relativo al delito de contrabando. Por medio de la Ley 23.664 eliminó el segundo párrafo del artículo 764, que fijaba un tope máximo para la elevación de la tasa de estadística. La Ley 23.860 incorporó un segundo párrafo al artículo 773, relacionado con la tasa de servicios extraordinarios. La Ley 23.905, al disponer que la determinación tributaria debe hacerse en dólares estadounidenses, modificó tácitamente, el artículo 689 y concordantes. Los artículos 585 al 588 fueron modificados por la Ley 23.968, que fijó las líneas de base de la República Argentina. La Ley 24.206 significó la modificación de los artículos 11, 12, 13, con motivo de la adopción del Convenio Internacional del sistema armonizado de designación y codificación de mercaderías, hecho en Bruselas el 14 de junio de 1983 con sus Protocolos de enmiendas del 24 de junio de 1986. La Ley 24.415 modifica el texto de los artículos 947 y 948 relativos al denominado “contrabando menor”. En la Ley 24.425 que aprueba el Acta final con los resultados de la Ronda Uruguay se encuentra el “Acuerdo sobre subvenciones y compensaciones” lo que de hecho llevó a que se modifiquen las disposiciones que sobre *dumping* constan en el Código Aduanero en los artículos 687 a 699, 702 a 705, 708, a 714, y 717 a 721. Por medio de la Ley 24.611 se dio un nuevo texto al artículo 610, que regula la descripción de prohibiciones. La Ley 24.921, que reglamentó el régimen del transporte multimodal, modificó el texto de los artículos 485, 486 y 487 del Código Aduanero, referidos a los contenedores, que a su vez habían tenido una modificación conforme al artículo 51 de la Ley 25.345. La Ley 25.063 modificó varios artículos del Código Aduanero, a saber, el 10, relativo a la definición de mercadería; el 37, respecto de la no-obligatoriedad del servicio del despachante de aduana; el artículo 91, y los artículos 637 y 726 que detallan el momento imponible para la importación y la

Tal como señala la Exposición de Motivos de la Ley 22.415, el objetivo del Código Aduanero ha sido la de regular todos los institutos que conforman el ordenamiento aduanero¹⁷⁹.

exportación. Finalmente, por medio de la Ley 25.239 se modifican los artículos 1144 y 1145, respecto de los topes de atribución de competencia, para la intervención en sede judicial y del Tribunal Fiscal de la Nación, en los recursos de apelación generados por los procedimientos aduaneros. Sin perjuicio de las modificaciones realizadas por ley, existieron otros dos, que fueron fruto de dos decretos de necesidad y urgencia tal el caso del 618/97, por el cual se modificaron los artículos 17 al 35, con motivo de la creación de la AFIP, y el 1684/93 que modificó los artículos 1146, 1149, 1150, 1155, 1158, 1159, 1161, 1163, 1166, 1167, 1169, 1171 y 1173, correspondientes al procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Finalmente, debe detallarse la modificación del artículo 40 del Código Aduanero, realizada merced a los alcances del Decreto 2284/91, que quitó requisitos para actuar como importador o exportador, en miras a darle al sistema mayor agilidad administrativa. Finalmente la Ley 25.986 introdujo una importante reforma en el orden operativo y modificó las escalas penales del delito de contrabando.

¹⁷⁹ En cumplimiento de tal fin, se estructuró, a la norma, bajo la forma de un título preliminar que, a su vez se compone de tres capítulos referidos a tres elementos fundamentales del Derecho Aduanero, como son: el ámbito espacial, la importación y exportación, y la mercadería. Seguidamente despliega la regulación en dieciséis secciones. La primera de ella se refiere a los Sujetos, y comprende, tanto al propio servicio aduanero como a las demás personas que entran en vinculación con este en razón del comercio internacional, es decir, Despachantes de Aduana, Agentes de Transporte Aduanero, Importadores y Exportadores, etcétera. La Sección II regula todo lo atinente al Control, precisando los ámbitos en los cuales el servicio aduanero debe ejercerlo. La Sección III contempla la importación, abarca tanto a las formas de arribo de la mercadería como a las diversas destinaciones de importación a que esta puede someterse; es decir, importación para consumo, destinaciones suspensivas: importación temporaria, depósito de almacenamiento y tránsito de importación. La Sección IV trata de la exportación y se inicia con la regulación de las destinaciones de exportación a que pueden ser sometidas las mercaderías, es decir definitiva para consumo, destinaciones suspensivas: exportación temporaria, tránsito de exportación y removido, finaliza, con la regulación de la salida de la mercancía. La Sección V contiene tres títulos, a saber: disposiciones comunes a la importación y a la exportación: a) operación de trasbordo; b) despacho de oficio; y c) régimen de garantía. La Sección VI prevé la existencia de regímenes especiales que son regulados en trece capítulos, y son: Medios de Transporte; Operaciones aduaneras de los medios de transporte de guerra, seguridad y policía; Contenedores; Equipaje; Rancho; Provisiones de a bordo y suministro de medios de transporte; Pacotilla; Franquicias Diplomáticas; Envíos Postales; Muestras; Reimportación de mercaderías exportadas para consumo; Importaciones o exportaciones efectuadas para compensar envíos de mercaderías con deficiencias; Tráfico Fronterizo; y Envíos de Asistencia y Salvamento. La Sección VII contempla en tres capítulos el régimen correspondiente a las áreas que no integran el territorio aduanero general, a saber: a) mar territorial, lecho y subsuelos submarinos sometidos a la soberanía nacional; b) área franca; y c) área aduanera especial. La Sección VIII se refiere a las prohibiciones respecto de la importación y de la exportación, precisando sus clases, ámbito de



Internacionalmente, la sanción de esta norma ubicó a la República Argentina entre las naciones que poseen una de las legislaciones más avanzadas en la materia, colocándose a la vanguardia de los países sudamericanos.

Se procuró también, que responda a los principios aduaneros universales reconocidos, y que contemple los institutos aduaneros más modernos, precisamente aquellos ya estatuidos en la Convención de Kyoto y sus anexos¹⁸⁰.

aplicación, modalidades y las facultades para establecerlas y suprimirlas. La Sección IX considera a los tributos regidos en la legislación aduanera, y regulan sus diferentes especies, estableciendo las disposiciones comunes a ellos. La Sección X regula lo atinente a los estímulos para la exportación, entre los que incluye al *drawback*, y los reintegros y reembolsos. La Sección XI regula la reciprocidad de tratamiento, que prevé la retorsión en un capítulo único. La Sección XII contempla las disposiciones penales, distinguiendo en sendos títulos entre los delitos aduaneros y las infracciones aduaneras. La Sección XIII contiene las preferencias aduaneras. La Sección XIV regula los procedimientos aduaneros en tres títulos: disposiciones generales, procedimientos especiales, entre los que se encuentran el de Impugnación, Repetición, Infracciones, Delitos y Ejecución y los Recursos. Finalmente la Sección XV prevé las disposiciones complementarias, y la Sección XVI las disposiciones transitorias.

¹⁸⁰ Debe señalarse que *El Convenio internacional para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros*, conocido internacionalmente como *Convenio de Kyoto*, fue adoptado el 18 de mayo de 1973 y entró en vigor el 25 de septiembre de 1974. Este convenio nace como un instrumento internacional tendiente a disminuir las divergencias existentes entre los regímenes aduaneros de los distintos países que pudieren obstaculizar el comercio internacional. En tal sentido, las normas contenidas en dicho convenio están orientadas a alcanzar un alto grado de simplificación y armonización de los regímenes aduaneros a nivel mundial. Hacia 1995, se vio la necesidad de actualizar las disposiciones del convenio a fin de incorporar técnicas y prácticas aduaneras más modernas, así como la constatación de ciertas deficiencias de este en relación a aspectos que formaban parte de sus objetivos principales, determinaron el inicio de un proceso de revisión global de dicho instrumento internacional. El proceso de revisión global mencionado derivó en una nueva redacción del *Convenio de Kyoto*, la cual es presentada en este módulo. La versión revisada del Convenio se ha dado a conocer internacionalmente como *Convenio de Kyoto revisado*. La nueva estructura del *Convenio de Kyoto* comprende tres partes: un Cuerpo, un Anexo General y diez Anexos Específicos. A su vez, el Anexo General y cada Anexo Específico se subdividen en capítulos que comprenden: definiciones y normas, algunas de ellas son normas transitorias en el Anexo General. Cada Anexo Específico contiene, asimismo, prácticas recomendadas que, a diferencia de las normas, admiten la posibilidad de recibir reservas. El Cuerpo del *Convenio de Kyoto*, revisado, consta de un preámbulo y 20 artículos que regulan los aspectos relacionados con el ámbito y estructura del Convenio, con la gestión del Convenio y con las partes contratantes de este. El Anexo General consta de 10 capítulos que contienen disposiciones válidas para cualquier régimen o procedimiento

Pero se dejó en claro que el Código Aduanero necesitará y requerirá actualizaciones y adaptaciones reglamentarias en el futuro, ya que el Derecho Aduanero resulta ser uno de los derechos más afectados por las innovaciones tecnológicas que imponen nuevas formas de comercialización basadas en sistemas de transporte y comunicaciones más eficientes, que a su vez reclaman una acelerada adaptación de la operativa aduanera y una cada vez una mayor exigencia en la formación de los agentes aduaneros¹⁸¹.

Asimismo, deben mencionarse las siguientes normas: Ley 19.640 regla el Área Aduanera Especial de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur; Ley 22.091, conocida como de Autarquía de la Administración Nacional de Aduanas; Ley 23.993, que establece un sistema de premios para denunciantes y aprehensores; Ley 24.331, de Zonas Francas; Ley 25.188, de Ética en el Ejercicio de la Función Pública, que tiene aplicación también en el Servicio Aduanero; Ley 25.603, por medio de la cual se regula lo relativo a la subasta de mercaderías que se encuentran en sede aduanera, ya sea por carecer de titular conocido, o bien por estar afectadas a causas administrativas o judiciales. En esta ocasión, se reglamenta por vía legislativa el procedimiento impuesto en el artículo 417 y siguientes del Código Aduanero Argentino, además de establecer la prohibición de importación de mercaderías falsificadas; y por último la Ley 25.986 de reforma al Código Aduanero.

Existen, además, una serie de leyes nacionales que tienen que ver y se relacionan con la actividad aduanera, pero que no están específicamente referidas a ella¹⁸²

aduanero. Las disposiciones del Anexo General no se repiten en ninguno de los Anexos Específicos, y todas tienen el rango de norma, lo cual significa que no se admiten reservas respecto de su contenido.

¹⁸¹ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, “La Sanción del Código Aduanero: su importancia a nivel nacional e internacional”, *El Derecho*, t. 92, Buenos Aires, p. 963.

¹⁸² Tal es el caso de: a) Ley 21.453, que regula el régimen de exportación de productos agrícolas; b) Ley 22.499, que regula el régimen de franquicias para discapacitados; c) Ley 23.018, que establece un régimen de preferencia para las exportaciones que se realicen desde el sur del Río Colorado; d) Ley 23.036, relativa a la exportación de productos agrícolas; e) Ley 24.051, relativa al régimen y prohibición de importación de residuos peligrosos; f) Ley 24.093, correspondiente al Régimen de Puertos Estatales y Particulares; g) Ley 24.921, referida al Régimen de Transporte Multimodal; h) Ley 25.246, relativa al Encubrimiento y Lavado de Dinero, que además crea la Unidad de Información Financiera (UIF); i) Ley 25.248, que regula el Contrato de Leasing, como actividad que se puede desarrollar por parte de importadores, entre otros



1.4 Recomendaciones del Consejo de Cooperación Aduanera aceptadas por la República Argentina

Desde la incorporación de la República Argentina como miembro del Consejo de Cooperación Aduanera, cuya denominación actual es Organización Mundial de Aduanas, se aceptaron por vía legislativa muchas de sus recomendaciones¹⁸³.

No obstante lo expuesto, se destaca que varias de las sucesivas recomendaciones no necesariamente fueron aprobadas tal como fueron dictadas por el Consejo de Cooperación Aduanera, sino que sobre la base de una recomendación, la Argentina las adoptó internamente según el rango que corresponda, como una adaptación a través de una Resolución General de la AFIP, o bien del Ministerio de Economía de la Nación. Por lo tanto varias de esas normas serán apreciadas como fuentes materiales del Derecho Aduanero, por la influencia que han de generar luego en el dictado de las normas positivas locales.

1.5 Reglamentos

Respecto de los reglamentos, puede señalarse que ellos constituyen una consecuencia directa del sistema constitucional que tiene la República Argentina, atento a que le compete al Presidente de la Nación dictar las normas reglamentarias para que las leyes se tornen operativas, pero con la limitación de que no se puede alterar el espíritu ni la voluntad del legislador, y que implique el incumplimiento de la norma.

En tal sentido, de conformidad con lo preceptuado por el artículo 99, inciso 2, de la Constitución Nacional, entre las competencias del Presidente, puntualiza que “(...) expide las instrucciones y reglamentos que sean

tantos, y contiene para estos, pautas de determinación de la base imponible; y j) Ley 25.257, que regula el tratamiento de los objetos culturales robados o exportados ilegalmente.

¹⁸³ Se pueden citar: 1- Recomendación del 5/12/1953 sobre asistencia mutua administrativa, aceptada por Ley 19.044. 2- Recomendación del 28/6/1954 sobre centralización de información relativa a personas condenadas por infracciones aduaneras, aceptada por Ley 19.044. 3- Recomendación del 6/6/1967 sobre mercaderías reimportadas aceptada por Ley 19.656. 4- Recomendación 8/6/1967 sobre centralización relativa a los fraudes aduaneros, aceptada por Ley 19.044. 5- Recomendación del 22/5/1975 sobre centralización de información relativa a los fraudes aduaneros, aceptada por Ley 21.898.

necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias”. Es decir, es un derecho complementario de la ley siendo por ello el motivo por el cual el decreto ha de estar subordinado a la ley, y que la confección de esta norma importa una labor legislativa en cabeza del Ejecutivo, que ha de resultar decisiva para la eficacia de la norma aprobada por el Congreso. Sin reglamentación la ley queda habitualmente congelada y sin operatividad¹⁸⁴.

No obstante, se ha señalado que la realidad del Derecho Aduanero hace que contenga en su norma esencial todos los aspectos sustanciales que regulan su actividad, generando expresamente una veda, respecto del Ejecutivo, de reglamentar sobre esos campos, como sería el tributario sustantivo, o en ámbito de lo que se denomina penal e infraccional aduanero. Igualmente debe ser destacado, que aun en materia aduanera, en los aspectos ya citados, se encuentran alcanzados por la limitación que se reconoce al Ejecutivo respecto de los denominados Decretos de Necesidad y Urgencia, que fueron introducidos por la reforma constitucional de 1994.

El reglamento más importante y trascendente que existe en materia aduanera, es el Decreto 1001/82, por el que se reglamentó, precisamente el Código Aduanero, y que en la actualidad, desde su sanción, ha tenido gran cantidad de modificaciones. Estas fueron motivadas por el dinamismo que se reconoce a la actividad del comercio exterior y que influye en el ámbito aduanero, el que a su vez se ve obligado a mejorar el servicio, el control, y también a adaptarse al cambiante mundo del intercambio de mercancías.

Por consiguiente, todas las modificaciones estuvieron dirigidas a la observación de plazos, requisitos y cuestiones formales, correspondientes al mayor o menor grado de operatividad que se pretende dar a ciertos regímenes especiales, como el caso del equipaje o destinaciones, por ejemplo, los plazos de la destinación suspensiva de almacenamiento, pero todo ello dentro del límite normativo que prevé el Código Aduanero.

Esta labor es consecuencia directa de considerar al titular del Ejecutivo como el responsable de la administración del Estado, por lo que siempre ha de dictar los reglamentos y normas especiales tendientes a la regulación y funcionamiento de los institutos aduaneros, incluyendo a la propia aduana como institución.

¹⁸⁴ Cfr. SAGÜÉS, NÉSTOR PEDRO, *Elementos de Derecho Constitucional*, ob. cit., p. 597.

1.6 Resoluciones generales administrativas

Con referencia a las resoluciones generales administrativas, tienen una singular importancia en materia aduanera, ya que si se ha de considerar a la aduana como el organismo administrativo encargado de la aplicación de la legislación aduanera, necesariamente esta ha de contar con la potestad de dictar resoluciones que tengan por finalidad cumplir con el objetivo primordial del organismo.

Es evidente que las resoluciones generales tienen un especial interés, ya que dan completitud a las normas de mayor rango.

En la lectura del Código Aduanero antes de la reforma introducida por el Decreto de Necesidad y Urgencia 618/97, claramente se apreciaba que el Administrador Nacional de Aduanas -conforme a las facultades del artículo 23 incisos i), j), k), l), y w), que referían a la posibilidad de dictar las normas generales, siendo el inciso i) el más importante- estaba facultado a impartir las normas generales respecto de la interpretación y aplicación de las leyes y reglamentos de la materia.

Estas funciones han pasado a ser ahora del titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos, como dispone el artículo 3° del Decreto 618/97, cuando fija a ese organismo la competencia exclusiva en materia de aplicación, percepción y fiscalización de los tributos de la República Argentina, en especial las correspondientes a las importaciones y exportaciones, como las de clasificación de mercaderías conforme a los incisos a) apartado 2, b) y c).

En virtud de lo expuesto, la aduana, que pasa ahora a denominarse Dirección General de Aduanas, estará a cargo de un Director General quien será el responsable de la aplicación de la legislación aduanera en concordancia con la política, los criterios, planes y programas que dicte el Administrador Federal.

Pero queda perfectamente establecido que, conforme a las facultades que se le reconocen ahora, será el titular de la AFIP quien posea la potestad de reglamentar y de interpretar estas normas, de igual forma que anteriormente acontecía, en virtud del Código Aduanero, con el titular de la aduana. Actualmente, al titular de la aduana se le ha reservado una actuación meramente operativa, con una limitada intervención, restringiendo solamente su injerencia a aquellos aspectos normativos meramente formales, atento a lo previsto en el artículo 9, apartado 2, inciso o). Sin perjuicio de observar que

212 CAP. 2 – LA NORMA ADUANERA Y EL DERECHO ADUANERO ADUANERO

existe cierta superposición de actividades con el titular de la AFIP, conforme se cotejen las normas contenidas en el Decreto 618/97.

Por esta razón el dictado de las resoluciones generales reglamentarias resultan ahora función exclusiva del Administrador Federal.

Debe considerarse esta función como una delegación legislativa en un órgano del Poder Ejecutivo. Y es, en cumplimiento de esta facultad, que el dictado de la resolución general debe tener por objetivo no desnaturalizar el régimen general establecido en las normas de superior jerarquía.

En el esquema de las facultades que otorgaba el Código Aduanero al entonces titular de la aduana, estas eran de tal magnitud y fuerza, que se compensaban con aquellas normas que había dictado en ejercicio de las facultades previstas en el artículo 23, incisos i), j) y k), de la entonces Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación, al realizar una suerte de control de legalidad.

De hecho, en reiteradas ocasiones ha sido la dependencia del Ministerio de Economía quien modificó o directamente dejó sin efecto estas normas generales dictadas por el titular de la aduana. Pero este control se hacía doblemente, ya que, en forma coherente el Código Aduanero preveía un recurso en el artículo 25, y otro, en el 26. En virtud del primero, si un particular se veía afectado por el dictado de una norma general, podía solicitar, a la alzada, su revisión; mientras que a través del segundo, cualquier administrado que pudiera considerar un mero interés legítimo para pretender obtener un cambio, o la no-aplicación de esta al caso particular, también podía interponer un recurso con análoga finalidad que el anterior. Las consecuencias variaban, ya que ante una confirmación de una norma aduanera, en el primer caso, se podía recurrir a sede judicial; mientras que en el segundo, la cuestión devenía abstracta.

Este importante esquema de control de los actos reglamentarios quedó derogado con el dictado del Decreto 618/97, sin que haya sido reemplazado, hecho que llevó a que las decisiones que en este campo tome la AFIP queden fuera de toda consideración o cuestionamiento administrativo general, sin perjuicio de utilizar el recurso que respecto de la aplicación genérica de normas generales, establece la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

1.7 Los convenios colectivos de trabajo

La evolución de la relación de la Aduana Argentina con su personal ha mutado en los últimos años. La relación de empleo público, con las garantías que este régimen implicaba, se vio en la práctica desbordado, lo que significó, a juicio de un sector de la administración nacional, que se promoviera una transformación, sustentada en una relación más dinámica llevando a que se admita la posibilidad de convenir, entre la institución y los representantes legales del personal aduanero, las condiciones y pautas sobre las cuales se ha de estructurar la relación laboral que los vincula.

El singular auge de los contratos colectivos de trabajo como medio de resolver los complejos problemas del personal, los ha convertido en una verdadera fuente de derecho. Hasta 1953, estos convenios obligaban solamente a los patronos y obreros afiliados a los organismos gremiales que los habían suscripto. Pero la Ley 14.250 introdujo una reforma realmente revolucionaria al establecer la obligatoriedad, una vez homologados por el Ministerio de Trabajo, para todos los empleadores y trabajadores de esa actividad, sean o no afiliados a la asociación o sindicato que los suscribió. Los convenios adquieren así fuerza obligatoria no sólo para las partes, sino también para terceros¹⁸⁵.

Los estatutos o reglas corporativas de las asociaciones y fundaciones constituyen normas jurídicas que regulan los derechos y obligaciones de los socios y beneficiarios, y que tienen aplicación obligatoria respecto de vastos sectores humanos. Y a este movimiento, la aduana argentina no ha sido ajena, tal como lo demuestra el actual Convenio Colectivo de Trabajo que vincula la institución al personal aduanero, y que será de expreso análisis en el capítulo referido a los principios¹⁸⁶.

¹⁸⁵ Cfr. BORDA, GUILLERMO, *Tratado de Derecho Civil, Parte General*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999, punto 87.

¹⁸⁶ Este convenio fue aprobado en los términos de la Ley 14.250 (t.o. Decreto 108/88) y su Decreto Reglamentario 199/88 que fue a su vez homologado en los términos del Decreto 200/88, mediante Laudo D.N.R.T. 16/92 por un plazo de duración de un año, operando su finalización el 28 de febrero de 1993, conservando vigencia en la actualidad, atento a la ultraactividad que se le reconoció.

2. Fuentes materiales

Se ha destacado que, conforme al criterio de identificación de las fuentes del Derecho Aduanero, corresponde tener un juicio amplio más allá de aceptar la clasificación tradicional.

En tal sentido, pueden señalarse que la legislación comparada constituye un aporte al Derecho Aduanero, atento a que ciertas particularidades de algunas ramas del comercio internacional aportan soluciones a diversos inconvenientes que se suelen presentar¹⁸⁷.

También merecen citarse las diversas publicaciones que ha realizado el Consejo de Cooperación Aduanera y que, a su vez, constituyen también una fuente material importante. Se destacan las Notas Explicativas del Sistema Armonizado; Compendio de criterios de clasificación; Notas explicativas del valor en Aduana; Recopilación “Valor en Aduana”, criterios, notas y estudios; Manual sobre la estructura y la organización de las Administraciones de Aduanas, entre otras tantas

1.1 La doctrina

La doctrina nacional así como la extranjera son fuentes de suma importancia, atento al particularismo que tiene el Derecho Aduanero. Esto ha llevado a que, en la República Argentina internacionalmente, lentamente se haya incrementado la incorporación de especialistas que han contribuido de manera notable a la difusión de esta disciplina.

En este campo, merece especial consideración el hecho de que gran parte de los doctrinarios han sido formados por las estructuras aduaneras de cada país, como también por los organismos dedicados al estudio tributario.

Debe también incluirse aquí, la actividad que han comenzado a desarrollar diversas universidades, en las cuales se fomenta y estimula el estudio de esta disciplina, ya sea como materia propia de la carrera de grado, o también como cursos o programas de posgrado, de actualización y especialización respectivamente.

¹⁸⁷ El caso más interesante en este campo es el que brinda, por ejemplo la Unión Europea, que llevó necesariamente para el cumplimiento de uno de sus principios comunitarios, como es la libre circulación de las mercaderías dentro de ella, no sólo a buscar la uniformidad de las normas aduaneras, sino también a la elaboración y puesta en vigencia de un Código Aduanero Comunitario.

Otros países, por ejemplo, España, cuentan con un centro de estudios que funciona en forma de ente autárquico, pero dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda. Este centro tiene por finalidad la capacitación de los cuerpos profesionales que se han de desempeñar en la Agencia Tributaria y, especialmente, en el Departamento de Aduanas, tal como es el caso del Instituto de Estudios Fiscales.

1.2 La jurisprudencia

Si se parte del presupuesto de que los conflictos deben ser sometidos a los jueces para su dilucidación, la jurisprudencia resulta fundamental como fuente del derecho, ya que estos son quienes, en definitiva, han de darle la interpretación adecuada a la norma, o, incluso completarán las lagunas que esta contiene.

Es cierto que no tiene una obligatoriedad absoluta, ya que esta varía, pero no por ello, sobre todo cuando emana del tribunal de más alta jerarquía, deja de reconocerse la fuerza que tiene ya, que influirá en la aplicación de la norma al caso concreto –seguimiento administrativo de una interpretación a pesar de la norma vigente-, o significará el inicio de una modificación legislativa posterior¹⁸⁸.

Ya Aulis Aarnio sostiene que la jurisprudencia es fuente del derecho, pero teniendo en cuenta que, de todas formas a los jueces les resulta imposible crear una norma nueva con carácter general, ya que, en definitiva, lo que han de realizar en su labor, es la interpretación normativa aplicada a ciertos hechos y con vigencia para las partes que le piden su resolución¹⁸⁹.

¹⁸⁸ Se advierte desde los primeros fallos dictados por el más alto Tribunal Nacional, conforme ilustra la colección de estos antecedentes que dan cuenta, en el primer tomo, de las discrepancias acerca de las decisiones tomadas por los entonces tribunales de avalúos, respecto de mercancías importadas y de faltantes en las descargas de los buques y vapores, tal como ilustra la sentencia de la CSJN de fecha 19 de enero de 1864, en los autos “Jaime Cateura por falta de 100 cueros en la descarga de la goleta Conde Cavour”. Este antecedente resulta ser el Fallo VIII de la Corte Suprema, existente en Fallos de la Corte Suprema, Tomo I, publicación del Dr. José M. Guastavino, Buenos Aires, 1864. En esa obra, se da cuenta, además, de varios fallos que tienen como protagonismo la actividad aduanera, por faltantes, diferencias de aforos, como es el Fallo IX “Tomkinson y Compañía, por diferencia de aforo entre cocos y muselina”, y decisiones de los tribunales de avalúos.

¹⁸⁹ Cfr. DE ASÍS ROIG, RAFAEL, *Jueces y Normas. La decisión judicial desde el ordenamiento*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 90/102. Aquí el autor parte del concepto de la realización del denominado juicio de hecho, que consiste en la determinación de los

Según el ordenamiento legislativo argentino la materia aduanera es exclusivamente de competencia federal, por lo tanto en torno a ella, han de resolver las Cámaras de Apelaciones Federales, con competencia en el interior del país, o bien en el ámbito de la ciudad de Buenos Aires, la Cámara de Apelaciones Federal con competencia en lo Contencioso Administrativo. En materia penal aduanera, se reconoce un fuero especial también en el ámbito de la ciudad de Buenos Aires, que es el Penal Económico, que entiende en todo lo concerniente a los delitos aduaneros. Como máximo tribunal será la Corte Suprema de Justicia de la Nación quien fijará, llegado el caso, la doctrina aplicable en orden a la interpretación de estas normas federales.

En materia aduanera, existe además la actividad de interpretación y resolución que realiza el Tribunal Fiscal de la Nación. Este tribunal, sin constituir un tribunal judicial, es decir, sin ser integrante del Poder Judicial de la Nación, como instancia superior administrativa de las decisiones tanto provenientes de la Dirección General Impositiva como de la Dirección General de Aduanas, con competencia territorial en toda la República Argentina, a lo largo de sus años de creación, ha demostrado resultar un eficaz tribunal especializado, habiendo aportado importante jurisprudencia sobre la totalidad de las cuestiones aduaneras. No obstante, esta labor siempre tuvo el debido control jurisdiccional, ya que sus decisiones pueden ser revisadas mediante el recurso de apelación ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Como un elemento más para considerar en este campo, debe ser incluido como fuente, si bien aceptando un criterio amplio del término jurisprudencia, el conjunto de decisiones realizado en la esfera de la administración pública, que incluye las decisiones administrativas que toma el Ministerio de Economía de la Nación, la Administración Federal de Ingresos Públicos, y la Dirección General de Aduanas, cuando en uso de las facultades de reglamentación y de interpretación, resuelven los casos concretos, o bien determinan pautas que implican un determinado curso de acción, no limitados a cuestiones operativas, sino también de aplicación, lisa y llana, de la norma aduanera en conflicto.

hechos que van a ser calificados jurídicamente. Es decir, que si se parte de la idea de la subsunción, se trataría de determinar la premisa menor del silogismo. Ha de constar de tres partes: la presentación de los hechos, la actividad probatoria y la fijación de los hechos.



De alguna forma, este concepto resulta distinto de la costumbre. Se debe entender por uso, o práctica administrativa, la reiteración de las conductas y los comportamientos de los órganos administrativos. El precedente administrativo es algo más, es la norma inducida de varias decisiones de la administración en el ejercicio de actividades discrecionales y vinculantes ante supuestos idénticos que van conformando un criterio aplicado, reiteradamente, por un órgano administrativo¹⁹⁰.

Ahora bien, el precedente administrativo tiene verdadera fuerza vinculante cuando este procede de una interpretación legítima de la ley o en la equidad, habiéndose postulado su obligatoriedad en aquellos casos en que el particular haya podido interpretar –por haberse creado una apariencia jurídica- que su conducta adecuada al precedente, resultaba ajustada a derecho¹⁹¹.

¹⁹⁰ La Jurisprudencia de la CNCAF Sala II, con fecha 14/07/1998 en los autos “I.B.M. Argentina SA c/ANA” ha reconocido expresamente que la práctica aduanera puede ser generadora de una costumbre administrativa. En dicha oportunidad, se señaló que la temporalmente extensa interpretación que mantuvo la Aduana, y sus consecuentes actos de aplicación, constituyen una práctica administrativa que, al exteriorizar una “interpretación adjetivada” de la norma, autovincula al órgano administrativo respectivo, obligándolo a respetar su vigencia durante el lapso que la siguió. En la medida en que el servicio aduanero no exteriorizó su voluntad de cambio válidamente, el usuario pudo haber entendido con razón que su comportamiento era ajustado a derecho. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, también en los autos “IBM Argentina SA c/ANA, (Fallos 321:1248) con fecha 07/05/1998 confirma esa interpretación.

¹⁹¹ Cfr. CASSAGNE, JUAN CARLOS, *Derecho Administrativo I*, ob. cit., p. 172. Aquí, el autor pone de relieve que la asignación de valor de fuente del derecho peculiar de los precedentes administrativos, contribuye a la seguridad jurídica y a la observancia de igualdad ante la Ley, evitando la consumación de la arbitrariedad en el ámbito de la Administración Pública. De todas formas el apartamiento de los precedentes administrativos, por parte de la administración, se halla sujeta al cumplimiento de determinadas condiciones: a) La modificación de una práctica o precedente administrativo debe hallarse precedida de una motivación que exteriorice las razones concretas que han conducido a esa decisión. Con ello se pretende controlar la desviación de poder o arbitrariedad encubierta que puedan tener ciertos actos administrativos; b) Tratándose del ejercicio de facultades discrecionales, el cambio de criterio ha de formularse de un modo general y no como criterio para decidir un caso concreto; y c) El cambio de criterio, por razones de oportunidad o mérito, cuando la apreciación de estas razones tuviera carácter discrecional, no puede tener efecto retroactivo, salvo a favor del administrado

En materia de prácticas administrativas aduaneras, la CNCAF Sala V, 08/11/1999, en los autos “Navemar Austral SA (TF N° 9819-A) s/apelación c/DGA”, ha señalado que la doctrina que gira alrededor de la prohibición de la aplicación de una nueva interpretación

1.3 La costumbre

Por último, resta detenerse brevemente, a analizar la costumbre como fuente del Derecho Aduanero.

Es evidente que antiguamente debe de haber tenido una importancia mayor a la que tiene en la actualidad, toda vez que, a medida que se sistematizó esta especialidad, su presencia fue decayendo.

No obstante, como influencia en esta rama del derecho, se puede encontrar a la costumbre en las denominadas normas “de uso comercial”, que se advierten en las palabras o frases técnicas del comercio, se las conoce también como “convencionalismos internacionales”, de creación permanente, atento a las mejoras en los procesos de logística, desarrollo de nuevas modalidades de transporte, contratos comerciales y formas de financiación, por citar los casos más evidentes.

Sin embargo, el Derecho Aduanero se integra de alguna manera, en el contexto del Derecho Administrativo; y para este la práctica administrativa, como una forma de la costumbre, tiene una especial incidencia.

El precedente administrativo, desde el punto de vista conceptual, es el contenido doctrinario o principista, o la definición de estándares que, conforme a la repetición de decisiones previas de la administración en situaciones idénticas o sustancialmente análogas, se invoca para la solución de una controversia o régimen, o la tramitación de cualquier trámite. Basta la existencia de un único precedente para poder invocarlo, sin perjuicio de que la existencia de una mayor cantidad de antecedentes dará al interesado una mayor fuerza argumental.

Si bien Barra señala que el precedente no es estrictamente una fuente de derecho, ya que no puede contradecir ninguna norma general, comúnmente se referirá, más que a la creación del derecho, a la interpretación de las normas ya existentes. Y desde esta perspectiva, se la considera como parte integrante en la estructura interna del acto administrativo, del elemento

administrativa respecto a determinada operación ya concluida, ha sido elaborada en defensa de la propiedad del particular, para que este no se vea perjudicado en su patrimonio por un cambio en la consideración de la cuestión por parte de la Administración. De allí es que, en principio, toda nueva interpretación sobre determinado aspecto tributario por parte de la Administración sólo puede tener efectos para el futuro. En igual sentido, CNCAF, Sala IV, “Pesquera Emiliano SA (TF 8735-A) s/apelación”, 17/12/1998.



“causa” a los efectos de la toma de decisión y de la valoración de la validez del acto¹⁹².

El desarrollo de la actividad mercantil va más allá de las normas aduaneras, y no cabe duda de que el derecho no deja de resultar la visión de una realidad que se nutre de varias fuentes, pero los usos y costumbres parecieran que se anticipan a lo que luego el derecho toma, elabora y plasma en una norma. En todo caso, los usos comerciales van siempre más adelante que los reglamentos aduaneros.

En consecuencia, en una materia tan particular, donde la actividad internacional y los intercambios de mercancías se potencian y cambian constantemente, es que se van generando usos y costumbres que tienen aceptación universal, y por consiguiente, también las aduanas se hacen eco de tales manifestaciones, así que como fuente material, también resultan importantes, ya que muchas veces, han significado el antecedente más directo de una norma aduanera.

De allí que la presencia de agrupaciones vinculadas al sector aduanero contribuyen al intercambio de información, sobre todo la relacionada con los avances y progresos que en el campo del comercio exterior se presentan,

¹⁹² Cfr. BARRA, RODOLFO C., *Tratado de derecho administrativo*, t. 1, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, pp. 666/667. Aquí sobre este tema señala el caso de la CSJN “IBM Argentina c/ANA” (Fallos 321:1248), sentencia de 07/05/1998, en el que se señaló que corresponde afirmar la sentencia que dejó sin efecto la resolución de la Administración Nacional de Aduanas que había impuesto una multa por infracción al artículo 970 del Código Aduanero, si la autoridad aduanera al juzgar con un nuevo criterio hechos ocurridos con anterioridad a que aquel se manifestase, calificó de ilícitas a las conductas realizadas con sujeción al régimen que en esa época consideraba aplicable, lo cual configura un claro menoscabo de la garantía consagrada por el artículo 18 de la Constitución Nacional, agregando luego el más alto tribunal: “En aras de la seguridad jurídica el Tribunal tiene establecida la necesidad de que los particulares conozcan de antemano las reglas claras de juego a las que atenerse”. Asimismo destaca la especial prudencia que deben presidir la aplicación en el tiempo de nuevos criterios. El autor señala este fallo como muy importante, ya que subraya la finalidad de la consideración jurídica del precedente, que exige que la toma de decisión administrativa se ajuste al procedimiento de decisión de las organizaciones burocráticas, donde el precedente exhibe un lugar especialmente destacado. Por ello concluye en que así como con respecto al precedente en materia judicial, aunque con más fuerza, atento a la mayor sujeción de legalidad que exigen las decisiones de las administraciones públicas, el respeto por el precedente se exhibe como una clara exigencia del régimen jurídico de derecho público.

aportando muchas veces o solicitando en otras, el adecuado respaldo reglamentario que brinde seguridad jurídica¹⁹³.

En materia aduanera, también puede apreciarse una suerte de derivación de la costumbre como fuente de derecho, que es la realización de prácticas aduaneras, que se vislumbra en procedimientos, que mecánicamente se realizan de una determinada forma, con el convencimiento de que es así, pero sin ahondar o analizar que esto derive de un expreso mandato legal.

Pero debe quedar a resguardo que no podrá ser la costumbre fuente del Derecho Tributario Aduanero, ni del Penal Aduanero, habida cuenta de que, atento a la trascendencia que tienen en este campo el principio de legalidad, únicamente dichos sectores del derecho reclaman y reconocen como fuente primera a la norma y, en particular, a la Ley.

¹⁹³ Debe igualmente ser considerado como una fuente material los aportes que realiza el Consejo Consultivo Aduanero, creado por la Resolución ANA 2728/84, con el objeto de asesorar en forma permanente al Administrador Nacional de Aduanas cuando este requiera opinión sobre asuntos de la materia, y asimismo, cuando recomendaciones o propuestas emanadas del propio consejo así lo requieran. Este Consejo, a pesar de la creación de la AFIP, se mantuvo vigente, y ha contribuido a generar resoluciones y reglamentos en los que han intervenido especialistas y sectores de la actividad afín a la actividad del comercio exterior. Como consecuencia de lo expuesto, también debe considerarse esta labor como una fuente material del Derecho Aduanero. La vigencia del Consejo Consultivo fue ratificada por Resolución de la DGA 142/97. Posteriormente este Consejo ha pasado a depender directamente de la AFIP, teniendo por funciones cumplir con el mismo objeto, pero destinado al titular del organismo federal. Los principales integrantes del Consejo resultan ser la Cámara Argentina de Comercio, la Unión Industrial Argentina, el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Asociación de Bancos de la República Argentina, la Cámara de Importadores de la República Argentina, la Cámara de Exportadores de la República Argentina, el Centro de Despachante de Aduana de la República Argentina, por citar a los más representativos de los sectores afines al comercio exterior.



CAPÍTULO 3

LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS

I. DESCRIPCIÓN Y PLANTEO

Corresponde ahora tratar de analizar y definir los principios del derecho, para de esta forma identificar aquellos que resultan propios del Derecho Aduanero, como también los que interactúan e influyen en él. No se pretende hacer un análisis detallado y profundo de este especial campo de investigación de la Filosofía del Derecho, sino, en todo caso, describir el método que ha de permitir individualizar a los principios que sustentan al Derecho Aduanero.

Si se toman las posturas de Kelsen o de Hart, se considerará en orden a los elementos del sistema jurídico en general, que un sistema jurídico únicamente está formado por normas con lo cual pareciera que los denominados principios no tendrían cabida.

Pero, a partir de lo aportado por Ronald Dworkin, cuando señala que el sistema jurídico no sólo se apoya en un sistema de reglas, sino que además, el derecho es un sistema de principios jurídicos¹, se modifica la concepción anterior.

El profesor de Oxford observa que el derecho es cuestión de derechos y deberes, y concluye en que la labor del jurista consistirá en dilucidar e

¹ Según afirma VIGO, RODOLFO L., “El antipositivismo jurídico de Ronald Dworkin”, en *Perspectivas Iusfilosóficas contemporáneas*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 169 y siguientes, refiriéndose a DWORKIN, R., admite que el derecho existe en tres sentidos: a) como organización social, es decir aquellos rasgos que permiten determinar cuándo en una sociedad hay derecho; b) el derecho en cuanto a leyes o reglas específicas; y c) el derecho como fuente peculiar de la que emanan ciertos derechos, deberes, poderes y ciertas relaciones interpersonales, y que los juristas declaran o describen a través de proposiciones.

indicar los derechos y deberes de los ciudadanos, para lo cual se utilizan estándares que no funcionan como normas, sino como principios, directrices políticas, u otros tipos de pautas. El fundamento para afirmar lo anterior es que no cree en un derecho concentrado en las normas².

Pero si se admite que el derecho se encuentra inmerso en la realidad, los principios no pueden determinar el ordenamiento sino por medio de deducciones, y es donde aparecen como criterios de valores que aporta el medio. De manera que la concepción del derecho por principios tiene contacto ineludible con la realidad y no se apoya en cuestiones idílicas, sino que en todo caso lo va a influenciar y a calificar a la vez³.

Carlos S. Nino, sobre el particular, y comentando acerca de las diferentes formas para reconstruir el sistema jurídico, comenta la propuesta de Dworkin. Sostiene que en la reconstrucción del orden jurídico de tal modo de eliminar sus indeterminaciones y resolver los casos no previstos debe hacerse recurriendo a los principios que deriven de la teoría normativa axiológicamente más adecuada que permita justificar las normas institucionalmente reconocidas. Esto implica que la concepción o teoría normativa general del cual deben inferirse pautas para completar y asignar un alcance preciso al sistema jurídico debe satisfacer dos condiciones: 1- ella tiene que implicar que las normas jurídicas positivas, permitiendo de este modo, justificar las mismas; y 2- ella debe ser la mejor en términos axiológicos. Esta teoría por cierto debe justificar el contenido de estas normas incluyendo principios o consideraciones de los que puedan inferirse las soluciones que ella estipulan⁴.

Este autor, destaca que por un lado el modelo de la articulación consistente resulta atractivo por dos razones. En primer lugar porque parece proveer de objetividad a la tarea de reformular el derecho positivo al sujetar las concepciones axiológicas propuestas para inferir nuevos *standard* con el fin de completar el sistema, al *test* de su adecuación a las normas institucionalmente reconocidas; esto limita la variedad de concepciones y teorías que pueden proponerse con ese fin y proporcionan un criterio

² Cfr. DWORKIN, RONALD, *Los derechos en serio*, Planeta Agostini SA, Buenos Aires, 1993, p. 80 y siguiente.

³ Cfr. ZAGREBELSKY, GUSTAVO, *El derecho dúctil*, Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 122.

⁴ Cfr. *Algunos modelos metodológicos de Ciencia Jurídica*, Fontamara, México, pp. 101/102.

intersubjetivamente discernible para evaluar tales teorías. En segundo lugar, el modelo en cuestión parece tener la ventaja de proporcionar a los jueces un esquema normativa ideológicamente consistente. De todas formas estos tendrían a su alcance una concepción axiológica general que les permite justificar, por un lado, su aceptación de las normas sancionadas oficialmente, y , por el otro, la ampliación del sistema, mediante el reconocimiento de principios que no derivan de fuentes con autoridad, para resolver casos no previstos por aquellas normas⁵.

Pareciera en consecuencia que los principios resultarían como aquellos motores que otorgan cierta funcionalidad al sistema jurídico, dando completitud a las normas o al sistema normativo. En el Derecho Aduanero, la identificación de los principios es una labor que no se había realizado antes, quizá por la idea de considerarlo un derecho eminentemente técnico (en el sentido de que no afecta cuestiones humanas esenciales), duro en la comprensión de sus normas, y en la exactitud y rigor que reclama en su aplicación. Pero no cabe duda de que tiene interés tratar de realizar el esfuerzo, ya que, conforme a lo demostrado en los capítulos anteriores, lo aduanero interesa al derecho a pesar del olvido momentáneo en que se puede incurrir sobre el particular.

Debe recordarse que, igual a lo que acontece en el Derecho Tributario, el Aduanero adhiere totalmente al modelo dogmático con fuerte dependencia a la tradición positivista, tal vez por los valores en disputa y por la tensión que

⁵ Cfr. NINO, CARLOS S., *Algunos modelos metodológicos de Ciencia Jurídica*, ob. cit., pp. 103/104. No obstante lo expuesto el autor es crítico ya que señala que este método presenta inconvenientes serios. El principal de ellos es que da como resultado prácticas de administración de justicia indebidamente conservadoras al otorgar a las normas institucionalmente reconocidas, cualquiera sea su valor intrínseco un peso gravitacional que se extiende mucho más allá de su contenido y alcance explícitos. Si los jueces deciden reconocer una norma oficialmente sancionada, a pesar de considerar que las soluciones que ella establece son axiológicamente inadecuadas, fundando tal reconocimiento en consideraciones relacionadas con el respeto al órgano legislativo legítimo que la sancionó, la exigencia de orden, seguridad, previsibilidad, etc., es de suponer que tratarán de limitar el alcance de la norma en cuestión tanto como sea compatible con tales consideraciones a favor de su reconocimiento; sin embargo, el modelo propuesto los llevaría a expandir el efecto de reconocer esa norma, al obligarlos a solucionar los casos que ella no prevé de acuerdo con una concepción que permita presentar como legítimo el contenido de aquella.



genera la relación fisco-contribuyente. Esto ha de advertir que existe un legítimo anhelo de certeza por parte de los actores de la temática aduanera⁶.

A. CONCEPTO DE PRINCIPIO JURÍDICO

Por principio se puede entender como el punto de partida, o bien, donde principia algo. Por ello en el derecho a los principios se los ha de encontrar de manera analógica en las cuestiones más raigales.

Ya Aristóteles enseñaba que el principio era aquello de donde algo es, se hace o se conoce⁷.

Rodolfo L. Vigo pone de manifiesto que el tema de los llamados principios generales del derecho resulta polémico, y esa disputa abarca a las distintas cuestiones que normalmente van implicadas en su tratamiento⁸.

El citado autor cree que el iusnaturalismo escolástico de por sí y más allá de sus distintas versiones supone el reconocimiento explícito o implícito de ciertos principios, preceptos o fines, que al menos en su versión clásica o tradicional, se los descubre como constitutivos de la naturaleza y del orden humano. Ellos representan el fundamento y la medida de lo que debe ser el derecho positivo, lo que Cicerón señalaba, luego de definir a la ley, como la razón fundamental ínsita en la naturaleza, que ordena lo que hay que hacer y prohíbe lo contrario.

Ese iusnaturalismo, de base metafísica, alcanzará su expresión calificada en Santo Tomás, que desarrolla la fórmula de los principios generales,

⁶ Si bien lo expresa exclusivamente para el caso del Derecho Tributario, ALTAMIRANO, ALEJANDRO C., en “Las garantías constitucionales en el proceso penal tributario”, *Revista Argentina de Derecho Tributario*, Universidad Austral, Facultad de Derecho, La Ley, N° 9, Buenos Aires, enero/marzo 2004, p. 1087, se toma dicho concepto y se lo aplica al Derecho Aduanero.

⁷ Destacaba ya en *Ética*, Edición Editorial El Ateneo, Libsa, Madrid, 2001, p. 17, que el verdadero principio de todas las cosas es el hecho, y si el hecho mismo fuese conocido con suficiente claridad no habría nunca necesidad de remontarse a una causa. En tal sentido, recuerda lo enseñado por PLATÓN, a quien asignaba razón en cuanto a utilizar el método que consiste en partir desde los principios o subir hasta ellos, pero debe partirse de las más notorias y estas son así conforme a dos posibilidades en relación con nosotros o bien porque son absolutas.

⁸ Cfr. VIGO, RODOLFO L., “Los principios general del derecho”, *Jurisprudencia Argentina* 1986 III, Buenos Aires, pp. 860/867, y *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000.

comunes y primeros principios de la ley natural, en cuanto hábito natural de la razón práctica llamada sindéresis.

La doctrina jurídica contemporánea los ha caracterizado de muy diversas maneras. Los positivistas creen que los principios generales del derecho no trascienden el campo del derecho positivo, y es precisamente en él donde están y se los debe hallar; una variante de estos consiste en aquellos que hablan de derechos nacionales y otros de derecho comparado. Por su parte, los historicistas han procurado hallar los principios en un derecho pretérito al que se le asigna un valor jurídico integral, preferencial. Los científicistas confían en que la elaboración de estos principios generales está en manos de la ciencia jurídica. Los metapositivistas, a su vez, sostienen como principios los que se encuentran fuera del derecho positivo. Pero el núcleo más importante se inclina en la actualidad en una posición ecléctica, en tanto que admiten la existencia de estos principios indicados en el derecho positivo, como fuera de este⁹.

1. Los principios y las normas

Se observa que hay principios jurídicos positivos sectoriales. Cada norma o conjunto de normas, o rama del derecho positivo, está animado por uno o por varios principios reguladores, que pretenden ser traducidos con la mayor fidelidad a través de la particular estructura formal normativa.

Una norma jurídica implica una ordenación prudente de conductas asignando lo suyo a los sujetos a quienes se dirige. Por lo tanto, la razón y voluntad generadora de aquella ha fijado ese orden conforme a algún principio, que queda impreso en la norma. Por consiguiente puede afirmarse que el fin de la norma equivale al principio de esta. Por lo tanto, para mandar ciertas conductas, la norma deberá ser fiel a dicho principio. Ahora bien, estos principios resultan ser sectoriales ya que su presencia no abarca todo el

⁹ Cfr. VIGO, RODOLFO L., en “Nuevos vientos de la Filosofía del Derecho”, *Anuario de Filosofía Jurídica y Social, Asociación Argentina de Derecho Comparado, N° 13*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1993, pp. 119/129, propone algunas consideraciones que están en sintonía con el tema que nos ocupa que se estructuran sobre la idea de la rehabilitación de la razón práctica, la disolución de los juridicismos, el mayor acento aporético que permite buscar una solución más apropiada, la aceptación de la diversidad de las fuentes del derecho, el debilitamiento del normativismo, la mayor precisión del lenguaje, el desarrollo que se hace de la interpretación jurídica, la aceptación de la lógica deóntica, y la valoración del axiologismo jurídicos. Esto lleva a un fortalecimiento de la Filosofía del Derecho

ordenamiento jurídico sino un sector de este. Es lo que explica el motivo por el que se los pueden descubrir por un proceso inductivo de generalización creciente.

Como señala Ronald Dworkin, los principios son proposiciones que describen derechos, y estos a su vez de alguna forma son sustentados por diversas justificaciones políticas que favorecen o protegen alguna meta colectiva de la comunidad, como también los intereses de alguna minoría, lo que constituirá un argumento de principio. Por ello la justificación de un determinado programa legislativo de cierta comunidad exigirá por lo común ambas clases de argumentos¹⁰.

2. *Las diferencias entre los principios y las normas*

Conviene resaltar que si se parte de la noción de que el derecho es un conjunto de normas, es porque el ordenamiento jurídico cumple con una doble función. Por un lado, atento a su rigidez, estructura nuevas ideas que afectan a lo personal como a lo colectivo. En este campo, las normas y los principios en vigor crean un orden social, o bien contribuyen a mantenerlo¹¹.

Tal situación lleva a que tengan que justificarse las diferencias que existen entre los principios y las normas.

Robert Alexy pone de manifiesto que la distinción entre principios y normas tiene implicancias en la teoría de la aplicación jurídica, la estructura del sistema jurídico, la relación entre el derecho y la moral y la dogmática jurídica, en particular, la referida a los derechos fundamentales. En el estudio de tales consecuencias, dos posiciones se destacan: la llamada “Teoría de los Principios”, que considera que los principios expresan la idea de optimización, lo cual puede sintetizarse en la fórmula que los principios son

¹⁰ Cfr. *Los derechos en serio*, Planeta – Agostini S.A., Buenos Aires, 1993, pp. 147/149. Sobre el particular, sostiene que los objetivos colectivos estimulan los intercambios de beneficios y cargas de una comunidad con el fin de producir algún beneficio global para esta en su totalidad. Pero todo esto, para poder formular una teoría correcta, debe partir de distinguir derechos concretos de los abstractos y, por ende, distinguir entre principios concretos y abstractos.

¹¹ Cfr. CARPINTERO, FRANCISCO, “Principios y normas en el derecho: una alusión intempestiva”, *Anuario de Derecho N° 4, Universidad Austral*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998, pp. 56, 57. Aquí sobre tales consideraciones agrega que las valoraciones que se suelen realizar sobre estas cuestiones son previas a la elección de las normas que se consideran aplicables para resolver el conflicto.

mandatos de optimización y de esta manera se diferencian de las reglas; y la que sostiene que resulta falsa, exagerada o insuficiente¹².

En el intento de señalar diferencias, puede decirse en forma inicial, que las normas responden a una determinada estructura lógica, en que la proposición jurídica está formada por un supuesto de hecho, y con una consecuencia jurídica, ambos con similar propósito de precisión. La norma prohíbe, obliga o faculta ciertas conductas a las que describe con satisfactoria claridad. Por el contrario, la naturaleza del principio le hace perder claridad, precisión. Por eso se dice que el principio es norma de normas, ley de leyes, ya que esa carga de generalidad le permite el recurso a su formulación breve. Tienen mayor tendencia a la estabilidad y a la permanencia que las normas en general. El principio da más libertad al encargado de aplicar el derecho, el hecho de que no se lo emplee específicamente para el caso, no lo conmueve gravemente en su vigencia y validez. En definitiva, los principios causan y requieren de la claridad y detalle prescriptivo de las normas, su indeterminación les brinda diferentes matices y riqueza jurídica potencial¹³.

Es cierto que en este campo es probable encontrar algún nivel de superposición entre los principios jurídicos y las normas, de manera que se ha de considerar las cuestiones que versan sobre el contenido, origen, y validez de estos, como también deberá considerarse la capacidad explicatoria

¹² Cfr. ALEXY, ROBERT, *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2003, p. 94/95. Sobre el particular señala que los principios son normas que ordenan algo que se realice en la mayor medida posible con las posibilidades fácticas y jurídicas. Como consecuencia de ello son mandatos de optimización que se caracterizan por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferentes grados, dependiendo de las posibilidades jurídicas. Frente a ello las reglas son normas que siempre pueden ser cumplidas o no. De manera que estas contienen determinaciones en el ámbito fáctico y dentro de lo jurídicamente posible, siendo por lo tanto mandatos definitivos. Esto significa que la distinción entre reglas y principios es cualitativa y no una distinción de grado ya que toda norma es o un regla o un principio.

¹³ Cfr. VIGO, RODOLFO L., *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, ob. cit.. Sobre el particular allí desarrolla en detalle, los criterios distintos entre normas y principios jurídicos.

y justificatoria que tienen los principios respecto de las normas, como estas la aplicación que sí las caracteriza¹⁴.

Pero no cabe duda de que los principios integran el carácter de fuente formal del derecho. También estos tienen una importancia fundamental en una interpretación en orden a lo justo natural y a las exigencias históricas de lo justo positivo.

Finalmente debe detallarse que, en orden a la prioridad práctica entre los principios generales del derecho, requieren un obrar prudente. Desde luego, primero se deben aplicar los sectoriales y, posteriormente, los sistemáticos.

En consecuencia, resulta válida la conclusión a la que llega sobre estos temas Alejandro C. Altamirano, cuando destaca que al derecho lo analiza desde los principios, y las garantías constitucionales son la encarnación normativa de estos. Siguiendo a Finnis, recuerda que estos principios son bienes autoevidentes y son parte integrante de los derechos humanos, actual modismo contemporáneo de los derechos naturales. Este está conformado por aquellos valores y principios que no necesitan expresarse en la formulación normativa de las leyes diseñadas por los hombres, por lo que puede apelarse a ellos siempre, se encuentren o no expresados en términos de derecho positivo¹⁵.

3. Los principios jurídicos sistemáticos o fundacionales

Los principios jurídicos positivos sistemáticos o fundacionales son los que constituyen los pilares que sirven de sustento y fundamento ius-positivo a todo el ordenamiento jurídico. Están contemplados en la base misma del ordenamiento desde su inicio, y por eso se presentan a lo largo y a lo ancho de este. Normalmente están consagrados en la Constitución del Estado. Por ello el método aconsejable para tratarlos es el deductivo, no para descubrirlos de un modo ascendente como los sectoriales, sino para extraer de ellos las normas o principios menos generales.

Se puede señalar que hay principios generales de derecho que sustentan razonablemente una o un conjunto de normas positivas. Estos principios son

¹⁴ Sobre el particular ver: VIGO, RODOLFO L., *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, ob. cit., pp. 9/17, donde desarrolla detalladamente las diferencias de estos dos conceptos bajo análisis.

¹⁵ Cfr. “Las garantías constitucionales en el proceso penal tributario”, ob. cit., p.1091.



efectivamente derecho, pero no son normas. La distinción estará dada en que el principio general tiene un carácter amplio y fundante de la norma, orientado en el proceso de funcionamiento de ella. Ahora bien, como se ha podido ya advertir, los principios se encuentran reconocidos por el derecho positivo en las declaraciones fundamentales contenidas en las partes dogmáticas de las modernas constituciones. En consecuencia puede apreciarse una cierta simbiosis entre los principios, las normas y las decisiones que de esas interpretaciones se tomen. Pero debe quedar claro que el proceso de regulación normativo de los principios puede requerir complejas creaciones institucionales, y estos no deben jamás perder la característica de la razonabilidad, porque de lo contrario se desvirtuarían, como también su eficacia¹⁶.

4. *Los principios iusnaturales*

Los principios del derecho natural son los que el hombre infiere no por convención, sino porque emanan de la propia naturaleza humana. El derecho positivo aclara, confirma, garantiza y completa lo justo natural, pero en la medida en que contradice lo justo natural pierde juridicidad intrínseca con el riesgo de quedar reducido a una juridicidad meramente aparente¹⁷.

¹⁶ Cfr. BOGGIANO, ANTONIO, *Derecho Internacional Privado*, ob. cit., pp. 160/161. También sobre este tema PETRACCHI, ENRIQUE S., en “Acceso a la Justicia”, *La Ley Actualidad*, La Ley, Buenos Aires, 27/04/2004, p. 1. Se pregunta sobre este punto, ¿cuáles son los derechos que cumplen simultáneamente la doble función de identificar los derechos de nuestro tiempo y de caracterizar nuestra era como la del tiempo del derecho? La respuesta que da, aclarando que no se presta a discusión, son los que reclaman los individuos ante y contra la sociedad y los poderes que la gobiernan, y que se los denominan “derechos fundamentales”. Estos tienen un valor universal y ello no sólo entendido en el sentido subjetivo que atiende a su titularidad, sino también en lo que respecta a su significado material. En este último aspecto puede decirse que han experimentado una notable expansión incorporando nuevos intereses, bienes y expectativas, como consecuencia de las sucesivas y no agotadas reivindicaciones y luchas de los individuos y de los grupos sociales con la finalidad de lograr mayores espacios de igualdad, libertad y solidaridad. Por esa razón, estos derechos fundamentales han de estar consagrados en los textos constitucionales cumpliendo de esta manera con la satisfacción de expectativas en orden a la no interferencia en su ejercicio, como la exigencia de instaurar por parte de las autoridades de políticas, programas y medidas para tender a su satisfacción.

¹⁷ Esto concuerda también con lo que SANTIAGO (h), ALFONSO, propone en “La relación entre el derecho natural y el derecho positivo en el sistema jurídico argentino”, *La Ley*, t. 1997-D Sección Doctrina, Buenos Aires, p. 1099, y siguientes, cuando destaca

Alejandro Altamirano, a partir de lo desarrollado por importante doctrina, advierte que los derechos humanos o naturales son los derechos morales fundamentales y generales, y participan de las siguientes notas: resultan inalienables, imprescriptibles e irrenunciables, por lo tanto los derechos humanos, los derechos civiles, el derecho a la libertad, los derechos individuales, por citar algunos, son formas diferentes de expresar una misma realidad integrante del concepto de ciudadanía, afirmados desde los inicios del liberalismo¹⁸.

Asimismo, siguiendo a Narciso Lugones, manifiesta que los derechos humanos contenidos en los principios del derecho orientan y legitiman, intrínsecamente, la creación jurídica; de manera concreta ellos reclaman un efectivo reconocimiento y respeto cuando se dirimen los conflictos que convocan a los intérpretes. Si la tarea del jurista consiste básicamente en una labor de determinación, el balance acerca del nivel de corrección alcanzado

que para el realismo, el derecho natural no es una entelequia, ni tan sólo una doctrina: es una realidad vinculante con validez y juridicidad propia, llamada a tener vigencia histórica y efectivo cumplimiento, que de por sí rige las relaciones sociales y que es utilizado y aplicado permanentemente por los actores jurídicos en su diario obrar. Por ello es plenamente derecho y fuente del derecho. Este a su vez se basa en una estructura de bienes y valores que potencian y planifican a la persona humana y a las relaciones sociales. El derecho natural, expresa jurídicamente las estructuras originarias y básicas de la vida humana y de la vida social, que deben ser recogidas para que no se destruya la vida humana ni la convivencia social. La falta de respeto de esta estructura ontológica y axiológica es siempre antijurídica y fuente de violencia e injusticias, en diversos grados. Por ello integran al derecho natural los derechos humanos fundamentales, como el derecho a la vida, a la integridad física, a la libertad personal, a la intimidad, etc., y una serie de exigencias jurídicas básicas expresadas a través de los principios jurídicos fundamentales, entre los cuales cabe mencionar simplemente, a modo de ejemplo: los jueces deben resolver fundadamente, sin arbitrariedades los casos que se someten a su juicio; los casos iguales se deben resolver de modo igual; el culpable de un delito debe ser castigado y el inocente absuelto, todo daño debe ser reparado adecuadamente. Por lo que sostener la existencia del derecho natural significa admitir dos consecuencias fundamentales: a) el poder y la voluntad humana no son la única fuente de juridicidad sino que también lo es la realidad de las cosas, de modo particular, la dignidad de la persona humana; y b) las normas y las decisiones humanas no pueden tener cualquier contenido, no son un mero hecho de fuerza y arbitrio sino que hay exigencias que necesariamente deben respetar. Toda decisión jurídica (ley, sentencia, acto administrativo etc.) ha de estar debidamente justificada y en conformidad con la realidad a la que buscan servir.

¹⁸ Cfr. ALTAMIRANO, ALEJANDRO C., en “El Derecho Constitucional a un ambiente sano, Derechos Humanos y su vinculación con el Derecho Tributario”, *Revista Jurídica de Buenos Aires*, Lexis Nexis, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001, pp. 3/9.



por ese derecho histórico se hará teniendo en mira en qué medida la decisión jurídica e individual consagra o no contradice a los derechos humanos¹⁹.

B. FUNCIONALIDAD DE LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS

Los principios generales del derecho tienen claras funciones, y esto puede ser analizado desde la perspectiva ontológica, es decir, cuando se habla como la causa que da origen, o de donde derivan las normas u otros principios jurídicos.

Rodolfo Vigo, siguiendo lo señalado por Bobbio, destaca que se reconoce en los principios hasta cuatro funciones: a) interpretativa, ya que aportan al esclarecimiento del sentido de otras normas; b) directiva o programática, ya que orientan la actividad de los juristas al momento de crear una norma; c) interpretativa, ya que proporcionan criterios conforme a los cuales se resuelve un problema jurídico que carece de regulación normativa; y c) limitativa, ya que pone los límites dentro de los cuales se pueden ejercer cierta competencia. De manera que conforme a estas características ha de permitir que los principios jurídicos estructuren y ordenen el sistema dándoles fundamento²⁰.

También se lo puede hacer desde lo preceptivo ya que se les reconoce un significado normativo, atento a que todo principio indica con mayor o menor claridad un deber ser para el obrar humano, y todo deber ser es un deber ser para algo, o sea, orientado a un determinado fin.

Por último admite un estudio gnoseológico, porque los principios generales del derecho son normalmente la propia idea central de una institución positiva, desarrollándose en la vida de este, presidiendo todo su funcionamiento. Razonar en derecho, interpretar las normas o los actos jurídicos, aplicar el derecho, no es más que operar con esos principios, alrededor de los cuales se ordenan toda las particularidades de las reglas y de los actos concretos, es decir, que los principios tienen un alcance

¹⁹ Cfr. LUGONES, NARCISO L., en “El Derecho Ambiental como derecho humano”, *Jurisprudencia Argentina* N° 6236, número especial segunda parte, Buenos Aires, p. 20.

²⁰ Cfr. VIGO, RODOLFO L., *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, ob. cit., p. 17.

cognoscitivo que posibilitan el conocimiento de una norma de un principio o de una conducta jurídica²¹.

C. TENSIONES Y CONFLICTOS ENTRE LOS PRINCIPIOS

La existencia de diversos principios que a su vez están sustentados en distintos grados de afectación a la dignidad humana genera, muchas veces, conflictos y colisiones entre sí. Por esa razón corresponde analizar, al menos de una manera somera, las formas que existen para solucionar esos conflictos que se presentan cuando estos principios colisionan entre sí, atento al accionar de la función de control que caracteriza a la actividad aduanera, como también en su fase reglamentaria. La aludida tensión y los conflictos de principios de diversos grados resultan habituales.

La variedad de principios enumerados hace recordar un problema recurrente en el derecho, que se produce cuando diversos principios colisionan o al menos son sometidos a tensión, lo que conduce a la necesidad en encontrar cómo ha de ser la solución adecuada del conflicto, ya que los principios, precisamente, no son todos iguales y tienen distintos grados de afectación.

Esta labor esencialmente se realiza por vía jurisprudencial, ya que le corresponderá al juez determina con su fallo la solución concreta al caso, y por ende, hacer cesar la aludida tensión de principios.

Pero interesa ahora saber, aunque brevemente, mediante qué mecanismo argumental el juez, o eventualmente el funcionario con funciones jurisdiccionales administrativas, encuentra una solución al aparente conflicto insoluble que significa la colisión de principios. Este conflicto igualmente se presenta, pero en menor grado, en la labor interpretativa que realiza la doctrina especializada.

Al menos se puede comenzar por distinguir que si el derecho actual está compuesto de reglas y principios, cabe observar que las normas legislativas son reglas, mientras que las normas constitucionales sobre derechos y sobre

²¹ Cfr. SANTIAGO (h), ALFONSO, “La relación entre el derecho natural y el derecho positivo en el sistema jurídico argentino”, ob. cit., sostiene sobre el particular las relaciones básicas que advierte entre el derecho natural y el positivo, que son las de complementariedad y compatibilidad; la formulación en el derecho positivo de la norma de derecho natural; suplencia y potenciación del derecho positivo por el derecho natural; y la supremacía del derecho natural en caso de conflicto.

justicia, son principios. Lo dicho lleva a que se tenga que distinguir entre la Constitución y la ley²².

Bajo esta línea argumental, se han expuesto varias teorías para dilucidar el conflicto y las tensiones que se presentan entre los principios, que contienen además pautas idóneas a tal fin, y que son: a) la teoría de la Jerarquía; b) la teoría del Balanceo; y c) la teoría del Contenido Esencial²³.

1. La teoría de la jerarquía

Parte de la base por decisión de las Cortes Supremas, de establecer una preferencia respecto de los principios o derechos, como podría ser el caso de la preeminencia de priorizar el principio de libertad. Es decir, se establece una jerarquía dentro de los derechos fundamentales o fuertes, sobre las cuales ha de resolver o interpretar la decisión en concreto.

Es decir, un litigio donde confluyan dos derechos fundamentales se recurrirá a una tabla dos derechos fundamentales, se recurrirá a una tabla pretasada de importancia según diversas pautas que permitirán establecer la primacía del que resulta jerárquicamente superior.

De manera que las diferentes jeraquizaciones propuestas suelen depender, como lo señalan Pedro Serna y Fernando Toller, de criterios y baremos que, aunque gozan de cierta justificabilidad en términos constitucionales, se encuentran fuertemente marcados por condicionamientos ideológicos. Para su visión más extendida, la cláusula de interés general o el estándar de lo necesario en una sociedad democrática determinan, por ejemplo, la supremacía de la libertad de prensa transformándola en una libertad preferida, estratégica e institucional²⁴.

²² Cfr. VIGO, RODOLFO L., *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 180. Especialmente en esta cita se toma el concepto de GUSTAVO ZAGREBELSKY en su obra, *El derecho dúctil*, Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 110.

²³ Para un mayor análisis ver CIANCIARDO JUAN, *El conflictivismo en los derechos fundamentales*, Ediciones Universidad de Navarra S.A., Pamplona, 2003. Sobre el particular, desarrolla el concepto de los derechos y las normas iusfundamentales y las formas de resolver los conflictos que se producen a partir del análisis del contenido esencial y de la razonabilidad.

²⁴ *La interpretación constitucional de los derechos fundamentales. Una alternativa a los conflictos de derecho*, La Ley, Buenos Aires, 2000, pp. 7 y 8.



2. *La teoría del balanceo*

La denominada teoría del balanceo o de la ponderación se refiere aquella postura en la cual en lugar de establecer una jerarquía entre los principios, ya que algunos sostienen que esto no es posible y que, por ende, no se puede establecer una tabla jerárquica de derechos, se debe realizar un juicio en el que se determinará en cada caso, la importancia o relevancia que cabe reconocer a los principios o derechos a ser tenidos en cuenta para la solución del conflicto. Se puede advertir que esta teoría se apoya en la capacidad del jurista, ya que tendrá que resolver partiendo de la base de que todos los derechos y principios son iguales, y de que no existen jerarquías entre ellos.

Resulta menos traumático que la teoría anterior, ya que consiste en ponderar y contrapesar los bienes jurídicos en conflicto o sujetos a afectación de acuerdo con las circunstancias del caso, para determinar cuál es el que resulta más importante o pesa más en el supuesto y cuál debe rendirse. Esta técnica admite el llamado balanceo amplio, es decir, una ponderación en abstracto de los valores en pugna, llamado en el Derecho Alemán contrapeso o ponderación de bienes o de valores, o el denominado balanceo estricto en el que el examen se limita al caso concreto y se pesan los intereses en juego. Este resulta aplicable en el ámbito jurídico estadounidense²⁵.

3. *La teoría del contenido esencial*

Finalmente, la teoría del “contenido esencial”, se presenta como una reacción a las dos anteriores, y se sustenta en que el procedimiento para resolver el conflicto no consistirá en la determinación del derecho que se destaca, ya sea por su superioridad jerárquica general o por su ponderación, teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, sino en la delimitación adecuada del contenido de los derechos aducidos, para así poder decidir cuál entra realmente en juego y cuál no. Se ha señalado, sobre el particular, que debe establecerse el contenido de cada derecho, no desde su concepto puramente semántico o formal, sino desde su noción teleológica, es decir, atendiendo a su finalidad tanto histórica como actual, y a los bienes humanos que se intentan proteger o las conductas que se tratan de impedir. Si se tiene

²⁵ Cfr. SERNA, PEDRO, TOLLER, FERNANDO, *La interpretación constitucional de los derechos fundamentales. Una alternativa a los conflictos de derecho*, ob. cit., pp. 10 y 11.



esto por norte, es decir, que el fin de cada derecho y de todos los derechos es proteger al ser humano en orden a una vida digna, da por resultado, derechos equilibrados, sin innecesarios conflictos ni limitaciones entre sí.²⁶Esta visión, en consecuencia, exigirá al jurista un mayor esfuerzo de carácter axiológico, con el fin de evitar sacrificios de juridicidad.

Con referencia al conflicto que se presenta entre los principios de distinta jerarquía, a la luz de los argumentos expuestos, surge apropiado que el operador jurídico deba recurrir esencialmente al principio más cercano o más fácil o directo para aplicarlo a la solución del caso, partiendo desde el plano infraconstitucional hacia los planos superiores para, de esta forma, poder detectar el que ha de dar con la solución del conflicto. En tal sentido, al efectuar el juicio de compatibilidad, el operador jurídico parte del siguiente ejercicio: 1- Comprender lo más acabadamente posible el contenido y alcance de cada uno de ellos. 2- Asumir los principios desde su inserción en

²⁶ Cfr. VIGO, RODOLFO L., *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, ob. cit., p. 185. Se transcribe la idea y texto de la cita allí señalada del trabajo de FERNANDO TOLLER, “Propuesta para un nuevo modelo de interpretación en la resolución de conflictos entre derechos constitucionales”, publicada en *Anuario de Derecho N° 4 de la Universidad Austral*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 237. Hay otras visiones, como continúa señalando VIGO, RODOLFO, a pp. 186/206, que es la sistemática de los principios, que permite un uso adecuado de los principios como una tarea imprescindible para tener a la vista una sistematización de estos principios. Respecto del juicio de corrección teleológica, este ha sido importante cuando se advierte una falta de correlación entre el medio escogido y el fin procurado, sea por conducta obligada, prohibida o permitida, y que no protege ni refuerza al principio que se invoca como fin. Con relación al juicio de equidad, ha de implicar que en la tensión de principios que afronta el operador, se pretende que frente a casos especiales o no comunes, se suministren soluciones especiales según derecho, y ello aunque implique algún apartamiento de la ley, en el cual podrían subsumirse estos. En el juicio de justicia, se pretende que los jueces no resulten meros aplicadores mecánicos de la ley, dado que su función, al igual que la de los legisladores, es la de afianzar la justicia integrando con sus sentencias el ordenamiento jurídico vigente. En tal sentido, si bien tienen que procurar la solución equitativa y justa para el caso, no pueden desatenderse de las consecuencias económicas, sociales o jurídicas que esas soluciones casuísticas van proporcionando. En relación con la denominada ley de ponderación, se pretende además una toma de conciencia merced a cierto cálculo de costo beneficio de conformidad con las directivas de equidad y de justicia, de los principios en juego, y como consecuencia de ello, sean valorados apropiadamente. Otro elemento que se tiene en cuenta es el denominado juicio de prudencia que señala que la decisión se debe basar, conforme lo ordena la razón práctica, y que establece un puente racional entre lo general o universal, y el caso contingente y concreto, oponiéndose, en consecuencia al casuismo desmedido y al universalismo prescindente de las circunstancias.

el sistema jurídico. 3- Comprobar hasta dónde los principios en juego funcionan coherente y recíprocamente como medios o fines. 4- Computar todas las peculiaridades que ofrece el caso en orden al juicio de equidad. 5- Prever las consecuencias que puede suscitar la decisión a tomarse con relación con el interés general y con futuros casos análogos. Y 6- El pronunciamiento final debe ser el resultado de un razonamiento prudencial que expone los argumentos que lo justifiquen²⁷.

II. CRITERIOS DE IDENTIFICACIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS

Rodolfo Vigo propone la clasificación defendida por Robert Alexy, al considerar que las teorías que admiten la diferenciación entre normas y principios pueden ser agrupadas en fuertes y débiles. Las primeras son las que fundan la distinción en consideraciones cualitativas o sustanciales, mientras que las segundas son las que proponen la separación en criterios meramente formales o cuantitativos²⁸.

²⁷ Cfr. VIGO, RODOLFO L., *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, ob. cit., p. 212. Por su parte, SERNA, PEDRO, Y TOLLER, FERNANDO, en *La interpretación constitucional de los derechos fundamentales. Una alternativa a los conflictos de derecho*, ob. cit., pp. 103 a 105, señala cuáles son las concepciones iusfilosóficas que unidas a la consideración de la cuestión desde la teoría de la democracia y el constitucionalismo, determinan la necesidad de no resolver las tensiones entre los derechos en términos de prevalencia. Estas pues, entre otras cosas, supone una excesiva simplificación, ya que el derecho no debería resolver las tensiones originadas por la concurrencia de pretensiones subjetivas (conflicto de derechos) mediante el desconocimiento del elemento subjetivo y la absolutización de la dimensión institucional de estos, que lleva a destacar la mayor relevancia sistémica de unos derechos respecto de otros, como sucede, por ejemplo, con las libertades de expresión, de prensa y de información, para establecer a partir de ahí su condición de *preferred freedoms* respecto del honor, y de la intimidad. Esto permite concluir en que las tesis del tipo “cuando dos derechos se enfrentan, uno de ellos debe ceder o ser sacrificado en aras del jerárquicamente superior”, o “hay que efectuar la adecuada ponderación o balance que permita determinar cuál de ellos debe prevalecer”, adolecen de un notable déficit desde el punto de vista de las exigencias de la democracia, el constitucionalismo, la teoría de los derechos fundamentales y la sensibilidad política determinada por los valores ascendentes en las sociedades de nuestra época.

²⁸ Cfr. VIGO, RODOLFO L., *Los principios Jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, ob. cit., p. 5. También su nota ROBERT ALEXY, “Sistema jurídico, principios jurídicos y

En tal sentido, destaca que los principios han de constituir mandatos de optimización: ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Las reglas, en cambio, son determinaciones en el ámbito de lo fáctico y jurídicamente posible. A diferencia de los principios, no admiten grados de realización: sólo pueden ser (o no ser) cumplidas. Si una regla es válida, entonces debe hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. La distinción entre las reglas y los principios se ha de mostrar claramente en las colisiones de principios y en los conflictos de reglas. Común a ambos fenómenos es el hecho de que dos normas, aplicadas independientemente, conducen a resultados incompatibles. Un conflicto de reglas se soluciona introduciendo en una de las reglas una cláusula de excepción que elimina el conflicto o declarando la invalidez de una de ellas. Una colisión de principios, en cambio, se resuelve haciendo que uno de los principios ceda ante el otro. Esta prevalencia está vinculada en forma directa a las circunstancias de la colisión. Bajo otras circunstancias podría ceder el principio que esta vez no cedió. De ahí que Alexy concluya en que las condiciones bajo las cuales el principio precede a otro constituyen el supuesto de hecho de una regla que expresa la consecuencia jurídica del principio precedente, y además que, como resultado de toda ponderación instrumental correcta, puede formularse una norma de derecho fundamental adscripta con carácter de regla, bajo la cual es posible subsumir el caso. Por ello las reglas han de tener el carácter de determinación, es decir, son razones definitivas que exigen que se haga exactamente lo que ellas ordenan, mientras que los principios tienen carácter *prima facie*, son razones *prima facie*, es decir, ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible. Por lo que reglas y principios han de constituir las razones para las normas²⁹.

No obstante Vigo señala que la idea de Alexy de identificar a los principios como mandatos de optimización, si bien resulta atractiva, cree que

razón práctica”, *Revista Doxa* N° 5, Universidad de Alicante, Alicante, p. 139 y siguientes.

²⁹ Cfr. CIANCIARDO, JUAN, al comentar *Teoría de los Derechos Fundamentales* de ROBERT ALEXY, Centro de Estudios Constitucionales, traducción del original alemán a cargo de E. Garzón Valdés, primera reimpresión, Madrid, 1997, que fue publicado en *Anuario de Derecho* N° 4 *Universidad Austral*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998, pp. 303/311.

se mueve en un terreno cuantitativo o formal, donde no es difícil localizar normas grises³⁰.

De todas maneras señala igualmente, que aceptada que sea la universalidad de los principios, en tanto derivan de la esencia humana, permiten acabadamente realizar un mejor estudio de los derechos humanos. Esto hace que sean denominados estos principios como el derecho más elevado, aún sobre la propia Constitución. Por debajo de luego del reconocimiento de los principios en sentido estricto está el resto del ordenamiento jurídico normativo, que incluye normas y los denominados principios débiles, que no se derivan de una decisión o práctica alguna.

Es por ello que los principios han de tener la capacidad operativa que les permita dar respuesta a todos los conflictos jurídicos que tenga por objeto develar lo que se debe hacer, o no hacer, más allá con las compatibilizaciones que correspondan a cada derecho positivo de que se trate³¹.

Agrega además, que en el marco iuspositivo abundan las teorías débiles, en tanto que identifican a los principios con ciertas normas fundamentales importantes o muy genéricas del ordenamiento jurídico, o admiten que ellos son obtenidos por un proceso de inducción o generalización creciente a partir de normas jurídicas dadas. Es decir, que al derecho hay que ir a buscarlo en las reglas establecidas en una sociedad, como jurídicas, y los principios sólo serían algunas de estas normas u otro modo de decir lo que ya dicen implícitamente las mismas normas. Por el contrario, en las teorías fuertes lo decisivo es que señalan alguna nota o característica en los principios, que impide toda asimilación con las normas, de modo que es posible señalar nítidamente los contornos de esos dos ámbitos del derecho vigente. De esa manera, al jurista se le ofrecen dos vías diferenciales a los fines de determinar dónde hay que buscar para hallar la respuesta jurídica que requiere el problema que lo convoca.

Pero debe tenerse en cuenta lo sostenido por R. Dworkin cuando define a los principios como estándares, que no son normas y que han de ser observados, no porque favorezcan o aseguren una situación económica,

³⁰ Cfr. VIGO, RODOLFO L., *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, ob. cit., p. 34.

³¹ Cfr. VIGO, RODOLFO L., *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, ob. cit., p. 36.

política o social que se considere deseable, sino porque es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión de la moralidad³².

De manera que, conforme a este modelo de clasificación, se intentará en los capítulos siguientes establecer los principios que son propios del Derecho Aduanero, según el grado de pertenencia que manifiestan, en orden a su adaptación y funcionalidad.

³² Cfr. DWORKIN, RONALD, *Los derechos en serio*, ob. cit., p. 72 y siguientes.



CAPÍTULO 4

LOS PRINCIPIOS FUERTES DEL DERECHO ADUANERO

I. DEFINICIÓN Y CONCEPTO

Se debe ahora profundizar el concepto de lo que se entiende por principios fuertes¹.

El objeto de estos principios del derecho han de ser lo que John Finnis denomina “valores básicos o formas básicas del bien, o bienes humanos básicos”, a los que reconoce el carácter de incuestionables y autoevidentes, y cuya nómina corresponde: a la vida, el conocimiento, el juego, la experiencia, la estética, la sociabilidad o amistad, la razonabilidad práctica y, finalmente, la religión².

Todo hombre va estableciendo su propia jerarquía, conforme a sus particulares intereses, o valores adquiridos, pero pesarán sobre él las exigencias de la razonabilidad práctica, que a su vez expresan el método de elaborar la ley natural moral a partir de los primeros (premorales) principios de la ley natural.

Aquellas exigencias son: un plan de vida coherente, preferencia no arbitraria entre valores, preferencia no arbitraria entre personas, cierto desapego con los proyectos específicos, cierto compromiso con los propios proyectos, eficacia al actuar, respeto por todo valor básico en cada acto,

¹ Para un mayor desarrollo, ver: VIGO, RODOLFO L., en *Los principios Jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, ob. cit.. Este tema lo desarrolla a partir de la página 19 a la 37. La metodología que propone se la utiliza para describir a los principios del Derecho Aduanero.

² Cfr. FINNIS, JOHN, *Ley Natural y Derechos Naturales*, obra traducida con estudio preliminar de Cristóbal Orrego S., Ediciones Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000, pp. 117/121.

procurar el bien común de las propias comunidades y seguir su propia conciencia.

Por consiguiente, conforme a este esquema se dice que cada principio del derecho, o principio en sentido estricto, intenta proteger o promover en término jurídico alguno de esos bienes humanos.

Los derechos humanos naturales o fundamentales no son creados por ninguna autoridad estatal o social, sino que, simplemente, corresponde que esta los reconozca a través del derecho positivo, pues su existencia deriva de la naturaleza humana. El hombre se presenta ante sus semejantes como titular de ciertos derechos, cuyo título es ser simplemente miembro de la especie humana, y por lo tanto exige el respeto de estos derechos, dado que su violación compromete su misma humanidad.

Es por ello que, se sostiene que los principios fuertes han de coincidir con los genéricamente llamados derechos humanos fundamentales o derechos humanos básicos. Sobre estos se pueden distinguir entre los individuales y los sociales o comunitarios, según que la titularidad resida en un sujeto individual o en uno colectivo³

II. SU APLICACIÓN EN EL DERECHO ADUANERO

A. UNA APROXIMACIÓN A PARTIR DE JOHN FINNIS

Cabe preguntarse: ¿qué elementos pueden inferir que se está ante un principio fuerte?

Un fuerte concepto humano, como es la sociabilidad, lleva a que se formulen innumerables planteos y esquemas legales, tendientes a desarrollar o a dar nuevas formas de esta característica, asimismo lo que se puede señalar como una característica o derivación muy fuerte de la sociabilidad, que es el bien común.

³ Cfr. VIGO, RODOLFO L., *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, ob. cit., p. 61. Por ello concluye el entramado inescindible de derechos y deberes fundamentales que el hombre capta inmediatamente y que por lo tanto ningún derecho puede ignorar si pretende constituirse con verdadera e intrínseca validez al servicio del crecimiento humano.



Sin embargo, puede también interesar en este estudio el concepto que se pueda tener de comunidad, es decir, considerar el lugar en que se desarrolla el bien común, y el cual, obviamente, está formado o integrado por personas, quienes esencialmente preestablecen una forma de vivir, un estado de cosas en curso, un compartir la vida, o la acción o intereses. Como se observa, desde este punto de vista, la comunidad puede ser apreciada como un asunto de relación y de interacción, es decir, una forma de relación entre seres humanos, y esta labor es fruto, en parte, de la inteligencia humana, de la razonabilidad práctica y del esfuerzo⁴.

En tal sentido, conforme expone John Finnis, “la comunidad humana tal como nos interesa es primariamente una cuestión de cuarto orden. Un cierto grado de unidad de los otros tres tipos es claramente necesario si ha de existir la comunidad de acción conjunta o de compromiso mutuo en busca de un cierto bien común. Pero ningún grado de unidad, en esos otros tres órdenes, puede sustituir tal cooperación y compromiso común”⁵.

En consecuencia se puede ir señalando que el bien humano no sólo exige que uno reciba y experimente los beneficios o estados deseables; sino que exige que uno haga ciertas cosas, que uno actúe con integridad y autenticidad. En cierta forma también estos caracteres se han de exigir a la comunidad, lo que introduce al concepto de la denominada comunidad completa. Por ello, Aristóteles, siguiendo a Platón le atribuye a la polis la función omnicompreensiva que permitía satisfacer el bien de cada miembro.

Ahora bien, las pretensiones del Estado moderno, según Finnis, jurídicamente se fundan o sustentan en su autointerpretación como comunidad completa y autosuficiente. Esto permite establecer que, en esta interacción que trasciende las naciones, las ciudades y las fronteras de todo tipo, atento a la interdependencia física, biológica, ecológica, incrementado

⁴ Cfr. FINNIS, JOHN, *Ley Natural y Derechos Naturales*, ob. cit., pp. 166 y 167.

⁵ Cfr. FINNIS, JOHN, *Ley Natural y Derechos Naturales*, ob. cit., p. 169. Se aclara que respecto de los órdenes, que el citado autor indica, el primero es el estudiado por las ciencias naturales. El segundo, la unidad u orden que nosotros podemos introducir en nuestro entendimiento: es decir, el orden que es estudiado reflexivamente en la lógica, la epistemología y otras disciplinas similares. El tercero se refiere a la unidad u orden que los hombres introducen o imponemos en cualquier materia que esté sometida a nuestro poder, como sería el caso de las artes. Finalmente, el cuarto orden es el que el hombre introduce en sus propias acciones y disposiciones mediante la inteligente deliberación y elección: el orden que es estudiado por la psicología, la historia, la ética, la filosofía política y por otras disciplinas similares.

en el conocimiento común técnico, fomentado por las comunicaciones, se concluye en que el bien de los individuos sólo puede ser plenamente asegurado y hecho realidad en el contexto de la comunidad internacional. Esto demuestra que el concepto anterior de comunidad completa, de la tradición aristotélica, resulta insuficiente⁶.

Pero a partir de la noción de bien común que se ha deslizado, se tiende a pensar desde la perspectiva utilitarista, que se sintetiza como “el mayor bien del mayor número”.

No obstante, esta idea resulta incoherente, ya que también podría implicar otras cosas. Desde la perspectiva política, se sostiene que esta noción sugiere que la comunidad tiene también un objetivo definido y alcanzable. Sin embargo, hay un bien común para los seres humanos, puesto que la vida, el conocimiento, el juego, la experiencia estética, la amistad, la religión y la libertad en la razonabilidad práctica son buenos para todas y cada una de las personas.

Cada uno de estos valores humanos constituye en sí mismo un bien común, ya que pueden participar en un número inagotable de formas o en una variedad inagotable de ocasiones. Pero también el bien común es el conjunto de condiciones que capacita a los miembros de una comunidad para alcanzar por sí mismos objetivos razonables, o para realizar razonablemente el valor o los valores, por los cuales ellos tienen razón para colaborar mutuamente en forma positiva o negativa, en una comunidad. Esta definición, que es compatible con la frase “el bienestar general” o “el interés público”, no parte de la idea de que todos los miembros de la comunidad tengan que participar de los mismos valores u objetivos; sólo implica que haya algún conjunto de condiciones que sea necesario conseguir, si cada uno de los miembros ha de alcanzar sus propios objetivos. Y esto es lo que hace posible que exista en las comunidades humanas algún conjunto de

⁶ Cfr. FINNIS, JOHN, *Ley Natural y Derechos Naturales*, ob. cit., p. 179.

En este campo se advierte en ARISTÓTELES, en *Ética*, edición ya citada, pp. 14/15, y 36/37, cuando destaca que debe tenerse por evidente el bien que se deriva de la ciencia soberana, que se debe procurar y garantizar el bien del Estado atento a que procura el bien del individuo; y esta idea es la que le hace señalar que siendo la felicidad y el bien el fin de todos los actos del hombre, se ha de reclamar que los políticos en esa función sean realmente virtuosos y obedientes de las leyes.

condiciones de esa clase, que por otra parte, se evidencia en el hecho de que los seres humanos tienen un bien común⁷.

B. LA IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS FUERTES DEL DERECHO ADUANERO

La regulación aduanera es una manifestación de esta característica, junto con la de la razonabilidad práctica, toda vez que trata de ordenar relaciones justas, claras, en el ejercicio de usuarios que pretenden introducir o extraer mercaderías, y en donde otra manifestación de la sociabilidad del ser humano, que es el Estado en miras del bien común, controla y recauda tributos, teniendo en cuenta ese objetivo. También en miras a esa finalidad se ha de encargar de velar por el régimen de prohibiciones a las importaciones y exportaciones que la autoridad competente establezca según los intereses de la propia comunidad.

Se observa por lo tanto, un equilibrio sutil, delicado, entre los protagonistas, pero que en definitiva resultan manifestaciones de derechos básicos del hombre, basados en la sociabilidad de este, y la razonabilidad práctica para regularlos, organizarlos, y en definitiva, crearlos.

Obviamente, las formas, detalles e institutos que hagan efectivamente a la regulación aduanera, variarán en razones de oportunidad, mérito o conveniencias, de tiempo y lugar, apuntando a lo meramente accidental. Pero esa nota no resulta en sí misma esencial a lo que se está analizando.

También se va a encontrar dentro del esquema planteado, y como derivado del rasgo humano, que es la sociabilidad, una necesidad de afianzar el comercio y el intercambio entre las naciones, principio que se ve consagrado en la propia Constitución Nacional, y que más recientemente se lo observa en todo lo relativo a lo que se denomina modernamente, el Derecho de la Integración⁸.

En la norma aduanera, se ha de hallar igualmente (como así también en el aspecto tributario y penal) fuertes indicios del respeto a los principios que en definitiva hacen a la dignidad humana, que con el principio de legalidad, de proporcionalidad y de debido proceso. Esto será sumado a una serie de

⁷ Cfr. FINNIS, JOHN, *Ley Natural y Derechos Naturales*, ob. cit., pp. 183/185.

⁸ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Mercosur y Derecho de la Integración*, ob. cit., pp. 10/11.

principios más débiles, en el sentido de que dependen de estos, como los propios del Derecho Tributario y del Penal, que luego se detallarán con mayor detalle.

A modo de conclusión, puede afirmarse que aun en un derecho técnico, tan distante de los aspectos humanos básicos, como resulta el aduanero, es posible encontrar en última instancia, elementos que están sobre la propia regulación aduanera y que, en definitiva, tienen, como no puede ser de otra manera, que sostener y defender la dignidad humana, porque precisamente como todo derecho, están destinados a ser utilizados y a dar soluciones a los hombres⁹.

Conforme a tales pautas, los principios fuertes de Derecho Aduanero que se presentan, al menos como evidentes son: 1- Derecho natural comunitario, es decir, el principio del bien común o del interés general. 2- Principio de solidaridad. El deber natural de contribuir. 3- Principio de la doctrina universal de los bienes. 4- Principios generales del derecho, de contenido constitucional.

Corresponde ahora analizar en detalle a los principios fuertes detectados en el Derecho Aduanero. Varios de estos, de conformidad con los métodos citados anteriormente, se han de advertir plasmados en el texto constitucional y son aplicables a todas las actividades que han de desarrollar los ciudadanos y todos aquellos que quieran habitar en el suelo argentino¹⁰. También estos mismos principios surgen, o al menos se comienzan a observar, en los tratados internacionales que ha celebrado la República Argentina, y que además constituyen una característica de un mundo cada vez más globalizado, tal como lo demuestra el proceso de conformación de bloques económicos y la constitución de comunidades internacionales con diverso grado o proceso de integración¹¹.

⁹ Señala CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO en *Derecho Aduanero*, ob. cit., pp. 7/8, que se va a encontrar en el Derecho Aduanero, además de la actividad Fiscal, y de vigilancia –control según la terminología del Derecho Aduanero Argentino- una gran actividad económica, social, de higiene pública, y financiera

¹⁰ Cfr. Preámbulo de la Constitución de la Nación Argentina.

¹¹ Tal como se puede ver con lo que originariamente fue el Mercado Común Europeo, devenido hoy en la Comunidad Europea, el acuerdo de la ALADI, evolucionado para algunos de sus miembros originarios en el MERCOSUR, y el denominado TLCAN (NAFTA), que involucra a EE.UU., Canadá y México.



III. EL DERECHO NATURAL COMUNITARIO COMO PRINCIPIO DEL BIEN COMÚN O INTERÉS GENERAL

Ya se ha destacado que el concepto de comunidad internacional, en orden a la completitud que tiene, lleva a que sea considerada actualmente, como al menos, la expresión más acabada para el logro del bien común.

También se ha visto el alcance y desarrollo que tiene esta idea o propuesta, pero se trata ahora de profundizar el análisis de lo que significa el bien común, pero desde la perspectiva de considerarlo como un principio fuerte consagrado en el texto constitucional.

A. LO ADUANERO Y EL BIEN COMÚN

Con tales pautas resulta menester anticipar que algunos de estos conceptos que se han de analizar, provienen del derecho y de la ciencia política, también influye la fundamentación que se tenga del Estado, que aportará elementos para considerar el tema, y determinar si existe un principio del bien común o interés general que involucre decididamente al Derecho Aduanero¹².

Desde la perspectiva de lo aduanero, el bien común estará vinculado a la utilización de controles al ingreso o egreso de las mercaderías y a la percepción de tributos del comercio exterior, para lograr alguna finalidad que la comunidad organizada haya establecido a través de sus representantes políticos.

Por ello puede sostenerse que el derecho natural a establecer tributos corresponde a una sociedad política que modernamente toma la forma de Estado. Desde una visión más profunda el Estado hace una relación con la persona, es decir, está al servicio del hombre, por lo tanto, por aplicación de las pautas metafísicas, se puede concluir brevemente en que, atento a que el accidente sirve a la sustancia, el Estado es para las personas, y no viceversa,

¹² Esto resulta un tema importante, ya que las aduanas existentes en los Estados totalitarios estaban al servicio de los valores y concepciones de esos regímenes. Se pueden citar, por ejemplo, las prohibiciones de ingreso de elementos considerados propagandísticos por parte del régimen nazi imperante en Alemania de los años 30 y 40, del siglo XX, o de la ex Unión de Repúblicas Socialistas Soviética. Más modernamente, con igual finalidad que la anterior el régimen de Cuba, o cuando se prohibía el ingreso de elementos considerados como subversivos, pseudoreligiosos, religiosos, y pornográficos en la República Argentina de la década del 70 y parte del 80.

ya que lo que es propio del derecho natural no es el Estado sino la persona, el Estado, por ende, es una relación de cooperación orgánica.

El Estado en consecuencia, debe ser visto como una organización política de convivencia, con una finalidad determinada. Dentro de este orden, los fines del Estado pueden ser clasificados según un criterio objetivo respecto de sus metas, es decir, conforme a la concepción aristotélica tomista, que establece que será el bien común lo propio de cada Estado y así aparece propuesto como un fin objetivo impuesto por la naturaleza. Desde la visión de los fines subjetivos, algunos sostienen que se debe ver la naturaleza del Estado considerando la existencia de un fin objetivo, ya que se admite que cada Estado empírico tiene el fin específico y concreto que él mismo elige y se atribuye. Es decir que cada Estado subjetivamente se forma conforme a lo que se considera y acepta que debe ser su finalidad. También se han clasificado sus fines en particulares, que son los forjados en un momento histórico determinado, como lo ha sido la religión para una organización, la reconquista para otro, tal como aconteció en la España medieval. Otros fines pueden ser absolutos, se dan desde una posición valorativa, que no admite desviaciones de ninguna especie; o relativos y que se adaptan a las circunstancias cambiantes y a las necesidades históricas. Finalmente, pueden señalarse también aquellos fines universales que incumben a todos los Estados, y los exclusivos y recurrentes, es decir que incumben a cada Estado y admiten en su participación a los individuos y las demás organizaciones sociales¹³.

¹³ Cfr. BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Lecciones Elementales de Política*, Editorial Ediar, Buenos Aires, 1973, pp. 180/182.

En esta misma línea, el pensamiento de ALBERDI cuando formula su apotegma “sin rentas no hay gobierno, mas sin riqueza no hay Nación”, significa, como señala SPISSO, RODOLFO R., en *Derecho Constitucional Tributario*, 2ª Edición actualizada y ampliada, Lexis Nexis, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 13/15, que gobernar es promover la creación de riqueza, de ahí que la única forma de tener rentas abundantes sea lograr hacer próspera y rica a la Nación. Con lo cual no es ocioso que estos fines estén consagrados en el Preámbulo en forma programática en orden a afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer al bienestar general. Más adelante afirma que en este marco de libertad económica el tributo constituye el precio que hay que pagar para sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir con la C.N., advirtiendo que no puede existir un tesoro nacional rico en un país empobrecido por el desenfreno fiscal, ya que el gobierno no crea riqueza, sino que debe promoverla.

Señala FERNÁNDEZ, AURELIO, en *Teología Moral*, t. III, Moral Social Económica y Política, 2ª Edición, Ediciones Aldecoa, Burgos, 1996, pp. 777/782, que dada la importancia que en la actualidad juega el Estado, con el fin de que cumpla su misión y



Pero también resulta propio destacar que el Estado actúa, atento a resultar una organización humana, con el objeto de lograr fines y cumplir con estos. Pero estas necesidades públicas no son las que determinan los fines y cometidos del Estado para satisfacerlos; el concepto de necesidad pública no

no se sobrepase en el cometido que le corresponde, el gobierno que ostenta el poder del Estado ha de respetar, al menos cuatro principios que regulan la acción estatal, y su no reconocimiento pueden lesionar la eticidad de estos. Los principios son: 1- de libertad personal; 2- subsidiariedad; 3- del bien común; y 4- solidaridad.

Esta cuestión también plantea necesariamente el análisis axiológico de valores que tenga la comunidad. Sobre el particular, PÉREZ LUÑO, ANTONIO ENRIQUE, en *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*, 4ª Edición, Tecnos, Madrid, 1991, cuando analiza acerca de la fundamentación de los derechos humanos, se presenta el planteo de las diversas teorías éticas que parten de premisas objetivistas, como es el caso de la denominada ética material de los valores, y el objetivismo ontológico cristiano, y como contraposición las posturas de fundamentación subjetivista. Las primeras fueron inspiradas bajo la influencia de la fenomenología de EDMUND HUSSERL, por MAX SCHELER y NICOLAI HARTMANN. Esta surgió como un intento de superar la rígida moral kantiana al sostener que los valores son esencias ideales existentes *per se* con anterioridad e independencia a cualquier experiencia, que forman un “orden eterno” integrado por una serie de principios absolutamente invariables. Este orden ideal de valores se halla estructurado según relaciones apriorísticas de jerarquía que configuran una serie de rangos o categorías, o rangos valorativos que no pueden ser modificados por los hombres; el orden objetivo y jerárquico de valores no puede ser conocido a través de la razón, sino aprehendido por el sentimiento o la intuición de su evidencia. La segunda postura parte de la tradición aristotélico-tomista, que sostiene que el hombre tiene desde su nacimiento la evidencia racional de un rango y de una dignidad propios que procede de su naturaleza intrínseca antes que de cualquier concesión, no siendo estos valores ideales o abstractos, ya que son propios de los hombres; bajo esta concepción estos valores objetivos son susceptibles de intelección por parte de todos los hombres. Finalmente, las posturas de fundamentación subjetivistas suponen la reivindicación de la autonomía humana como fuente de todos los valores.

También CASSAGNE, JUAN CARLOS, *Derecho Administrativo t. I*, ob. cit., pp. 37/41, manifiesta que el Estado no es otra cosa que una sociedad políticamente organizada, y que no puede haber sociedad sin organización política; la realidad del Estado, de la sociedad civil, no es ni la sociedad ni el orden político por sí solos, sino un compuesto, de manera que entre el Estado y sociedad no existe ninguna separación real. La característica esencial que distingue al Estado de otras comunidades, de acuerdo con la concepción aristotélica es su “autarquía o autosuficiencia” en el sentido de que el Estado se halla integrado de tal forma que no precisa ni depende de otra comunidad para la realización de sus fines. Por último, el principio que unifica y otorga coherencia a la organización estatal es el de autoridad, que se mantiene por intermedio del “poder” el cual actúa con el fin de asegurar el orden social fundamentalmente a través de la ley, que siempre debe ser justa, conforme con la naturaleza y apropiada a las costumbres del país, estando el poder además limitado por la ley natural, por lo tanto otra característica de este tributo es que no es absoluto, ni se localiza en un individuo o grupo particular.

preexiste a la existencia del aparato estatal, ni este es un instrumento para la satisfacción de necesidades individuales y colectivas preordenadas. El concepto de necesidades públicas es coetáneo y consustancial con la misma existencia del Estado y con su desenvolvimiento histórico¹⁴.

De igual manera se puede señalar, por ejemplo, que el Derecho Financiero aporta una serie de elementos que tienen que ver con el funcionamiento del Estado, como es el relativo al presupuesto, mecanismo a través del cual se han de ordenar los gastos en que ha de incurrir cada administración para el ejercicio fiscal que se ha de iniciar¹⁵.

El presupuesto tiene una fundamentación moral, que en definitiva, es también una síntesis de la política fiscal que el Estado tiene que adoptar, habida cuenta de que el objetivo a realizar está ordenado al bien común, lo que permitirá sostener en consideración el fin social de la economía, que esencialmente debe contribuir con una distribución socialmente justa de la renta nacional. En tal sentido, como ha destacado Johaness Messner¹⁶, la política impositiva del Estado debe responder a la justicia legal, por razón de su necesidad de allegar medios para satisfacer sus funciones en beneficio del bien común; y a la justicia distributiva en cuanto se refiere al reparto proporcional de las cargas impositivas según la capacidad de cada uno, en consecuencia, el gasto responderá a la misma norma ya que este es la dimensión cuantitativa de tales funciones¹⁷.

¹⁴ Cfr. JARACH, DINO, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Tercera edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999, p. 44.

¹⁵ En tal sentido CORTI, HORACIO G. A., en *Derecho Financiero*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1997, pp. 123/177, desarrolla los principios constitucionales financieros, destacando que hay dos principios financieros primarios: el de coherencia y el de trascendencia. También reconoce tres principios financieros secundarios dogmáticos: el de igualdad, el de equidad y el de solidaridad.

¹⁶ Cfr. *Ética social, política y económica a la luz del Derecho Natural*, Editorial Rialp, Madrid, 1967, p. 1028.

¹⁷ Cfr. LICCIARDO, CAYETANO A., “Presupuesto y Ética Política”, en *Seminario sobre el Régimen Económico de la Constitución Nacional (1989-1991)*, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, Buenos Aires, 1994, pp. 167/190. Sobre el particular el autor señala lo que decía LORD GLADSTONE: “un gasto que fuese más allá de las legítimas necesidades del país, no sólo constituye un desperdicio pecuniario, sino también político, y sobre todo representa un gran mal moral”. A su vez indica que ALBERDI sostenía que: “(...) todo dinero público gastado en otros objetos que no sean los que la Constitución señala como objetos de la asociación política argentina, es dinero malgastado, malversado (...). Encerrado en ese límite el



B. LOS FINES DEL ESTADO. ÁMBITOS DE ACTUACIÓN

La realización de esta finalidad indudablemente es efectuada por el Estado a través de políticas que tienen que estar concebidas sobre principios rectores como son el principio de autoridad, el Estado no se identifica con esta cualidad sino que la ostenta y la ejerce; el principio de regulación jurídica, que permite que sea eficaz con la implementación de un orden jurídico que proteja y regule los derechos de los ciudadanos para la intervención en la vida política; y el principio de intervención, es decir la participación y compromiso voluntario de las personas en los intercambios sociales que demanda la participación de todos¹⁸.

No en vano la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que la tarea judicial debe atender primordialmente a la vigencia de los principios amparados por la Constitución, y estos surgen de la necesidad de proveer al bien común, considerado como el conjunto de las condiciones de la vida social que hacen posible tanto a la comunidad como a cada uno de sus miembros, el logro más pleno y más fácil de su propia perfección¹⁹.

Conforme señalan Sebastián Martín Retortillo Bagues y Martínez Lafuente²⁰, una sociedad política será caracterizada a través de los elementos de la soberanía y la independencia, y se edifica sobre la base de la sociedad civil, en donde el hombre pasa a ser un ciudadano. Esta cualidad de ser ciudadano está concebida sobre el principio esencial de igualdad, lo que implica que todos los hombres son corresponsables del bien común y, en consecuencia, son iguales ante la ley; también se estructura sobre el principio de diversidad de funciones, por la que cada hombre contribuye al bien común de la sociedad política, según sus capacidades y desde los

Tesoro Nacional, como se ve tiene un fin santo y supremo; y quien le distrae de él, comete un crimen, ya sea el gobierno cuando lo invierte mal, ya sea el ciudadano cuando roba o defrauda la contribución que le impone la ley de interés general”.

Destaquemos que en esta sintonía, durante el siglo XIX y gran parte del XX al inicio de las sesiones ordinarias del Congreso, dos leyes se aprobaban, según conviniera, la primera, la Ley de Presupuesto, y la segunda, la Ley de Aduanas, teniendo esta por función la de obtener los recursos necesarios para poder afrontar los gastos que el Estado.

¹⁸ Cfr. FERNÁNDEZ, AURELIO, *Teología Moral*, ob. cit., pp. 782/786.

¹⁹ Cfr. “Moyano, Marcelina”, (Fallos 296:65).

²⁰ “Relaciones entre Derecho Financiero y Derecho Natural”, en *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César Albiñana García Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, V. I, Madrid, 1987.

distintos puestos y profesiones que ocupe y desarrolle; y finalmente, el principio de autoridad, por el cual los hombres deben obedecer sus dictados por ser de ley natural, para ordenar en la unidad social a la pluralidad de sus componentes.

Igualmente, cuando se habla del bien común se hace referencia, de todas formas, al fin del Estado; pero a la vez, es público ya que alcanza a todos los hombres que conviven en la organización política, sin excluir a nadie, y también porque satisface todas las necesidades que esa convivencia genera, a diferencia del bien común a secas que, como pertenece a los miembros de un grupo, y porque busca lo común, es particular toda vez que alcanza a ellos y a sus intereses, satisfaciendo parcialmente las necesidades de sus integrantes²¹.

En este plan rector, se ha destacado siempre que la sociedad política no debe ocupar o invadir todo el espacio de la sociedad civil. Crecientes posturas intervencionistas han sido siempre resistidas, en tanto y en cuanto afecten al hombre. Aquí también juega el denominado principio de subsidiariedad, en el que no se menoscaba el accionar del Estado, sino que en respeto de las libertades de los ciudadanos, este actúa allí donde existe un interés que no es satisfecho por estos. Se ha señalado sobre el particular, que la existencia del bien común exige –respecto del principio de intervención del Estado-, que este actúe, porque la iniciativa privada no tiene fuerza suficiente para que el bien común prevalezca sobre el privado, como tampoco para que aquél se consiga, se mantenga y se perfeccione; y además porque siendo precisa para la consecución del bien común, y para conservarlo, y aumentarlo, la iniciativa privada no es suficiente para mantenerse a sí misma. En este sentido, la convergencia de la iniciativa privada y de la intervención estatal crea el ambiente propicio para que surja, crezca y se expanda el bien común o el interés general²².

La no-comprensión de este equilibrio genera varios peligros. Uno de ellos es que la intervención estatal, muchas veces no se inspira en su natural posición suplente respecto de la iniciativa privada; y el otro es que la iniciativa privada se desentienda de su función natural de servicio y

²¹ Cfr. BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Lecciones elementales de política*, ob. cit., p. 183.

²² Cfr. MILLÁN PUELLES, A., *Economía y libertad*, Confederación Española de Cajas de Ahorro, Madrid, 1974, pp. 426 y 431.



participación en el bien común. Ambas situaciones comúnmente desembocan en el dominio del más fuerte, y generan desorden social.

Como consecuencia de lo expuesto, se advierte que el Estado tiene el derecho natural a establecer tributos y a generar o promover restricciones a ciertas actividades, dentro de la finalidad genérica dirigida a promover el bien común²³.

Ahora bien, esta idea respecto del derecho natural que asiste al Estado a establecer tributos y restricciones a cargo de los ciudadanos, se sustenta a su vez sobre tres principios básicos, que son el bien común o el denominado interés general, la solidaridad y el destino universal de los bienes.

El individuo tiene el deber de contribuir a la existencia y al buen desarrollo del bien común de una comunidad, no siendo necesaria una determinada contraprestación en el sentido estricto, sino el logro mismo de este bien, sin el cual no puede subsistir ordenadamente la comunidad de la que forma parte; y es obligación fundamental de todo individuo contribuir al sostén de esta y a la adecuada y fecunda convivencia de todos sus miembros, posponiendo, en la medida de lo razonable, sus intereses particulares, so pena de empobrecer o hacer peligrar el bien común. En tal sentido, el hombre, por su naturaleza, es el único animal social y político, porque para el pleno desarrollo de sus potencialidades, necesita de múltiples complementos que comienzan por la complementariedad natural de sexos que da origen al matrimonio, y consiguientemente, a la familia, primer grupo infrapolítico, continúan con los llamados grupos intermedios naturales o voluntarios, y culmina con esa especie del género sociedad que es la sociedad política. Todos estos grupos persiguen fines y como en el orden práctico el fin tiene naturaleza de bien, con lo cual en su quehacer deben tender a realizar su bien común específico²⁴.

²³ Esta característica también se advierte en la fórmula clásica que regula gran parte de las actividades de los gobernantes, respecto de sus actos de gobierno, que están concebidos sobre las razones de mérito, oportunidad y conveniencia, pero en la medida en que sean realizados conforme a la ley. Se refuerza también esta actividad dentro del concepto proveniente del derecho administrativo, del denominado principio de legalidad de los actos emanados de la autoridad pública, salvo, claro está, ilegitimidad o un vicio manifiesto que lo invalide.

²⁴ Cfr. MONTEJANO (h), BERNARDINO, Y LIMA, SUSANA M. R., “Bien común, formas de justicia y solidaridad”, *El Derecho*, t. 80, Buenos Aires, p. 575 y siguientes. Dicho trabajo fue realizado a guisa de comentar el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Spota Alberto A.” (Fallos 300:836), 25/07/1978.

Pero no debe igualmente dejar de preguntarse cuál es el papel del Estado en las economías actuales, atento al alto grado de complejidad e interdependencia que existe en la sociedad moderna, a diferencia de lo que ocurría con las sociedades primitivas. La existencia de los denominados bienes públicos, que la economía privada de mercado no puede proveer, tuvo su máxima evidencia en el período del *laissez faire*, y que permitió, al margen de un alto desarrollo comercial sin intervención estatal alguna, las grandes injusticias sociales registradas a lo largo del siglo XIX.

La irrupción del Estado en la vida económica y en todos los ámbitos de la vida social, obliga al jurista a abandonar su concepción dogmática para asumir una perspectiva teleológica funcional en donde cada vez será más necesario el concurso de la ciencia económica, y para poder captar el sentido auténtico de la norma jurídica habrá de atenderse a los objetivos políticos y económicos del Estado, obligando a incorporar las categorías económicas al propio discurso jurídico. En particular cobra especial significado la interpretación y valoración de la norma acorde con los principios que conforman los textos constitucionales, en donde se incorporan los principios que constituyen el ordenamiento económico. Al adquirir esta capacidad y virtualidad ordenadora, todas las instituciones del derecho le quedan sometidas y deben, por lo tanto, ser analizadas en función de su adecuación y de la funcionalidad que se les encomienda²⁵.

Por esa razón el Estado ha tenido que tomar intervención y, en consecuencia, necesita fondos para realizar esta labor, sobre la idea de que la actividad gubernamental estará orientada por medio de su política impositiva y de gastos, así como de restricciones tanto a la importación como a la exportación, deberá afrontar los siguientes objetivos: la provisión de servicios públicos que los sustrae de la actividad privada, como por ejemplo, la defensa nacional, o educación y salud; la distribución, es decir, actividades encaminadas a la redistribución del ingreso como el caso de los programas de asistencia social; y la estabilización del crecimiento, o sea promover aquellas actividades destinadas a aumentar la estabilidad económica reduciendo la desocupación y la inflación e influyendo en la tasa de crecimiento económico, si esto es necesario²⁶.

²⁵ Cfr. TORRES LÓPEZ, JUAN, *Análisis Económico del Derecho. Panorama doctrinal*, Ediciones Tecnos, Madrid, pp. 14/15.

²⁶ Cfr. DUE, JOHN F., Y FRIEDLANDER, ANN F., *Análisis económico de los impuestos y el sector público*, Editorial de Derecho Financiero, 1990, Madrid, p. 5.

C. SU PRESENCIA EN EL CÓDIGO ADUANERO ARGENTINO

En concordancia con lo expuesto, es posible reconocer en todo el Código Aduanero las facultades que tiene el Poder Ejecutivo para modificar estos tributos, ya sea aumentándolos o disminuyéndolos, o bien, eximiendo de ellos a la mercadería. También, en orden al régimen de prohibiciones²⁷.

²⁷ Se pueden ver estos principios plasmados en los siguientes artículos del Código Aduanero Argentino: art. 609.- Son económicas las prohibiciones establecidas con cualquiera de los siguientes fines: a) asegurar adecuado ingreso para el trabajo nacional o combatir la desocupación; b) ejecutar la política monetaria, cambiaria o del Comercio exterior; c) promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o vegetales; d) estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de oferta adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno; e) atender las necesidades de las finanzas públicas; f) proteger los derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial; g) resguardar la buena fe comercial, a fin de impedir las prácticas que pudieren inducir a error a los consumidores. Art. 610.- Son no económicas las prohibiciones establecidas por cualquiera de las razones siguientes: a) seguridad pública o defensa nacional o defensa de las instituciones políticas del estado; b) política internacional; c) seguridad pública o defensa nacional; d) moral pública y buenas costumbres; e) salud pública, política alimentaria o sanidad animal o vegetal; f) protección del patrimonio artístico, histórico, arqueológico o científico; g) conservación de las especies animales o vegetales. Art. 631.- El Poder Ejecutivo podrá establecer prohibiciones de carácter no económico a la Importación o a la Exportación de determinada mercadería con el objeto de cumplir alguna de las finalidades previstas en el artículo 610. Art. 632.- El Poder Ejecutivo podrá establecer prohibiciones de carácter económico a la Importación o a la Exportación de determinada mercadería, en forma transitoria, con el objeto de cumplir alguna de las finalidades previstas en el artículo 609, cuando tales finalidades no pudieren cumplirse adecuadamente mediante el ejercicio de las facultades otorgadas para establecer o aumentar los tributos que gravaren las respectivas destinaciones. Art. 664.- 1) En las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables el Poder Ejecutivo podrá: a) gravar con derecho de Importación la Importación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de Importación la Importación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de Importación establecido. 2) Salvo lo que dispusieren leyes especiales, las facultades otorgadas en el apartado 1 únicamente podrán ejercerse con el objeto de cumplir alguna de las siguientes finalidades: a) asegurar un adecuado ingreso para el trabajo nacional o eliminar, disminuir o impedir la desocupación; b) ejecutar la política monetaria, cambiaria o de Comercio exterior; c) promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o las especies animales o vegetales; d) estabilizar los precios internos a niveles convenientes o

Pero no debe dejar de señalarse otra característica que resulta propia de la función del Estado moderno, que es la subsidiariedad, en la que la administración estatal no queda relegada a una mera ejecutora de las decisiones de los órganos estatales, sino como la gestora de las actividades y funciones del bien comunitario. De suerte tal que la administración se ha de exteriorizar en la intervención, el fomento y el servicio público. El Estado ha de intervenir para suplir a todas las comunidades intermedias con la finalidad de fomentar, estimular, coordinar, completar e integrar la iniciativa particular y grupal en los diversos ámbitos de la sociedad. Por ello, este principio opera como un límite a la intervención estatal, y como justificación cuando debe hacerlo. La armonía debe reinar en este reparto de actividades sobre todo en vista del bien común. Esto permite concluir en que la iniciativa y la actividad individual del hombre en el seno de diversas asociaciones en la medida en que busquen el bien común están legitimadas; y la misión del

mantener un volumen de ofertas adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno; e) atender las necesidades de las finanzas públicas. Art. 667.- 1) El Poder Ejecutivo podrá otorgar exenciones totales o parciales al pago del derecho de Importación, ya sean sectoriales o individuales. 2) Salvo lo que dispusieren leyes especiales, las facultades otorgadas en el apartado 1 de este artículo únicamente podrán ejercerse con el objeto de cumplir alguna de las siguientes finalidades: a) velar por la seguridad pública o la defensa nacional; b) atender las necesidades de la salud pública, de la sanidad animal o vegetal o ejecutar la política alimentaria; c) promover la educación, la cultura, ciencia, la técnica y las actividades deportivas; d) facilitar la acción de instituciones religiosas y demás entidades de bien público sin fines de lucro así como satisfacer exigencias de solidaridad humana; e) cortesía internacional; f) facilitar la inmigración y la colonización; g) facilitar la realización de exposiciones, ferias, congresos u otras manifestaciones similares. Art. 755.- En las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá: a) gravar con derecho de Exportación la Exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar el derecho de Exportación la Exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de Exportación establecido. 2) Salvo lo que dispusieren leyes especiales, las facultades otorgadas en el apartado 1 únicamente podrán ejercerse con el objeto de cumplir alguna de las siguientes finalidades: a) asegurar el máximo posible de valor agregado en el país con el fin de obtener un adecuado ingreso para el trabajo nacional; b) ejecutar la política monetaria, cambiaria o de Comercio exterior; c) promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o las especies animales o vegetales; d) estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de ofertas adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno; e) atender las necesidades de las finanzas públicas.



Estado en esta actividad ha de ser la de fomentarlas y coordinarlas, tal como se ha señalado, porque es deber ineludible del Estado realizar plenamente todo aquello que los particulares o las comunidades menores no sean capaces de realizar por sí mismas, y que resulten exigencia del bien común²⁸.

El principio de subsidiariedad se vislumbra cabalmente cuando se parte de la descripción de la sociedad como una pirámide cuyo vértice es el Estado, encontrándose su cuerpo formado por el conjunto de agrupaciones menores en jerarquías, anteriores en su proximidad al hombre e intermedias en la relación de la persona con el Estado. Por esa razón esto permite distinguir la existencia de competencias propias de los individuos, de las asociaciones y del Estado. La distribución de competencias lleva naturalmente a la formulación del principio de subsidiariedad por el cual la competencia del Estado alcanza sólo a aquellos ámbitos de la vida social en los que la actividad de los particulares -individuos o agrupaciones intermedias- no pueda o no deba desarrollarse. Por lo tanto la aplicación de este principio importará regular los límites de las competencias estatales y por consiguiente, fijar a los alcances de todas las competencias sociales. De manera que este principio rector del orden social, conforme enseña la Iglesia Católica, traza los límites de la intervención del Estado e intenta armonizar las relaciones entre individuos y sociedad tendiendo a instaurar un verdadero orden internacional²⁹.

IV. EL PRINCIPIO DEL BIEN COMÚN O INTERÉS GENERAL *STRICTO SENSU*

Sobre la base de lo expuesto, queda evidenciado que la finalidad de la sociedad política es procurar el bien común o un interés general. Esto ha de consistir sobre todo, aunque no exclusivamente, en el respeto de los derechos y los deberes de la persona.

No cabe duda de que se trata de un tema central de la filosofía y de la ciencia política, y que conforme a como esté tratado en la Constitución de

²⁸ Cfr. DROMI, JOSÉ ALBERTO, “Administración y Subsidiariedad”, *El Derecho*, t. 82, Buenos Aires, 1979, pp. 837 y 843.

²⁹ Cfr. BARRA, RODOLFO C., *Tratado de derecho administrativo*, t.1, ob. cit., pp. 61/63.



cada país, permitirá que se advierta el denominado “techo ideológico” que tal norma fundamental aprecia y pregona³⁰.

A. CONCEPTO

En consecuencia, el bien común no ha de consistir en ser un mero generador de bienestar material y de producción de bienes, sino que se ha de encargar de velar por la justa distribución, a pesar de que algunos consideran que esta es una forma de acción estatal, como erróneamente se ha concebido en ciertas sociedades políticas que se caracterizan por su asistencialismo y distribucionismo.

Como señala Rodolfo C. Barra, siguiendo a E. Soto Kloss, el bien común “no es otra cosa que el propio bien de la persona humana, en su totalidad (material y espiritual), pero no un bien como los demás, particularizado y apropiable individualmente sino ese bien continente que se da precisamente

³⁰ Cfr. SANTIAGO (h), ALFONSO, en “El concepto del bien común en el sistema constitucional argentino. El personalismo solidario como techo ideológico de nuestra Constitución”, *Revista de la Escuela de Ciencias Políticas de la UCA, Colección N° 12*, año VII, Buenos Aires, 2001, p. 239 y siguientes. Aquí destaca que en una primera aproximación se puede señalar que el bien común es: a) la causa final del Estado, es decir, como causa eficiente y como causa final, sobre todo esta que resulta ser la *causa causarum* de la comunidad política; b) el ámbito y la medida de la actuación estatal: ya que el Estado sólo puede actuar válidamente dentro del ámbito del bien común y donde él aparezca comprometido; c) el fundamento de la existencia de la autoridad pública y fuente de legitimidad de las potestades estatales, y el deber de obedecerlas bajo determinadas condiciones, en donde se ha de encontrar su fundamento y su fuente de legitimación ética y política; d) el objeto y cometido de la actuación del gobierno y de los poderes públicos: el Gobierno en cuanto cabeza del Estado es gerente del bien común y su actuación debe tender a su logro efectivo en el ámbito existencial y su disfrute por parte de todas las personas que integran la comunidad estatal; e) el ideal y proyecto político al que son convocados los integrantes de una comunidad política: toda organización política se estructura y unifica en torno a un determinado proyecto sugestivo de vida en común, a cuya realización son llamados sus integrantes; f) el fin de la ley: según la clásica definición de ley como “orden de la razón tendiente al bien común dictada por quien tiene a su cargo el cuidado de la sociedad”, el bien común es la finalidad que pretende alcanzar toda norma de alcance general; g) un componente esencial de la motivación de los actos administrativos y de la fundamentación de las sentencias; h) el valor jurídico síntesis: desde el punto de vista de la axiología jurídica, para algunos autores, el bien común representa el valor síntesis e integrador de todo el derecho público; es decir, es el que inspira y moviliza en su accionar a los diversos protagonistas del mundo jurídico y político: constituyentes, legisladores, jueces, poder ejecutivo, funcionarios administrativos, etc.



en la sociedad y en virtud del cual nada menos que esta misma existe –razón de ser de la propia autoridad del propio gobernante- bien que permite (en sus contenidos concretos de unión, orden, justicia y paz) ese conjunto de condiciones aptas para obtener la plena suficiencia de vida, en sociedad, y alcanzar el fin último del hombre de acuerdo con su propia naturaleza humana (...). Y este bien común -causa final de la sociedad misma- no es ni el bien de la comunidad como tal, en cuanto singular, ni la suma de los bienes individuales, sino que tienen un objeto distinto propio, que es el bien del hombre pero en cuanto ser social, su bien en cuanto viviendo en sociedad, y ordenado temporalmente al bien común en dicha comunidad³¹. De lo expuesto concluye en que el bien común consiste y tiende a concretarse en el conjunto de aquellas condiciones sociales que consienten y favorecen en los seres humanos el desarrollo integral de su propia persona, abarcando el conjunto de condiciones de la vida social con las cuales los hombres, las familias y las asociaciones pueden lograr mayor plenitud y facilitar su propia perfección³¹.

También en esta línea, John Finnis destaca que se trata de una concepción integral de la justicia, que ha de dar plenitud y ha de concretar el significado del bien común. Es donde ha de surgir el carácter distributivo y conmutativo que tiene la justicia. El primero de los aspectos se ha de referir a la asignación de recursos, oportunidades, beneficios y ventajas, por lo que su objetivo final no ha de ser la igualdad, sino el bien común de la comunidad, en el sentido de plenitud de todos sus miembros. En el segundo, se refiere a lo que es equitativo o justo en una relación, y se requiere para el bienestar individual en la comunidad, al margen de las exigencias de la distribución³².

Por consiguiente, se advierte que el bien común resulta un concepto dinámico y que se logra y realiza de varias formas y maneras, ya que los bienes que le interesan a cada persona son variados, infinitos, toda vez que son apetecibles por cada una de las voluntades en juego.

³¹ Cfr. *Tratado de derecho administrativo*, t. 1, ob. cit., pp. 70/71. La cita a SOTO KLOSS E., corresponde al trabajo *La democracia ¿para qué? Una visión finalista, Crisis de la democracia*, Universidad de Chile, Santiago de Chile, 1975, pp. 18/19.

³² Cfr. RODRÍGUEZ-TEUBES MUÑIZ, JOAQUÍN, “El Iusnaturalismo de John Finnis”, *Anuario de Filosofía del Derecho*, t. X, Madrid, 1993, pp. 386/387. Toma este concepto conforme a identificarlo como una exigencia de la denominada razonabilidad práctica, que consiste en la de procurar el bien común de las propias comunidades.

Por lo tanto, el Estado en esta función no ha de ser el único responsable del bien común, sino que esta responsabilidad ha de consistir en una labor que concierne a todos los ciudadanos. Y es en esta interrelación que cada sociedad ha de establecer las pautas de bien común a las cuales aspira, como consecuencia de los intereses y necesidades que genere, establezca, reclame; y finalmente le corresponde al Estado garantizar y tutelar diligentemente este bien común.

En esa misma línea, también la Iglesia Católica ha destacado la interdependencia que existe entre la persona humana y la sociedad; entre ambas se establecen situaciones mutuamente condicionadas. Esa relación, cada vez más estrecha y con progresiva universalización, ha concebido al bien común como el conjunto de condiciones de vida social que hacen posible, a las asociaciones y a cada uno de sus miembros el logro más pleno y más fácil de la propia perfección, y esto implica obligaciones con todo el género humano. Con lo cual, atento a la excelsa dignidad de la persona humana, de su superioridad sobre las cosas, es necesario que se facilite al hombre todo lo que este necesita para vivir una vida verdaderamente humana; es decir, el alimento, el vestido, la vivienda, la libre elección de estado y fundar una familia, a la educación, al trabajo, a la buena fama, al respeto, a una adecuada información, a obrar de acuerdo con la norma recta de su conciencia, a la protección de la vida privada, y a la justa libertad en materia religiosa³³.

Asimismo, el magisterio de la Iglesia recuerda que todos los hombres y todas las entidades intermedias tienen obligación de aportar su contribución específica a la prosecución del bien común. Esto comporta que persigan sus propios intereses en armonía con las exigencias de aquel, y contribuyan al mismo objeto con las prestaciones –en bienes y servicios– que las legítimas autoridades establecen, según criterios de justicia, en la debida forma, en el ámbito de la propia competencia, es decir, con actos formalmente perfectos y cuyo contenido sea moralmente bueno, al menos, ordenable al bien. Por lo tanto la prosecución del bien común constituye la razón misma de ser de los poderes públicos, y ellos están obligados a actuar reconociendo los

³³ Cfr. *Concilio Vaticano II, Constitución Gaudium et spes*, Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid, 1976, pp. 220/222.



elementos esenciales de ese bien común y según los postulados de las respectivas situaciones históricas³⁴.

Como se advierte, la problemática del bien común se encuentra en la esencia de la relación entre el hombre y la sociedad, entre la persona humana y la comunidad política o el Estado, por lo que, conforme a la postura que se tenga respecto de esta vinculación, será la concepción que se tenga acerca del bien común. En tal sentido, sintéticamente se han caracterizado las posturas que se definen como: el individualismo, el colectivismo o totalitarismo, y el personalismo solidario³⁵.

³⁴ Cfr. JUAN XXIII, Encíclica *Pacem in terris*, puntos 53, 54. También en el *Catecismo de la Iglesia Católica*, Conferencia Episcopal Argentina, 2ª Edición, Editorial Claretiana, Madrid, 1998, puntos 1905 a 1917, establece que el bien común conforme a la naturaleza social del hombre sólo puede ser definido con referencia a la persona humana, y debe entenderse que comprende al conjunto de aquellas condiciones de vida social que permite a los grupos y a cada uno de sus miembros, conseguir más plena y fácilmente su propia perfección, afectando en consecuencia, la vida de todos. Por ello exige la prudencia por parte de cada uno y más aún por la de aquellos que ejercen la autoridad. Por tanto este concepto comprende tres elementos esenciales: a) el respeto a la persona en cuanto tal; b) exige el bienestar social y el desarrollo del grupo mismo; y c) finalmente implica la paz, es decir, la estabilidad y seguridad de un orden justo, supone por lo tanto, que la autoridad asegura por medios honestos la seguridad de la sociedad y la de sus miembros, lo cual permite sostener que el bien común fundamenta el derecho a la legítima defensa individual y colectiva. Si toda la comunidad humana posee un bien común que la configura en cuanto tal, la realización más completa de este bien común se verifica en la comunidad política, correspondiendo al Estado defender y promover el bien común de la sociedad civil, de los ciudadanos y de las instituciones intermedias. Pero, precisamente, al intensificarse la interdependencia humana desarrolla el concepto de bien común universal, que requiere a su vez de una organización de la comunidad de naciones que provea a las diferentes necesidades de los hombres, tanto en los campos de la vida social, la alimentación, la salud, la educación entre otros. El bien común siempre está orientado hacia el progreso de las personas puesto que el orden social y su progreso deben subordinarse al bien de las personas y no al contrario, ya que este orden tiene por base la verdad y se edifica en la justicia, vivificado por el amor.

³⁵ Señala FERNÁNDEZ, AURELIO, en *Teología Moral*, ob. cit., pp. 847/848, que a diferencia de la doctrina de la Iglesia Católica, el bien común recibe, entre las diversas ideologías, distintas interpretaciones, bien diferenciadas según la filosofía que lo teoriza. Así, por ejemplo, los sistemas políticos y económicos colectivistas propugnan que el bien común del individuo sólo se alcanza en la medida en que la sociedad logra impregnar su existencia. En este sentido, el bien común pasa a ser la suma de los valores sociales para el servicio de la comunidad, estando en presencia de un bien común colectivizado. La historia muestra que, en los distintos colectivismos socializadores el individuo queda más o menos supeditado al fin de la sociedad y, en consecuencia, se profesa la prioridad de la comunidad sobre el individuo, por lo que el bien común se identifica con el bien social. Por su parte, la ideología liberal profesa rectamente la



B. EL BIEN COMÚN COMO OBJETIVO Y ESENCIA DEL ACCIONAR DEL ESTADO

La ciencia política ha tratado de explicar y fundamentar acabadamente estos conceptos, y también el Derecho Constitucional, en orden a que la norma superior ha de consagrar los valores y los principios al tutelar, de esta forma, los derechos de la sociedad y de los ciudadanos, derechos sobre los cuales se han de concebir y generar los institutos, las actividades, y las normas legales de todo rango.

Es evidente que existen varias clases de bienes públicos dependiendo de su grado de indivisibilidad y de su importancia pública. La provisión de los bienes públicos debe ser estructurada a través del proceso político y no del mercado, esto implica que deben ser procurados por medio de la legislación. Pero esto exige que la puesta en vigor de las reglas por parte del Estado deba exigirse con un mismo sentido de justicia, ya que uno de sus rasgos característicos es que los bienes públicos esenciales necesitan acuerdos colectivos, y deben ofrecerse con la idea de que serán siempre respetados³⁶.

prioridad del individuo sobre la sociedad y el Estado, pero descuida la atención de las condiciones sociales. En una sociedad en la que privan los intereses egoístas del más fuerte o del más hábil, se desatiende el bien social que beneficia a todos. Sobre este particular punto, MESSNER, J., en *Ética social, política y económica a la luz del derecho natural*, Ediciones Rialp, Madrid, 1967 pp. 205 y ss. Dice que el bien común es ontológica y metafísicamente una realidad propia del todo social en cuanto tal, que hace posible a los miembros de la sociedad la existencia plenamente humana.

Sobre este tema BARRA, RODOLFO C., en *Tratado de derecho administrativo*, t. 1, ob. cit., pp. 75/76, cuando tiene que destacar la características del bien común se señala que es expansivo, ya que abarca a todos los sectores que integran el todo comunitario; es distributivo, ya que se perfecciona cuando se distribuye a toda la comunidad; es indeterminado, ya que alcanza a todos los bienes de orden temporal, cualquiera que fuere su naturaleza; es subsidiario, ya que solo tiene como objeto aquellos bienes que no pueden ser alcanzados o satisfechos o no deben ser gestionados por las agrupaciones intermedias entre el hombre y el Estado o por los hombres en su actuación individual; y es solidario, a fin de corregir las rigideces que pueden surgir del carácter distributivo del bien común.

³⁶ Cfr. RAWLS, JOHN, *Teoría de la Justicia*, 2ª Edición español, 1ª reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 1995, pp. 251/253. Aquí el autor nos recuerda que hay bienes públicos de muchas clases, y que habiendo acordado políticamente asignar y financiar estos bienes, el gobierno puede obtenerlos del sector privado o de empresas públicas. La lista de bienes públicos producidos depende de cada sociedad, y no resultan un problema de lógica institucional, sino de sociología política, que incluye el modo en que las instituciones afecta el balance de ventajas políticas. Pero debe tenerse en consideración en orden a la seguridad, que se trata de asegurar que los cooperadores que están cumpliendo el acuerdo común tengan el convencimiento general de que lo que



Se ha visto también al bien común como una limitación del Estado, ya que objetivamente la naturaleza de la finalidad que tiene le impone un límite, que es sintetizado de la siguiente manera: a) debe hacer todo lo que conduce al bien común; b) no debe hacer lo que daña al bien común; y c) debe abstenerse de actuar cuando el bien común no está comprometido³⁷.

En consecuencia el Estado debe promover el bien común, debiendo estar todo su accionar destinado a buscarlo y a conseguirlo. Por lo tanto, desde esa visión, se puede definir al bien común político como el conjunto de condiciones materiales y espirituales de muy variado contenido (políticas, sociales, económicas, culturales, urbanísticas, ambientales, etc.), que favorecen el normal y pleno desarrollo de la persona humana y de los grupos que integran la sociedad política y que han de ser creadas por y para todos y cada uno de sus integrantes, bajo el lúcido y limitado gobierno de la autoridad pública³⁸.

se hace es eficaz, y que existen premios y castigos que ha de impartir el soberano para el incumplimiento individual. Este tema, en el aspecto tributario, resulta esencial.

³⁷ Cfr. BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Lecciones elementales de política*, ob. cit., p. 188.

³⁸ Cfr. SANTIAGO (h), ALFONSO, “El concepto del bien común en el sistema constitucional argentino. El personalismo solidario como techo ideológico de nuestra Constitución”, ob. cit., pp. 268, 271 a 280. En orden a las características del bien común político, señala como elementos típicos los siguientes: su carácter fundante y necesario, ya que el bien común es el fin de toda sociedad política y también su principio constitutivo, está siempre orientado al servicio de la persona humana y de los grupos sociales que integran la sociedad, busca igualmente la mejora y la perfección de la sociedad en cuanto tal y de cada uno de sus integrantes, y para conseguirlo genuinamente, sólo es posible la utilización de medios que sean conformes a la dignidad de la persona humana, lo que implica que se parte de una posición antropológica específica que considera a la persona humana como un ser inacabado, llamado a completarse mediante su acción inteligente y su propio ser libre, y a transformar al mundo mediante el accionar conjunto con los demás hombres, lo que justifica que sea un ser social, político, cultural e histórico. A su vez el bien común experimenta un permanente proceso de cambio y evolución, de construcción y ruptura, que demanda permanentes nuevas respuestas de la sociedad y de la autoridad pública ante los nuevos desafíos que la realidad histórica plantea en forma continua. El bien común resulta el fruto de la espontaneidad y del dinamismo personal y social, lo que deriva en que, como nunca se alcanza su plenitud, siempre se puede aspirar a mejores condiciones de vida social; en tal sentido, se aprecian también las características de la escasez de los bienes que entren en conflicto con la desordenada tendencia humana a buscar el propio interés, lo que lleva que el bien común tenga que balancear y establecer pautas de justicia y equidad para tratar de corregir estas dificultades propias de la naturaleza humana; y finalmente, el neto carácter subsidiario que tiene implica que debe dejarse, en un marco

Esta actividad lleva a que esencialmente sean imprescindibles los recursos financieros de todo tipo, y que han de ser provistos por los ciudadanos, contribuyendo cada uno conforme al bien común, según su propia capacidad y a las necesidades que se establezcan.

También, en cumplimiento de ese bien común, se han de generar, promover, establecer toda una serie de restricciones de elementos, actividades, que cada sociedad determina como perjudiciales al interés general o bien común³⁹. Es decir, también ha de ser aquello que pertenece a la comunidad, lo que es de todos, lo que atañe e interesa a toda la comunidad, una especie de patrimonio compartido, de condominio de bienes y valores que conciernen a la misma sociedad⁴⁰.

En la línea expuesta, en el preámbulo de la Constitución Nacional, se pueden apreciar, esbozados, estos principios. En efecto, el bienestar general, tal como está presentado es aquello que se conoce, desde siempre en filosofía, como “el bien común”; concepto que ha sido tomado por la

de libertad, que las personas y los grupos menores procuren desarrollar esta labor y fin, atento a la fuerza creadora que todo hombre tiene, ya que el bien común es una realidad existencial que es posible realizar y disfrutar.

³⁹ Se puede destacar el caso clásico de las restricciones nacionales en orden al ingreso y egreso de todo tipo de estupefacientes, elementos contaminantes, y en definitiva, de todas aquellas sustancias que perjudican la salud humana o el medio ambiente.

⁴⁰ Cfr. BIDART CAMPOS, GERMÁN J., “La defensa Común”, *El Derecho*, t. 104, Buenos Aires, p. 1014.

También puede señalarse lo establecido por la jurisprudencia cuando no debe cometerse el error de afirmar que el bien común consiste en la articulación y el equilibrio de los distintos intereses que la sociedad de hoy alberga, entre los cuales se incluye el reconocimiento de las diversidades que existen y su armonización, en tanto y en cuanto, tengan un objeto considerado como lícito y que no interfiera con la libertad y la diversidad de terceros. Por ello el bien común supone, en primer lugar, bienes que como tales satisfagan las necesidades del hombre, perfeccionándolo y, al mismo tiempo, que sean comunes o susceptibles de ser obtenidos y participados por todos en forma solidaria. En este sentido, bien común se contraponen a bien individual y aunque la idea es aplicable en forma análoga a todo bien común, remite principalmente al bien común general. (Cfr. Cámara Nacional Civil, Sala K, 19/04/2004 “Alitt Asociación Lucha por la identidad travesti -transsexual- s/recurso administrativo”). En esta misma línea, la CSJN en los autos “Nación c/Rosa de Schröder, Agustina y otros s/expropiación” (Fallos 295:157), 22/06/1976, ha señalado que el conjunto de condiciones de la vida social que hacen posible tanto a la comunidad como a cada uno de sus miembros el logro más fácil de su propia perfección, estando comprendida la idea de bien común a la de bienestar general del preámbulo y la prosperidad del país conforme al artículo 67, inciso 16 de la CN.

jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. De esta manera, el bien común es y, sobre todo, debe ser, el fin de toda acción de la autoridad pública, y en modo peculiar, fin de todo ordenamiento jurídico, de toda ley y, obviamente, de la propia Constitución. En consecuencia se puede observar que, de un modo amplio, los fines o metas enunciados en el Preámbulo convergen y se sintetizan en el concepto de bien común (bienestar general, en el lenguaje de los constituyentes) aunque indudablemente, la precisa y concreta enunciación de fines particulares se cristaliza en el enunciado de seis fines que proclama, los que luego son desarrollados y ampliados en los primeros 35 artículos bajo el título de “Declaraciones de Derechos y Garantías”. Por tal motivo, en este enunciado para la realización del ser humano, se ha de buscar que tenga acceso a todo lo que requiere o promueve la vida humana: alimentación, salud, educación, protección a su integridad física y moral, y a la libertad⁴¹.

Sobre el particular, Alfonso Santiago (h) afirma que existe un gradual logro a lo largo de la historia de la República Argentina, de muchos bienes básicos que integran el bien común: la organización nacional, la paz interior y exterior, el progreso económico, la extensión de la enseñanza básica, la progresiva incorporación al proceso político de los distintos sectores sociales, la redistribución del ingreso, una reciente estabilidad institucional y económica, el afianzamiento de las libertades y garantías constitucionales etcétera.

Esto se puede lograr conforme al techo ideológico que inspira a la C.N. y que expresa la cosmovisión básica desde la cual se formulan y piensan la vida política y el derecho de un país, expresando, de manera sintética y unitaria, una realidad sumamente compleja.

Pero como observa Alfonso Santiago (h), a diferencia de las constituciones de otros países, no se encuentra en el actual texto

⁴¹ Cfr. HOOFT, PEDRO C. F, “El bien común y la vocación humana”, *El Derecho*, t. 106, Buenos Aires, p. 988.

En esta misma línea, se posiciona SANTIAGO (h), ALFONSO, *Bien común y derecho constitucional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2002, pp., 125/136, cuando considera que el techo ideológico de la Constitución Nacional es el personalismo solidario que afirma la dignidad y la sociabilidad de la persona humana, a la vez que reconoce un ámbito de bien común que va más allá de la mera protección de los derechos individuales y que consiste en el logro de determinadas condiciones de plenitud del grupo social en cuanto tal, para que sean disfrutadas y compartidas por todos sus integrantes.

constitucional ninguna disposición que de modo claro y determinante resuelva el interrogante que propone acerca de ¿qué dice el derecho argentino sobre el bien común? Esta idea, de todas formas, surge implícita en el texto constitucional, como también todo lo concerniente a la dignidad de la persona humana, que es una realidad metafísica y un principio ético que trasciende al derecho, requiriendo que sea reconocida como tal por el sistema institucional jurídico, para que, por su intermedio, reciba plena protección y se imponga la obligatoriedad de su respeto, tanto por parte de la autoridad estatal como de todas las demás personas y grupos sociales. En consecuencia, es uno de los pilares del “Estado de Derecho”, lo cual permite señalar que los derechos del sistema constitucional argentino son preexistentes, relativos, y pueden ser individuales o grupales⁴².

C. EL BIEN COMÚN Y EL DERECHO ADUANERO

En materia de Derecho Aduanero, tomando como referencia a la Constitución Nacional, se puede apreciar que se encuentra dentro de lo que se denomina bienes de naturaleza pública que integran y conforman el bien común y que aparecen en forma explícita en el texto constitucional. A saber, construir la unión nacional: existencia de una autoridad política efectiva y la vez limitada y controlada (Preámbulo y arts. 6, 23, 29, 30, 31, y 36); proveer a la defensa común: aseguramiento de la defensa exterior (Preámbulo y arts. 29 y 127); relaciones armónicas, subsidiarias y solidarias entre el Estado federal y las provincias y los municipios (arts. 5, 13, 31, 75, incisos 2, 18, 19, y arts. 121 y 128); promoción del bienestar general (Preámbulo), del desarrollo humano (arts. 41, 75, inciso 19), de la prosperidad del país (art. 75, inciso 18) y del progreso económico con justicia social (art. 75 inciso, 19); trabajo y empleo (art. 75, inciso 19); estabilidad económica (art. 75, inciso 19); fomento del comercio: libre circulación de personas, bienes y mercaderías (art. 7 y 12); ampliación del mercado interno (crecimiento de la población conforme al artículo 25 (y de los mercados externos (integración económica art. 75, inciso 24); existencia de vías y medios de comunicación y

⁴² Cfr. SANTIAGO (h), ALFONSO, *Bien común y derecho constitucional*, ob. cit., pp. 134/135. Sobre el particular, destaca que los derechos constitucionales son y se consideran preexistentes a su reconocimiento por parte de la autoridad estatal. No son otorgados a las personas por la Constitución, sino que ella los reconoce y reglamenta. Es decir, no requieren de la Constitución para ser constitucionales.

transporte (arts. 10, 11, 12, 75 incisos 18 y 12, y art. 125); calidad y eficiencia de los servicios públicos (art. 42); existencia de una administración pública eficiente (arts. 99 inciso 1 y art. 100); fomento de las relaciones exteriores (arts. 27 y 75, incisos 22 y 24); bienes culturales: identidad cultural y protección y desarrollo del patrimonio artístico y cultural (art. 75, inciso 19.4); moralidad pública (art. 19); ética pública (art. 36); y protección del medio ambiente (art. 41)⁴³.

El funcionamiento del sistema tributario, en el cual se puede incluir al aduanero, ofrece un buen ejemplo de cómo opera el bien común. La atención de las diversas necesidades públicas que experimenta la comunidad política y que son definidas como tales por la autoridad pública en cada época histórica, requiere medios económicos para atender a su satisfacción. Ellos son aportados por las distintas personas y grupos sociales conforme a las manifestaciones de capacidad contributiva tenidas en cuenta por el legislador al establecer los distintos tributos, y también porque no sobre la misma base se generan restricciones al ingreso y egreso de mercaderías. Por eso que la autoridad pública está llamada a hacer un uso razonable de esos recursos en beneficio, tanto de la comunidad en su conjunto, como de algunos sectores o personas que experimentan particulares necesidades⁴⁴.

Ahora bien, en el análisis del bien común se puede ir un poco más allá, cuando se presenta la pregunta si se agota la realización de este en el ámbito de la gestión de cada uno de los Estados nacionales y, por ende si existe un bien común supranacional, que trasciende a las metas de obtención posible

⁴³ Sobre el particular, SANTIAGO (h), ALFONSO, en “El concepto del bien común en el sistema constitucional argentino. El personalismo solidario como techo ideológico de nuestra Constitución”, ob. cit., pp. 302/304, de donde se extrajeron estos conceptos. Este autor relata más elementos que integran la noción de bien común en la C.N., pero a los fines de su vinculación con el Derecho Aduanero, es que se tomaron aquellos que tienen una relación más directa con esa disciplina.

⁴⁴ Cfr. SANTIAGO (h), ALFONSO, *Bien común y derecho constitucional*, ob. cit., pp. 144/145. También resulta aplicable lo señalado por ALTAMIRANO, ALEJANDRO C., en “Las garantías constitucionales en el proceso penal tributario”, ob. cit., p. 1092. Señala que existe una primera obligación del contribuyente respecto del orden jurídico en general y de las obligaciones en particular –donde podemos agregar a la temática aduanera- siendo un deber inexorable el cumplimiento de los deberes fiscales. Pero para que dicho fin se cumpla, el Estado observando adecuadamente el orden normativo, deberá ocuparse de crear las bases necesarias para lograr un razonable clima de paz o de seguridad jurídica que permita el normal cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y se despejen dudas e incertidumbres.

por estos Estados en forma individual. Este dilema y realidad se ha presentado cada vez más en la actualidad a partir del fenómeno de la globalización con la consecuente erosión del Estado nacional clásico.

En este punto Rodolfo C. Barra apunta que, en la actual situación internacional, todavía no puede considerarse en sentido estricto la existencia de un bien realizable más allá de las fronteras nacionales sobre el cual puedan efectuarse las argumentaciones ya dadas. Pero reconoce que se advierte una tendencia que conduce al pleno reconocimiento –con carácter jurídico- de ese bien común supranacional. Esto es posible ya que internacionalmente se advierten temas que hacen al mantenimiento de la paz y al desarrollo de los hombres y que, individualmente, los Estados nacionales se encuentran limitados para su solución, como es la temática del problema ecológico, los flujos migratorios, la afirmación y el reconocimiento de los derechos humanos y de la democracia, formas de criminalidad, como el narcotráfico, lavado de dinero, tráfico de niños, tráfico de fauna, el problema de la sanidad, tal el caso del sida⁴⁵.

V. EL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD

La idea de solidaridad se vincula, en la actualidad, al concepto de obligación recíproca entre todos los hombres en razón de su idéntico origen y su misma naturaleza. Por lo tanto, se rechazan como principios organizadores de la convivencia, al individualismo y al colectivismo, ya que

⁴⁵ Cfr. *Tratado de derecho administrativo*, t.1, ob. cit., pp. 78/79. Concluye sobre el particular en que estas cuestiones forman parte del bien común, pero para que tenga la nota que se le pretende asignar debe trascender las fronteras de los Estados-naciones, toda vez que no pueden ser satisfechos dentro de la geografía nacional y con la autoridad estatal encerrada en el límite de la soberanía nacional y relacionada con los otros Estados en forma contractual. Este nuevo bien se advierte como un bien anhelado por todos, y frente a la frustración de su logro, los individuos –cualquiera sea su nacionalidad- se sienten insatisfechos.

BASALDÚA, RICARDO XAVIER, en “El Derecho Aduanero y las Aduanas frente a la globalización contemporánea”, ob. cit., señala que merced al desarrollo de los acuerdos internacionales y recomendaciones dadas por la Organización Mundial de Aduanas, como consecuencia de la denominada globalización, las aduanas del mundo tienen la necesidad de ejercer con mayor eficiencia los controles que les han sido encomendados sobre las mercaderías, a fin de preservar, en el marco de su competencia, la salud y la seguridad pública, amenazadas por el terrorismo internacional y por el narcotráfico.

el primero niega la naturaleza social del hombre y concibe a la sociedad únicamente como un procedimiento automático de satisfacción de intereses individuales, que se rige tan sólo por el provecho propio; y el segundo, porque priva al hombre de su dignidad personal reduciéndolo a ser un simple objeto de procesos sociales, estatales y económicos.

Ahora bien, la solidaridad es una relación entre el hombre y la sociedad en la que simultáneamente se colocan la dignidad humana y la naturaleza social del hombre en un aparente conflicto. Es decir que, por un lado, se fundamenta en el ligamen recíproco y natural entre el individuo y la sociedad; y por el otro, se apoya en su responsabilidad común. Es, en consecuencia, un principio tanto deóntico como ético.

Por consiguiente se sostiene que el principio de solidaridad se manifiesta en la distribución de bienes y en la remuneración del trabajo, y supone el esfuerzo en favor de un orden social más justo, en el que las tensiones puedan ser resueltas adecuadamente, y donde los conflictos encuentren con más facilidad una solución negociada, ya que los problemas socioeconómicos sólo pueden ser resueltos con la ayuda de todas las formas de solidaridad en las cuales interactúa todo el arco social e internacional⁴⁶.

El Derecho Tributario, en cierta forma, se sustenta en este concepto de solidaridad. Aquí la solidaridad ha de significar una conjunción de esfuerzos orientados a proveer el interés general, superando posiciones partidistas que separan y enfrentan. Es decir que se trata de lo que se denomina “una solidaridad para”, es decir, para la libertad, la verdad, la justicia, el bienestar, el trabajo y la paz.

Pero la solidaridad también alcanza a las naciones y es aplicable entre ellas y entre los individuos y la sociedad. En este campo, el Derecho Tributario, y también el Derecho Tributario Aduanero, han desarrollado a través de los tributos, intentos de solidaridad, por ejemplo, cuando buscan generar equilibrios para poder brindar asistencia a los más necesitados, mediante la promoción de servicios y transferencias sociales.

En tal dirección, debe ser considerada la solidaridad, como una idea básica del derecho natural del Estado a establecer o no tributos, fijar

⁴⁶ Cfr. *Catecismo de la Iglesia Católica*, ob. cit., puntos 1939 a 1942.

restricciones a la importación y exportación de mercaderías, como también promover la libre circulación según así lo considere adecuado⁴⁷.

Ha señalado el magisterio de la Iglesia Católica que la mejor manera de llegar a una política auténticamente humana es fomentar el sentido interior de la justicia, de la benevolencia y del servicio al bien común, y robustecer las convicciones fundamentales en lo que toca a la naturaleza verdadera de la comunidad política, y al fin, recto ejercicio y límites de los poderes públicos⁴⁸.

La posición de la Iglesia Católica en esta área ha sido constante, cuando ha sostenido: “(...) manténgase siempre a salvo el principio de que la intervención de las autoridades públicas en el campo económico, por dilatada y profunda que sea, no sólo no debe coartar la libre iniciativa de los particulares, sino que, por el contrario, ha de garantizar la expansión de esa libre iniciativa, salvaguardando, sin embargo, incólume los derechos esenciales de la persona humana”⁴⁹. En esta misma línea, en la Encíclica *Rerum Novarum* el Papa León XIII, señalaba en forma categórica: “(...) que no se abrume la propiedad privada con enormes tributos e impuestos (...). La autoridad pública obrará injusta e inhumanamente si de los bienes de los particulares saca, a título de tributo, más de lo justo”.

Pero debe advertirse que subsidiariedad y solidaridad son dos principios básicos que informan los sistemas de ordenación económica y de organización social. Ahora bien, conforme a los dos modelos o sistemas tipo de organización económica: uno presidido por la libre iniciativa económica y la libre decisión empresarial; y el otro, llamado de dirección o planificación central, presidido por las decisiones de la autoridad estatal y por la propiedad colectivizada de los medios de producción, no se dan siempre en estado puro en la realidad, existiendo un conjunto de tipos intermedios a veces denominados de economía mixta, en los que se combinan los dos sistemas de decisión y propiedad. La opción por uno u otro sistema es una cuestión de eficiencia económica, y lo que determina la elección de las gentes, es el sistema de valores en el que cree: ese conjunto de creencias, saberes,

⁴⁷ Ejemplo de esto podrían ser los regímenes especiales de envíos de asistencia y salvamento (arts. 581/584), y tráfico fronterizo (arts. 578/580) ambos del Código Aduanero Argentino

⁴⁸ Cfr. *Concilio Vaticano II, Constitución Gaudium et spes*, Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid, 1976, p. 275.

⁴⁹ Cfr. JUAN XXIII, Encíclica *Pacem in terris*.



preferencias y convicciones sociales que presiden en cada momento la vida social⁵⁰.

VI. EL PRINCIPIO DEL DESTINO UNIVERSAL DE LOS BIENES

Desde el origen, los bienes se han encontrado en el patrimonio común de la humanidad, destinados para su uso por parte de todos los hombres. Hay por lo tanto, y así ha sido reconocido como algo evidente, un derecho natural de todo hombre a usar de los bienes creados. La forma en que el hombre se ha ido apropiando de estos ha sido a través del trabajo y su actividad creadora, con lo cual esta pasa a ser una forma legítima para acceder a la propiedad. De lo expuesto, se puede apreciar que existe un derecho natural originario por el cual todo hombre puede usar del patrimonio de todo el género humano, y otro derivado del primero, ya que se fundamenta en ese, y que es el derecho de la persona a la propiedad privada. Por esta última vía, es que se ha de constituir como el instrumento para que todos tengan el debido acceso al disfrute de los bienes. Pero debe convenirse en que el derecho natural derivado no puede entenderse en términos que contradigan al derecho natural originario⁵¹.

En este sentido es que la producción y el aprovechamiento de los bienes se realizan mediante los principios de una ciencia autónoma como es la economía, que se sustenta en sus propias leyes. Esta disciplina busca maximización de la utilidad del individuo y del bienestar social. Con esta finalidad utilitaria, la economía se relaciona directamente con el dinero, los beneficios, los costos y ganancias y el comercio, etc., pero también está relacionada con las necesidades humanas y su satisfacción. Las carencias del hombre demandan la producción de ciertos productos, cuya comercialización da lugar a una economía de mercado o dirigida. Ahora bien, esta ciencia, si bien goza de autonomía, principios y leyes que le son propias, desde un punto de vista ético, debe ser subordinada al fin total y último del hombre, en consecuencia no es neutra a esta problemática ya que como afirmó Juan

⁵⁰ Cfr. ARIÑO, GASPAR, *Economía y Estado*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1993, pp. 61/62.

⁵¹ A esta postura se han de oponer sustancialmente el colectivismo y el individualismo.

Pablo II⁵², si se constituyen las diversas ciencias económicas y políticas fuera de la dignidad del trabajo humano, están en un error, son nocivas y están en contra del hombre⁵³.

Sobre el particular, la Iglesia Católica enseña que Dios ha destinado la tierra y cuanto ella contiene para el uso de todos los hombres y pueblos; en consecuencia, los bienes creados deben llegar a todos en forma equitativa bajo la égida de la justicia y con la compañía de la caridad. Como consecuencia, cualesquiera que sean las formas de la propiedad adaptadas a las instituciones legítimas de los pueblos según las circunstancias diversas y variables, jamás debe perderse de vista este destino universal de los bienes. Por lo que tiene que existir la disposición que establezca que todos pueden aprovechar los bienes⁵⁴.

La propiedad privada, al ser el fruto del trabajo, está orientada al trabajo. Esto implica que no es concebible la posesión por la posesión misma, sino para hacer rendir los bienes poseídos para servicio y aprovechamiento de todos, lo que se ha dado en considerar el fin social de la propiedad⁵⁵.

Cuando estos desvíos se producen, es el Estado el encargado de corregir estas patologías, constituyendo los tributos y demás restricciones o regulaciones, instrumentos aptos para redistribuir riqueza intentando o promoviendo no sólo su generación, sino además un acceso común de los bienes originariamente destinados al uso de todos.

⁵² Cfr. *Discurso en el santuario de Nowa Huta* (Polonia) 9/VI-1979 “*Eccles*” 1940 (1979) 810.

⁵³ Cfr. FERNÁNDEZ, AURELIO, *Teología Moral*, ob. cit., pp. 492/493.

⁵⁴ Cfr. *Concilio Vaticano II, Constitución Gaudium et spes*, Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid, 1976, p. 269.

⁵⁵ En cuanto a la concepción casi atávica que se tiene del derecho de propiedad, que ha sido reconocida y protegida sustancialmente en los regímenes de libertad, tiene orígenes religiosos en Grecia y Roma. Conforme señala FUSTEL DE COULANGES, NUMA DIONISIO, *La ciudad antigua*, obra citada, pp. 81/82, el derecho de propiedad no fue en principio garantizado por las leyes, sino por la religión, ya que cada dominio se encontraba bajo la protección de las divinidades domésticas que velaban por él. Cada campo debía obligatoriamente estar rodeado, como también las casas, de un cerco que lo separase claramente de los dominios de otras familias. Este cerco, casi ficto, jamás debía ser tocado por el arado, y la ley romana lo declaraba imprescriptible. Ciertos días fijos del mes y del año, el padre de familia daba la vuelta a su campo siguiendo esa línea, llevaba delante de él algunas víctimas, entonaba himnos y ofrecía sacrificios. Gracias a esta ceremonia creía despertar la benevolencia de sus dioses con respecto a su campo y casa; pero sobre todo había confirmado su derecho de propiedad paseando en torno a su culto doméstico. El camino recorrido era el límite inviolable de su dominio.

Por ello la defensa de la libertad y de la iniciativa individual tiene un envés no menos importante: la solidaridad social. Ya se ha dicho que es la consecuencia de la naturaleza social del hombre que debe llevar a este a una firme y perseverante actitud de contribución al logro del bien común. La solidaridad se proyecta sobre el derecho de propiedad. Para que este se desarrolle plenamente, se supone previamente la libertad. Para que la propiedad funcione como un sistema eficiente debe contener las siguientes notas: a) universalidad, desde el punto de vista económico, idealmente, todos los bienes y recursos deberían ser de alguien (asignación de los derechos de propiedad, que es garantía de eficiencia); b) exclusividad de su titular, significa que de su disfrute y aprovechamiento pueden ser excluidos todos los demás; y c) libre transferibilidad. Pero no debe dejar de aplicarse a lo expuesto el uso social que tiene que tener la propiedad, y el no abuso que de ella se puede realizar; si bien estas cuestiones están más en el campo de lo moral, en los ordenamientos positivos se observan ciertas limitaciones, ya que se busca que los bienes estén al servicio del hombre⁵⁶.

Como destaca José Osvaldo Casás, se advierte un deber en el hecho de contribuir con el sostenimiento del Estado, lo que implica la correlativa protección del derecho de propiedad privada e intangibilidad de sus sustancia por vía tributaria –que significa su no confiscatoriedad- y que además se vincula a otros enunciados como son la generalidad, la capacidad contributiva, la razonabilidad y, finalmente, la progresividad. En concordancia con el destino universal de los bienes y del deber de sostenimiento del Estado, que desde siempre ha enseñado el magisterio de la Iglesia Católica, aquel debe actuar con respeto de la propiedad privada. En tal sentido la CN, al consagrar en el artículo 14 el derecho de usar y disponer de la propiedad, levanta una ciudadela de protección respecto del artículo 17. Por ello concluye en que, en tales condiciones, de nada valdría que la Constitución garantizara la propiedad privada, su uso y disposición, si por vía indirecta, la tributación vaciara de contenido efectivo el apuntado derecho. Esta idea central ha permitido a la Corte Suprema descalificar aquellos gravámenes, con efectos o alcances confiscatorios, que absorban parte sustancial de la renta o del capital⁵⁷.

⁵⁶ Cfr. ARIÑO, GASPAR, *Economía y Estado*, ob. cit., pp. 83/86.

⁵⁷ Cfr. CASÁS, JOSÉ O., “Los principios en el Derecho Tributario” *Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral, Facultad de Derecho, La Ley, Año I, N° 1*, Buenos Aires, Enero/Marzo 2002, pp. 40/41.

En el caso del Derecho Aduanero, está constituido sobre la base del respeto absoluto de la propiedad privada, y esto se advierte cuando regula los institutos destinados a dar destinación a aquellas mercancías que por diferentes motivos han arribado al territorio aduanero y no fueron objeto de destinación. En esa ocasión, se pondrá en funcionamiento todo un mecanismo tendiente a resguardar los derechos de los eventuales titulares o responsables jurídicos de esas mercaderías, y también a garantizar el interés fiscal.

En el aspecto tributario, si bien algunos principios que rigen el Derecho Tributario serán de aplicación estricta, otros, por la naturaleza misma del tributo aduanero, les resultarán inaplicables, como es el de confiscatoriedad, ya que al concebir un régimen de prohibiciones a la importación y a la exportación, sustentado en razones económicas como no económicas, no puede ser motivo de agravio el porcentaje del tributo al comercio exterior, y otros finalmente resultan intrascendentes, por ejemplo, el de la progresividad del tributo.

VII. EL DEBER NATURAL DE CONTRIBUIR

Finalmente frente al derecho natural del Estado para establecer tributos y restricciones respecto a las importaciones y exportaciones, se encuentra el deber natural de pagarlos y de acatarlas. Este deber general se encuentra establecido en algunos textos constitucionales.

Se señala, en consecuencia, que se trata de un deber cívico y político, ya que conforme a los elementos señalados, hace también a la efectiva realización por parte del Estado de su finalidad, es decir, la de procurar el bien común.

El Estado aparece como una institución fundamental para la realización de estos fines, ya que es la expresión de la comunidad orientada a la realidad de los fines sociales fundamentales dentro de un determinado campo; la sociedad está constituida por las comunidades estatales y supraestatales, orientadas a la realización de sus propios fines. La diferencia entre uno y otro fin radica en la diversidad de sus fines: el fin del Estado es el bien común derivado de la realización de las funciones sociales fundamentales; el



fin de las comunidades, más o menos, grandes que constituyen la sociedad, y el de los individuos, es su propio fin particular⁵⁸.

El origen de este deber se ha de encontrar como una derivación de la justicia distributiva que por su parte demanda el reconocimiento de los derechos que corresponden a cada ciudadano en la convivencia social. Esta justicia exige que sea justo el reparto de cargas y de privilegios, de ayudas y obligaciones que a cada miembro de la sociedad le son debidas. En tal sentido, el Estado debe velar por el cumplimiento de esta justicia, y en los Estados democráticos, el ciudadano debe tener recursos jurídicos para proteger y reclamar estos derechos⁵⁹.

Si embargo, el tema de la justicia distributiva y la justicia legal en la moralidad de los impuestos por su interés y actualidad, siempre han tenido diversos estudios puede señalarse que, en pocas materias como esta, se confrontan vivamente el derecho del Estado a reclamar de los ciudadanos la cooperación al bien común y el deber de los ciudadanos a prestar esta obligación.

Pero se puede sostener que, en orden a la moral fiscal, se han de tener en cuenta las siguientes circunstancias: a) el sistema económico que rige la sociedad, en la que se debe advertir si existen flagrantes diferencias sociales, en donde el sistema fiscal y aduanero debe ser más severo, puesto que es un excelente medio para llevar a cabo la justicia social; b) el sistema político que lo impulsa, ya que según el régimen (totalitario o democrático) establecerá la finalidad última del tributo; c) la ideología que sustenta el sistema fiscal, según desarrolle un sano humanismo o persiga fines de clase

⁵⁸ Cfr. MESSNER, J., *Ética social, política económica a la luz del derecho natural*, ob. cit., p. 589.

⁵⁹ Sobre el particular PIEPER, J., en *Las virtudes fundamentales*, Ediciones Rialp, Madrid, 1980, p. 157, dice en respuesta a la pregunta ¿en qué consiste el cumplimiento de la justicia distributiva? que el sentido de esa exigencia es dejar que los miembros singulares del pueblo participen en la realización del bien común que en concreto no se deja someter jamás a una definitiva fijación. Participar en dicho bien y en la medida de la distinta *dignita*, de la diferente capacidad y aptitud de cada uno: he aquí lo que corresponde a los individuos y lo que no les puede quitar o retener el administrador del bien común, so pena de vulnerar la justicia distributiva, que es la justicia propia de la función de gobernar. Y he aquí por dónde podemos vislumbrar esta otra verdad de aún mayor envergadura, a saber: que los bienes y aptitudes y potencias otorgados al hombre por creación forman parte del bien de la comunidad, de suerte que la justicia distributiva complica las obligaciones de velar por la protección, la salvaguardia y el fomento de tales aptitudes.

o de cultura o proyectos políticos; d) justicia de la ley tributaria; y e) justicia en la distribución.

Esta noción del deber de contribuir es uno de los aspectos más difíciles de comprensión por parte de muchas sociedades, aspecto que incluso atañe a la temática aduanera con exclusividad.

Por esa causa, no debe dejar de mencionarse la interdependencia que en general ha existido entre los deberes jurídicos y los deberes morales, aunque muchas veces se ha considerado que conviven, pero en planos separados.

Como consecuencia de lo expuesto es que esta noción debe ser abordada desde la posición de la responsabilidad del ciudadano, observando que en general no es más que la servidumbre de la libertad, es decir, la resultante de los actos libres del hombre, por la cual este debe dar cuenta de ellos, ante Dios o ante la sociedad a la cual pertenece, conforme a una norma según la cual será juzgado.

Pero como se ha visto, existen deberes sociales, jurídicos y morales, como consecuencia, esta responsabilidad también puede ser social, jurídica y moral.

Respecto de la primera, será en sentido estricto aquella que es originada en los deberes sociales y, por lo tanto, no exigible bajo penas jurídicas o morales pero sí sujeta al concepto que la sociedad pueda formar de una conducta determinada. La jurídica deriva de los deberes jurídicos plasmados en leyes y corren habitualmente en forma independiente de la responsabilidad moral. Finalmente, la moral deriva del deber moral coexistente con el deber jurídico, y no es exigible por la sociedad, sino por Dios⁶⁰.

En cumplimiento de estas pautas, los deberes tributarios, como los aduaneros, también derivan de la ley tributaria y aduanera, y de los reglamentos que regulan el comercio exterior de cada país. Estos, en consecuencia, han de ser deberes jurídicos porque, en esencia, al someterse toda la actividad de los Estados modernos, a las normas jurídicas y convertirse aquellos en “estado de derecho”, resulta obligatorio que todos los

⁶⁰ Cfr. PÉREZ LUQUE, MARIO, *Deberes tributarios y moral*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, pp. 11/18.

vínculos y conexiones entre los distintos sujetos estén sometidos al ordenamiento positivo⁶¹.

Pero debe destacarse que cuando los deberes jurídicos derivan de leyes justas, engendran también deberes morales. Esto relacionado con el tema bajo estudio, puede ser asimilado al concepto de obligación tributaria o aduanera, lo que llevaba a decir a Sainz De Bujanda “(...) que lo que las autoridades financieras exigen del contribuyente puede resumirse en breves palabras: de él se solicita que cumpla con sus obligaciones tributarias sustantivas –es decir, la realización de prestaciones pecuniarias- y los deberes formales que no lleven consigo pagos en dinero, sino la realización de prestaciones de colaboración con los órganos de la administración financiera para la aplicación del tributo”⁶².

Entre el deber de dar y los deberes de hacer no cabe duda que será el primero el fundamental para el contribuyente, mientras que los segundos se ordenan al primero, con el carácter de medio que puede variar según las legislaciones y los países. No obstante, se puede afirmar que aparte del deber de dar o satisfacer los tributos, existen, en general, dos deberes principales de hacer: a) el de conocer las leyes fiscales y aduaneras, y b) el de formular las declaraciones en orden a sus postulados.

Pero debe quedar claro que las transferencias obligadas de rentas al Estado no lo transforman a este en el representante del interés público, o dicho de otra forma, la burocracia estatal no encarna el interés público. Esta situación se advierte con motivo de la desconfianza generalizada que existe por parte de las sociedades ilustradas de sus gobernantes, que se agravan en los cada vez más frecuentes casos de corrupción pública, que generan

⁶¹ Señala FERNÁNDEZ, AURELIO, en *Teología Moral*, ob. cit., pp. 691/692, que se ha discutido acerca de si la obligación de contribuir con el fisco es un deber relacionado con la justicia conmutativa o bien que es un deber de la justicia legal. La discusión no carece de importancia dado que si el deber del pago de los impuestos se relaciona con la justicia conmutativa, la exigencia de cumplir con lo dispuesto por la ley sería más estricta y su infracción equivaldría a un robo contra el Estado, lo cual demandaría automáticamente la obligación de restituir todo lo defraudado. Por el contrario si la obligación del pago a la hacienda pública nace de un deber relacionado con la justicia legal, a pesar de que obliga *sub gravi* cabría denominar su incumplimiento más como fraude que como robo, por lo que la obligación de restituir no afectaría en todos los casos a la totalidad de lo defraudado, sino a una parte determinada.

⁶² Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., en *Teoría de la Educación Tributaria*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1967, p. 29.

zozobra, y se advierte consecuentemente en una renuencia a abonar lo que corresponde, y a cumplir con el régimen de restricciones o prohibiciones⁶³.

No obstante debe quedar claro que las leyes tributaria y aduanera tienen que ser justas ya que se consideran que persiguen el bien común, a pesar de la existencia de ciertos rubros legales que estén lejos del esquema del bien común, como pueden ser diversos tipos de subvenciones y de cargas para ciertas actividades. La justicia de la ley tributaria también puede ser medida conforme a las prestaciones que ofrece. Es decir que el contribuyente aprecie que merced a su pago advierte las mejoras de las prestaciones que son propias del Estado, lo que supone una administración justa de lo recaudado. La carga de los impuestos no debe hacerse mediante un cálculo meramente matemático sino que han de tenerse en cuenta circunstancias personales. Pero en la materia estrictamente aduanera, en lo que a restricciones se refiere, se va más allá de lo tributario y se ha de vincular más a la defensa de intereses que el Estado considere que hacen al bien común, en orden a las alícuotas de los tributos y a las prohibiciones a la importación y a la exportación de mercaderías.

Finalmente debe señalarse que, en relación con las restricciones al ingreso y egreso de mercancías, existe un natural deber de acatarlas en tanto y en cuanto estas tengan un fundamento en que dicho tráfico afecte a la comunidad tanto nacional como internacional, tal como se puede desprender de las conclusiones ya señaladas acerca de cómo afecta la globalización al Derecho Aduanero.

Es claro que en otras restricciones este deber resulta más difuso ya que obedecen a estrictas cuestiones de política coyuntural, y para su cumplimiento el fundamento residirá en la fuerza ejecutoria que tienen las normas del Estado, pero finalmente la esencia estará en que se disponen, en última instancia, para el cumplimiento del denominado bien común.

⁶³ Cfr. ARIÑO, GASPAR, *Economía y Estado*, ob. cit., pp. 92/96. Aquí el autor cita también una deformación en que suelen caer las administraciones gubernamentales que denomina como la burocratización del altruismo, que se caracteriza por el alto coste y malos servicios, y que resultan frecuentes en las actividades como servicios sociales (hospitales, centros educativos, residencias de ancianos, servicios culturales, institutos y centros de atención del desempleo, etc.), señalando que estas cuestiones de la denominada “solidaridad estatal” se tienen que superar.



VIII. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

El profesor Sainz De Bujanda decía que el derecho no puede ser considerado como un puro esquema formal, ya que se nutre de un conjunto de elementos espirituales –ideas y creencias, inquietudes y sentimientos, preferencias y repulsiones de los individuos, y de las fuerzas sociales que actúan en el Estado- que sirven de base a todo el ordenamiento jurídico; cuando este configura a la hacienda pública lo hace, en consecuencia, con arreglo a un repertorio de criterios sobre los fines del Estado y sobre la justicia⁶⁴.

En esta línea, los principios generales del derecho permiten comprender todo el conjunto normativo no formulado, o sea, aquel impuesto por la comunidad que no se manifiesta en forma de ley o costumbre. Esta característica resulta su ineludible ventaja, respecto de otros términos, como principios de justicia, principios de derecho natural, equidad o razón natural; con ellos se alude también a los demás tipos de normas no formuladas, principios sociales (tradicionales) y principios políticos, cuya existencia es también cierta. Unos y otros, a pesar de su distinto origen y naturaleza, coinciden en tener igual significado en el ordenamiento jurídico respecto al derecho formulado, y se caracterizan del mismo modo en que la evidencia de su realidad y eficacia hace innecesaria su concreción en una regla formulada⁶⁵.

Es decir que este concepto permite sostener que han de constituir el origen o el fundamento de las normas, y que por ende, participan de la idea básica de principalidad (en sentido ontológico) que les otorga primacía frente a las restantes fuentes del derecho, ya que se fundan en el respeto de la persona humana o en la naturaleza de las cosas y por ello encierran la concepción del derecho natural⁶⁶.

⁶⁴ Cfr. *Programa de Derecho Financiero*, 6ª Edición, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones e Intercambio, Madrid, 1972/1973, p. 21 y siguientes.

⁶⁵ Cfr. QUERALT, JUAN MARTÍN, LOZANO SERRANO, CARMELO, CASADO OLLERO, GABRIEL, Y TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ M., *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., p. 159. Aquí los autores concluyen en que estos principios generales, base sobre la que descansa la organización jurídica, cumplen una triple función: son fundamento del orden jurídico, orientan la labor interpretativa y actúan como fuente en caso de insuficiencia de la ley y de la costumbre.

⁶⁶ Cfr. CASSAGNE, JUAN CARLOS, *Derecho Administrativo t. I*, ob. cit., p. 165. El autor remite a su obra *Los principios generales del Derecho en el Derecho Administrativo*, Buenos Aires, 1988, p. 29 y siguientes, y a ALTAMIRA GIGENA, JULIO I.,

Por esa razón dentro de los principios del Derecho Aduanero pueden ser considerados los principios generales de derecho, en cuanto estos constituyen una clase de las fuentes de aquel.

Esto es así ya que los principios generales del derecho cumplen varias funciones distintas, pero articuladas entre sí, relativas a su esencia ontológica, a su valor preceptivo o a su alcance cognoscitivo para dilucidar el sentido de una norma o dar la razón de ella y hasta para integrar nuevas formulaciones jurídicas⁶⁷.

Por lo tanto, se puede sostener que el tema de los principios generales del derecho constituyen aún hoy un tema problemático, atento a la convergencia que existe en este punto entre el derecho natural y el positivismo jurídico. Pero a pesar de ello, atento al grado de primacía que se le ha de reconocer al primero respecto del segundo, se aprecia la “positivación” de los principios del derecho natural. Esta labor se aprecia en la constante actividad que realizan los tribunales superiores, en la protección y realce de estos principios.

No obstante el particular, John Finnis ha sostenido que las normas no están desconectadas de los principios del derecho natural, ya que siempre ha de existir una conexión de metas asociadas directamente a los bienes humanos básicos, pero también sumado al hecho de existir una conexión estructural, habida cuenta de que el legislador (incluido el juez cuando crea el derecho) rara vez puede escoger razonablemente de modo arbitrario, sino que se ha de guiar por los requisitos del *Rule of Law*, y por los principios generales del derecho, que conciernen principalmente a la interpretación y aplicación de otros principios o normas⁶⁸.

Los principios generales del derecho como fuente del Derecho Administrativo, Buenos Aires, 1972, p. 12 y siguientes.

⁶⁷ Cfr. CASSAGNE, JUAN CARLOS, *Los principios generales de Derecho en el Derecho Administrativo*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1988, pp. 43/44. Aclara que los principios generales del derecho constituyen, en sentido ontológico, la causa y base del ordenamiento porque son los soportes centrales de todo el sistema al cual prestan su sentido. Por ese motivo no puede concebirse que una norma legal los contravenga, pues ellos existen con independencia de su reconocimiento legal o jurisprudencial, y a su vez funcionan como orientadores e informadores del ordenamiento permitiendo, a través de su interpretación, realizar una labor correctiva o extensiva de las normas.

⁶⁸ Cfr. RODRÍGUEZ-TOUBES MUÑIZ, JOAQUÍN, *El Iusnaturalismo de John Finnis*, ob. cit., pp. 392 y 393. Aquí el autor concluye en que FINNIS constata que las fuentes positivas bastan para resolver los problemas de coordinación de la comunidad. El consenso de que está detrás de la autoridad de los sistemas jurídicos es antes una

También se advierte sobre este punto una vertiente positivista que en términos globales postula que los principios generales del derecho son los que pueden ser inferidos del sistema jurídico nacional, por una abstracción creciente que desecha expresamente la invocación al derecho natural o a la equidad, o al derecho histórico, y ve la generalidad en los principios que emanan de la ciencia del derecho y que integran el fondo común legislativo supranacional. Desde esa posición, un principio jurídico que no emane de alguna de las fuentes de producción jurídica que el sistema reconozca como válidas carecerá de poder obligatorio y permanecerá dentro del fluctuante ámbito de las opiniones o de los ideales y aspiraciones de una comunidad. Desde la perspectiva iusnaturalista, se ha postulado una identificación entre los principios generales del derecho y los principios del derecho natural, robustecida en la doctrina nacional, por la referencia a las notas de Vélez Sarsfield respecto del artículo 16, y la invocación indirecta al código albertino. Los principios generales del derecho tendrían así un carácter ideal, eterno y absoluto, superando virtualmente al sistema que integran, y si bien no pueden prevalecer contra las normas particulares que lo componen, ni destruirlas en ningún caso, tienen valor, no obstante, sobre y dentro de tales normas, ya que representan la razón suprema y el espíritu que las informa. De esta forma, los principios generales del derecho, identificados con el derecho natural y cualquiera que sea el origen o la razón de ser de cada uno de ellos, se constituyen en el elemento fundamental de todo sistema positivo, no sólo como un fundamento sino como su razón vital, que supervisa la realización del conjunto, haciendo que evolucione, se modifique y cambie, siempre conforme con los principios eternos de la justicia⁶⁹.

Como consecuencia, dentro del denominado Derecho Económico, entre otros tantos, se han reconocido como principios generales del derecho actuante, al principio de propiedad privada, al principio de libertad económica, al principio de la buena fe o moralización de las relaciones económicas, y al principio de la seguridad jurídica.

convención que un consenso de convicción independiente. Sin embargo, sostiene que la legislación positiva puede y debe guiarse por principios y normas morales exigidas objetivamente por la razonabilidad práctica, de suerte que, a menos que sea consistente con ellos, no poseerá autoridad a los ojos de una persona razonable.

⁶⁹ Cfr. ÁLVAREZ GARDIOL, ARIEL, “Aproximación al tema de los principios generales del derecho”, *El Derecho*, t. 123, Buenos Aires, p. 844.

En materia de normas, se advierte en la legislación argentina que cuando la cuestión no puede ser resuelta ni por las palabras ni por el espíritu de la ley, ni por la analogía, ha de recurrirse a los principios generales del derecho⁷⁰.

Ahora bien, estos principios generales del derecho no deben ser confundidos con una mera creación jurisprudencial, ya que el hecho de su existencia se prueba por las sentencias que son resueltas muchas veces invocándolos, lo que es demostrativo de su preexistencia a la labor judicial.

El origen de estos principios generales del derecho es variado, pueden provenir del derecho natural, del Derecho Romano, del derecho de gentes, de la moral, del ordenamiento jurídico general del país de que se trate, es decir, no reclama una exclusividad de origen⁷¹.

Puede señalarse que el Derecho Romano aportó el revolucionario concepto de vivir honestamente, no hacer daño a otro y dar a cada uno lo suyo. Estos conceptos fundacionales tienen una vigencia y aplicación capital en el ordenamiento jurídico universal.

El derecho natural y el denominado derecho de gentes, atento a su universalidad han tenido principios que han sido destacados por algunos autores como consideraciones elementales de humanidad.

Finalmente, la moral ofrece un sustrato ético a los actos jurídicos, tanto públicos o privados, y esto ha tenido su influencia también en este campo.

Respecto de los principios generales del derecho, como modalidad propia del ordenamiento de cada país de que se trate, le corresponde a los elementos que a través de la nacionalidad y de su historia han decidido y han tenido influencia, tal como pueden ser apreciados en los respectivos textos constitucionales.

⁷⁰ Cfr. artículo 16 del Código Civil, que dice: “Si una cuestión civil no puede resolverse, ni por las palabras, ni por el espíritu de la ley, se atenderá a los principios de las leyes análogas; y si aún la cuestión fuere dudosa, se resolverá por los principios generales del derecho, teniendo en consideración las circunstancias del caso”. La CSJN en los autos “Alcoholado Boye, Germán Miguel s/Concurso Preventivo” 25/11/2004, (Fallos 326:4685), ha señalado que los jueces se hallan obligados a resolver las cuestiones litigiosas que se le someten a su consideración, aun cuando la situación puntual no estuviere específicamente prevista en la legislación, debiendo juzgar en tal caso a la luz de los principios generales del derecho y a los que surgen de la normativa que por analogía fuere aplicable –arts. 15 y 16 del C.C.-.

⁷¹ Cfr. MARIENHOFF, MIGUEL, *Tratado de Derecho Administrativo*, 2ª Edición, Abeledo Perrot, Tomo I, Buenos Aires, 1975, pp. 293/290.

En el caso del derecho positivo argentino, se los ha de encontrar en la Constitución Nacional y en el Código Civil, preferentemente.

Algunos de estos principios generales del derecho, al estar previstos en el texto normativo superior, han motivado la mención de los denominados principios constitucionales financieros, de aplicación directa sobre el derecho tributario y también del aduanero, y se refieren a lo concerniente a las libertades públicas frente al poder del Estado. Algunos autores han señalado que esta idea se sustenta en el hecho de que en el campo de la hacienda pública, es posible un orden humano, la libertad y la justicia; otros destacan la idea del reparto; algunos indican, en referencia a la Constitución Española de 1978, que compone un proyecto de derecho natural⁷².

No obstante este principio ha tenido algunos límites cuando se señala que sólo excepcionalmente, en la medida en que el Código Civil contiene principios o normas generales de derecho, rige también en el campo del derecho público porque las normas jurídicas de derecho privado y las normas de derecho público fiscal actúan o pueden actuar en ámbitos diferentes. De manera que las normas jurídicas de derecho privado versan sobre las relaciones de las personas de existencia ideal o de existencia visible, entre sí o con terceros; en tanto que las normas de derecho público fiscal rigen solamente en orden al propósito impositivo del Estado, que fija las reglas sin atenderse a las diferencias que el derecho privado establece y teniendo en cuenta la mejor recaudación de sus recursos y la mayor justicia en la distribución de las cargas que impone⁷³.

Otros principios para tener en cuenta son: la igualdad ante la ley, el debido proceso legal, el de la privación de la propiedad privada y el principio de que todo menoscabo patrimonial sólo se justifica en utilidad o interés público, y en la medida en que sea justamente indemnizado. También se cita el de la teoría de lo principal y de lo accesorio, y la teoría que veda el enriquecimiento sin causa. El principio que establece que la validez de todo acto jurídico, sea privado o público, requiere inexcusablemente un sustrato ético, una base moral; y este a su vez contiene el de moral, buenas costumbres y el de buena fe.

⁷² Cfr. RETORTILLO BAGUES, SEBASTIÁN, Y MARTÍNEZ LAFUENTE, MARTÍN, *Estudios de Derecho y Hacienda*, ob. cit., pp. 438 y 439.

⁷³ Cfr. CSJN, “El Tambolar c/Estado Nacional y DGI s/acción declarativa s/medida cautelar” 07/09/1993, (Fallos 316:1930).

También cobran especial importancia los denominados principios lógicos, como el de identidad o de contradicción, y los principios normativos que pueden formar o no parte de los respectivos sistemas jurídicos, pero que gravitan en la decisión, funcionando como pautas integradoras o como exigencias axiológicas que sirven de inspiración a las prescripciones de cada ordenamiento.

CAPÍTULO 5

LOS PRINCIPIOS DÉBILES DEL DERECHO ADUANERO

I. DEFINICIÓN Y CONCEPTO

Rodolfo Vigo enseñaba en los apuntes entregados en el curso del Doctorado de la Facultad de Derecho de la Universidad Austral que respecto de los derechos fundamentales, en referencia a los bienes humanos básicos, todo hombre está posibilitado de captarlos de manera cuasi intuitiva, es decir, sin necesidad de esfuerzo argumental. La razón proyecta inmediatamente en términos deónticos a esos bienes humanos básicos, y así ellos quedan constituidos como derechos fundamentales. No se trata de ideas innatas o de incurrir en falacias naturalistas, sino de que la razón práctica -a la que compete guiar los comportamientos humanos- lo haga procurando actualizar o perfeccionar aquellos bienes que satisfagan la estructura de las tendencias propia del hombre¹.

Señala que el saber práctico, siguiendo a John Finnis, no surge de un análisis abstracto de la naturaleza humana mirada desde afuera como un objeto externo y general, sino de la experiencia interna de las propias inclinaciones, de modo que “mediante un simple acto de comprensión no inferencial, uno capta que el objeto de la inclinación que uno experimenta es un ejemplo de una forma general de bien para uno (o para otros como uno).

Conforme a lo expuesto, es posible postular al menos, un doble tipo de derechos humanos naturales, según se vinculen a los bienes humanos básicos captados inmediatamente o por evidencia, o se refieran a derivaciones o medios para el logro de ellos, dilucidados argumentativamente. A los

¹ “Teoría distintiva fuerte y teoría distintiva débil entre normas y principios jurídicos” –inédito- Cuadernillo correspondiente a la Unidad V “Lógica Jurídica (I)” Facultad de Derecho, Universidad Austral, Buenos Aires, 1999, pp.208/210.

primeros, se los llama derechos humanos naturales originarios o primarios, o simplemente fundamentales, que es la terminología técnica jurídica que se ha seguido hasta ahora, y que coincide, según la tesis fuerte defendida, con los principios del derecho. A los otros derechos humanos, que remiten a modalidades o proyecciones cercanas a los bienes básicos o a medios que directamente los proveen y que la razón, en forma discursiva aunque fácilmente, dilucida, procede a llamarlos derechos humanos naturales “derivados”, “secundarios”, o “no fundamentales”.

Los originarios, como ya se ha señalado anteriormente, tienen una juridicidad evidente, intrínseca, radical, y proceden de considerar la naturaleza en sí misma, de ahí que coincidan con los principios del derecho, principios fuertes, o principios en sentido estricto.

Los derechos derivados cuentan con una juridicidad que la razón descubre a partir de aquellos originarios y en relación con situaciones históricas determinadas, por eso, si bien coinciden con los naturales, hay en estos últimos una carga de historicidad a la hora de su conocimiento y de su consagración autoritativa.

El título de unos y otros es la naturaleza humana, pero mientras aquellos se reconocen connaturalmente, o por evidencia, por y para todo hombre, es decir, sin necesidad de un discurso en sentido estricto, los derivados sí requieren de un elemental discurso que compute el marco histórico, aceptando el consiguiente riesgo de error, ignorancia o dudas que en tal labor se puede incurrir.

Estos derechos derivados no son estrictamente aquellos bienes más inequívocamente intrínsecos a la naturaleza humana, sino manifestaciones, proyecciones o medios inmediatos de estos; así por ejemplo mientras que el derecho a la vida es originario, el derecho a la legítima defensa sería derivado.

No obstante lo expuesto, postula que sólo los originarios son el objeto de los principios del derecho o lo son en sentido estricto, y en consecuencia los derechos derivados serán objeto de principios que podrían ser llamados “mixtos” o “intermedios”.

Por ello sostiene que en la teoría fuerte se requiere el aporte decisivo de la filosofía del derecho para explicar los principios del derecho, que son identificados por su contenido, además de justificar su presencia necesaria en el derecho vigente con el fin de asegurar su completa validez. En la teoría débil, lo distintivo se finca en la operatividad del derecho y, en

consecuencia, se destaca que los principios en general, no han de exhibir los sujetos y las conductas a las que son aplicadas o las consecuencias jurídicas que traen aparejadas².

Es decir que los principios del derecho, o derechos naturales originarios, se constituyen en exigencias cuya falta de satisfacción pone en crisis la más elemental validez jurídica; y los principios débiles, iusnaturales o iuspositivos, se vinculan al perfeccionamiento accidental o adjetivo del derecho. Por lo tanto cada vez que se habla de “principios débiles” se estará hablando implícitamente de aquellos iuspositivos -cuya existencia jurídica reside en el consenso o autoridad que los establece- o de aquellos iusnaturales, cuya existencia jurídica se aclara por obra del discurso jurídico desde aquellos principios del derecho³.

Es por ello que Rodolfo Vigo concluya sobre el particular que cada vez que se hable de principios débiles se estará hablando implícitamente de los iuspositivos, cuya existencia jurídica reside en el consenso o autoridad que los establece, o de los iusnaturales, cuya existencia jurídica se esclarece por obra del discurso jurídico desde los principios del derecho⁴.

II. SU APLICACIÓN EN EL DERECHO ADUANERO

Bajo la influencia de tales premisas, se encuentran en el Derecho Aduanero algunos principios jurídicos en sentido amplio, o principios

² Cfr. VIGO, RODOLFO L., *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, ob. cit., p. 77.

³ Cfr. VIGO, RODOLFO L., *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, ob. cit., p. 222. A modo de síntesis, se puede afirmar que desde una perspectiva funcional cabe postular una distinción débil entre normas y principios jurídicos basada, en aspectos formales o cuantitativos, que se proyectan en el modo en que se opera con uno u otro tipo de reglas jurídicas, y en tal supuesto, dentro de los principios, quedarían comprendidos no sólo los fuertes, o derechos en sentido estricto, sino también los débiles mixtos y los débiles iuspositivos.

⁴ *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, ob. cit., p. 68. Señala además, sobre el particular que en el derecho vigente no cabe pensar el derecho natural paralelo al derecho positivo, dado que al momento de su consagración jurídica lo justo natural y lo justo positivo se entremezclan en aras de hallar prudentemente el moto concreto de ordenar que alguien reciba o se le respete lo que le corresponde en ese tiempo y en ese lugar. Por lo que el derecho natural no necesita de una autoridad que lo reconozca y lo declare, considerando las exigencias de tiempo y espacio.

débiles, de los cuales algunos son iusnaturales derivados, o derechos naturales derivados, mientras que otros son principios iuspositivos.

La lista se compone de los siguientes: A) Principios débiles mixtos: 1- Igualdad jurídica. Igualdad ante la ley; 2- Legalidad; 3- Libre circulación de bienes dentro de país y la comunidad económica; 4- Libertad de comercio, tránsito, navegación; 5- Principios de Derecho Tributario: a) legalidad; b) igualdad ante la ley o generalidad; c) uniformidad de tarifa; d) no aplicación del principio de confiscatoriedad ni progresividad a los tributos aduaneros; y e) proporcionalidad y justicia; 6- Buena fe; 7- Principio que sustenta la idea de que nadie puede enriquecerse sin causa a costa de otro; 8- Principio de inviolabilidad de la propiedad; 9- Principios del debido proceso: a) defensa en juicio; b) sentencia fundada; y c) congruencia; 10- Seguridad Jurídica; 11- Garantías penales: a) legalidad, reserva de ley, e irretroactividad de la ley penal; b) la predeterminación de las conductas ilícitas; c) prohibición de la interpretación analógica; d) la regla *non bis in idem*; e) proporcionalidad; y f) principio de inocencia. B) Principios débiles Iuspositivos: 1- Principios de Derecho Común y Civil; 2- Principios de Derecho Público: a) nacionalidad y finalidad de la aduana; b) servicio público; c) acceso a la administración aduanera, a la carrera administrativa, y a la capacitación; d) exorbitancia; e) conservación de los actos administrativos; f) jurisdicción administrativa revisora y tutela judicial efectiva; 3- Principios generales del Derecho Penal y Administrativo; 4- Veracidad, exactitud, inalterabilidad de las declaraciones; 5- Formalidad y rigor; y 6- Responsabilidad y Profesionalidad.

III. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD JURÍDICA

A. CONCEPTO

Si a cada hombre se le reconocen los derechos fundamentales que hacen a su esencia y naturaleza que es la libertad, que a su vez jurídicamente tiene una serie de repercusiones en otros derechos, esto conduce necesariamente a la idea central de que todos los hombres participan de una elemental igualdad de estatus en cuando personas jurídicas.

Esta ha sido la idea central en la humanidad desde la Revolución Francesa, hecho histórico que por otra parte ha influido decisivamente en la filosofía política de la humanidad. Pero se advierte, en los últimos tiempos, que existe en gran parte de las actividades del hombre una multiplicación de reclamos en orden a aspiraciones y reivindicación de estos, que permiten sostener, que de alguna forma, “igualdad” y “justicia” se toman cada vez más como sinónimos, de manera que la aspiración de igualdad es apreciada como una virtud nueva que hereda la fuerza milenaria de justicia⁵.

Si la libertad apareja el goce y ejercicio de los derechos civiles, la igualdad elimina las discriminaciones arbitrarias para ese goce y ejercicio.

Este principio, al proponer la misma consideración para todos los ciudadanos ante la ley, también supone que no puede prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, o cualquier otra condición o circunstancia personal o social. Este concepto conduce al de la igualdad material, es decir la de incitar a los poderes públicos a que promuevan que la libertad y la igualdad entre los ciudadanos sea real y efectiva⁶.

⁵ Cfr. FOURASTIÉ, JEAN, *La realidad económica*, Emecé Editores S.A., Buenos Aires, 1980, pp. 343/353. Señala que la igualdad de derechos del hombre constituye la primera de las diferentes reivindicaciones igualitarias, y por lo tanto se representa como el éxito prestigioso de una revolución política. Sin embargo, casi todos los elementos o caracteres de la condición humana resultan a su vez factores de desigualdad. Este tema presenta una serie de problemas, como es el caso del concepto de igualdad de derecho, de posibilidad de resultados, debiéndose sumar el hecho de que la justicia, lejos de generar igualdad, reconoce abiertamente la desigualdad proporcionada. Se justifica, por lo tanto, la igualdad únicamente por la acción de la justicia. Por su parte, BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Manual de Derecho Constitucional Argentino*, 4ª Edición actualizada, Ediar, Buenos Aires, 1975, pp. 207/211, considera que este concepto consiste en asegurar a todos los hombres los mismos derechos civiles, siendo obligación del Estado remover los obstáculos de tipo social y económico que limitan de hecho la libertad y la igualdad; y que mediante esa remoción emergente de un orden social y económico justo, se igualen las posibilidades de todos los hombres para el desarrollo integral de la personalidad.

⁶ Cfr. QUERALT, JUAN MARTÍN; LOZANO SERRANO, CARMELO; CASADO OLLERO, GABRIEL; TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ M., *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., p. 111. Aquí los autores destacan que estos conceptos surgen del artículo 14 de la Constitución Española de 1978. A su vez, destacan que el Tribunal Constitucional ha puesto de relieve reiteradamente que el derecho a la igualdad incluye no sólo la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en la aplicación de la ley. En este sentido, un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos

Esta igualdad es objetiva, es decir, está referida a las personas por sí mismas, consideradas sin otras diferencias que aquellas que imponen el orden natural de las cosas o el orden público –incapaces, condenados, fallidos, etc.–, causa que sea diferenciada, por ejemplo, en el caso de la igualdad tributaria, ya que esta ha de considerar a la capacidad contributiva más que a la persona⁷.

B. PRECISIONES JURISPRUDENCIALES

La Corte Suprema de Justicia de la Nación a lo largo de mucho tiempo ha ido desarrollando este principio señalando: 1- La igualdad exige que se trate del mismo modo a quienes se encuentran en iguales situaciones. 2- Eso implica el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios respecto de conceder a unos lo que no se les concede a otros en iguales circunstancias. 3- La regla de igualdad no es absoluta, ni obliga al legislador a cerrar los ojos ante la diversidad de circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración. En realidad lo que aquella regla estatuye es la obligación de igualar a todas las personas afectadas por una medida, dentro de la categoría, grupo o clasificación que les corresponda, y evita distinciones arbitrarias u hostiles. 4- La razonabilidad es la pauta para ponderar la medida de la igualdad, con lo cual queda entendido que el legislador puede crear categorías, grupos o clasificaciones que irroguen un trato diferente entre habitantes, siempre que el criterio empleado para discriminar sea razonable. 5- Las únicas desigualdades inconstitucionales son las arbitrarias, y deben ser estimadas de esa manera las que carecen de toda razonabilidad, las persecutorias, las hostiles, las que deparan indebidos favores o privilegios.

Este tema también tiene directa relación con la aplicación de las cargas públicas, asunto que, derivado de este principio, se analizará más adelante. Es decir, se tratará lo relativo a la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas. Este concepto de igualdad fiscal es nada más que la aplicación del principio de igualdad en materia impositiva, el que será más desarrollado posteriormente, habida cuenta de que lo que interesa aquí es

sustancialmente iguales, y cuando considere que debe apartarse de sus precedentes, deberá ofrecer una fundamentación razonable para ello.

⁷ Cfr. LUQUI, JUAN CARLOS, *La obligación tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989, p. 94.



resaltar el principio constitucional de igualdad de todos los ciudadanos ante la ley.

C. SU APLICACIÓN EN MATERIA ADUANERA

En materia aduanera, este principio también se encuentra presente y además se ha visto sometido a tensión cuando, por diversas razones, generalmente de uso y ejercicio del control, se dictan medidas hostiles en perjuicio de determinados usuarios, incluyéndolos en procedimientos burocráticos, respecto del resto de los importadores o despachantes de aduana que no están incluidos⁸.

Varios pronunciamientos jurisprudenciales llevaron amparo a estos damnificados cuando estas circunstancias fueron probadas. Es decir que, en la medida que en igualdad de circunstancias y condiciones, la aduana establezca restricciones y diferencias entre los usuarios, lesiona y restringe este principio constitucional.

De hecho se ha de advertir a la igualdad ante la ley como uno de los más importantes principios, ya que no puede restringirse toda vez que alteraría a otro principio esencial que es el de libertad, lo que afectaría a diversos aspectos del Derecho Aduanero, como por ejemplo, lo estrictamente operativo, lo tributario, lo infraccional y también, lo procesal, como asimismo lo eminentemente práctico y operativo, ya que los usuarios deben ser tratados en igual forma y aplicando los mismos reglamentos.

⁸ Como por ejemplo, ha sido el caso de inclusión en listas reservadas para verificar la totalidad de las operaciones que registre un determinado despachante de aduana, o verificar obligatoriamente todas las declaraciones de un determinado importador. En estos casos, lo que se cuestionaba era la insuficiente justificación de tal medida, ya que la aduana tiene el deber y la obligación de efectuar el control, y además era la prolongación de esta medida en el tiempo sin que se termine la investigación.

No obstante lo expuesto, la CNCAF, Sala IV, en los autos “Monteselo, Eduardo Pedro c/AFIP-DGA s/amparo Ley 16.986, fallo del 14/07/1998, ha señalado que no aparece como manifiestamente arbitraria la decisión de la aduana de someter –dentro del régimen de control selectivo canal “rojo” todo los despachos presentados por un despachante, en la medida en que ello se encuentra dentro de sus facultades, y teniendo en cuenta que el mencionado auxiliar está denunciado ante la justicia penal y se encuentra sujeto a investigaciones administrativas, lo que hace aconsejable extremar las medidas de control de las operaciones aduaneras oficializadas por dicho agente presuntamente incurso en hechos delictuales e infraccionales.

En síntesis, se puede destacar que el artículo 16, parte segunda de la Constitución Nacional, al establecer el principio general que todos los habitantes de la Nación son iguales ante la ley, necesaria y obligatoriamente pone de manifiesto la actitud que se debe tener ante la aplicación de cualquier ley, y por derivación, involucra también a los reglamentos. Refuerza además lo expuesto el hecho de que el artículo 15 de la C.N. tome posición concreta respecto de la esclavitud, los títulos de nobleza, el acceso a los empleos, los impuestos y las cargas.

También debe verse el principio de igualdad desde la perspectiva de las provincias que integran la Nación, ya que estas, al igual que lo que acontece con todos los habitantes también resultan iguales entre sí a los fines legales⁹.

A su vez la reforma de 1994 enfatizó otros temas, teniendo en consideración el principio de la igualdad, cuando señaló la misma idea respecto de los partidos políticos, educación, tutela de los sujetos débiles o en inferioridad de condiciones, y todo tipo de discriminación¹⁰.

Naturalmente debe quedar claro que la igualdad de todas las personas ante la ley implica que todos los habitantes tienen derecho, sin discriminación alguna, a igual protección de la ley.

Este derecho repercute en forma esencial en el derecho de propiedad, y consecuentemente ha de tener un contenido especial o particular según la ideología con la cual se lo interprete y aplique. Atento a estos se ha señalado que la Constitución adhirió básicamente a una igualdad formal ante la ley, que implica que el Estado no tiene que actuar para procurar nivelar las desigualdades de hecho existentes en la sociedad, sino que debe aceptarlas como son y, precisamente, respetarlas habida cuenta de que la ley no ha de cambiar la realidad, con lo cual el criterio de igualdad ha de significar imparcialidad o neutralidad de trato entre el Estado y los particulares¹¹.

⁹ La CSJN en los autos “Argentini Héctor M., y otros” (Fallos 324:187) de fecha 13/02/2001, ha establecido que la atribución que concede el artículo 75, inciso 1, de la C.N., tiende a establecer la igualdad entre las provincias que componen el territorio nacional, prohibiendo gravámenes en perjuicio de una de ellas, o la desgravación territorial en perjuicio de las otras, a fin de privilegiar la circulación económica a través de la favorecida.

¹⁰ Cfr. artículos 37, 75, inciso 19, 75, inciso 2, y el 43, de la Constitución Nacional.

¹¹ Cfr. SAGÜÉS, NÉSTOR PEDRO, *Elementos de Derecho Constitucional*, ob. cit., Tomo II, p. 536.



En el texto constitucional de 1994, el criterio de igualdad varió sutilmente en orden a destacar en forma explícita el principio de igualdad pero orientado a dar real oportunidad en igualdad de condiciones a varones y a mujeres, como ha sido el caso del acceso a los cargos electivos y partidarios, junto con el desarrollo del denominado principio de igualdad de oportunidades.

La Corte Suprema utiliza una serie de pautas para definir el alcance de la igualdad, y que a juicio de algunos autores, se agrupan en el concepto de: 1- Flexibilidad. 2- El principio de discriminación objetiva, y discriminación arbitraria, es decir, que en igualdad de condiciones, no haya exclusión alguna en orden a privilegios o excepciones. 3- Principio de igualdad en igualdad de circunstancias, es decir debe ser interpretada la igualdad ante la ley como la igualdad de derechos frente a iguales hechos o bien de igual trato, siempre que las personas se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones. 4- Otro principio por el cual se considera que la desigualdad debe provenir de la ley y no de la interpretación que en diferentes circunstancias se haga de la ley¹².

IV. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

A. CONCEPTO

Este principio, previsto en la Constitución Nacional, se encuentra dentro de la línea que persigue el constitucionalismo moderno, en cuanto sostiene que nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de lo que ella no prohíbe.

Se puede sostener que es una respuesta a la despersonalización del poder y al de legitimidad racional. Es decir, no se trata de que el poder no sea ejercido por hombres, sino de que esos hombres lo hagan ajustándose al orden jurídico establecido por las normas legales. Se puede señalar que este

¹² Estos conceptos han sido tomados de SAGÜÉS, NÉSTOR PEDRO, en *Elementos de Derechos Constitucional*, Volumen II, ob. cit., pp. 538/541, donde expone en un detallado análisis los diversos fallos en que la Corte Suprema ha interpretado y concebido estos principios: Fallos 184:398, 238:60, 312:826, 312:851, 299:146, 302:192, 302:457, 295:937, 312:615, 200:428, entre otros tantos.

principio busca que todo acto estatal, emanado de los gobernantes, tenga apoyo en la ley, es decir, esté fundado en ella.

Este principio además se complementa con el que postula que todo lo que no está prohibido está permitido. Esto significa que, una vez que la ley ha regulado una determinada conducta, estableciendo ya sea un acto positivo o negativo, queda a favor de las personas una esfera de libertad jurídica en la que está permitido todo lo que no está prohibido.

La regla dispone, conforme se deriva del artículo 19 de la C.N., que nadie puede ser privado de lo que la ley no prohíbe; con ello, se puede inferir que existe un derecho constitucional a realizar lo no prohibido. Por otro lado, esto demanda que las leyes sean claras en el enunciado de los derechos y obligaciones que reglamenta o consagra, ya que la ley confusa o ambigua, contradictoria o de difícil intelección es, en definitiva, contraria a la Constitución, ya que impide delimitar el ámbito de lo legal y lo ilegal, atentando así contra el texto constitucional citado¹³.

Es claro que el principio de legalidad busca procurar seguridad, ya que siempre es relativamente valioso para una sociedad prever lo que va a ocurrir, y para que tenga un contenido material se debe acudir al valor justicia, que algunos traducen como la regla o el principio de razonabilidad,

¹³ Cfr. SAGÜÉS, NÉSTOR PEDRO, *Elementos de Derecho Constitucional*, ob. cit., Volumen II, p. 371. Sobre el particular QUIROGA LAVIÉ, HUMBERTO, en *Constitución Argentina comentada*, 2ª Edición actualizada, Zavalía Editor, Buenos Aires, 1997, p. 120, dice que “la reserva de ley es como la tipicidad constitucional: no hay obligación penal ni civil sin ley, y la ley la hace el Congreso y nada más que el Congreso, salvo las dos hipótesis del artículo 76, donde también interviene el Congreso, tanto para poner límites a la delegación, como para controlar el cumplimiento de esos límites. En sentido correspondiente, todo lo no prohibido está permitido, y a veces está permitido expresamente, sin que por ello cambien los efectos jurídicos de esa permisión. Frente a esta regla de oro del ordenamiento constitucional, existe otra según la cual todo lo que no les está expresamente permitido a los poderes públicos, o que se encuentra implícito, como medios necesarios para llevarlo a cabo, debe considerarse que les está prohibido, es decir, sujeto a inconstitucionalidad o nulidad, según los casos. Las leyes serán inconstitucionales, los decretos legislativos y ejecutivos serán nulos y las sentencias serán revocables”.

Asimismo la CSJN ha señalado que del art. 19 de la C.N. surge que toda nuestra organización política y civil reposa en la ley; y los derechos y obligaciones de los habitantes, así como las penas de cualquier clase que sean, sólo existen en virtud de las sanciones legislativas y el Poder Ejecutivo no puede crearlas, ni el Poder Judicial aplicarlas si falta la ley que las establezca. [Cfr. “Sánchez Abelenda, Raúl c/Ediciones de la Urraca S.A. y otro” 01/12/1988 (Fallos 311:2553)].



en cuanto se señala que lo que la ley manda o prohíbe debe ser intrínsecamente justo, lo que en derecho constitucional equivale a ser razonable.

Además puede advertírsele desde la perspectiva de su función de fuente de derecho como también desde la posición de regulador del obrar de la Administración Estatal, ya que admite el sometimiento de esta a la ley¹⁴.

B. PRECISIONES JURISPRUDENCIALES

Como ha sostenido la CSJN, el principio de legalidad, conforme lo prevé el artículo 18 de la C.N. y el artículo 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y el artículo 15:1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, nace de una necesidad de que haya una ley que mande o prohíba una conducta, para que una persona pueda incurrir en falta por haber obrado u omitido obrar en determinado sentido, y que además se establezcan las penas a aplicar. Por ende, de tal norma constitucional se desprende que la ley no puede aplicarse en forma retroactiva¹⁵.

El principio de legalidad, por lo expuesto, va a tener aplicación directa con: 1) La creación de delitos, infracciones y penas, y faltas de cualquier índole. 2) La privación de la propiedad. 3) La expropiación. 4) El establecimiento de gravámenes –impuestos, contribuciones, tasas-. 5) La reglamentación del goce y ejercicio de los derechos. 6) El ejercicio de las competencias previstas en los artículos 7, 9, 15, 18, 21, 41, etcétera de la Constitución Nacional¹⁶.

¹⁴ Cfr CASÁS, JOSÉ O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, Ad Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 217.

¹⁵ Cfr. “Cencosud S.A. c/Secretaría de Industria y Com y Minería”, 15/06/2004, (Fallos 327:---).

¹⁶ En materia tributaria, de aplicación al Derecho Aduanero, la CSJN ha señalado que los gravámenes y exenciones tienen que estar debidamente preestablecidos por el Estado a fin de que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar su conducta fiscal (Cfr. “Bertollotti, Oscar s/recurso de apelación” [Fallos 315:820] 28/04/1992. La misma CSJN admite antecedente en igual sentido en los autos “Alaluf, Alberto c/Nación” (Fallos 253:332) 1962.

En materia penal, señala YACOBUCCI, GUILLERMO J., en *El sentido de los principios penales. Su naturaleza y funciones en la argumentación penal*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2002, pp. 255/258, que la consideración actual del principio de legalidad es explicada por CLAUS ROXIN como un instrumento que protege a

C. SU APLICACIÓN EN MATERIA ADUANERA

Es evidente que, en materia aduanera, este principio está presente en toda la regulación, ya que precisamente se trata de una estructura normativa que hace a una actividad, que como se ha visto, tiene que ver con el control relativo al tráfico internacional de mercaderías, y a los tributos que por dicha actividad corresponde abonar y recaudar, y a las restricciones a la importación y a la exportación. No obstante, a veces, con motivo de interpretaciones extensivas que de las normas tributarias se han realizado ha

los ciudadanos del propio derecho penal a fin de evitar una punición arbitraria y no calculable, sin ley o con una ley imprecisa o retroactiva. De allí que aparezca como un postulado del estado de derecho y garantía respecto del poder sancionador que este detenta, al exigir que este solo se ejercite cuando haya una ley previa al hecho, y que esa ley exprese claramente la conducta punible y sus consecuencias penales. Es doctrina de la Corte Argentina, en ese aspecto, la interpretación invariable del artículo 18 de la C.N., que exige indisolublemente la “doble precisión por la ley de los hechos punibles y las penas aplicables (Fallos, 204:359; 237:636; 254:315; 275:98; 301:395; 308:1224; y 308:2650, entre otros). En esta misma línea la Corte ha dicho en reiteradas oportunidades que una de las garantías más relevantes es la consagrada en el artículo 18 de la C.N., al ordenar que ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso (Fallos 136:200; 237:636; 275:89; 298:717). De allí que nace la necesidad de que haya una ley que mande o prohíba una conducta, para que una persona pueda incurrir en falta, por haber obrado u omitido obrar en determinado sentido, y de que se determinen también las penas a aplicar (Fallos 316:1239; 316:1577 voto del juez Petracchi). El principio de legalidad, en este sentido excluye la analogía (Fallos 301:395; 303:988; 318:207, entre otros).

En esta misma línea, BACIGALPO, ENRIQUE, en *Principios constitucionales de derecho penal*, Hammurabi, José Luis Depalma Editor, Buenos Aires, 1999, pp. 47/48. El autor señala que el principio de legalidad tiene sus raíces en el principio democrático y en la división de poderes, dado que el Parlamento está autorizado para introducir una limitación a los derechos fundamentales como la implícita en el Derecho Penal, admitiendo que nunca esto puede ser retroactivo. También admite que el principio de legalidad es producto necesario de la protección de la confianza, es decir, de la garantía de cálculo que realiza el ciudadano fiel al orden jurídico, respecto de las consecuencias jurídicas de sus acciones.

Con referencia al aspecto tributario, se ha señalado tanto en doctrina nacional como en la extranjera, que el principio de legalidad no constituye una delimitación o un margen o una frontera más allá de la cual no deba ser ejercido el poder tributario, sino su único y exclusivo modo de manifestación. Es decir la potestad tributaria que se le reconoce al Estado esencialmente debe manifestarse por medio de leyes, dado que si ello no fuere así esa facultad estatal perdería su propio ser y por aplicación de lo que en lógica se denomina “principio de identidad”, adquiriría el carácter de una mera acción de despojo. (Cfr. MARTÍN, J. M., Y RODRÍGUEZ USÉ, G. F., en *Derecho Tributario General*, 2ª Edición actualizada, Ediciones Depalma, Biblioteca de Finanzas y Derecho Tributario, Buenos Aires, 1995, p. 93).

significado la virtual creación de tributos. Otras, con motivo de una interpretación extensiva de las atribuciones del organismo aduanero, se han creado tasas que condicionan el inicio de un trámite aduanero, y esto ha sido observado judicialmente¹⁷, y otras veces gracias, a una interpretación extensiva, ha creado restricciones al ingreso y egreso de mercaderías lo cual ha generado gran profusión de conflictos.

Análoga cuestión ha acontecido en materia infraccional y penal aduanera, tal como dan cuenta gran cantidad de fallos en los que expresamente la jurisprudencia ha señalado que la interpretación realizada por la aduana era analógica, y por ende, contraria a la Constitución Nacional¹⁸.

En la fase reglamentaria, algunas administraciones aduaneras han caído en la tentación de hacer caso omiso a este principio cuando han dispuesto medidas sin ningún tipo de sustento normativo provocando lesiones a los intereses de los usuarios. Los justificativos respecto de esta actuación son múltiples, abarcan desde los intereses sectoriales y políticos hasta la mera ignorancia del operador.

Pero al tener una importancia fundamental este principio obliga en forma permanente a guardar una especial vigila sobre el accionar de la institución, habida cuenta de que tal como se ha señalado, gran parte de la materia aduanera es esencialmente sensible a este principio, como es el caso de los denominados Derecho Tributario Aduanero y Derecho Penal Aduanero.

¹⁷ Cfr. CNCAF, Sala IV, “Jorvical Aceros SA s/Incidente Medida cautelar” de fecha 27 de junio de 2000. En dicha oportunidad, se estableció que el arancel de \$ 200 como requisito previo para dar curso al trámite de devolución de importes percibidos indebidamente en concepto de tributos a la importación por medio de la Resolución ANA 3428/98, implica que por vía reglamentaria se cree un recaudo adicional a la habilitación del trámite de reclamo, de afectación patrimonial para el particular –fija una arancel a ser abonado- exigido con carácter previo que condiciona en un todo la iniciación del trámite de repetición. Se ha señalado que la Resolución ANA 3428/98 parece exceder, por su esencia y sustancia, la competencia que tiene el titular de la Aduana en el artículo 23 incisos i) y j) del Código Aduanero. En igual sentido declarando además que la aduana tiene vedado crear tasas, la misma Sala IV, se expidió en los autos “Natelco SAIC c/ANA s/amparo” 11/10/2001.

¹⁸ La CSJN en los autos “Legumbres SA y otro s/contrabando” 19/10/1989 (Fallos 312:1920) ha señalado que una ley que determine qué bienes jurídicos son merecedores de protección contra ciertas conductas que los afectan, pero que correlativamente no establezca cuál es el alcance de la protección que se expresa en la naturaleza y *quantum* de la pena, no cumple con la exigencia constitucional de que la conducta y la sanción se encuentren previstas con anterioridad al hecho por una ley en sentido estricto.

Sin perjuicio de lo expuesto, también en lo eminentemente técnico u operativo, el principio de legalidad tiene fundamental aplicación, ya que parte de las actividades aduaneras se realizan con un cierto grado de usos y costumbres, y la implementación de nuevos procedimientos, sin basamento normativo, suele generar estériles controversias, con el consabido perjuicio que representa para los usuarios en términos de tiempo y economía.

Otras veces se ha disimulado el principio de legalidad, en el entendimiento de que lo que falta es una reglamentación que fuerce cuestiones de fondo por medio de la creación de sanciones, institutos novedosos, sin tener las facultades para hacerlo, o al generar otro tipo de normas en franca oposición al Código o a la ley de fondo que regula la actividad aduanera, o en el peor de los casos, paralizando todo tipo de actividad sobre el particular¹⁹.

Esto, claro está, sin dejar de reconocer las facultades de reglamentación que tiene el Poder Ejecutivo, conforme a lo que estatuye la C.N. y sin embargo no por esa razón se interpretará que siempre se está violando el principio de legalidad²⁰.

Se ha observado que lo razonable para la aduana a veces es opuesto a lo necesario. Es decir, se lleva al extremo la función rectora del control en menoscabo de las garantías y derechos de los usuarios.

¹⁹ Sobre el particular, sin puntualizar estrictamente en el tema aduanero, ha señalado EKMEKDJIAN, MIGUEL Á., en *Tratado de Derecho Constitucional*, ob. cit., p. 252 y siguiente, que sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4 de la C.N. A su vez, SPISSO, RODOLFO, *Derecho constitucional tributario*, ob. cit., pp. 276/293, sostiene que basta una ley marco que establezca los principios fundamentales, para que se pueda delegar la función de integrar el sistema tributario, ya sea determinando elementos fundamentales del hecho imponible, creando exenciones o recargos, fijando tarifas, avalúos, porcentajes, etc. El tratadista no las comparte ya que violan los artículos 17 y 19 de la C.N. y, fundamentalmente, el principio de división de poderes. Pero agrega que tales atribuciones, ejercidas por el Poder Ejecutivo, mediante los denominados reglamentos delegados o incluso por órganos subordinados a este, han formado una inmensa maraña de decretos y resoluciones de casi imposible manejo no sólo por el hombre común, sino por parte de los especialistas.

²⁰ Cfr. CSJN “Viajes Meliá Argentina SRL y otros s/ inf. Ley 22.802” 01/12/1988 (Fallos 311:2464). En este caso, la Corte ha señalado que no vulnera el principio de legalidad previsto en el artículo 18 de la C.N. la circunstancia de que por vía reglamentaria se complete la descripción del tipo legal cuando la ley lo ha autorizado expresamente, y siempre que el destinatario de la norma pueda conocer anticipadamente la conducta punible.

Ante todo se deja de lado la regla de la razonabilidad que la Constitución Nacional estableció en el artículo 28, donde señala que los principios, derechos y garantías no podrán ser alterados por las leyes que reglamentan su ejercicio. Esta alteración supone arbitrariedad o irrazonabilidad. Y esta obligación también se ha de aplicar a todos los órganos del poder en el ejercicio de sus funciones.

V. EL PRINCIPIO DE LIBERTAD DE CIRCULACIÓN DE LOS BIENES

Una consecuencia directa de la existencia de la aduana, es la realización del control, tal como se ha visto en el capítulo primero. Pero ha quedado debidamente aclarado que esta actividad, que caracteriza al accionar aduanero, necesaria y obligatoriamente ha de estar circunscripta a aquellas mercaderías que ingresen o egresen desde o hacia un territorio aduanero y que estén además afectadas al tráfico internacional.

En tal sentido, se advierte el límite del control, ya que la aduana tiene la expresa prohibición de afectar la libre circulación de bienes dentro del país y de la comunidad económica. Esto lleva a la veda para establecer aduanas interiores –en el concepto de control de circulación- tanto nacionales como nacionalizadas, dentro del territorio aduanero. Como se puede apreciar esto ha de tener directa vinculación con la libertad de comercio, navegación y hasta de trabajar.

A. SU PRESENCIA EN LA CONSTITUCIÓN NACIONAL

El artículo 10 de la C.N. es contundente cuando ordena que el interior de la República Argentina sea libre de derechos que graven la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de toda clase, despachadas en las aduanas exteriores. A su vez el artículo 11 destaca que los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques, o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante cualquiera sea su denominación por el hecho de transitar el territorio.



La existencia misma de la aduana como una institución de la Nación con la exclusividad del control respecto de los ingresos o egresos de las mercaderías que están afectadas al tráfico internacional, permite también realizar una actividad de recaudación de los tributos que corresponden por tal actividad y que han de pertenecer a la Nación, conforme al artículo 4 de la Constitución Nacional.

Se puede afirmar sin duda alguna que los artículos 9 y 12 de la C.N. que prohíben la existencia de aduanas interiores y que declaran la libre circulación territorial de personas y de cosas por todo el territorio nacional, son fiel reflejo del espíritu de la Constitución, que ha querido hacer un solo territorio para un solo pueblo, ya que no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia extranjera. Estos principios se complementan con la cláusula comercial de la Constitución, que atribuye al Gobierno Nacional la facultad exclusiva de reglar el comercio interjurisdiccional, vedan a las provincias establecer aduanas interiores o imponer tributos a la mera circulación territorial o a la entrada o salida de su territorio de mercaderías o cosas, y discriminar según el origen del producto o haciendo más gravoso el tributo en razón de ese comercio. Sin embargo, se advierten, en forma recurrente, ciertas formas de establecimiento de aduanas interiores que intentan gravar este comercio, teniendo control constitucional por parte de la Corte Suprema, guardián de las cláusulas citadas²¹.

Esto implica que las denominadas aduanas interiores, como instituciones provinciales no existen, y toda actividad que implique realizar esta función en esas jurisdicciones está en oposición con la Constitución Nacional.

²¹ Cfr. SPISSE, RODOLFO R., *Derecho constitucional tributario*, ob. cit., pp. 119/121. Sobre el particular cita el antecedente de la C.S.J.N. “Hidroeléctrica El Chocón SA c/Pcia. de Buenos Aires” (Fallos 320:1317) que declara la inconstitucionalidad del régimen mediante el cual la provincia de Buenos Aires y el Ente Provincial Regulador Energético perciben el cobro de los citados impuestos. Sobre el particular, sostuvo que si bien las provincias conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines y entre ellos, las facultades impositivas que conduzcan al logro de su bienestar y desarrollo, por lo que pueden escoger los objetos impositivos y la determinación de los medios para distribuirlos en la forma y con el alcance que les parezca más conveniente, tales atribuciones encuentran el valladar de los principios consagrados en la C.N. Señala igualmente que esas discriminaciones hace que las consecuencias del tributo así aplicado importe en los hechos una barrera aduanera que entorpece la libre circulación en detrimento de lo dispuesto por los artículos 9, 10, y 11 de la C.N. (Cfr. Fallos 316:1962; 310:2443 y 320:1317).

La norma ha querido, pues, considerar a la actividad aduanera dentro de un único territorio que es el de la Nación, concepto que se lo ha precisado en forma específica en los artículos 1, 2 y 3 del Código Aduanero, y que constituye uno de los presupuestos básicos del Derecho Aduanero.

Por consiguiente en lo que respecta a la circulación interior de bienes producidos en la Nación, como en lo atinente a aquellos que han sido nacionalizados²², puede hacerse libremente, y se destaca que está expresamente abolido el gravamen de circulación territorial, como así también, que el paso de una provincia a otra no puede jamás ser un hecho imponible.

La Corte Suprema a lo largo de la vigencia de la Constitución Nacional ha dictado importantes fallos en los que fijó la doctrina relativa a la inconstitucionalidad de ciertos gravámenes provinciales, ya que implicaban una violación directa a la circulación de bienes nacionales dentro del país²³.

²² Se considera una mercadería extranjera que ha sido nacionalizada, cuando respecto de ella se ha procedido a su despacho a plaza en forma definitiva, y que como consecuencia del pago de los tributos que gravan la importación para consumo, ha sido librada a plaza por la autoridad aduanera. Una vez que aconteció este acto administrativo, por imperio de la ley, dicha mercadería ha quedado incorporada al concepto genérico de los bienes nacionales, lo que ha de implicar que para su posterior destinación al exterior sea tratada como si fuere un bien de producción nacional.

²³ EKMEKDJIAN, MIGUEL Á., en *Tratado de Derecho Constitucional*, ob. cit., sobre el particular en la p. 438 y siguiente, cita jurisprudencia de la CSJN (Fallos 95:327, 178:308), que se transcriben por lo ilustrativo: “El artículo 10 de la Constitución Nacional no ha tenido más propósito que el de prohibir a la Nación el establecimiento de aduanas que no sean exteriores, y a las provincias la creación de impuestos con motivo de la extracción de efectos locales a otros puntos del territorio nacional o de importación de esos efectos procedentes de otras provincias o territorios sin tomar en cuenta los impuestos que gravan la circulación dentro de la misma provincia a los valores que constituyen su riqueza pública. El comercio local, en cuanto no se trate de las relaciones de derecho privado regidas por el Código de Comercio, es de incumbencia de los poderes provinciales y puede constituir legítimamente una fuente de recursos para los gastos públicos. Son válidos los impuestos locales al comercio exclusivamente interno. Es prohibido a las provincias imponer un gravamen sobre la exportación”. “La explicación de los principios constitucionales relativos a la prohibición de aduanas interiores y de obstruir el comercio interprovincial, debe buscarse en nuestra propia tradición. Las aduanas interiores y los impuestos relativos al tránsito, a la exportación y a la introducción, tenían por objeto defender la producción local frente a la competencia de las otras provincias y crear recursos para el erario. El gravamen local no significa una traba o una carga al comercio interprovincial, sino tan solo el ejercicio del derecho de gravar la riqueza local, debe considerarse constitucional. Al interpretar las disposiciones constitucionales no debe menoscabarse el derecho de las provincias a formar su tesoro



Pero uno de los antecedentes más interesantes que se ha producido sobre este aspecto ha sido el caso de los conflictos que se presentaron con motivo del régimen especial que rige en la provincia de Tierra del Fuego, que fue creado por la Ley 19.640.

Por definición legal, dicho ámbito constituye un territorio aduanero especial ya que rige en él un sistema arancelario especial, como también de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones²⁴.

En ciertos ámbitos geográficos, en apoyo al desarrollo y al fomento de una región se admite el establecimiento de un régimen aduanero especial, siempre que sean creados por ley, lo que implica un régimen tributario y de prohibiciones especiales y por lo tanto diferentes a los existentes para el resto del territorio aduanero²⁵.

público con la contribución de su riqueza, cuya forma más inmediata es su población y su capacidad de consumo”. “El sistema adoptado por la Constitución Nacional en materia de circulación territorial y de comercio interprovincial y exterior, consiste en crear un solo territorio para un solo pueblo. Lo que la Constitución Nacional suprimió por su artículo 10 no fue sólo la aduana provincial, sino también la aduana interior, cualquiera que fuere el carácter nacional o provincial que tuviera, prohibiendo que en la circulación de mercaderías la autoridad nacional pudiera restablecer las aduanas interiores que formaban parte de las antiguas instituciones argentinas. Las provincias no se hallan autorizadas para dictar leyes y reglamentos que importen trabar o perturbar, de cualquier modo, la libre circulación territorial o que puedan menoscabar el derecho de reglamentar el comercio conferido al Congreso de la Nación. Cada provincia recupera su plena capacidad impositiva a partir del momento en que las mercaderías, géneros, o productos introducidos a su territorio llegan a confundirse y mezclarse con la masa general de bienes de la provincia, y ello así condicionado a que, aún después de producida la incorporación de valores, el impuesto no establezca distinciones entre los bienes producidos y los ya existentes en el territorio”.

²⁴ Cfr. artículo 2, apartado 3° del Código Aduanero Argentino.

²⁵ Cfr. artículo 600 del Código Aduanero Argentino, que establece que el área aduanera especial o territorio aduanero especial es un ámbito en el cual los tributos que gravaren la importación a consumo y la exportación para consumo no exceden del 75% de los que rigen en el territorio aduanero general, y no se apliquen las prohibiciones de carácter económico, salvo expresa disposición en contrario de la norma que la estableciere. Finalmente el artículo 601 del mismo texto legal, señala la obligación de ser creados estos territorios aduaneros especiales por ley.

También sobre el particular resulta de interés el trabajo publicado por SANTA CRUZ, JORGE, “Los derechos diferenciales en la Constitución Argentina”, La Ley 1991-C, Buenos Aires, p. 875.

En igual línea, BASALDÚA, RICARDO XAVIER, en “La territorialidad en los impuestos aduaneros”, ob. cit., pp. 187/186, señala que el impuesto aduanero puede aplicarse en



La posibilidad de crear estos territorios ha sido reconocida a pesar del expreso mandato legislativo por la Corte Suprema. Pero también ha destacado que en lo que se refiere al ámbito bajo examen, es decir, al creado por la Ley 19.640, no implica la concesión de derechos diferenciales, ni afecta el principio que asegura que la Nación constituye un solo territorio sujeto a una regulación uniforme. De suerte tal, que frente a los planteos que señalaban que esta situación implicaba la violación del principio de libre circulación de los bienes nacionales o nacionalizados dentro del territorio nacional, la Corte Suprema claramente destacó que la existencia de distintos territorios aduaneros no viola esta prohibición constitucional, y que la aduana puede realizar el control correspondiente. Por ello la circulación de los bienes nacionales, pero con tratamiento fiscal diferente, podrá hacerse en amparo al régimen constitucional en tanto y en cuanto se nivelen los beneficios fiscales que únicamente se conceden para la promoción y fomento de la región²⁶.

Si embargo, la Corte Suprema, una vez más se pronunció sobre el mismo tema, señalando que la existencia de áreas de tipo especial y áreas de franquicia en materia aduanera no afectan la existencia de una regulación aduanera nacional, pues concreta al principio de igualdad proporcional en materia aduanera que dispone de manera exclusiva el gobierno federal, impidiendo, con ello, trabas a la circulación de mercaderías entre las provincias. En tal sentido, se reconoció que la mercadería que ingresa para consumo al área aduanera especial constituye una importación, generándose el hecho gravado y debiendo pagarse los tributos que rigen en esa área aduanera, con la salvedad de la mercadería proveniente del territorio aduanero general que sea de libre circulación. La Ley de Promoción

forma diferenciada dentro del propio ámbito arancelario, dando lugar a varios territorios aduaneros, poniendo de manifiesto que en ejercicio de su potestad tributaria el legislador de un Estado puede considerar necesario por diversas razones aplicar el tributo aduanero con alícuotas diferenciadas en ciertos espacios arancelarios, siendo ello una manifestación del impuesto aduanero con finalidad extrafiscal.

²⁶ El caso resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación fue “Maggi E. F.” 09/12/93, (Fallos 316:2797). Se trataba de una causa por supuesto delito de contrabando. El imputado había ingresado mercadería de origen nacional en el territorio continental general, procedente del territorio aduanero especial, en el que contaba con una exención total en materia de impuestos –se trataba de cigarrillos nacionales libre de impuestos- y que tenían que ser consumidos en dicho territorio. En tal sentido, es donde se produce el conflicto ya que se afirmaba que este accionar de la Aduana implicaba una aduana interior.

Industrial 19.640 desarrolla como finalidad política el constituir un área aduanera especial y un área franca, que se ha dado en llamar “cláusula de progreso”, que previó el texto constitucional en el anterior artículo 67, inciso 16 –actual artículo 75, incisos 1 y 18- sin que ello afecte el principio que asegura en materia comercial que la Nación constituye un solo territorio sujeto a un sistema uniforme, y tampoco concede derechos diferenciales cuya prohibición cabe interpretar en virtud de los artículos 9 y 10 de la C.N. Además no está restringido el tránsito territorial, que es lo que se persigue al prohibirse a las provincias el establecimiento de aduanas, sino que, por el contrario, lo promueve, a través del otorgamiento de beneficios promocionales y exenciones aduaneras totales²⁷.

Como se advierte, este principio limita claramente el accionar del servicio aduanero, y por ende, circunscribe su labor específica, pero también se lo hace respecto de los otros organismos del Estado y de las provincias, en orden a que se debe garantizar la libre circulación dentro del territorio nacional.

B. SU INCIDENCIA EN EL MERCOSUR

Este principio, en la actualidad, ha adquirido matices más definidos y específicos como consecuencia lógica de la creación del MERCOSUR, conforme a los términos del Tratado de Asunción. En el artículo primero, se

²⁷ Cfr. CSJN *in re* “Argentini Héctor M. y otros” (Fallos 324:187) 13/02/2001, publicado en *La Ley Suplemento de Jurisprudencia Penal*, a cargo de FRANCISCO J. D’ALBORA, 2001.

Sobre el particular, VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., en “Incidencia del territorio aduanero en la configuración del delito de contrabando a la luz de la Constitución Nacional”, *Revista de Estudios Aduaneros N° 14*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1° y 2° semestre 2000 y 1° semestre 2001, p. 239, señala que no observa que el régimen establecido por la Ley 19.640 afecte de alguna manera la noción de integridad argentina, toda vez que no discrimina entre provincias sino que tiende a reafirmar el principio de un solo territorio para un solo pueblo, a través de un mecanismo técnico juzgado apto, por el legislador, para promover el desarrollo de una determinada región del territorio nacional. Esto, en su opinión, no impide que el Código Aduanero prevea la posibilidad de distintos territorios y que una ley especial, como la que se pretendió cuestionar, determine la creación de áreas francas y áreas aduaneras especiales en el territorio del país –con todas las consecuencias, inclusive penales, que ello trae aparejado- en uso de las atribuciones previstas en los incisos 16 y 28 del artículo 67 de la C.N. (actual artículo 75).



destacan, como principios y propósitos, el de constituir un Mercado Común al 31 de diciembre de 1994, que ha de implicar: la libre circulación de bienes y servicios y factores productivos entre los países, a través, entre otros, de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente; el establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común en relación con terceros Estados o agrupaciones de Estados y la coordinación de posiciones en foros económicos comerciales regionales e internacionales; la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales entre los Estados parte de comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetario, cambiaria y de capitales, de servicios, aduanera, de transportes y comunicaciones, y otras que se acuerden, a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados parte; el compromiso de los Estados parte de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración.

Desde luego que esta ambiciosa meta se encuentra aún lejos de ser alcanzada en su plenitud, tal vez por las asimetrías que evidentemente tienen sus integrantes, en desarrollo económico y en actividad comercial, pero como bien se ha señalado, para llegar a constituir un mercado común debe consolidarse la etapa de integración, fomentando previamente la unión aduanera, que con grandes excepciones se mantiene en la actualidad.

Pero es claro que las disposiciones del artículo 1 del Tratado de Asunción, al establecer la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países, a través, entre otros, de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente, resultan un compromiso definitivo de las partes para constituir un mercado común, y por ello se embarca dentro de aquellas con vocación de permanencia –definitividad-, en contraposición con otras, que apuntan a regir durante el llamado periodo de transición²⁸.

Ahora bien, el concepto de libre circulación de mercaderías, servicios y factores productivos en el MERCOSUR, requiere precisiones. En efecto, la circulación que se señala es de contenido y carácter económico, y no está circunscripta al simple traslado o tránsito. De suerte tal que esta libertad de

²⁸ Cfr. DALLA VÍA, ALBERTO RICARDO, *Derecho Constitucional Económico*, ob. cit., p. 649.

circulación económica implica la posibilidad de que la mercadería permanezca y sea consumida, utilizada o industrializada en el espacio económico en el que se la introduce. La circulación, en sentido físico o geográfico, sólo alude a la posibilidad de atravesar un determinado espacio económico, sin sufrir por ese mero hecho restricciones directas o indirectas, lo que se puede denominar como movimiento o cruce de mercaderías. En el caso de un mercado común, la libre circulación económica implica que las restricciones que deben ser suprimidas no deben limitarse a las meramente aduaneras, sino a todas las económicas. Esto ha de implicar a todas las restricciones indirectas aplicables en cada frontera de los Estados miembro – sean estas arancelarias- y también a aquellas de efecto equivalente – otros tributos aplicados a las importaciones-, como así también a todas aquellas medidas que tiendan a discriminar las mercaderías de los Estados miembros²⁹.

Esto implica que para asegurarse la libre circulación de las mercaderías en el ámbito espacial comunitario, deben ser eliminadas las barreras arancelarias como las no arancelarias. También especial cuidado debe tenerse respecto de no trabar la circulación de las mercancías con motivo de la tributación interna de cada Estado miembro, ya que esta, en la medida que incida en forma grave o diferenciada entre los nacionales y las provenientes de otros países, implicará violar el principio rector comunitario. Es decir, se acepta la tributación local, en tanto y en cuanto, no establezca diferenciación alguna entre estos diversos orígenes³⁰.

²⁹ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Mercosur y derecho de la integración*, ob. cit., pp. 113/114.

³⁰ Resulta de interés el estudio realizado por PEROTTI, ALEJANDRO DANIEL, “Anotaciones preliminares sobre la incompatibilidad entre el ordenamiento jurídico del MERCOSUR y las disposiciones nacionales sobre derecho a las exportaciones”, *El Derecho*, N° 10.723, Buenos Aires, 27/03/03, p. 1. Se trata del conflicto que se presenta cuando se dictan leyes que gravan la exportación de productos comunitarios y se exigen con motivo de la circulación dentro del mercado común. Esto obviamente resulta violatorio del Acuerdo fundacional y, por consiguiente, inconstitucional.

Sobre este mismo tema, EKMEKDJIAN, MIGUEL Á., en “Un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que apuntala el proceso de integración regional latinoamericana”, *El Derecho*, t. 160, Buenos Aires, pp. 246 y siguientes, con motivo de comentar el fallo de la CSJN “Cafés la Virginia S.A.” (Fallos 317:1282) en el año 1994, señalaba que atento a los nuevos principios que significaba esta doctrina, para evitar procesos de repetición con motivo de la fijación de tributos sin tener en cuenta el proceso de integración, las autoridades económicas debían actuar con prudencia y modestia republicana, debiendo en todos sus actos, antes de dictar resoluciones para allegar

Los sucesivos laudos arbitrales que se han dado en el MERCOSUR han tenido por objeto precisar y establecer la aplicación de estos principios comunitarios, teniendo por finalidad la realización de interpretaciones uniformes de las reglas propias del sistema de integración, lo que implica que se van creando decisiones obligatorias para los Estados parte en clara adhesión a los principios comunitarios³¹.

Debe tenerse en cuenta, en este aspecto, que el Tratado de Asunción en sus artículos 1° y 7° ha fijado los principios operativos sobre los que cada Estado miembro debe adaptar, adoptar y fijar como tributos tanto aduanero como internos³². El artículo 1 del Tratado de Asunción sobre el particular establece que el mercado común implica la libre circulación de bienes y

recursos a las arcas fiscales, asesorarse con personas idóneas, acerca de posibles efectos disfuncionales de sus actos. En estos casos, las autoridades económicas deben saber que desde el momento en que un país, como la República Argentina, se suma a un proceso de integración regional, inevitablemente pierde una parte de sus atribuciones soberanas (Vg., no puede fijar unilateralmente los derechos aduaneros). Lo que le permite concluir en que esta situación es la contracara necesaria de los beneficios que brindan tales procesos a sus miembros.

³¹ Cfr. PEROTTI, ALEJANDRO DANIEL, “Nota introductoria sobre el noveno laudo del Tribunal ad hoc del MERCOSUR”, *Suplemento La Ley, Revista del CPACF N° 34*, Buenos Aires, abril 2004, pp. 36/38.

³² El 9° Fallo del Tribunal *ad hoc* del Mercosur destacó con referencia a los principios citados que entre los objetivos y fines del Tratado de Asunción, figura el firme compromiso de los Estados parte de coordinar sus respectivas políticas a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados parte; este compromiso se hizo parcialmente realidad a través de la Decisión del Consejo del Mercado Común 10/94, destinada a hacer operativa la voluntad de los Estados parte de crear un marco jurídico propicio para la efectiva constitución de un Mercado Común, como claramente se desprende del artículo 1 del Tratado.

En esta misma línea, WHITELAW, JAMES A., “La libre circulación de mercaderías en el Mercosur”, *Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral, Facultad de Derecho, La Ley, Buenos Aires, octubre/diciembre 2003, N° 8*, pp. 902/903, señala que la interdicción de discriminaciones fiscales nacionales supone e implica reconocer a los Estados miembros de la zona integrada su potestad de imposición, es decir, de someter a gravámenes o cargas internas a los sujetos sometidos a su jurisdicción. Las obligaciones establecidas por los Estados pueden ser de carácter tributario e incluso más genérico como son las fiscales. También cabe que los Estados creen otro tipo de obligaciones. Por ello los Estados parte del Mercosur así como los Estados socio no pierden la libertad para crear y modificar unilateralmente los gravámenes internos. Pero el artículo 7 del Tratado busca facilitar el intercambio procurando asegurar el mismo tratamiento del nacional al producto procedente de los Estados parte, con el objeto de evitar toda diferenciación fiscal que haga inclinar al consumidor o usuario a preferir un bien nacional en lugar de otro comunitario importado, igual o similar.

servicios y factores productivos entre los países, entre otros, de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente; el establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común en relación con terceros Estados o agrupaciones de Estados y la coordinación de posiciones en foros económico-comerciales regionales e internacionales. El artículo 7 a su vez dice que en materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un Estado parte gozarán en los otros Estados parte, del mismo tratamiento que se aplique al producto nacional

Este principio ha tenido en Europa un especial tratamiento jurisprudencial por parte del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, tal como fuera señalado en el capítulo 3³³.

³³ Los casos jurisprudenciales referidos son: “Van Gend end Loos”, “Dassonville”, “Cassis de Dijon”, “Cinéthèque”, y “Keck y Mithouard”, por citar a los más trascendentes.

Sobre el particular, VÁZQUEZ, ADOLFO ROBERTO, “Soberanía, supranacionalidad e integración: la cuestión en los países del MERCOSUR”, *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, Edición 2001, Konrad Adenauer Stiftung*, Buenos Aires, 2001, pp. 233/244, sostiene que la posibilidad de limitar la soberanía nacional a partir de un voluntario sometimiento expresado en tratados internacionales fue claramente advertida por la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en 1963 en el caso “Van Gend y Loos”. En dicha ocasión, al analizar un conflicto ente el Tratado de Roma y cierta disposición de la legislación neerlandesa, señaló el Tribunal, que la Comunidad constituye un nuevo ordenamiento jurídico de Derecho Internacional, en beneficio del cual, los Estados han limitado, aunque sea en materias restringidas, sus derechos soberanos. Esto en consecuencia ha significado que los Estados pueden pactar mediante tratados, cuantas limitaciones a su soberanía estimen oportunas, sin que ello signifique de ningún modo, transferencia de soberanía, especialmente cuando estos tratados establecen procedimientos u órganos supranacionales por cuyo medio y en cuyo ámbito han entendido encauzar los asuntos de su recíproco interés. Más adelante, destaca que la reforma constitucional de 1994, realizada en la República Argentina, implica un paso importante hacia la posibilidad de lograr en la región una integración más profunda de la que permite el Tratado de Asunción de 1991 y el Protocolo de Ouro Preto de 1994. En ese orden de ideas, no parece inapropiado afirmar que la orientación argentina en la materia es decididamente más próxima al modelo europeo, en el cual, como es sabido, el conjunto de competencias transferidas voluntariamente por los Estados miembros de la Unión Europea ha dado nacimiento a un verdadero orden comunitario y, más aún a un Derecho Comunitario. Por ello, conforme a los antecedentes jurisprudenciales emanados de la Corte Suprema de Justicia, se asigna a las normas convencionales internacionales en general, y por ende también al Derecho Comunitario del MERCOSUR, una jerarquía superior a las leyes.



Resulta por lo tanto evidente, que en la medida en que se desarrolle el MERCOSUR, la libre circulación aparece como un principio esencial, que implica un gran mercado regional que tiene como principio, para aquellos que inviertan en él, el beneficio del libre comercio interregional, permitiendo, en principio, que los productos lleguen a los consumidores de cualquiera de los países miembros, sin tener que pagar aranceles y enfrentar las barreras paraarancelarias al comercio. Pero este proyecto ha de representar una respuesta y un desafío frente al problema que enfrenta la globalización, y los cambios que se han producido en el escenario económico, y de negocios internacional³⁴.

1. Dificultades y soluciones

No obstante lo expuesto, queda mucho por realizar en este sentido, habida cuenta de que las constantes crisis económicas, muchas veces fruto de las diferentes concepciones comunes de desarrollo y asimetrías cada vez más evidentes y difíciles de conciliar, han llevado que entre los países principales del MERCOSUR, en lugar de afianzar el crecimiento, y afrontar políticas comerciales comunes y desarrollo de políticas de Estado, han preferido las soluciones rápidas de los sectores supuestamente afectados. Y precisamente la falta de acuerdos globales y cierta indecisión política han, poco a poco, conspirado contra el afianzamiento de aquellos objetivos que todos señalaban como imprescindibles.

Uno de ellos fue la aceptación de prácticas y políticas unilaterales que de hecho implicaron el establecimiento de medidas paraarancelarias, restricciones a la libre circulación de los bienes comunitarios, doble pago del arancel externo común de aquellas mercaderías de terceros países que por distintas circunstancias deben circular entre los países miembros, por citar las más evidentes. Otras han sido el establecimiento de tributos aduaneros que afectan el tráfico intrarregional de productos comunitarios.

La ausencia de un tribunal jurisdiccional, con competencia plena en estas cuestiones, y vinculante para los Estados miembros, que permitan a los particulares acceder libremente, al estilo del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ha sido recurrentemente destacado como uno de los

³⁴ Cfr. NOFAL, MARÍA B., “MERCOSUR: Oportunidad, logros y desafíos”, *Revista de la Escuela Nacional de Inteligencia*, Volumen VI, N° 4, cuarto trimestre, Secretaría de Inteligencia de Estado de la República Argentina, Buenos Aires, 1997, pp. 8, 9 y 11.



factores que ha permitido que, poco a poco, se fueran desnaturalizando los principios rectores del tratado fundacional del MERCOSUR, ante la falta de una autoridad interpretativa común, y que además, revista el carácter de vinculante.

Pero si a pesar de estas dificultades, se toma en consideración los inconvenientes que tuvo en sus inicios la hoy desarrollada y consolidada Unión Europea, permite tener un cierto optimismo en miras al futuro.

Del propio texto del tratado constitutivo de la Comunidad Europea, se puede deducir que la prohibición de medidas de efectos equivalentes a restricciones cuantitativas forma parte de los medios jurídicos que tienden a lograr la libre circulación de mercaderías. Es, por lo tanto, la libre circulación de las mercaderías el marco en el que se aplican y despliegan los efectos de dicha prohibición, representando el núcleo principal y esencial de la regulación de la libre circulación de mercancías, ya que se constituye en un objetivo primordial del tratado y en una piedra angular de la construcción aduanera. Este principio también resulta esencial y ocupa el núcleo central de las nociones de la unión aduanera, mercado común y mercado interior, toda vez que sin libre circulación, los objetivos del tratado fundacional no se podrían realizar. Este principio también se complementa con el de libre competencia, como un medio de acción eficaz para lograr los objetivos del tratado, pero de hecho la interpretación que se ha realizado de este concepto ha sido la de considerar a la libre competencia imperfecta como respuesta, con el fin de evitar los bloqueos del mercado por ciertas prácticas pero salvaguardando los medios necesarios para que las empresas comunitarias puedan hacer frente al reto actual del mercado interior y a la competencia mundial. Pero lentamente el Tribunal de las Comunidades Europeas ha aplicado un criterio de interpretación teleológica, que es el de la realización de una circulación de mercaderías tan libre y exenta de obstáculos como fuera posible, lo que ha permitido sostener que se trata de un principio general del derecho comunitario³⁵.

³⁵ Cfr. STOFFEL VALLOTTON, NICOLE, *La prohibición de restricciones a la libre circulación de mercancías en la Comunidad Europea*, ob. cit., pp. 40/46, 51/84. Señala también, en pp. 363, 429, 589, y 668 que la jurisprudencia del citado Tribunal, entre los años 1970 y 1979, estuvo decididamente influenciada por las pautas sentadas a partir del caso “Dassonville”, en el que no sólo se definió lo que se entendía por medidas de efecto equivalente, sino que partió de una línea aparentemente dura y objetiva, haciéndose eco de una interpretación extensiva que existía sobre ese concepto, y que tendía a abarcar en él a todo obstáculo que implicara una restricción a los intercambios intracomunitarios, al



El aporte jurisprudencial del Tribunal de Luxemburgo ha sido rico y variado a la hora de la interpretación de este tema bajo breve enunciado, y que de alguna manera sirven como antecedentes cuando se trate de aplicar la plenitud del Mercado Común del Sur.

Esto evidencia lo arduo de la labor que se espera en nuestro medio, y que de alguna forma también se observa como un principio aplicable al Derecho Aduanero, pero con una fuerte personalidad, más propia del Derecho Comunitario, toda vez que ha de repercutir en todo tipo de norma estatal o comunitaria que implique o limite o restrinja la libre circulación de bienes dentro de la comunidad, como también que afecte la libre competencia.

Es claro que se evidencian dificultades y lagunas interpretativas en este derecho. A modo de ejemplo se puede citar, con relación al tema en trato, con referencia a la interpretación del término “bienes” que se utiliza en el Tratado de Asunción no resulta del todo feliz atento a que esta descripción no abarca a todos los objetos que originan o participan en el tráfico internacional de mercaderías, y por ende resulta menos comprensiva que el

parecer sin distinguir si se trataba de una medida distinta o indistintamente aplicable, de suerte tal que se analizaban las medidas bajo crítica, y en la medida en que implicaban un trato desfavorable para las importaciones o para las exportaciones se las eliminaba. El período que va de 1979 y 1985 estuvo signado por la evolución jurisprudencial que significó el caso “Cassis de Dijon”. Esto implicó, a diferencia del criterio anterior, que dejaba de ser necesario demostrar *a priori* la falta de proporción o la inadecuación de la medida –indistintamente aplicada– con respecto al fin que esta perseguía para incluirla dentro del concepto de medidas de efecto equivalente, tal como se desprendía de la directiva de la comisión para que se produjera un efecto perjudicial específico respecto de las importaciones. La jurisprudencia, entre 1993 y 2000, tuvo un giro a partir del caso “Keck y Mithouard”, que implicó clarificar los temas respecto de las medidas indistintamente aplicables a las importaciones. Se confirma que la definición dada en el caso “Dassonville” debe considerarse, fundamentalmente como un criterio meramente orientativo en la definición del concepto de medidas de efecto equivalente, y no se aplica a las medidas restrictivas que no suelen tener por su naturaleza una incidencia relevante sobre los intercambios, gozando, por lo tanto, ciertas categorías de normas estatales, de una presunción de legalidad, siempre que no obstaculicen específicamente o en mayor medida a las importaciones. Por ello se pretende limitar la utilización abusiva del mecanismo del artículo 30 del Tratado, por parte de los particulares que sólo buscan la supresión de normas internas que obstaculizan más bien su libertad de comerciar que la libre circulación transfronteriza de mercancías.

También JOLIET, RENÉ, “La libre Circulación de mercaderías: la sentencia Keck y Mithouard y las nuevas orientaciones de la jurisprudencia”, *Gaceta Jurídica de la Comunidad Europea y de la Competencia Serie D*, N° 23, Madrid, abril 1995, pp. 13 a 28.



de mercadería. En tal sentido, es evidente que ha de resultar más apropiado referirse a la circulación de las mercaderías, que la de los bienes, atento a la naturaleza propia del control que ha de realizar la aduana³⁶.

2. *Su incorporación como un principio del Derecho Aduanero*

Este principio, que se incorpora decididamente al Derecho Aduanero, en Europa resulta fundamental, ya que hace a uno de los pilares del denominado Derecho Comunitario. En efecto, el Tratado de Roma fue concebido sobre la base de ciertos principios que permiten perfeccionar y alcanzar los objetivos propuestos, y en cierta forma, la Unión Europea es una muestra acabada del éxito de esta visión de una Europa única.

Como se ha señalado en el tratado en cuestión, y como también pretende el Tratado de Asunción, se ha buscado realizar un diseño completo de fines, acciones y medios en relación con el objetivo último que justifica su propia existencia, que es la consecución de un mercado común. La idea de concebir a la construcción comunitaria por etapas hace que en la consecución de ese objetivo, la unión aduanera aparezca como un fin intermedio, el primero y esencial³⁷.

Por ello, específicamente se sentó la idea fundacional que, para alcanzar los objetivos propuestos, el establecimiento de la comunidad implicará: a) La supresión entre los Estados miembros de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercaderías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente. b) Una política comercial común. c) La aproximación de legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común o unión.

A su vez, dentro de lo que aquí interesa, se establecieron las siguientes políticas comunitarias: a) Libre circulación de mercancías. Es decir, que la comunidad se basará en una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías, y que implicará la prohibición, entre los

³⁶ Se advierte en el Código Aduanero de la Unión Europea que el término mercancía no ha sido expresamente definido y que la estructura legal que gira en derredor de ese concepto estará dada en determinar su condición de comunitaria, el establecimiento del origen, y por último la valoración a los fines de la aplicación de la tarifa aduanera comunitaria. Luego, claro está, se desarrollan los aspectos operativos de destinaciones y demás cuestiones aduaneras típicas, como son el arribo, salida, perfeccionamientos, etc.

³⁷ Cfr. GALERA RODRIGO, SUSANA, *Derecho Aduanero español y comunitario*, ob. cit., p. 116.

Estados miembro, de los derechos de aduana de importación y exportación, y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países. b) Política comercial común. Es decir, los Estados miembro se proponen contribuir conforme al interés común, al desarrollo armonioso del comercio mundial, a la supresión progresiva de las restricciones cuantitativas a los intercambios internacionales y a la reducción de las barreras arancelarias. Esta política se ha de basar en principios uniformes en lo que se refiere a las políticas arancelarias y a las medidas de protección comercial, como el caso de *dumping* y subvenciones. c) La comunidad podrá celebrar con uno o varios Estados o con organizaciones internacionales, acuerdos que establezcan una asociación que entrañe derechos y obligaciones recíprocos, acciones comunes y procedimientos particulares.

Por lo tanto, este principio de libre circulación dentro de una comunidad y en salvaguarda de los demás influye decisivamente en el accionar de la aduana y, en consecuencia, en el Derecho Aduanero, ya que queda lejos la noción de concebir a esta institución como el gendarme de la frontera, sino que debe ahora velar por el cumplimiento de estos principios comunitarios, con los cuales ha de recaudar los tributos que fija la comunidad, reprimir el fraude fiscal y aplicar las pautas y normas comerciales que han de exigirse con motivo del ingreso o egreso de las mercaderías del territorio aduanero comunitario³⁸.

Conviene destacar, sobre el particular, lo que Ricardo X. Basaldúa señala en orden a la ampliación que se observa de los ámbitos territoriales aduaneros, como consecuencia de la proliferación de los procesos de integración económica regional, fenómeno al que se alude bajo la denominación de “regionalismo”. De modo tal, que ese territorio, al cual se refieren los impuestos aduaneros, se amplían inusitada y extraordinariamente. Ocurre esto porque las fronteras aduaneras nacionales se desvanecen para dar lugar al nacimiento de nuevas fronteras aduaneras comunes, propias de la unión aduanera. Estas nuevas fronteras conforman un territorio aduanero que es la suma de los territorios aduaneros nacionales,

³⁸ Cfr. BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Droit Douanier, communautaire et national*, ob. cit., p. 14.



pasando los recursos dejan de ser nacionales para transformarse en recursos comunitarios, tal como acontece en la Unión Europea³⁹.

VI. LOS PRINCIPIOS DE LIBERTAD DE COMERCIO, TRÁNSITO Y NAVEGACIÓN

A. CONCEPTO Y LIMITACIONES

Desde el punto de vista constitucional, se encuentra un grupo de libertades que hacen a la realización de diversas actividades humanas básicas, como son las de comerciar, navegar, ejercer industria lícita, trabajar y ejercer profesión.

La libertad de comerciar ha de suponer también, la de trabajar, o la de ejercer una profesión. Pero se puede definir que el derecho a comerciar es la facultad de intercambiar o traficar mercaderías en forma onerosa, es decir, con el fin de realizar ganancias. Una modalidad de la libertad de comercio es la libertad de circulación de mercaderías dentro de todo el territorio nacional. Esto ha de significar además, que todos los productos que pasen por el territorio de una provincia a otra, serán libres de derechos de tránsito y no se les podrá aplicar ningún impuesto por el hecho de transitar (Cfr. artículo 11, C.N.)⁴⁰.

³⁹ Cfr. “La territorialidad de los impuestos aduanero”, ob. cit., p. 198. Ver también NIETO SOLÍS, JOSÉ ANTONIO, *Fundamentos y políticas de la Unión Europea*, Siglo Veintiuno Editores, México-España, 1995, pp. 91/100, DIEZ, MORENO, FERNANDO, *Manual de Derecho de la Unión Europea*, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1996, 313/323, y SÁENZ DE SANTA MARÍA, PAZ ANDRÉS, GONZÁLEZ VEGA, JAVIER A., Y FERNÁNDEZ PÉREZ, BERNARDO, en *Introducción al Derecho de la Unión Europea*, 2ª Edición, Eurolex Editores, Madrid, 1999, pp. 626/634.

⁴⁰ Cfr. QUIROGA LAVIÉ, HUMBERTO, *Constitución Argentina comentada*, ob. cit., pp. 61 y 62. Aquí el autor pone de relieve que dentro del derecho de ejercer el comercio, se encuentra implícito el de derecho de contratar, siendo reconocido esto por la Corte Suprema en uno de sus más antiguos fallos “Ercolano c/Lanteri”, aunque también lo derivó del derecho de usar y disponer de la propiedad (Fallos 136:164). En dicho caso, se nos recuerda que la Corte reconoció la potestad del Estado de regular el comercio “con el propósito de librar al público de opresiones o tiranías de orden económico, en protección de intereses vitales de la comunidad”. Aclara que en dicha oportunidad fue una de las primeras veces en que la Corte habló de justicia social, fundamentando precios máximos



Es conveniente señalar igualmente, algunas de las más importantes regulaciones constitucionales en orden a estos derechos: el Congreso tiene, a) competencia para reglar el comercio marítimo, terrestre y aéreo con otros estados, y el de las provincias entre sí. Es decir lo que atañe al comercio internacional e interprovincial; b) para reglamentar la libre circulación de los ríos interiores y habilitar los puertos que considera convenientes conforme el principio constitucional de la libre navegación de esos mismos ríos; c) para promover la promoción de la industria, y a la introducción y al establecimiento de otras nuevas en concurrencia con las provincias; además, junto con las provincias pueden, en ejercicio de su poder impositivo y conforme el reparto de competencias propia de nuestra federación, incidir en la actividad comercial e industrial; d) similar incidencia deriva de la competencia que emana del llamado poder de policía en razón de higiene, seguridad, y moralidad pública repartido entre el Estado federal y las provincias.

Pero queda claro que ni el Congreso, ni las provincias pueden afectar la libre circulación territorial de bienes, productos, vehículos etcétera, nacionales o nacionalizados, ya que precisamente sobre este acuerdo es que se organizó la Nación en 1853.

En la normativa aduanera de base, se encuentra consagrado en varios de sus institutos, con la debida reglamentación, el principio de tránsito, navegación y ejercicio de ciertas profesiones que hacen o se vinculan al tráfico internacional de mercaderías.

La regulación está orientada al control y resguardo de la renta fiscal, o a aquellas cuestiones que le son delegadas a la aduana por motivos de seguridad, salubridad o moralidad, en referencia a ciertas mercancías.

de alquiler para combatir monopolios. Pero merced al cambio de los tiempos, destaca que, de conformidad con las necesidades políticas y económicas, por medio del Decreto 2284/91 se estableció un principio contrario al sentado por el máximo Tribunal, cuando se estableció como regla la desregulación de la oferta de bienes y servicios y de toda otra restricción que distorsione los precios de mercado. En igual sentido, DALLA VÍA, ALBERTO RICARDO, *Derecho Constitucional Económico*, ob. cit., pp. 275/276.

Cabe aclarar que esta referencia es muy oportuna, toda vez que el citado Decreto 2284/91 tuvo un amplio impacto en materia de Comercio Exterior, afectando y desregulando también en este campo, sobre todo en lo que atañe a las condiciones para inscribirse en el registro de importadores y exportadores, con fundamento en el artículo 29.

Igualmente se destacan los derechos y obligaciones que regulan profesiones, como las de Despachante de Aduana y Agente de Transporte Aduanero.

El marco constitucional que tutela y garantiza estos derechos también ha de tener su correlato en el Derecho Aduanero, en tanto y en cuanto este no puede menoscabar la actividad comercial o de navegación o tránsito de las mercancías. No obstante, por derivación del principio de reglamentación, basado en el poder de policía emergente de la parte inicial del artículo 14 de la C.N., ya que se ejerce “conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio”, se han regulado ciertos institutos que de alguna manera hacen al ejercicio de la actividad comercial, como son las destinadas al registro de importadores y exportadores, por citar algunas de ellas.

También está expresamente previsto el régimen de tránsito de mercaderías que carecen de libre circulación en el territorio aduanero, estableciéndose regulaciones tendientes a resguardar la renta fiscal, y a asegurar la efectiva salida del territorio aduanero de la mercadería que se encuentre en esas condiciones, como la libre navegación por los ríos internacionales y los ríos interiores de navegación internacional⁴¹.

Las regulaciones en orden a salubridad, moral, buenas costumbres, seguridad nacional, resultan propias de lo que se puede englobar dentro del concepto de políticas particulares o propias del Ejecutivo, que se expresan a través del plan de gobierno que se esté implementando. En consecuencia, al Derecho Aduanero le interesarán exclusivamente las que se establecen por vía del instituto de las prohibiciones⁴². Pero debe quedar claro que no resulta competencia de la aduana el establecimiento de las prohibiciones, sino la fiscalización y aplicación de su cumplimiento efectivo dentro del ámbito de su accionar⁴³.

⁴¹ Cfr. art. 26 de la C.N.

⁴² Cfr. artículo 608 y siguientes del Código Aduanero que establece el Régimen a la Importación y a la Exportación. El artículo 631 determina que es una facultad del Poder Ejecutivo la de establecer las prohibiciones de carácter económico y no económico a las importaciones y a las exportaciones, y sólo podrá dejar sin efectos aquellas que aplicó en uso de estas atribuciones. Cuando se trate de prohibiciones relativas de carácter económico, es decir en excepción a una prohibición a favor de una persona determinada, deben ser establecidas por ley.

⁴³ Alguna vez existió conflicto respecto de productos o mercadería que podrían ser calificadas como material pornográfico o inconveniente para menores de edad, y se pretendió que la aduana no permita este ingreso. Sobre el particular se intentó reglamentar esta situación, pero la norma quedó sin uso, atento a que, conforme al



Como consecuencia de la libertad que tiene todo individuo de domiciliarse o radicarse donde quiera, se desprende que puede ingresar o salir del país. Esto es conocido como la libertad de locomoción o ambulatoria y se lo vincula a la libertad física. Sabido es, como acontece con los demás derechos, que puede ser razonablemente reglamentado, por ejemplo, el control de ingreso y admisión de extranjeros. Desde el punto de vista aduanero, interesará que junto con esta libertad se ha de reconocer la posibilidad de trasladarse con sus efectos personales, y que si bien está sujeto a regulaciones, salvo que afecte a expresas prohibiciones, no puede restringirse en sentido negativo que implique la pérdida de sus elementos⁴⁴.

B. LA LIBERTAD DE NAVEGACIÓN

Finalmente, en relación con la libertad de navegación, no existen restricciones, salvo que se quieran explotar ciertas actividades marítimas con buques o artefactos navales provenientes del exterior o que estén matriculadas en otros países. En este sentido, tampoco no resulta la aduana un organismo regulador en la materia, sino que nuevamente pasa a ser una autoridad de aplicación de las políticas que se establezcan en este ámbito. Pero, en lo que hace a los medios de transporte, tanto nacionales como extranjeros, atento a su condición de mercadería, se rigen conforme al régimen específico que prevé la norma aduanera y que está estructurado sobre la base de promover un control, pero sin perjudicar la actividad, la rapidez, y preservando la reducción de costos⁴⁵.

régimen constitucional vigente en nuestro país, el ámbito natural de calificación de este tipo de productos es competencia municipal, y por ende, en ausencia de una prohibición expresa por parte del Poder Ejecutivo, la aduana no puede impedir el ingreso de esta mercadería.

⁴⁴ A tal fin, el Código Aduanero Argentino prevé, en los artículos 488 a 505 el Régimen de Equipaje, que conforme a la reglamentación del Decreto 1001/82, establece las modalidades, alcances, beneficios y restricciones que tienen los pasajeros que ingresen o egresen desde o hacia la República Argentina. En igual línea se regula en los artículos 517 a 528, el Régimen de Pacotilla, aplicable a los tripulantes de los medios de transporte internacional.

⁴⁵ Sobre el particular se señala el régimen especial denominado “De los medios de transporte”, previsto en los artículos 466 al 471, inclusive, del Código Aduanero. Aquí el criterio rector es la simplificación de los trámites y la asimilación sin mayores formalidades a las destinaciones temporarias tanto para el ingreso de los medios con matrícula en el exterior, como los nacionales con motivo de sus correspondientes salidas

No obstante lo expuesto, debe quedar sentado que el PEN tiene facultades para arbitrar los medios conducentes a la defensa de carga nacional y promover, en consecuencia, el equilibrio de la balanza comercial mediante las normas que regulan la política económica, y no afecta la libertad de comercio el hecho de que se establezcan condiciones para el transporte por agua de bienes que se importan⁴⁶.

Es claro que el origen de esta libertad es consecuencia de la anteriormente citada libertad de circulación, que fue motivada por la expresa eliminación de las aduanas interiores, con lo cual favorece la libre circulación fluvial y terrestre de los productos y mercaderías nacionales como extranjeras, sin perjuicio de ejercer actividades de contralor⁴⁷.

Ambas libertades están íntimamente ligadas, debiendo considerar que en materia aduanera, los medios a través de los cuales circulan las mercaderías y las personas, al igual que son considerados como mercaderías, conforme a la reglamentación aduanera argentina, tienen la capacidad para circular, transitar y navegar por el territorio nacional.

En materia aeronáutica, acontece que también se establecen regulaciones en orden a la actividad que desarrollan los operadores extranjeros, que deben adecuarse a las reglamentaciones, pero nuevamente la aduana no ha de intervenir, ya que es incompetente en razón de la materia, sin perjuicio de que, como sucede con todos los medios de transporte internacional, sean de

del país. En la exposición de motivos, se advierte que, conforme a la definición de mercadería que se adopta en el artículo 10, todos los medios de transporte quedan incluidos dentro de tal concepto; pero no obstante, cuando una mercadería es utilizada a su vez para el transporte de mercadería o personas y traspasa la frontera aduanera con ese solo fin, es decir, empleada como medio de transporte, se impone una regulación apropiada que contemple su situación jurídica durante su estadía, dentro o fuera del territorio aduanero, según el caso. Respecto de los medios terrestres, si bien se aplica el mismo criterio existen tratados internacionales en el marco del transporte que se realiza en los países sudamericanos, como es el caso del Acuerdo de Alcance Parcial, ALADI, de Montevideo (1990) y que fue puesto en vigencia por la Resolución 263/90 de la entonces Subsecretaría de Transporte de la Nación. Dicho acuerdo vincula a la Argentina, el Uruguay, Brasil, Paraguay, Chile, Bolivia y Perú. También es de destacar el Acuerdo de Transporte Fluvial de la Hidrovía “Paraguay-Paraná”, celebrado entre la Argentina, Bolivia, Paraguay, Brasil y el Uruguay, que fue aprobado por la Ley 24.385.

⁴⁶ Cfr. CSJN, *in re*, “Layrea SA c/Nación Argentina” (Fallos 310:1399), 02/07/1987.

⁴⁷ Cfr. Código Aduanero Argentino, arts. 7, apartado 1, incisos b), c) y c), 8, 125, 126 a 129.

vía terrestre, acuática o aérea, conforme al régimen específico que los regula, deberán adecuar su presentación reglamentaria ante la autoridad aduanera⁴⁸.

VII. LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

A. CONCEPTO

Se ha señalado que el Derecho Aduanero consta de una parte esencial, que es el Derecho Tributario Aduanero, por ese motivo le resultan propios la gran mayoría de los principios esenciales del Derecho Tributario. En todo caso, el límite de estos principios lo establecerán las características propias que tienen los tributos aduaneros.

A *priori*, se puede sostener que existe una relación unívoca y de implicancia recíproca entre la garantía del derecho de propiedad privada y la existencia de tributos, sustentado en el hecho de la existencia del estado de derecho, el reconocimiento del derecho de propiedad y los tributos. Si no existiera este estado de derecho no habría quién reconociera y garantizara el derecho de propiedad de los particulares, ni a quién estos debieran abonar los tributos. Por otro lado, sin la existencia de los tributos, el Estado no tendría forma sencilla de sobrevivir y el derecho de propiedad dejaría de estar garantizado. Por último, sin derecho de propiedad no habría parcela de riqueza de los individuos de la cual detraer gabelas, ni un Estado al que sufragar⁴⁹.

⁴⁸ Resulta de interés el análisis que realiza VIDELA ESCALADA, FEDERICO N., acerca de “La Libertad de navegación y de comercio”, en *Seminario sobre el régimen económico de la Constitución Nacional (1989-1991)*, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Academia Nacional de Ciencias Morales y Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, Buenos Aires, 1994, p. 133 y siguientes. Aquí, el autor hace un desarrollo detallado de la actividad aeronáutica en el contexto de las libertades garantizadas por la C.N. que le resultan afines.

⁴⁹ Cfr. NAVEIRA DE CASANOVA, GUSTAVO, “El concepto de confiscatoriedad tributaria y su recepción en la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Argentina”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Año V, N° 13, México, 2002, p. 14. Destaca que, al tener todos los ciudadanos el deber de contribuir al gasto público de acuerdo con el principio de generalidad, esa obligación supone una restricción de carácter legítimo a la riqueza de cada particular.



Lo expuesto se sustenta en el hecho de que, cuando existen tributos, esos principios deben estar presentes, ya que tienen un contenido y una característica que han de justificar la legitimidad y observancia del tributo que se pretende aplicar. Por ello, han de resultar principios básicos y esenciales de la actividad del Derecho Tributario, y según otros autores, del Derecho Financiero, tal como ha sido demostrado en el capítulo 2.

Estos principios se han denominado también “principios constitucionales”, ya que, tal como acontece con la Constitución de España de 1978, expresamente están allí consagrados⁵⁰.

Debe destacarse que ha sido necesario analizar en este punto, al poder tributario del Estado, teniendo en consideración que tal potestad no debe afectar a otros derechos consagrados por la Constitución Nacional, como es el caso del derecho a la propiedad, toda vez que existe una estrecha vinculación entre ambos, y por ende, tiene que mantenerse un equilibrio adecuado para evitar colisiones.

1. Presiciones jurisprudenciales

La Corte Suprema sobre el particular ha señalado que el derecho de propiedad, comprende a todos los intereses apreciables que un hombre pueda tener fuera de sí, fuera de su vida y de su libertad (Fallos 145:307; 294:152). Dentro de esta línea y aceptando que no resulta absoluto este derecho, la Doctrina de la Iglesia Católica destaca el carácter de derecho natural primario a la propiedad individual. Es decir que la propiedad privada no constituye para nadie un derecho incondicional y absoluto, ya que no hay ninguna razón para reservarse en uso exclusivo lo que supera a la propia necesidad cuando a los demás les falta lo necesario; vale decir que no puede usarse este derecho en detrimento de la utilidad común⁵¹.

⁵⁰ El artículo 31 de la Constitución de España, dice: “1- Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio; 2- El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía; 3- Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. Es decir que este precepto constitucional sintetiza e incorpora los principios tradicionales en esta disciplina.

⁵¹ Cfr. Capítulo IV de la Encíclica *Centesimus Annus*, y además la Encíclica *Populorum Progressio*, y Concilio Vaticano II, *Constitución Gaudium et spes*.



Consecuentemente, al no resultar absoluto el derecho a la propiedad, las constituciones pueden establecer una serie de limitaciones, sobre todo, en orden a las imposiciones tributarias, o por medio del instituto de la expropiación, pero en la medida en que se cumplan con ciertos requisitos esenciales.

Por consiguiente será una atribución del Estado a través de sus pertinentes mecanismos constitucionales y asignación de competencia, establecer las formas y modos de las contribuciones en orden a abastecer el tesoro para de esta forma poder cumplir con su función esencial. En la Constitución Argentina, se observa la directa interrelación existente entre el artículo 17 y el 4, lo que permite señalar que se sienta el principio formal de legalidad o de reserva.

Por ello también la Corte Suprema ha puesto de manifiesto que los impuestos deben satisfacer una finalidad de interés general y no de partes o de sectores de la población, además que deben ser soportados en forma uniforme y no en forma discriminatoria en perjuicio de determinados sectores. En el sistema republicano, el impuesto debe estar destinado al bien común⁵².

2. *Los principios de la imposición*

También se relacionan con estos principios los denominados principios de la imposición, conforme a la clasificación que ha realizado el profesor Fritz Nuemark, en orden a la consideración que realiza respecto de lo que debe contener todo sistema fiscal, como ser: 1- De justicia. 2- De eficacia en la asignación de recursos. 3- De estabilidad económica. 4- De desarrollo económico. 5- De eficacia operativa o técnica.

De estos principios se derivan a su vez los que se pueden clasificar dentro del grupo político-sociales y éticos en orden a la distribución del impuesto, ellos son: 1- Generalidad. 2- Igualdad. 3- Proporcionalidad. 4- Redistribución. Por su parte, los denominados político-económicos (de economía pública) son: 1- De orden económico, evitación de dirigismo fiscal, minimización de la intervención tributaria en la esfera privada, y evitación de distorsiones a la competencia. 2- De proceso económico,

⁵² Cfr. QUIROGA LAVIÉ, HUMBERTO, *Constitución Argentina comentada*, ob. cit., p. 31, destaca la jurisprudencia de la Corte Suprema: “Graffigna” y “Arizu” (Fallos 178:232; 157:359)

suficiencia de los ingresos para cubrir el presupuesto, capacidad de adaptación o incremento de los ingresos, flexibilidad activa o reguladora de la política coyuntural, flexibilidad pasiva o reguladora de fluctuaciones, y favorecimiento del desarrollo; y los denominados técnico-tributarios: congruencia y sistematización, transparencia, factibilidad, continuidad, economicidad y comodidad.

El primer grupo ha de responder a los fines de la justicia; los segundos, a los de eficacia en la asignación de recursos, estabilidad económica y desarrollo económico; y los terceros, a los de eficacia operativa y técnica⁵³.

Sobre el particular, vinculado al Derecho Constitucional Argentino, se ha señalado que la causa constitucional del tributo en particular exige la concurrencia de los siguientes elementos: a) sistema jurisdiccional: que hace a la distribución del poder impositivo entre la Nación y las Provincias, establecida por la C.N. y b) principios jurídico-políticos de la imposición: 1- legalidad; 2- igualdad; 3- no confiscatoriedad y 3- libertad de circulación. La ausencia de alguno de estos elementos en la respectiva obligación fiscal la viciará de inconstitucionalidad, dando lugar a la repetición de pago efectuado en su virtud⁵⁴.

⁵³ Cfr. NEUMARK, FRITZ, *Principios de Imposición*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

⁵⁴ Cfr. LINARES QUINTANA, SEGUNDO V., *Constitución Argentina comentada*, ob. cit., pp. 214 y 215. Igualmente resulta de interés la nota que contiene sobre el particular de BIELSA, RAFAEL, en su obra *Compendio de Derecho Público, Derecho Fiscal*, t. 3, Buenos Aires, p. 47, que señala: “(...) los principios sobre impuestos en la Constitución Nacional son de dos órdenes, 1- los que se refieren a los caracteres jurídico-políticos de todo impuesto o contribución fiscal, como la igualdad, la proporcionalidad, y la equidad, principios que dominan por sobre todos los otros de orden fiscal; 2- los que surgen de los dos órdenes de gobiernos creados por la Constitución: el nacional y el provincial, principios estos que forman todo un sistema jurisdiccional determinado por la división política de la Nación. Estos dos principios generan garantías y derechos tanto para los contribuyentes (sujetos pasivos) como para los entes fiscales (sujetos activos) que ejercen el poder impositivo en su respectiva esfera”.

Resulta interesante lo reseñado por YAMASHITA, DOUGLAS, en “*Limitacoes constitucionais ao poder de tributa*”, en *Curso de Direito Tributario*, RODRIGUES DO AMARAL, ANTONIO CARLOS Celso Bastos Editor, 2002, Sao Paulo, pp. 67/78, que sobre este tema en el Derecho Tributario Brasileño, destaca lo que denominan las limitaciones constitucionales al poder tributario, consistentes en que es una actividad propia del Estado de Derecho y Democrático lo que supone que se ha de asegurar la dignidad humana, la libertad, la justicia y la seguridad jurídica. Sobre esta cuestión, dentro de lo que denominan principio de seguridad jurídica, destacan el principio de legalidad estricto, el principio de irretroactividad, el principio de anterioridad. Respecto de los



En consonancia con lo expuesto, José Osvaldo Casás identifica como principios fundamentales del Derecho Tributario contemporáneo, en un Estado constitucional y democrático de derecho, con variada extensión y con anclaje en la organización institucional de la República Argentina: a) Reserva de ley tributaria. De este principio es dable derivar: 1- Indelegabilidad legislativa del poder tributario. 2- Exclusión de la materia tributaria de las facultades legislativas de emergencia del Poder Ejecutivo (reglamentos de necesidad y urgencia). 3- Irretroactividad y anterioridad de las leyes tributarias. b) Deber de contribuir al sostenimiento del Estado, correlativa protección del derecho de propiedad privada e intangibilidad de su sustancia por vía tributaria (no confiscatoriedad), y vincula a estas reglas otros enunciados como los de: 1- Generalidad. 2- Capacidad contributiva. 3- Razonabilidad. 4- Progresividad. c) Igualdad. En sus distintas proyecciones: 1- ante la Ley; 2- en la Ley; 3- por la Ley; 4- en la interpretación y aplicación de la Ley; y 5- de los sujetos de la obligación tributaria. d) Tutela jurisdiccional. El que se vincula con los siguientes contenidos: 1- Debido proceso legal. 2- Defensa de la persona y los derechos. 3- Tutela de los derechos y acceso a la jurisdicción (abandono del *solve et repete*). 4- Tutela cautelar. e) Principios contenidos en los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos con proyección en el Derecho Tributario. Finalmente, f) Seguridad jurídica⁵⁵.

Pero conviene tener en cuenta que, en el caso concreto del Derecho Tributario Aduanero por el carácter específico que tienen los tributos aduaneros, algunos de los principios anteriormente enumerados, característicos del Derecho Tributario, no resultan de aplicación estricta, tal como se verá más adelante.

B. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La ley como fuente del derecho siempre ha tenido una importancia decisiva en la configuración de las instituciones financieras. Esta nota lleva a que la primacía de la ley, y con especial dedicación en el tema tributario,

principios de justicia, otorgan relevancia al principio de justicia distributiva e isonomía, que ha de incluir el respeto a la capacidad contributiva, de equivalencia y de progresividad, concluyendo en el principio de no confiscación.

⁵⁵ Cfr. “Los principios en el Derecho Tributario”, ob. cit., pp. 40/41.



tenga una importancia vital, ya que afecta directamente al derecho de propiedad de los ciudadanos.

1. *Concepto*

Se puede afirmar que este principio, desde la perspectiva del Derecho Tributario material sustantivo, resulta aplicable igualmente al derecho aduanero fiscal, es decir que no puede existir tributo o tasa, sin ley previa que lo establezca⁵⁶.

Como se ha de advertir, el principio de legalidad es un principio básico del estado de derecho, que en su forma más genérica ha constituido la manifestación jurídica del principio político del imperio o primacía de la ley, y se ha de expresar como la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, o sea, del pueblo representado en el Parlamento o Congreso⁵⁷.

Este principio opera como una norma sobre el sistema normativo, lo cual necesariamente lleva a que esté consagrado en el texto constitucional, tal como lo establece la C.N. en los artículos 4, 17, y 75, incisos 1 y 2. Por ello el principio de legalidad tributaria, cuando despliega su eficacia normativa sobre las fuentes del derecho, recibe el nombre de principio de reserva de ley, pues reserva un determinado espacio de la realidad social al ámbito exclusivo de la ley⁵⁸.

En consecuencia, el principio por el cual ningún tributo puede ser establecido o impuesto sin ley –*nullum tributum sine lege; no taxation without representation*– constituye la expresión del más antiguo principio político de la autoimposición o del consentimiento de los impuestos por los representantes, cuyo origen se remonta a la Edad Media. Cumple además una función de garantía individual y de seguridad jurídica frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de la libertad y la propiedad de los ciudadanos, y una función política de asegurar la democracia mediante la

⁵⁶ Cfr. Se desprende de los artículos 17 de 19 de la Constitución Nacional.

⁵⁷ La CSJN ha señalado, entre otros tantos casos, que el principio fundamental del Derecho Tributario constitucional es el principio de legalidad, principio análogo al que rige en el derecho penal –si bien sus fundamentos son distintos– llamado también principio de reserva de ley, y la Constitución Nacional prescribe en forma reiterada esta regla fundamental en los artículos 4, 17 y 52 [Cfr. “Berkley Internacional ART SA c/EN, y ME” (Fallos 323:3770) 21/11/2000].

⁵⁸ Cfr. SPISSO, RODOLFO R., *DERECHO Constitucional Tributario*, ob. cit., pp. 254/255.



participación de los ciudadanos es el establecimiento del sistema tributario, mediante el cual se da cumplimiento al deber de solidaridad, cual es la obligación de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos⁵⁹.

Esto necesariamente, ha de indicar que la interpretación de estas leyes tiene que hacerse conforme a su norma y espíritu, y queda vedada la posibilidad de crear impuestos, tasas o exenciones por medio de la analogía. En lo que atañe a su derogación, esta ha de estar fundada en otra ley, ya que no caben los acuerdos de particulares entre sí, o entre estos y el Estado para su no-aplicación.

⁵⁹ Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, ÁLVARO, “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Revista Española de Derecho Financiero Civitas, N° 100*, Madrid, octubre/diciembre 1998, pp. 613 y siguientes. En igual sentido RUSSO, PASQUALE, *Manuale di diritto tributario, Dott. A. Giuffrè Editore, terza edizione, Milano*, 1999, pp. 42/50; y GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *Derecho Tributario consideraciones económicas y jurídicas*, Tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1999, pp. 271/273. También MARTÍN, J. M., Y RODRÍGUEZ USÉ, G. F., *Derecho Tributario General*, 2ª Edición actualizada, Depalma, Biblioteca de Finanzas y Derecho Tributario, Buenos Aires, 1995, pp. 91/97, destacan que así como se le reconoce al Estado el denominado poder tributario, como la facultad inherente a éste para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución, y que sólo puede manifestarse por medio de normas legales, no por ello debe dejar de señalarse que esto también significa un límite que constituye el denominado principio de legalidad. Aquí los autores destacan lo que JOHN LOCKE señalaba en *Ensayo sobre el gobierno civil*, capítulo XI, párrafo 140, “(...) que es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una gran carga, y es apropiado que quien goza de su cuota de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de este modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno. Porque ¿qué derecho de propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener la facultad de apropiarse cuando a él le plazca?”. Bajo tal visión, se considera que el principio de legalidad se lo señala como el único medio de manifestación posible para dicha potestad del Estado. La jurisprudencia de la Corte Suprema no ha considerado a este principio como un límite del poder tributario, sino conforme ya fuera sostenido, es decir, como su exclusivo modo de expresión. Por ello ha señalado que ningún tributo puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, o sea, válidamente creada por el único poder del Estado, investido de tales atribuciones, por lo que ante el silencio o la omisión del legislador, no es dable al Poder Judicial establecer, por vía de interpretación analógica, un tributo no incluido ni previsto explícitamente en la ley (Fallos 234:482).

Este principio también ha de cubrir toda la regulación y determinación de los elementos esenciales del tributo, es decir no debe quedar sólo en su creación. Estos elementos esenciales o configuradores son aquellos que identifican a la prestación, y los que son relativos a su entidad, es decir, aquellos que apunta al elemento cuantificativo. Por lo tanto, la ley debe regular en qué supuestos se origina el deber de pagar un tributo –hecho imponible–, quién está obligado a pagarlo –sujetos pasivos– y cuánto hay que pagar –base, tipo, cuota–⁶⁰.

Aparte de estas definiciones, debe señalarse que la intervención de la ley es necesaria en todos aquellos puntos de la disciplina del tributo que afectan a lo que se puede denominar como el estatuto del contribuyente. Este comprende a sus derechos y garantías frente a la hacienda pública, y de manera especial, aquellos aspectos que suponen una limitación a estos derechos, de conformidad con el principio general de la legalidad de la actividad administrativa. Pero no estarán comprendidos dentro de la garantía de este principio de legalidad tributaria, aquellas consideraciones relativas a elementos de procedimiento o forma propios de la ejecución de la ley: lugar del pago, forma, plazo etcétera⁶¹.

Existe de todas formas, el denominado principio de preferencia de ley, como una manifestación del principio de jerarquía normativa, que se deriva de la idea de darle preferencia a la norma más importante del sistema jurídico, siendo una nota característica del derecho tributario⁶².

Pero se advierte que el principio de legalidad debe ser considerado, además, de manera conjunta al planteo que produce el denominado principio de reserva de ley. Sin perjuicio de lo expuesto, en doctrina, esta terminología

⁶⁰ La CNCAF, Sala V, en los autos “Procter & Gamble Argentina SA c/DGA”, 03/11/2004, ha dicho que la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurantes del tributo, a saber: 1- la configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria; 2- la atribución del crédito a un sujeto activo determinado; 3- la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable); 4- los elementos necesarios para la fijación del *quantum*, es decir base imponible y alícuota; 5- las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible. También corresponde que surja de la ley la configuración de infracciones tributarias y la imposición de sanciones, así como el procedimiento de determinación.

⁶¹ Cfr. PÉREZ ROYO, FERNANDO, en *Derecho Financiero y Tributario parte general*, 9ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1999, pp. 41/43

⁶² Cfr. SIMÓN ACOSTA, EUGENIO, *El derecho financiero y la ciencia jurídica*, ob. cit., pp. 209/210.

no es unánime, ya que algunos autores se quedan en el principio de legalidad solamente, como es el caso de Dino Jarach, Segundo Linares Quintana, Horacio García Belsunce, Carlos Luqui, Giuliani Fonrouge; y otros, en el de reserva de ley, por ejemplo Eugenio Simón Acosta, Eusebio González García. Mientras que otros autores señalan que corresponde llamar a este principio “estricta legalidad” o “juridicidad”, tal es el caso de Ramón Valdés Costa, por citar sólo uno de los prestigiosos tributaristas.

Sobre el particular, la Constitución Argentina ha asignado competencia a la rama legislativa en todo lo concerniente a la materia financiera y tributaria, adquiriendo el consiguiente principio de legalidad, el carácter de estricta reserva de ley. Por esa razón se sostiene que sin ley no hay tributo – artículos 4, 17, y 75, incisos 1 y 2- como tampoco, presupuesto ni empréstitos. A su vez la denominada reserva de ley tributaria puede estar consagrada en dos formas diferentes, una positiva, cuando se asigna la competencia a un órgano constitucional depositario de la voluntad general, y concebido para cumplir el rol legislativo; y otra negativa, en el caso de que se prive de ella al órgano al cual la Constitución encomienda la ejecutiva. En la C.N., el principio se manifiesta en forma positiva en el artículo 4º, cuando al enumerar los recursos que integran el tesoro de la Nación, hace expresa mención a aquellas que imponga el Congreso. Asimismo se impone en forma negativa cuando en el artículo 29 se previene que el Congreso no puede conceder al Ejecutivo Nacional, ni a las provincias, facultades extraordinarias, ni la suma del poder público⁶³.

⁶³ Cfr. CASÁS, JOSÉ OSVALDO, “Seguridad Jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario* N° 6, Diciembre 1998, Marcial Pons, pp. 26/28.

En esta misma senda, CORTI, HORACIO G. A., en “El principio de igualdad tributaria. Una aproximación sistemática”, *Revista Jurídica de Buenos Aires, Derechos Humanos y Tributación*, Lexis Nexis Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001, pp. 135/136, señala que ante la pregunta inicial de ¿quién puede establecer tributos? en lo orgánico y formal es el Congreso de la Nación quien tiene esta facultad, quien a su vez no debe dañar los derechos fundamentales, y además debe tratar de igual manera a las personas.

La doctrina de la CSJN desde siempre ha señalado claramente que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que no sea el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas [“Kupchik, Luisa Spak de, y Mario c/BCRA y Estado Nacional (Fallos 321:366) 17/03/1998].



2. *El principio de Legalidad y el Derecho Aduanero*

Pero este principio actualmente ha tenido cierto debilitamiento, motivado esencialmente por las leyes que delegan a su vez en el Ejecutivo la facultad de fijación de alícuotas en materia tributaria. En materia aduanera, esto se ha visto en el propio texto normativo, tal como es el caso de los artículos 663/668 y 755/758 del C.A., en los cuales se autoriza al Poder Ejecutivo a crear, suprimir, modificar o eximir los derechos de importación y exportación establecidos por ley en una serie de supuestos que, en la práctica, abarcan todas las posibilidades reales que se pueden presentar. De todas formas, la Corte Suprema ha sostenido, en este caso, que existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley, y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo, a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquella; y, en principio, no puede juzgarse inválido el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida⁶⁴.

⁶⁴ Cfr. CSJN (Fallos 270:42); y “Conevial SA” (Fallos 310:2193) 28/10/1987. En esta oportunidad la Corte, en uso de la doctrina sentada en el caso “Delfino” de 1927, según el cual “existe una distinción fundamental entre la delegación del poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo, o a un cuerpo administrativo, a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquella. Lo primero no puede hacerse, lo segundo es admitido (...)”, entendió que no puede reconocerse inválido el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida. En este caso, se interpretó que las atribuciones ejercidas se ajustaron a dicho principio, considerando que ejecutar una política legislativa determinada implica también la posibilidad de dictar normas adaptadas a las cambiantes circunstancias, sobre todo en una materia que se estimó conveniente dejar librada al prudente arbitrio del PEN, en vez de someterla a las dilaciones propias del trámite parlamentario.

En este sentido, SANTIAGO (h), ALFONSO, Y THURY CORNEJO, VALENTÍN, en *Tratado sobre la delegación legislativa*, ob. cit., pp. 211215, luego de haber analizado la jurisprudencia de la Corte sobre el particular concluyen en que, en materia de delegación legislativa, la doctrina que ha predominado es la delegación impropia. Ella encuadra y justifica la extensa actividad legislativa que realiza el Poder Ejecutivo en las áreas del Poder Legislativo, dentro de la potestad reglamentaria que la C.N. reconoce al Presidente en el artículo 86, inciso 2°. Esto se fundamenta en la complejidad técnica de las materias involucradas, como es el caso de la aduanera, admitiéndose también que las fronteras entre legislación y reglamentación son móviles y flexibles de acuerdo con la voluntad del Congreso, la materia de que se trate y las circunstancias del momento.



De hecho, en el Código Aduanero se observan una serie de tributos que fueron creados por ley, pero que en la fase reglamentaria admite la modificación de las alícuotas por vía reglamentaria y en cabeza del Ejecutivo, en la medida en que se respeten los límites establecidos por la propia ley⁶⁵.

Pero debe dejarse claro, que con motivo de la modificación constitucional producida en el año 1994, en las cláusulas transitorias, específicamente en la 8ª, se fijó un plazo de cinco años para que opere la caducidad de las funciones delegadas en el Ejecutivo contenidas en leyes anteriores a la reforma.

Esta cláusula octava evidenciaba el mandato del constituyente en el que se indicaba al Congreso que revisara la totalidad de las leyes que establecían delegaciones legislativas, a fin de que reasuma o renueve otras de conformidad con los nuevos requisitos establecidos en el artículo 76 de la C.N.

El plazo de cinco años fijado para la caducidad de las funciones delegadas en el Ejecutivo, antes de su vencimiento, fue extendido por tres años (Ley 25.148), y esto se hará de acuerdo con los oportunamente dispuesto por el poder delegante respecto de la materia emitidas antes de 1994.

Esta labor no fue concluida, conforme a la trascendencia e importancia que tiene la delegación legislativa en el sistema jurídico argentino. En

⁶⁵ A título de ejemplo, se observa en el artículo 666 del Código Aduanero Argentino, la cláusula que establece: “El Poder Ejecutivo en ejercicio de las facultades conferidas en el apartado 1 del artículo 664 no podrá establecer derechos de importación que excedieren el equivalente al 600% del valor en aduana de la mercadería cualquiera fuere la forma de tributación”. Esta norma a su vez tiene la limitación del Tratado aprobado por la Ley 24.425, en la cual el Estado Argentino se comprometió a aplicar como máximo la alícuota para los derechos de importación del 35%.

Sobre el particular, la CNCAF, Sala IV, “RBK Argentina SA (TF N° 9432-A) c/DGA” 02/10/01, ha señalado que el límite de la imposición externa que se impuso el mismo Estado con la firma del Tratado de Marrakech no impide que en ciertas circunstancias se puedan establecer medidas de protección a través de las denominadas salvaguardias como un medio de protección frente a importaciones que puedan poner en peligro a un sector de la industria nacional. Pero el uso de tales facultades sólo puede tener andamio si viene precedida por un procedimiento reglado por la Ley 24.425, en el que se exige, como paso previo al establecimiento del derecho específico mínimo correspondiente, la prueba de que la importación de determinados productos causa o puede causar un daño a la industria o a la economía argentina.

consecuencia, el Congreso nuevamente debió, por tercera vez, renovar masivamente la totalidad de las delegaciones legislativas⁶⁶.

Pero, a su vez al reconocerse por medio de la Ley 25.414 en forma excepcional, facultades especiales al Poder Ejecutivo Nacional, en orden a determinadas materias en el ámbito de la administración, Ley de Ministerios, emergencia pública, y demás delegaciones propias del Congreso de la Nación, quedó establecido que tendría una vigencia hasta el 1° de marzo de 2002, operando en consecuencia de pleno derecho la caducidad de la delegación de estas facultades el 1° de marzo de 2002.

No obstante como ya ha sido señalado, en virtud de la Ley 25.645, sin perjuicio de la facultad derogatoria del Poder Legislativo Nacional, se ratifica en el Poder Ejecutivo Nacional, a partir del 24 de agosto de 2002 por el plazo de dos años y con arreglo a las bases oportunamente fijadas por el Congreso de la Nación, la totalidad de la delegación legislativa sobre materias determinadas de administración o situaciones de emergencia pública, emitidas con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, cuyo objeto no se hubiese agotado por su cumplimiento, que a su vez fue prorrogado por dos años más conforme a la Ley 25.918⁶⁷.

Por lo expuesto, siendo la fijación de los derechos o tributos al comercio exterior una de esas facultades, el Congreso Nacional, al vencimiento de la ley en cuestión quedaría esa delegación caduca de pleno derecho, a no ser que se dicte otra ley con idéntica finalidad⁶⁸.

⁶⁶ Señalan sobre el particular SANTIAGO (h), ALFONSO, Y THURY CORNEJO, VALENTÍN, en *Tratado sobre la delegación legislativa*, ob. cit., pp. 519/520, que la elaboración de este Digesto Jurídico aún no está concluida y, aunque lo estuviera, el funcionamiento del sistema político, administrativo y jurídico requiere ciertas delegaciones legislativas de carácter permanente que evite los peligros que implican la falta de seguridad jurídica. Destacan que un modo de evitar estos inconvenientes operativos es excluir del artículo 76 de la C.N. las delegaciones legislativas que encuadran dentro de la categoría de las descentralizaciones normativas de carácter permanente.

⁶⁷ La norma en cuestión reconoce que el Poder Ejecutivo Nacional ejercerá su atribución con arreglo a lo dispuesto por el artículo 100, inciso 12 de la C.N. Asimismo, el artículo 3 de la Ley, aprueba la totalidad de la legislación delegada, dictada al amparo de la legislación preexistente a la reforma constitucional de 1994.

⁶⁸ Resulta ilustrativo sobre este punto lo señalado por PEÑA, JULIÁN, “Delegación de facultades en materia arancelaria”, *El Derecho*, t. 183, Buenos Aires, p. 1366, donde realiza un detallado estudio a partir del texto constitucional y señala que establecer los derechos de importación y exportación es una facultad del Poder Legislativo y que ha sido delegada al Poder Ejecutivo por medio del Código Aduanero, y de qué manera a

Ya se ha visto esta facultad en el Código Aduanero Argentino en orden a la modificación de las alícuotas de los derechos de importación, y de exportación, pero también se la reconocido para el impuesto de equiparación de precios y las tasas de estadística y de comprobación de destino, con ciertos límites y fundada en cumplimiento de algunas obligaciones, como así también la posibilidad de otorgar ciertas exenciones totales o parciales⁶⁹.

Otro límite objetivo que se advierte pero destinado al Congreso Nacional a pesar de sus facultades plenas, está dado por el carácter que tiene el Acuerdo del GATT (hoy OMC), aprobado por Ley 24.425. En virtud de este, se limitó el arancel máximo en materia de derecho de importación *ad valorem* en una alícuota del 35% de la base imponible, y se aceptó como única excepción las medidas de salvaguardia que se establezcan conforme al propio tratado. Otro límite propio es el que corresponde a las modalidades establecidas por el Tratado de Asunción, fundador del MERCOSUR, por el cual se crea el mecanismo tendiente a establecer el arancel externo común, elemento que caracteriza a la unión aduanera, y que si bien se faculta al Ejecutivo su negociación con los demás estados miembros, no por ello se debe considerar que tenga que ser aprobado por el Poder Legislativo. En igual sentido, se puede establecer que encuentra vedada la posibilidad de establecer derechos de exportación para las mercaderías que serán exportadas a los países miembros del mercado común, ya que esto está expresamente prohibido por el Tratado de Asunción, sin que además, se aprecien, en dicho acuerdo internacional, ni en sus normas complementarias,

través de los cambios normativos operados internacionalmente, han modificado en forma sustancial el sistema tradicional de toma de decisiones en esta materia. A tal fin resalta la citada cláusula transitoria de la Constitución Nacional establecida por la reforma de 1994, las limitaciones estatuidas por el Tratado de Asunción de 1991, el Acuerdo de Marrakech de 1994.

⁶⁹ Tal es el caso de los artículos 662, 663, 664, 666, 667, 668, 673, 755, 757, 758, 764, 765, 770, y 771, respectivamente, todos del Código Aduanero Argentino.

Sobre el particular resulta de interés el trabajo doctrinario realizado por KARINA HUBERMAN, “Constitucionalidad de los Derechos de Importación”, Jurisprudencia Argentina, t. 1994-II- Buenos Aires, 1994, p. 827. La autora destaca que desde lo constitucional nada puede decirse acerca de los derechos de importación, advirtiendo que únicamente deben ser creados conforme lo establece la C.N. y esto implica que deben ser respetados los principios de legalidad, igualdad fiscal, razonabilidad, equidad y finalidad.

la formulación de reservas por parte de los países signatarios sobre tal situación, y que de alguna manera habilita tal posibilidad⁷⁰.

La reforma constitucional 1994 incluyó importantes modificaciones de carácter tributario que han significado limitaciones que pueden agruparse en: a) La prohibición de dictado de decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria –entre otras-. b) La jerarquización de los tratados internacionales. c) El sistema de coparticipación de tributos, ahora con rango constitucional. d) La autonomía del régimen municipal. Algunas de estas modificaciones alcanzan plenamente al Derecho Tributario Aduanero⁷¹.

⁷⁰ Ilustra ALTAMIRANO, ALEJANDRO C., en “Las retenciones a la exportación de productos agropecuarios”, en *Impuestos sobre el comercio internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, pp. 308/309 y 319/321, acerca de las precisiones que tiene el artículo 756 del Código Aduanero Argentino, que dispone que las facultades otorgadas en el artículo 755, ap. 1, deberán ejercerse respetando los convenios internacionales vigentes. Sin embargo, estos tributos se aplican incluso a la exportación de mercaderías dentro del MERCOSUR, por lo cual podría alegarse que controvierte el mandato constitucional que atribuye jerarquía superlativa a los tratados, pues en los términos del artículo 31 de la C.N. se establece la supremacía de los tratados con las potencias extranjeras. Ampliando la cuestión y confirmando la endeble construcción normativa de las retenciones aduaneras, el Tratado del Mercosur establece en su artículo 1º que el mercado común implica “(...) la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelaria a la circulación de mercaderías”. Consiguientemente, estos derechos a la exportación, en tanto esta se realice respecto de los países integrantes del Mercosur, serán inconstitucionales por oposición al mencionado tratado. Esto evidencia una notable violación del principio de la libre circulación de mercadería vigente en el Mercosur. La colisión de normas internas y las normas del Mercosur –por tanto la improcedencia de la aplicación de los aranceles a la exportación- se asienta en la jurisprudencia de nuestro máximo tribunal cuando expresó que “(...) acorde con las exigencias de cooperación, armonización e integración internacionales que la República Argentina reconoce, y previene la eventual responsabilidad del Estado por los actos de sus órganos internos, cuestión a la que no es ajena la jurisdicción de esta corte en cuanto pueda constitucionalmente evitarla. En este sentido, el Tribunal debe velar porque las relaciones exteriores de la Nación no resulten afectadas a causa de actos u omisiones oriundas del derecho argentino que, de producir aquel efecto, hacen cuestión federal trascendente” [“Fibraca Constructora SCA c/Comisión Mixta de Salto Grande” (Fallos 316:1669)].

⁷¹ Cfr. MARTÍN, J. M., Y RODRÍGUEZ USÉ, G. F., *Derecho Tributario General*, ob. cit., p. 139.

De todas formas tal como reseña SAGÜÉS, NÉSTOR P., en *Elementos de Derecho Constitucional Tomo I*, ob. cit., pp. 611 y 612, en esta materia en el caso “Levy, Horacio c/Estado Nacional” (Fallos 320:1426) 15/07/1997, LL 1998-B, p. 521, la Corte Suprema entendió que un decreto de necesidad y urgencia que se refería al destino y afectación de un tributo, sin modificar la relación jurídica existente entre el mismo y los contribuyentes, no era de naturaleza impositiva, sino estrictamente presupuestaria. De



Debe señalarse que la aduana igualmente tiene vedada la creación de tasas so pretexto de indicar que se trata de un arancel como prestación de una actividad administrativa. En efecto, tales aranceles se configuran como una especie de tributo denominado tasa, en tanto constituyan un gravamen, cuyo presupuesto de hecho consiste en una situación que determina o se relaciona, en forma necesaria, con el desenvolvimiento de una determinada actividad de un ente público, referida a la persona obligada a su pago. Por ello, al ser la tasa una categoría tributaria, le son aplicables los principios que regulan a este instituto, entre los cuales se destaca el de reserva de ley. Tal principio, en razón de ser al ser de rango constitucional propio del estado de derecho, admitido en forma pacífica por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, únicamente autoriza al Poder Legislativo, por medio de una ley formal para que establezca impuestos, contribuciones y tasas (Cfr. arts. 4, 17 y 75, inc. 2 de la C.N. y Fallos 182:411, y 317:1282)⁷².

3. *El tributo aduanero*

Por último, vinculado al principio de legalidad, se encuentra el tema relativo a la aplicación del tributo en el tiempo. Es necesario saber si la ley que contiene debe aplicarse a partir de su sanción, o puede aplicarse en forma retroactiva, es decir, para situaciones que debieron ser comprendidas

todas formas este tema demanda señala el autor, la concurrencia de varios presupuestos fácticos: razones de necesidad y urgencia que configuren circunstancias excepcionales – que- hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por la C.N. para la sanción de las leyes. En consecuencia, no serían constitucionales los decretos que no atendieran un caso verdadero caso de derechos de necesidad, que a su vez demanden una solución impostergable, y que no pudieran observarse los trámites corrientes de producción de leyes, siendo este el criterio adoptado por la Corte en los autos “Video Club Dreams” (Fallos 318:1154) JA 1996-I, p. 258, en que se descalifica el decreto por entender que no había un estado de cosas que genuinamente configurara la hipótesis de necesidad que justificase la creación de un impuesto sobre los vídeos.

La CSJN en los autos “Kupchik, Luisa Snack de, y Alberto Mario c/BCRA y Estado Nacional” 17/03/1998, (Fallos 321:366), señaló que del principio de legalidad en materia impositiva resulta la invalidez de los decretos de necesidad y urgencia que establezcan impuestos.

⁷² Cfr. CNCAF, Sala IV, “Natelco SAIC c/DGA s/amparo” 11/10/2001. En este caso se exigía mediante lo dispuesto por la Resolución ex ANA 3428/96, el pago de una tasa obligatoria de \$ 200 para iniciar todo trámite de repetición de tributos aduaneros abonados en demasía, y si no eran pagados a la aduana dicha suma el expediente era archivado. Esto significó que es interpusieron varias acciones de amparo que tuvieron este resultado, pero al presente la norma sigue vigente.

por las leyes vigentes en el pasado y, por lo mismo, no previstas o, en otros casos, aumentar el monto de la prestación respecto de situaciones ya previstas en leyes anteriores. A pesar de que C.N. nada dice respecto de este tema, es importante señalar la garantía constitucional en torno de la irretroactividad de las leyes en materia penal (Cfr. art. 18). No obstante, a pesar de posiciones doctrinarias encontradas, en materia tributaria en forma uniforme, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que en este campo las leyes no pueden ser retroactivas; sin perjuicio de esto, ha reconocido que, en ciertos, casos pueden tener esos efectos⁷³.

En materia aduanera, esto tiene estricta aplicación además de estar vinculado en sus efectos a la teoría de los derechos adquiridos del contribuyente⁷⁴.

⁷³ Cfr. LUQUI, JUAN CARLOS, *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, pp. 38/41.

Distinta es la interpretación que sobre este campo se hace en el Derecho Financiero Español, da cuenta de que no existe un principio constitucional, que con carácter general prohíba la retroactividad de las leyes tributarias. Serán inconstitucionales aquellas leyes tributarias cuya retroactividad vulnere un principio tutelado por la Constitución. Tal vulneración podrá darse especialmente en relación con los principios de seguridad jurídica y capacidad económica. Las leyes reguladoras de infracciones y sanciones tributarias son siempre irretroactivas, puesto que en tales supuestos se encuentra ante normas sancionadoras, a las cuales, por imperativo constitucional, les está vedada la retroactividad. Se considera que son claramente retroactivas las leyes tributarias de carácter procesal, al igual que lo son en general las leyes procesales, aplicables a partir del momento de su entrada en vigor a hechos producidos con anterioridad. Esta síntesis se ha elaborado sobre la base de la jurisprudencia reiterada del Tribunal Constitucional Español, y también por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como ha sido el caso de la sentencia del 3 de diciembre de 1998 (Asunto C-381/97 “Belgocodex S.A.”), en que sintéticamente se ha establecido que las leyes tributarias pueden desplegar eficacia retroactiva cuando expresamente lo establezcan y ello no será constitucionalmente admisible siempre que la retroactividad –de grado máximo, mínimo o medio– no choque con otros principios que constitucionalmente aparezcan protegidos, como pueden ser, por ejemplo los principios de seguridad jurídica o capacidad económica (Cfr. QUERALT, JUAN MARTÍN, LOZANO SERRANO, CARMELO, CASADO OLLERO, GABRIEL, Y TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ M., *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., pp. 178/179).

⁷⁴ Cfr. CNCAF, Sala V, 04/09/2002 “Moussa Zoughoutt Cía. SA (TF 13.049-A) c/DGA. En esta oportunidad, se entendió que, en materia tributaria atento al principio de unidad del orden jurídico es de aplicación el artículo 3 del Código Civil, según el cual las leyes se aplicarán desde su vigencia a las consecuencias de las relaciones jurídicas existentes. Agrega esta disposición que las leyes no tienen efecto retroactivo sean o no de orden público, salvo disposición en contrario. Esto significa el reconocimiento de que, en ciertos casos, el legislador puede asignar retroactividad a algunas leyes, pero el mismo



En tal sentido, tampoco corresponde aceptar la analogía en la interpretación de normas tributarias materiales para extender un derecho más allá de lo previsto por el legislador, ni para imponer una obligación ya que, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad conforme lo prevé la C.N.⁷⁵.

En materia tributaria aduanera, cabe formular iguales consideraciones, ya que los cambios de criterio impositivo, como principio, sólo rigen para el futuro, preservando las situaciones definitivas en que se encuentren los contribuyentes, de los efectos que las modificaciones produzcan a fin de no causar agravio al derecho de propiedad⁷⁶.

Para que la norma tenga implicancia aduanera, es decir, sea válida, debe estar efectivamente publicada en el Boletín Oficial y debe estar cumplido el plazo de vigencia que ella establezca. No deben admitirse ciertas prácticas de inclusión de la norma en el Sistema Informático María, so pretexto de que el sistema no fue actualizado, cuando la norma ha dejado de tener validez ya que se ha cumplido el plazo o bien cuando esta aún no ha entrado en vigor porque no ha sido publicada⁷⁷.

artículo 3 limita esta posibilidad legislativa al estipular que esta retroactividad en ningún caso puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales admitiendo, en consecuencia, la teoría de los derechos adquiridos.

⁷⁵ Cfr. CNCAF, Sala I, 06/08/1996 “Supermar SA c/ANA”. En esta oportunidad, se recuerda igualmente la jurisprudencia de la CSJN (Fallos 310:290; 311:1642; 312:912; “Bertollotti, Oscar s/recurso de apelación” (Fallos 315:820), 28/04/1992 y 316:2330 “Eves Argentina” del 14/10/1993 entre otros). En definitiva, lo que busca la CSJN es que la interpretación de las normas tributarias se haga de manera adecuada, lo cual implica que el Estado debe prescribir claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan ajustar su conducta en esta materia (Cfr. “Alaluf, Alberto c/Nación” [Fallos 253:332], de 1962).

⁷⁶ Cfr. CSJN “La Plata Cereal Co. SACIAF e I c/ANA” (Fallos 305:283) 15/03/1983, que se sustenta además en los Fallos 258:17, y 268:446 y sus citas.

⁷⁷ Deber mencionarse que el Sistema Informático María es el mecanismo que permite registrar en forma electrónica todas las operaciones y destinaciones aduaneras expresamente habilitadas, cubriendo desde la arriba de los medios transportadores al territorio aduanero, en el caso de destinaciones de importación, como la salida de mercadería en los supuestos de exportación. El sistema análogo a los existentes en las demás administraciones aduaneras del mundo, asume conforme a los datos que se le carga, los diversos tratamientos arancelarios y de restricciones que corresponda a la mercadería de acuerdo con su posición arancelaria y con su origen.



C. EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Los impuestos, contribuciones y tasas tienen en común su carácter de tributos forzosos y obligatorios, cuyo establecimiento debe satisfacer determinados recaudos constitucionales, como el ya visto principio de legalidad, el de igualdad fiscal, el de no confiscatoriedad y el principio de finalidad.

En materia aduanera, como ya se ha anticipado, no necesariamente esto es de aplicación como se ha de desarrollar, ya que los principios tributarios varían atento a las particularidades de los tributos aduaneros, como es el caso de la no confiscatoriedad y progresividad del impuesto.

1. *Concepto*

El principio de igualdad constituye un valor, pero no exclusivo del campo tributario, ya que informa a la totalidad del conjunto del ordenamiento jurídico. Así pues, este principio está plasmado en la C.N. en el artículo 16, cuando dispone que todos los habitantes son iguales ante la ley, y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Pero debe aclararse que este principio en el ámbito tributario, no alude a la igualdad numérica sino a la igualdad de capacidad contributiva.

Es decir, hace a la esencia del sistema republicano, que con un criterio de justicia más estricta tuvo en consideración la capacidad económica del contribuyente. Esta posición lleva a que se admita que la igualdad es un concepto que no reposa simplemente en la riqueza, considerada ésta en sí misma, sino en el criterio que el Estado le asigna a ella⁷⁸.

Como se ha señalado, la igualdad se instala en el ordenamiento jurídico positivo supremo como principio y regla, y a partir de tal recepción configura un derecho y una garantía. En su condición de principio irradia al resto del ordenamiento, que lo transforma en una guía de apreciación y, a la vez en un mandato de optimización destinado a conformar una directriz en la toma de decisión de las políticas públicas y de controles. Por ende, se puede sostener que el principio de igualdad constitucional se integra con el concepto de ser tratado como igual y con el de igualdad de tratamiento⁷⁹.

⁷⁸ Cfr. CARLOS LUQUI, JUAN, *La obligación tributaria*, ob. cit., p. 94.

⁷⁹ Cfr. CAYUSO, SUSANA, “El principio de igualdad en el sistema constitucional argentino”, *La Ley* N° 208, Buenos Aires, 29/10/2003, p. 2. Sobre el particular señala que la igualdad como principio y garantía tiende a condicionar los poderes públicos en



En algunos ordenamientos se lo proclama expresamente, como el de la Unión Europea. Este lo establece en el artículo 1, junto con la libertad, la justicia y el pluralismo político, dejando sentado que se trata de un valor superior del ordenamiento jurídico, atribuyendo además a los poderes públicos el deber de promover las condiciones para hacerla real y efectiva.

Por este motivo, este principio debe ser analizado para aplicarse a ciertos tributos desde la función de la capacidad económica o de pago de quienes han de contribuir al sostenimiento del gasto público, en cuanto existe el deber de contribuir al Estado. Asimismo, esa función se realiza, conforme a la capacidad económica del contribuyente, y a un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio⁸⁰.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, si bien se trata de un principio básico del Derecho Tributario, no por ello debe ser aplicado en su totalidad al Derecho Tributario Aduanero, atento a las particularidades del tributo aduanero.

Este criterio de igualdad también implica un valor, y en consecuencia, no admite discriminación de ninguna especie fundada en razón de nacimientos, raza, sexo, religión o cualquier otra circunstancia personal o social. Por tal motivo, algunos sostienen la existencia de un doble concepto de este principio: por un lado existe la denominada igualdad ante la ley, y por el otro, incluye a la denominada igualdad en la aplicación de la ley. En consecuencia, un mismo órgano, no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y cuando

cuanto al grado de su consideración a la hora de reglar, omitir o actuar. La igualdad como derecho se interrelaciona con el resto de los derechos fundamentales, es presupuesto de su ejercicio y está alcanzado por el principio constitucional que establece que no hay derechos en su ejercicio absoluto.

⁸⁰ Cfr. ALBI IBÁÑEZ, EMILIO, Y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J. L., *Sistema Fiscal Español* 15ª Edición Revisada y puesta al día 2000/2001, Editorial Ariel SA, Barcelona, 2001, pp. 3, y 4.

También CORTI, HORACIO G. A., *Derecho Financiero*, ob. cit., pp. 132/143, sintetiza que el principio de igualdad tributaria, desde el punto de vista constitucional, significa la prohibición de efectuar distinciones arbitrarias, hostiles u odiosas; la introducción de la capacidad contributiva como rasgo fundamental para distinguir a las personas en su calidad de contribuyentes; la generalidad, es decir, como criterio que impone tratar de manera idéntica a las personas con semejante capacidad contributiva.

considere que debe apartarse de sus precedentes, deberá ofrecer una fundamentación razonable para hacerlo⁸¹.

Ahora bien, en materia tributaria como también en la aduanera, debe señalarse que no necesariamente este principio debe agotarse en la capacidad contributiva del sujeto, en el sentido de que situaciones económicas iguales sean tratadas de la misma manera. Esto implica, y de hecho es así gracias a la actividad jurisprudencial, que determinó que no toda desigualdad de trato en la ley supone una violación de este principio, ya que los hechos gravados no están establecidos en función de una presunta manifestación de riqueza o de capacidad, ya que los hechos gravados por los derechos aduaneros no están establecidos en función de una presunta manifestación de riqueza o de capacidad contributiva o económica del eventual importador o exportador, que son los sujetos gravados por estos tributos. Por el contrario, a veces los derechos elevados tienen por finalidad disuadir las importaciones y, por lo tanto, persiguen paradójicamente que el hecho gravado no se configure⁸².

⁸¹ Cfr. MARTÍN, J. M., Y RODRÍGUEZ USÉ, G. F., *Derecho Tributario general*, ob. cit., pp. 98 y 99, señalan que conforme ha sido destacado por la doctrina nacional y la jurisprudencia –siguiendo así una antigua línea jurisprudencial de los Estados Unidos de Norteamérica- lo que estatuye la regla de la igualdad es la obligación del legislador de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un tributo, dentro de la categoría, grupo o clasificación razonable que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en manifiestos propósitos de hostilidad contra determinadas clases o personas (Fallos 149:417; 150:89; 51:319; 151:359). Por consiguiente, el principio de igualdad ha de consistir en el derecho de cada uno de los habitantes a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias (Fallos 151:359). En suma, no se trata de una igualdad absoluta, sino de una igualdad relativa, la cual, según el acertado criterio de la Corte Suprema, se alcanza cuando en condiciones análogas se imponen tributos iguales a los contribuyentes (Fallos 149:417).

⁸² Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, “La territorialidad en los impuestos aduaneros”, ob. cit., pp. 189/190. sobre el particular destaca que cuando se refiere a capacidad tributaria o a la capacidad económica como un principio que hace a la tributación interna y, en cambio, no resulta aplicable respecto de los derechos aduaneros, parte de la inteligencia de que dicho principio es una elaboración doctrinaria que procura básicamente limitar el ejercicio de la potestad tributaria exigiendo que únicamente se graven los derechos que manifiestan esa capacidad. En consecuencia, el dato relativo a la capacidad tributaria o económica debe ser tenido en cuenta por el legislador al tiempo de establecer el hecho gravado por el tributo. En materia aduanera, tal limitación carece de sentido. Al respecto, se advierte que el legislador al imponer derechos de importación muy elevados para ciertas mercaderías está lejos de considerar la capacidad contributiva o económica alguna, pues su intención es precisamente desalentar las importaciones. Cierto es que si alguna persona importa y, por lo tanto, se convierte en importador, habrá



Por ello para que se configure una violación del principio de igualdad debe tratarse de una desigualdad manifiesta, producida entre situaciones objetivamente análogas y que, por lo tanto deberían ser tratadas de igual forma.

2. *Precisiones y limitaciones*

El principio de igualdad exige pues que, a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse que se vulnera la ley cuando ante dos supuestos de hecho idénticos se utilizan o introducen elementos diferenciadores en forma arbitraria, o sin el debido fundamento racional. Además, la existencia del principio de igualdad no prohíbe al legislador establecer cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas que resulten artificiosas o injustificadas por no estar fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con pautas o juicios de valor generalmente aceptados.

Pero también este principio está estrechamente vinculado al principio de generalidad, en el sentido de la veda expresa de establecer discriminaciones o privilegios en materia fiscal. De esto no debe inferirse que, por tal motivo, no pueden existir exenciones o beneficios fiscales, como por ejemplo los existentes en materia aduanera. Estas normas de favor, pueden estar fundadas en la propia capacidad económica, el desarrollo de alguna actividad, o región, por razones de mérito, oportunidad o conveniencia del

de tener dicha capacidad para poder pagar los tributos elevados. Pero esta capacidad se manifiesta con posterioridad al establecimiento de la alícuota del derecho de importación, que ha sido fijada atendiendo generalmente a fines extrafiscales y con independencia de que existiera algún eventual importador que pudiera demostrar entonces tal capacidad. Por otra parte, hoy en día, los países industrializados tampoco consideran a los tributos aduaneros como una fuente de ingresos, dado precisamente su carácter preponderantemente extrafiscal. Su inclusión en el presupuesto dentro del rubro “recursos” implica un cálculo meramente aleatorio, ya que, por una parte la política arancelaria está sujeta a frecuentes cambios que pueden tener lugar dentro del mismo ejercicio fiscal, y por otra las importaciones de mercaderías de que se trate dependen de muchos factores variables de orden nacional e internacional. Finalmente, se puede sostener que calificar a los importadores o exportadores como contribuyentes resulta algo bastante forzado.

Estado⁸³. Lo que no puede aceptarse es que estos regímenes de excepción estén fundados en carácter *intuitu personae*⁸⁴

3. Los tributos aduaneros

Estos principios están previstos en la regulación aduanera, cuando trata los tributos específicos al comercio exterior. Claramente se encuentran descriptas la imposición y la obligación de abonar los tributos allí previstos, como también la potestad de exigir el pago de estos por parte de la aduana.

Téngase en consideración que, en los tributos aduaneros, el sujeto pasivo, la alícuota, la base imponible y el monto líquido del tributo no se encuentran integrando los correspondientes hechos gravados, sino la consecuencia jurídica. No obstante conforman un plexo normativo alcanzado por el

⁸³ Como son los casos fundados en razones económicas, sociales y políticas.

⁸⁴ Es decir, se busca finalmente que lo tributario no excluya a nadie de su ámbito, resultando aplicable todos aquellos que tengan capacidad contributiva –definición que ha de dar la norma tributaria en concreto- por lo que las leyes no pueden establecer privilegios personales, ya sea de clase, linaje o casta. Algunos autores destacan a este principio como el de “equidad”, ya que al señalar que es una garantía de la cual gozan los contribuyentes, por su vinculación con la generalidad, y la igualdad con que se deben aplicar los tributos en el país (Cfr. MARTÍN, J. M., Y RODRÍGUEZ USÉ, G. F., *Derecho Tributario general*, ob. cit., pp. 100/101, destacan que el Principio de Equidad, conforme a lo destacado por la Corte Suprema, ha quedado subsumido en la garantía constitucional de la propiedad (artículo 17 de la C.N.), tutelando la intangibilidad del patrimonio del contribuyente en una cuantía superior a la admitida jurisprudencialmente). Es decir, que ha de resultar una garantía relacionada directamente con el derecho de propiedad. Esto ha de implicar un aseguramiento sustancial de ese derecho y del de trabajar libremente. La norma tributaria que impidiere el ejercicio de tales derechos, afectaría una de las bases esenciales sobre las cuales se apoya el sistema tributario y el sistema republicano (Cfr. LUQUI, JUAN CARLOS, *La obligación tributaria*, obra citada, pp. 115/116). Por ello, esta idea o principio derivado se ha de encontrar implícito en todos los textos constitucionales, en orden a que consagra la libertad de los ciudadanos ante la ley, y al sostenimiento del Estado, de acuerdo con criterios de proporcionalidad –directa relación con la riqueza y la capacidad contributiva del ciudadano-, y de justicia. De alguna manera, como también se ha señalado, este principio tendría relación directa con la razonabilidad del tributo y la no confiscatoriedad (Cfr. GARCÍA BELSUNCE, HORACIO, *Temas de Derecho Tributario*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 102 y siguientes). El tributo, en consecuencia, debe necesariamente resultar equitativo, que no es otra cosa que justo en sentido estricto. Ahora bien, estos conceptos permiten observar la conjunción de diversos principios constitucionales sustanciales, como son la equidad e igualdad, teniendo en consideración que la amplitud que cabe atribuirle a la equidad, permite en la actualidad, resolver cuestiones cuando se afecta el derecho de propiedad y la relación con el contribuyente.



principio de legalidad tributaria de manera que la base imponible, la alícuota y los demás elementos que han de incidir en la determinación de la prestación tributaria conforman los límites de la potestad tributaria del Estado.

Como señala Ricardo X. Basaldúa, en las legislaciones modernas se precisa generalmente que la introducción y el egreso, relevantes a los efectos de la aplicación de los tributos aduaneros, son la importación y la exportación para consumo, es decir, aquellas que autorizan en forma definitiva –sin sujeción a plazo alguno- la permanencia de las mercaderías en el territorio aduanero del país que se trate. Este ingreso *sine die* posibilita su utilización económica irrestricta, por lo que se dice que la mercadería ha ingresado a consumo de plaza o a la circulación económica interna, procurando así diferenciarlas de otras importaciones y exportaciones que no tienen la misma relevancia económica, como el mero tránsito de las mercaderías por el territorio⁸⁵.

De todas formas, se debe ver a los impuestos de aduana como un limitativo de la garantía constitucional de entrada y salida del país de mercancías, y de la libertad del comercio y navegación en general, en retribución de las seguridades y beneficios que en él se reciben⁸⁶.

⁸⁵ Cfr. “La territorialidad en los impuestos aduaneros”, ob. cit., p. 190. Aquí sigue lo ya establecido por SORTHEIX, JUAN J. A., en “La estructura del hecho gravado por los derechos de importación”, ob. cit., y BARREIRA, ENRIQUE A., en “*La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación*”, *Revista de Estudios Aduaneros*, publicación semestral, primero y segundo semestres de 1998, Año VIII, N° 12, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, pp. 127/128, que sobre el particular, destaca a modo de conclusión que la relación tributaria aduanera entablada entre el importador y el servicio aduanero constituye una obligación personal. No obstante el hecho gravado por los derechos de importación contempla hechos objetivos, teniendo en cuenta la mercadería, por lo que la individualización del sujeto pasivo del tributo parte de la previa determinación de quien tiene la disponibilidad jurídica de la mercadería. En los casos regulares, este sujeto se exterioriza en el momento de presentarse a solicitar la destinación aduanera por quien se presenta como importador. Debe tenerse en cuenta que, modernamente, el arancel de importación es utilizado como un instrumento de política comercial del Estado del país importador, lo que convierte a los derechos de importación en un tributo de carácter extrafiscal, la finalidad económica buscada cobra significación cuando la mercadería ingresa al circuito económico interno del país de importación, para lo cual la teoría más apropiada para determinar el hecho gravado es la que considera que la obligación tributaria recién es generada por la importación para consumo.

⁸⁶ Cfr. GONZÁLEZ, JOAQUÍN V., *Manual de la Constitución Argentina*, Ángel Estrada Editores, Buenos Aires, 1897, p. 456.

No obstante, los derechos de aduana son el instrumento clásico de proteccionismo estatal que no plantea problemas conceptuales específicos, ya que técnicamente se trata de derechos que figuran en un arancel aduanero, percibidos por la administración aduanera y que se exigen en el momento en que una mercadería pasa por la frontera, resultando en definitiva una carga pecuniaria que se percibe generalmente en función del valor de las mercancías (*ad valorem*), o como derechos específicos que dependen del peso o medida del producto⁸⁷.

Se ha admitido en la regulación aduanera desde la Ley de Aduanas, la delegación realizada por el Congreso Nacional a favor del Poder Ejecutivo, para modificar las alícuotas correspondientes a los tributos que gravan el comercio exterior conteniendo un límite que no puede ser sobrepasado. Igual temperamento contiene el Código Aduanero Argentino, pero debiendo tener en consideración la caducidad de delegaciones operadas por medio de la Ley 25.414. No obstante, por medio de la Ley 25.918 a partir del 24 de agosto de 2004 se ratificó, en el Poder Ejecutivo Nacional, por el plazo de dos años y con arreglo a las bases fijadas por el Poder Legislativo Nacional, la totalidad de la delegación legislativa sobre determinadas materias emitidas con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, permitiendo que continúe ejerciendo su atribución con arreglo a lo dispuesto en el artículo 100, inciso 12 de la C.N.⁸⁸.

⁸⁷ Cfr. WAELBROEK, M., *Le droit de la Communauté Economique Européene*, Megret et autres, Vol. I, Bruxelles, 1973, p. 39.

También se puede destacar que FANTOZZI, AUGUSTO, en *Diritto Tributario*, UTET seconda Edizione, Torino, 1998, pp. 881/890, destaca que, si bien la función fiscal no es exclusiva de la legislación aduanera, ya que tutela intereses de diversa naturaleza, los tributos aduaneros han constituido una fuente de ingresos del Estado con motivo del paso de las mercaderías por la frontera, aspecto que tuvo un cambio trascendente con la implementación del Mercado Común, lo que implicó la desaparición de las fronteras intracomunitarias, generando una uniformidad de régimen tributario aduanero común a todos los países miembros.

En esta misma línea, GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, en “Derecho a circular, residir y salir libremente”, *Revista Jurídica de Buenos Aires, Derechos Humanos y Tributación*, Lexis Nexis Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001, pp. 305/308, pone de relieve que los tributos aduaneros recaen sobre el movimiento de las mercaderías y servicios, y no de personas, no obstante la actividad de control que ejerce la aduana en el ingreso o egreso de las zonas de control aduanero estricto, como es el caso de la zona primaria aduanera.

⁸⁸ El artículo 2 de la Ley 25.918 dice que a los efectos de esta ley se consideran materias determinadas de administración aquellas que se vinculen entre otras con entes aduaneros.

Esta potestad, como ya ha sido señalado anteriormente, ha tenido un cambio sustancial con la creación del MERCOSUR, por el cual resulta ahora una actividad conjunta de los Estados miembros, y por otra parte estos no pueden superar en el caso de importaciones, los topes comprometidos, en virtud de lo acordado en la Organización Mundial de Comercio⁸⁹.

La garantía de igualdad no ha sido inconveniente alguno en materia aduanera, ya que trabaja sobre la realización de hechos imponderables claros, concretos y de fácil constatación (importación o exportación para consumo, respectivamente) y en todo caso está concebida para su aplicación a todos los que realicen los hechos gravados previstos en el C.A.

D. EL PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD

1. Concepto y ámbito de aplicación

La C.N. reserva el término “uniformidad” para los derechos aduaneros, que están descriptos como los gravámenes a la importación y exportación. Este concepto deriva de la idea de los constituyentes, al nacionalizar las aduanas, de considerar un solo territorio, y, por lo tanto, una sola tarifa.

Con lo cual se puede sostener que este principio tributario aparece como exclusivo de los tributos aduaneros, habida cuenta de que marca una condición por mandato expreso del texto constitucional, y guarda especial relación con el principio de igualdad ya que en forma igualitaria se debe aplicar la uniformidad de la tarifa aduanera.

En el capítulo 1, cuando se analizó la historia de la Aduana Argentina, se pudo advertir el origen de este principio, que fue consecuencia de la organización nacional a partir de la Constitución de 1853.

Por lo tanto, la interpretación que le cabe a este concepto ha de significar que la Nación puede modificar las tarifas, pero aplicándolas en forma uniforme, y a todos por igual dentro del territorio. Concuera con este principio, aquel que está previsto como prohibición en el artículo 12, última

⁸⁹ El Tratado de Asunción por el que se crea el Mercado Común del Sur (MERCOSUR) fue aprobado por Ley 23.981 del 15/08/1991. A su vez, por Ley 24.425 se aprobó el Acta Final en que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de negociaciones comerciales multilaterales y las decisiones, declaraciones y entendimientos ministeriales y el Acuerdo de Marrakech, por el cual se crea la Organización Mundial del Comercio.

parte de la C.N., incorporado en la reforma de 1860, por el cual no se puede conceder preferencia a un puerto respecto de otro por medio de leyes o reglamentos de comercio. Esta uniformidad se aplica además, para las evaluaciones sobre las que recaiga la aplicación, a los efectos de determinar la base imponible o la determinación del valor o la unidad de medida sobre la que se ha de aplicar, según el método que se use (derechos *ad valorem* o específicos). Es lógico que así sea, ya que de nada valdría mantener uniforme la tasa o el porcentaje si, a los efectos de la determinación del monto, ella no se aplicara sobre una base también uniforme al practicarse la liquidación que es la operación necesaria para fijar el *quantum* del tributo. Finalmente, se señala que la uniformidad ha de constituir una especie de garantía de naturaleza federal a favor de las economías provinciales. Este hecho evitará que el Congreso pueda aplicar distintas tarifas, permitiendo de esta forma desviar el comercio exterior hacia zonas por él preferidas. Por ello la uniformidad implica una limitación constitucional al poder del Congreso bajo el prisma de las autonomías e igualdad de todas las provincias, y para cumplir la igualdad económica en relación con la población, ya que los precios de los artículos importados serán aumentados o disminuidos en idéntica medida en todo el país, al igual de lo que puede acontecer con los eventuales derechos de exportación⁹⁰.

2. *La problemática de los territorios aduaneros diferentes*

No obstante, se ha admitido la existencia, dentro del país, de territorios aduaneros diferentes, que tienen especiales regímenes de prohibiciones y regímenes arancelarios distintos, respecto del territorio aduanero general. La finalidad de estos es establecer promociones en porciones del territorio sometido a la soberanía nacional. En tal sentido, debe mencionarse que el Código Aduanero Argentino en el artículo 2, define: “Territorio aduanero es la parte del ámbito mencionado en el artículo 1 –ámbito terrestre, acuático y aéreo sometido a la soberanía de la Nación Argentina, así como los enclaves constituidos a su favor- en la que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones”. Además señala: “Territorio aduanero especial o área aduanera especial, es aquél en el cual es aplicable un sistema especial

⁹⁰ Cfr. LUQUI, JUAN CARLOS, *Derecho Constitucional Tributario*, ob. cit., pp. 74 y 75.



arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones”.

Es decir que se admite la existencia de áreas aduaneras especiales, y estas están reguladas en los artículos 600 a 607 del Código Aduanero Argentino. Claramente, a fin de mantener el esquema de garantías federales, estas áreas deben ser creadas por Ley, siendo coherente con las políticas que se le reconocen al Congreso de la Nación, que tiene la facultad de conceder franquicias y promover políticas diferenciadas para el desarrollo, del país conforme a los incisos 18 y 19 del artículo 75 de la C.N.⁹¹.

A pesar de lo expresado, se acepta la existencia de regímenes especiales de exención, total o parcial, en este campo, sin que por ello se pueda inferir que se vulnera el principio de igualdad, toda vez que el acceso a estos regímenes resulta igualitario para todos aquellos que se encuentren comprendidos en él. Debe destacarse que siempre las reglamentaciones exigen, para acceder a estos beneficios, el cumplimiento de ciertas obligaciones por parte del beneficiario o los eventuales beneficiarios, las que a su vez deben ser controladas y fiscalizadas por la aduana, y por la autoridad de aplicación del régimen que específicamente designe la norma⁹².

⁹¹ Acerca de la constitucionalidad de estas áreas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de expedirse en los autos “Maggi E. F. s/presunto delito de contrabando” (Fallos 316:2797) 09/12/1993, tal como ya ha sido analizado.

⁹² Precisamente, a los fines de no desvirtuar los fines tenidos en consideración en estos regímenes especiales el Código Aduanero Argentino tipificó estos incumplimientos con una infracción en el artículo 965: “Transgresión de las obligaciones impuestas como condición de un beneficio”, y dice: “El que no cumpliera con la obligación que hubiera condicionado el otorgamiento de: a) una excepción a una prohibición a la importación para consumo, o a la exportación para consumo, será sancionado con el comiso de la mercadería en infracción; b) una exención total o parcial de tributos que gravaren la importación para consumo o la exportación para consumo, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe actualizado de los tributos dispensados; c) un estímulo a la exportación para consumo será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe actualizado del estímulo acordado”.

Sobre el particular, SANTA CRUZ, JORGE A., “Los derechos diferenciales en la Constitución Nacional”, ob. cit., p. 875 y siguientes, destacó que lo que el texto constitucional permite inferir es que se previó el principio de uniformidad (art. 67, inciso 1, -actual art. 75-) para evitar discriminaciones aduaneras que pudieran ser dañosas para una o más provincias, así como se previó el principio de igualdad impositiva (art. 16) para evitar esa consecuencia con relación a los individuos, sin perjuicio de lo cual, ambos términos son equivalentes. Por ello, sobre esa base entiende que las atribuciones del Congreso, previstas en los incisos 16 y 28 del artículo 67 (actual 75), son pasibles de ejercicio en los dos ámbitos, el aduanero y el impositivo. Por ende, en principio resulta

Debe quedar claro que la uniformidad de los derechos de aduana y el otorgamiento por parte del Congreso Nacional de concesiones temporales de privilegios, al romper con la igualdad espacial que implica la uniformidad, debe ser interpretada en forma muy estricta y siempre vinculada a los fines que se persigue mediante el uso de la cláusula de prosperidad económica que se pretende desarrollar en ciertas regiones o situaciones. Es cierto que estas leyes atentan a su vez contra el principio de igualdad del artículo 16 de la C.N., puesto que los habitantes de esas zonas tendrán sobre sus bienes presiones tributarias distintas de las que soportan los demás habitantes del país⁹³.

Esta igualdad, en lo que respecta a la actividad que propiamente desarrolla la aduana como institución, también queda comprendida, cuando conforme a la potestad que la C.N. le reconoce a las provincias, se pretende que las municipalidades tengan pretensiones tributarias de ese origen contra el Gobierno Federal. En reiteradas ocasiones, el Servicio Aduanero, ante el reclamo de varias municipalidades en donde este asienta algunas de sus sedes, se opuso a abonar dichos conceptos al considerar que gozaba de inmunidad fiscal frente a jurisdicciones locales. La CSJN estableció que, a la luz de los principios consagrados en la C.N., no surge este privilegio, y que de conformidad a la distribución de competencias que emerge de ella, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75) (Fallos 304:1186, entre muchos otros), y que en ese contexto, cabe entender que las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen (arts. 5 y 123; conf. Fallos 320:619, y 321:1052). Sobre esa base, la Corte ha dicho que es indudable la facultad de

de aplicación, respecto del primero, todo lo admitido y dicho respecto del segundo, incluso en términos geográficos, con la sola limitación que ello no implique gravar o desgravar mercaderías en perjuicio de la igualdad provincial, lo que no solo resulta contrario, sino afirma el principio de un solo territorio para un solo pueblo. Concluye en que no existe óbice constitucional para que ciertos sectores del territorio nacional sean constituidos como áreas francas o áreas aduaneras especiales, mediante ley temporaria, de lo que se desprende la admisión de la posibilidad de existencia de diferentes territorios aduaneros dentro del ámbito sometido a la soberanía nacional, con todas las consecuencias, incluso penales, que ello representa.

⁹³ Cfr. LUQUI, JUAN CARLOS, *La obligación tributaria*, ob. cit., p. 133. Sobre este tema concluye que la Corte Suprema ha usado algunas veces el término uniformidad como sinónimo de igualdad y de generalidad, lo que a su juicio no es apropiado toda vez que la C.N. reserva la uniformidad exclusivamente para los derechos aduaneros.

las provincias de darse leyes y ordenanzas de impuestos locales y en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad sin más limitación que las enumeradas en el actual artículo 126 de la C.N., toda vez que, entre los derechos que constituyen la autonomía de las provincias, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de alguna autoridad extraña. Por lo expuesto, no se advierte cómo una pretensión tributaria local puede frustrar o dificultar el cumplimiento de los fines nacionales que tiene a su cargo la aduana⁹⁴.

E. LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD. SU NO APLICACIÓN EN LOS TRIBUTOS ADUANEROS

El principio de progresividad se sustenta en el hecho de que a medida que aumenta la renta y la riqueza de cada sujeto, la aportación contributiva se incrementa en mayor proporción de dicho aumento. Entonces, a través de este principio se mejora la distribución de la renta, teniendo como límite, la no confiscatoriedad.

Tales conceptos han permitido sostener a algunos autores que estos principios constituyen el núcleo duro en el que se inspira todo sistema tributario justo⁹⁵.

La progresividad es una característica que afecta a todo el sistema tributario y no a una figura en particular, pero no obstante lo expuesto, suele constituir un peso importante para los impuestos con carácter progresivo, además de resultar un límite razonable de fraude fiscal.

Ahora bien, este principio tiene una relación directa y estrecha con los principios de igualdad y capacidad económica, ya que esta nota inicial trasciende la función meramente recaudatoria, como es la distribución de la renta.

El límite de este principio, como se ha señalado, es la confiscatoriedad, que ha de suponer un límite extremo que proviene del reconocimiento del derecho de propiedad, siendo su finalidad impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas, o una radical

⁹⁴ Cfr. CSJN in re “Administración Nacional de Aduanas c/ Municipalidad de Bahía Blanca s/acción declarativa” (Fallos 324:933) 03/04/2001.

⁹⁵ Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, ÁLVARO, “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, ob. cit., p. 620.



aplicación de la progresividad que atente contra la capacidad económica que la sustenta⁹⁶.

Esto es lo que permite destacar que la proporcionalidad, como garantía de los derechos de los contribuyentes, aparece en forma implícita en la C.N., a partir de la deducción que se realiza del artículo 17, que consigna: a) La inviolabilidad de la propiedad. b) Que nadie puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley. c) La expropiación deber ser declarada por ley, previa declaración de utilidad pública e indemnización. d) Que la confiscación queda abolida del Código Penal. Lo expuesto se ha visto desarrollado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en pacífica y reiterada doctrina, cuando ha establecido que un tributo que insuma más allá de lo que una razonable prudencia aconseja, la riqueza (capital o renta), tornaría ilusorio el derecho de propiedad sobre la cosa u objeto afectado por dicho tributo, toda vez que su titular ya no gozaría de su propiedad. Un tributo, en esas condiciones, sería de todas formas una expropiación que el Estado tendría que indemnizar. Si la acción de indemnizar no existiere, sería un despojo porque privaría al dueño del goce de su propiedad sin ninguna recompensa⁹⁷.

Con referencia a la capacidad económica, Ricardo Xavier Basaldúa, citando a Matías Cortés Domínguez, sostiene que este es un principio tributario por antonomasia, y considera que se puede hablar de este en dos sentidos: la capacidad económica absoluta, que se refiere a la existencia de capacidad, a la aptitud absoluta para concurrir a las cargas públicas; y la capacidad económica relativa, que supone la absoluta y se dirige a delimitar el grado de capacidad, concluye en que, sea cual fuere la posición que se adopte en relación con este principio, se advierte que no tiene aplicación en materia aduanera⁹⁸.

En materia aduanera, decididamente no tiene aplicación este principio, atento a la naturaleza propia del tributo aplicable al comercio exterior, ya

⁹⁶ Cfr. QUERALT, JUAN MARTÍN, LOZANO SERRANO, CARMELO, CASADO OLLERO, GABRIEL, Y TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ M., *Curso de derecho financiero y tributario*, ob. cit., p. 115.

⁹⁷ Cfr. LUQUI, JUAN CARLOS, *La obligación tributaria*, ob. cit., p. 113. También la CSJN establece estas pautas sobre todo cuando define el término propiedad en los autos “Pedro Emilio Buordie c/Municipalidad de la Capital”, (Fallos 145:327) 16/12/1925.

⁹⁸ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., p. 238.



que el sistema se circunscribe sobre otros fundamentos o motivaciones, distintos de los que se aprecian en el régimen general, aun cuando estos también procuran abastecer al tesoro nacional. Esto significa que la confiscatoriedad del tributo aduanero no es advertida, atento a la naturaleza del tributo, ya que, en todo caso se la tiene como un defecto de los tributos directos.

En efecto, algunos autores concluyen en que una de las características de los tributos aduaneros es la no sujeción al principio de confiscatoriedad, lo que implica que el importe de estos puede superar el valor mismo de la mercadería⁹⁹.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, con referencia a los tributos que gravan la importación para consumo justificó su exclusión de la doctrina de la confiscatoriedad, basada en el hecho de que, si el Estado se halla facultado para prohibir la introducción en el país de productos extranjeros (Cfr. artículo 67, incisos 12, 16 y 28 de la C.N. –texto 1853-), con igual razón debe considerárselo habilitado para llegar a un resultado semejante por medio del empleo de su poder tributario, instituyendo con finalidades, acaso disuasivas, gravámenes representativos de uno o más veces el valor de la mercadería objeto de importación¹⁰⁰.

⁹⁹ En esta postura coinciden BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., pp. 236/238; JARACH, DINO, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, ob. cit., p. 328 y siguientes, cuando señala que el principio de confiscatoriedad ha sido excluido de los impuestos indirectos, pero sin referirse expresamente a los aduaneros; FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Derecho Aduanero*, Depalma, Buenos Aires, 1966, p. 309, en el que desarrolla una postura idéntica a la que luego es tomada por la CSJN en el caso “Montarcé Marcelo c/ANA” (Fallos 289:443) ya señalado; BARREIRA, ENRIQUE C., “La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación”, ob. cit., p. 94; GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *Derecho Tributario*, t. I, ob. cit., p. 287. Por su parte, algunos autores, como SPISSO, RODOLFO R., en *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1991, p. 259, consideran que si el importador logra probar que la mercadería sólo pudo ser vendida a pérdida por la incidencia del aumento de los aranceles de importación, el principio de la no confiscatoriedad del tributo debe ser admitido como forma de restablecer el derecho de propiedad conculcado; no así, en cambio, si el nuevo arancel, por las condiciones del mercado, no puede ser trasladado a los precios, disminuyendo las utilidades esperadas por el importador; es decir, sin absorberlas en su totalidad. Ha rechazado esta posición GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, en *Derecho Tributario*, t. I, ob. cit., p. 287, con el argumento de que la finalidad del alto gravamen a la importación a fin de proteger la industria nacional puede ser disuasiva para esta actividad, por lo cual, a su juicio, es irrelevante que se pruebe que la mercadería importada fue vendida a pérdida.

¹⁰⁰ Cfr. CSJN “Montarcé, Marcelo A. (Fallos 289:443) 17/09/74.

Es decir que se reconoce, en este tipo de tributos la existencia de indudables fines no fiscales, que van más allá de considerar si los tributos aduaneros pueden resultar confiscatorios o no¹⁰¹.

No obstante, existen otros elementos objetivos de limitación de los tributos al comercio exterior, y que son los dados con motivo de adherir el Estado expresamente a los acuerdos internacionales, que implican la aplicación de límites máximos de tributos de importación¹⁰².

Se señala que la progresividad global del sistema requiere que los impuestos directos –los únicos a los cuales se les puede aplicar, por lo general, este principio- predominen sobre los indirectos, es decir que, habrá de preferir los impuestos personales a los reales, los que gravan la renta o el patrimonio, a los que gravan el gasto o el consumo. Pero no obstante las posiciones en el mundo globalizado y las asumidas respecto de la optimización de este principio, se admite que este tema deviene originariamente del conflicto entre la propiedad privada y sus límites, frente al interés de la comunidad representada por el Estado y de las concepciones de este y de aquella. Mientras que la proporcionalidad es admitida sin discusión y considerada justa, la progresividad supone un plus sobre aquella que crece en progresión: el excesivo intervencionismo en detrimento de la libertad individual, la desaparición del estímulo para un mayor esfuerzo personal a partir de ciertos límites, el incremento del consumo en perjuicio de la inversión como fuente de la riqueza y del empleo¹⁰³.

¹⁰¹ Cfr. NAVEIRA DE CASANOVA, GUSTAVO, “El concepto de confiscatoriedad tributaria y su recepción en la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Argentina”, ob. cit., pp. 40/41. Aquí cita otro antecedente de Corte “Ernesto N. de Milo c/Nación Argentina, (Fallos 267:247) 03/04/1967.

¹⁰² Tal es el caso de la aprobación por Ley 24.425, del acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio GATT de 1994, por el cual la República Argentina no aplicará un arancel a las importaciones superior al 35% *ad valorem*, y además se aprueba un régimen que permite establecer, bajo ciertas condiciones, medidas o cláusulas de salvaguardia, constituyendo la excepción al límite comprometido, pero todo ello dentro del GATT, hoy OMC. Esta situación además se hace en conformidad con las pautas celebradas en el marco del MERCOSUR. Se puede apreciar, en consecuencia, una limitación a las facultades del Congreso Nacional, por medio de la actividad de dos tratados internacionales, y que sólo recobrarán nuevamente su potestad plena en caso de denuncia de estos acuerdos.

¹⁰³ Cfr. PÉREZ LUQUE, MARIO, *Deberes tributarios y moral*, Editorial de Derecho Reunidos, Madrid, 1980, pp. 33/35.



Con lo cual debemos excluir este principio en materia fiscal aduanera, atento a que siempre resulta ser tributo indirecto.

F. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y JUSTICIA

1. *La proporcionalidad*

La proporcionalidad significa que los gravámenes estén en proporción con las manifestaciones de la capacidad contributiva de los obligados al pago. Esta nota es común también en todos los sistemas tributarios que tienden a ser justos. La proporcionalidad es uno de los elementos configurativos del principio de igualdad, e implica que la carga tributaria sea adecuada, razonable, al bien o a la actividad sobre el que recae, considerando factores o elementos cuantitativos para verificar esa razonabilidad¹⁰⁴.

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 4 de la C.N. cuando expresa que las contribuciones deben ser impuestas proporcionalmente a la población, y en consecuencia, no han de tener aplicación en materia aduanera, pero como una excepción fundada en que los derechos aduaneros

¹⁰⁴ Cfr. FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, MIGUEL ÁNGEL, “Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria”, *Revista Chilena de Derecho*, Facultad de Derecho Pontificia Universidad Católica de Chile, Santiago de Chile, abril/junio 2000, p. 366.

Señala REIG, ENRIQUE JORGE, en “Los recursos del Tesoro Nacional”, publicado en *Seminario sobre el régimen Económico de la Constitución Nacional (1989-1991)*, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, Buenos Aires, 1994, pp. 243/244, que la razonabilidad se trata de una garantía implícita que nace de la soberanía inmanente del pueblo en un gobierno republicano y en el propósito enunciado en el preámbulo de asegurar los beneficios de la libertad. En tal sentido, siguiendo a lo expuesto por GARCÍA BELSUNCE, HORACIO, respecto de la razonabilidad, se señala que esta puede ser analizada desde dos ángulos, como una garantía independiente, o como complemento o elemento de integración o valoración de cada una de las garantías explícitas que consagra el texto constitucional; en el primer aspecto, su reclamo es de justicia, de inexistencia de arbitrariedad; en el segundo accionar, da elementos de valoración para juzgar el respeto del principio de igualdad de situaciones, la razón que asiste para crear exenciones, así como para juzgar por el monto del gravamen la existencia o no de confiscatoriedad, entre otros aspectos.



actúan por otras razones y por la circunstancia de que la C.N. estableció respecto de ellos un principio propio como es el de uniformidad¹⁰⁵.

Y esto es así ya que no deja de ser un principio altamente vinculado a los de progresividad y no confiscatoriedad, atento a que, en definitiva, ha de interesar que el Estado no vulnere el derecho de propiedad del contribuyente, y además buscará que se respete la pauta de capacidad contributiva que tiene este para afrontar su obligación tributaria correspondiente. Estas pautas resultan, como se ha visto, irrelevantes en materia tributaria aduanera.

Como garantía de los contribuyentes, la proporcionalidad estará ligada directamente con el derecho de la propiedad, ya que resultará sumamente sensible ante esquemas tributarios que tengan una presión muy fuerte. Juan Carlos Luqui destaca que “(...) sustancialmente como garantía del derecho de propiedad, proporcionalidad significa que la carga tributaria sobre la riqueza (capacidad contributiva) debe ser adecuada y razonada. Es decir que la presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar, según la naturaleza de la riqueza y característica del tributo, una cierta medida, para que sea justa, no debe exceder lo que aconseje una buena prudencia. Es por ello que presión tributaria y proporcionalidad son conceptos que marchan unidos y se armonizan”¹⁰⁶.

En consecuencia, como garantía específica de los derechos de los contribuyentes, se desprende de la lectura del artículo 17 de la C.N. Pero la relación de proporción que garantiza este principio no debe ser tomada con un criterio meramente aritmético –es decir, la relación tributo / riqueza- sin que quepa el criterio geométrico, que es el de la proporción.

También se advierte en este principio, la especial nota que da la equidad que siempre tiene que tener el tributo. Este contenido está estrechamente vinculado a la finalidad que persigue y en él también subyace el tema de la razonabilidad del tributo, que está cargado de una serie de aspectos axiológicos y de situaciones de mérito, oportunidad y conveniencia, propios de cada sociedad o comunidad internacional¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Cfr. LUQUI, JUAN CARLOS, *La obligación tributaria*, ob. cit., p. 106; también BASALDÚA, RICARDO X., en *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., p. 234.

¹⁰⁶ Cfr. LUQUI, JUAN CARLOS, *La obligación tributaria*, obra citada, pp. 105 y 106.

¹⁰⁷ Cfr. MARTÍN, J. M., Y RODRÍGUEZ USÉ, G. F., *Derecho Tributario general*, ob. cit., pp. 102/105, destacan que el principio de no confiscatoriedad está expresamente consagrado en el artículo 17 de la C.N., que comprende también al principio de equidad y ha pasado a ser uno de los límites más importantes al poder tributario, la salvaguardia



Ricardo X. Basaldúa considera que este principio resulta de aplicación en materia aduanera tributaria, aunque puede manifestarse de distinto modo, en atención a los diversos objetivos que pueden perseguirse con el establecimiento de los tributos aduaneros (por ejemplo, rentísticos, de protección, de retorsión etc.)¹⁰⁸.

2. *La razonabilidad del tributo*

El tema de la razonabilidad del tributo constituye un aspecto dejado a un lado muchas veces por los legisladores, quines urgidos por situaciones políticas y económicas concretas, no los tienen en cuenta. Esto es una práctica común, sobre todo, por el abuso que se hace de tal pauta en periodos de crisis.

Pero también, y esto corroborado por ciertas interpretaciones jurisprudenciales, los exégetas se han dejado tentar muchas veces por las razones coyunturales y de extrema gravedad institucional, lo cual implica que jurídicamente se avale lo irrazonable. La modificación de las leyes tributarias, en ese sentido, suele ser una constante que se origina en períodos críticos que, como se perpetúa en el tiempo, genera en el contribuyente y ciudadano la percepción de un estado de normalidad.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en clara y definida orientación, en forma reiterada y uniforme a la luz del principio de razonabilidad de las leyes, ha sostenido que las normas tributarias no son ajenas a este principio cardinal del ordenamiento constitucional. El artículo 28 de la C.N., en conjunción con los artículos 16, 17 y 33, son el sustento normativo sobre los cuales la doctrina y la jurisprudencia de la Corte han construido la teoría de la razonabilidad de las leyes como garantía innominada de la Constitución Nacional. En tal línea, el artículo 28 de la

del derecho de propiedad. Recuerdan que, en 1923, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sentó el principio según el cual el Poder Judicial siempre está habilitado para pronunciarse acerca de la validez de un tributo cuando se lo impugna por su carácter arbitrario, opresivo o confiscatorio: es decir, por ser incompatible con los principios fundamentales establecidos en salvaguardia de la inviolabilidad de la propiedad (Fallos 138:161). Pero conforme a la interpretación jurisprudencial, la primera condición para impugnar un tributo por confiscatorio consiste en que se trate de un impuesto directo. La segunda condición que ha dado lugar a abundante jurisprudencia consiste en considerar la confiscatoriedad, en todos los casos, como una cuestión de hecho, y que se debe probar adecuadamente tal efecto (Fallos 185:12; 188:401).

¹⁰⁸ Cfr. *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., p. 235.

C.N., al disponer que los principios, derechos y garantías reconocidos por ella, no pueden ser alterados por las leyes que reglamentan su ejercicio, ha fijado una pauta destinada a los eventuales excesos normativos que en esta materia recurrentemente se ha presentado. Esta idea fue tomada del artículo 20 del proyecto de Alberdi, que en forma contundente, establecía que las leyes que reglamentan el ejercicio de las garantías constitucionales no podrán ser disminuidas, restringidas o adulteradas en su esencia. Sobre esta base, la Constitución debe dar garantías de que sus leyes orgánicas no serán excepciones derogatorias de los grandes principios consagrados por ella y que el Derecho Administrativo no se transforme en un medio falaz para eliminar y escamotear las libertades y garantías constitucionales. En consecuencia, el artículo 28 de la C.N. tiene fundamental trascendencia desde el punto de vista político y jurídico, ya que constituye una valla insuperable que se opone al arbitrio legislativo, administrativo y judicial¹⁰⁹.

Pero debe considerarse, como señala Rodolfo R. Spisso, que el principio de razonabilidad de la leyes ha sido desarrollado en los Estados Unidos de Norteamérica, cuya Constitución no contiene una disposición similar al artículo 28 de la C.N. y que bajo el concepto del debido proceso, constituye un conjunto de normas y procedimientos que el poder público debe cumplimentar en orden a la actividad que desarrolla, vinculada a la libertad civil de los individuos, y que en su faz sustantiva se define como el estándar axiológico que condiciona la actividad del Estado, constituyendo una auténtica garantía de los derechos individuales¹¹⁰.

La injusticia tributaria importará, en consecuencia, la transgresión de principios y normas que se pueden calificar de cualitativos, frente a los elementos cuantitativos que se protegen mediante el citado principio de la proporcionalidad, lo que lleva a que el tributo se vuelva injusto, que se evidencia cabalmente ante la afectación del derecho a la propiedad. Se puede válidamente sostener que este principio opera como una valla que inhibe al Poder Legislativo para crear impuestos o tributos injustos, ya que vulnera la garantía de justicia que está en cabeza de los ciudadanos.

Se ha visto que los aspectos materiales de lo que se denomina la justicia tributaria son el principio de generalidad tributaria y el principio de la

¹⁰⁹ Cfr. SPISSO, RODOLFO R., “Las normas tributarias y el principio de razonabilidad de las leyes”, *El Derecho*, t. 128, Buenos Aires, p. 743.

¹¹⁰ Cfr. SPISSO, RODOLFO R., *Derecho constitucional tributario*, ob. cit., pp. 396/397.



capacidad económica, por ello se ha señalado que se sustentan en el principio de justicia. Y esto es lógicamente así, atento a que hace a los elementos que en definitiva han de sustentar la vigencia de los principios tributarios que se han señalado¹¹¹. Pero claro que, en materia de tributación aduanera, esto resulta más difuso, puesto que la variable de la capacidad contributiva no resulta relevante ni interesa, ya que los tributos aduaneros y su finalidad están estructurados sobre otras finalidades y persiguen otros fines que van más allá de la mera recaudación.

En todo caso, la justicia de los tributos aduaneros estará dada por la adecuada implementación de las políticas de comercio exterior de la Nación, y que como políticas de Estado deberán estar instrumentadas más allá de las circunstancias económicas del momento, por lo que deberán fundarse en los principios y objetivos consagrados en la C.N. en cuando al estándar axiológico que posee.

Por consiguiente las facultades que se le reconocen legislativamente al Poder Ejecutivo en el Código Aduanero, en los artículos 664 y 755, no son taxativas, ya que su redacción resulta amplia, y surge de la propia Exposición de Motivos, por lo que deviene razonable afirmar que la enumeración de las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo no puede ser considerada completa, atento a que lo que se busca realizar es una determinada política económica, encontrándose impedido el Poder Judicial de actuar sobre dicho campo que no le es propio, sobre todo cuando ha sido voluntad del Poder Legislativo realizar esa delegación¹¹².

VIII. EL PRINCIPIO DE BUENA FE

Este principio, a juicio de Demolombe, es el alma de las relaciones sociales, con lo cual se indica que en materia convencional y en la esfera personal, las relaciones que se establecen entre las personas, y entre estas y

¹¹¹ Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, ÁLVARO, “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, ob. cit., p. 630.

¹¹² Cfr. CSJN “Propulsora Siderúrgica SAIC s/recurso apelación c/ANA” (Fallos 315:1820) 01/09/1992.

el Estado, deben entenderse de buena fe, es decir, con lealtad en la relación y en la confianza en la palabra empeñada¹¹³.

Este principio, en consecuencia, resulta esencial para interpretar y entender cualquier acto jurídico.

También se ha destacado que este principio cardinal, informa y fundamenta todo el ordenamiento jurídico, que se encuentra, además, enraizado en las más sólidas tradiciones éticas y sociales de la cultura occidental, y se sustenta en el derecho que todo ciudadano tiene a la veracidad ajena y al comportamiento leal y coherente de los otros, sean particulares o el propio Estado. De ahí que el actuar contradictorio que trasunta la deslealtad resulte descalificado por el derecho¹¹⁴.

Tal vez convenga recordar lo que Alfredo Colmo decía: “(...) la mala fe entraña una excepción inherente a cualquier relación jurídica y el derecho que se oponga a un canon moral no es derecho”, con lo cual la primera finalidad del derecho es la justicia, y las normas jurídicas deben tener un necesario contenido moral¹¹⁵.

Como se puede advertir, este principio está vinculado con la seguridad jurídica, ya que consisten en un deber recíproco de veracidad al que deben sujetarse las relaciones entre los hombres, de manera que en su ámbito de actuación es más bien el de los negocios jurídicos contractuales. Esto supone la alteridad, que es también una faceta de la justicia, y que exige la presencia

¹¹³ Cfr. A la cita realizada por LLAMBÍAS, JORGE JOAQUÍN, en *Tratado de Derecho Civil, parte general*, t. II, 19ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001, p. 333.

En este tema debe considerarse a las dos tradicionales formas que asume la buena fe, conforme señalan BIANCHI, ENRIQUE TOMÁS, E IRIBARNE. HÉCTOR PEDRO, “El principio de la buena fe y la doctrina *venire contra factum proprium non valet*”, *El Derecho*, t. 106, Buenos Aires, p. 851, la buena fe “objetiva” (buena fe “lealtad”), y la buena fe “subjetiva” (buena fe “creencia”). La primera se relaciona más con el concreto proceder de quien contradice su anterior conducta, actuando con objetiva incoherencia. La segunda, con la *fides* de quien, movido por la confianza en la conducta primera, se encuentra ahora con la pretensión contradictoria. Se puede decir en consecuencia, que no hay *venire contra factum* sin que las dos formas se vean afectadas: la buena fe “lealtad”, pauta objetiva de conducta, es lesionada por el actuar contradictorio del sujeto. La buena fe “creencia” que tenía el otro sujeto, padece la deslealtad del primero: aquí la *fides* se apoyaba en la presunción de coherencia en el comportamiento, que el otro se ha encargado de desmentir en los hechos.

¹¹⁴ Cfr. CSJN 16/12/1993 Fallos 316:3141, según los votos de los Dres. Petracchi y Moliné O'Connor.

¹¹⁵ Cfr. *La justicia*, obra póstuma, Abeledo Perrot, 1957, Buenos Aires, pp. 132/133.

de dos formas tradicionales: la buena fe objetiva (lealtad), que remite al proceder del obligado a guardarla, y la buena fe subjetiva (creencia), que tiene que ver con la fe o confianza de quien actúa en relación con el obligado¹¹⁶.

La buena fe debe vincularse también con otro principio, que es el de seguridad. Por la primera acepción dada es que se deben ajustar todos los miembros de una comunidad y se predica en sus múltiples relaciones recíprocas, lo que permite suponer la conducta que pueden esperar unos de otros. En el caso de una sentencia, se ha de encontrar que se tiene buena fe como convicción, es decir que se obra de conformidad con el orden jurídico, incorporando de esta forma un valor ético como es la confianza¹¹⁷.

Este principio ha evolucionado modernamente sobre todo dentro del Derecho Público a partir de lo que en Alemania fue conocido como “la confianza legítima”, que fue admitido por el Tribunal de las Comunidades Europeas y por la doctrina. Tiene como tutela cualquier tipo de convicción psicológica del particular beneficiado, como también cuando sobre la base de signos externos, producidos por la administración, lo suficientemente concluyentes se lo indujo a este razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa. Esto permite darle protección, atento a que confió razonablemente en dicha situación no teniendo que soportar los perjuicios derivados del cambio de criterio. En consecuencia, se ha de encontrar la confianza legítima en el particular o administrado, en su aspecto subjetivo, y se orienta a protegerla frente al daño que le ocasiona la actuación estatal. La vinculación entre la buena fe y la confianza legítima ha sido sostenida, en forma constante, en la jurisprudencia europea, cuando han afirmado que la buena fe es una expresión de la confianza legítima. Pero ambos no se confunden. La buena fe es un componente fundamental de la confianza legítima que debe existir del lado de la persona confiante. La buena fe también es un principio general que, en ciertos casos, puede

¹¹⁶ Cfr. ROBERTO M. MORDEGLIA, “La reserva de la ley y las autovinculaciones”, en *El procedimiento tributario*, ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, Coordinador, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, pp. 209/210. Señala el autor, que más que como un principio lógico propio de la ciencia del derecho, o como fundamento científico que apunta a conocer y circunscribir la realidad jurídica identificándola, se ha definido a la buena fe, como un punto de arranque que constituye la base del ordenamiento, con valor no sólo interpretativo o integrativo, sino de fuente del derecho.

¹¹⁷ Cfr. TORRES, AGUSTÍN, “Seguridad jurídica y jurisprudencia tributaria”, *El Derecho*, t. 200, Buenos Aires, 2003, p. 640.

desplazar a la confianza legítima –como en el caso contractual-. Pero debe considerarse a la confianza legítima como un principio general del derecho porque está situado entre los valores -que contemplan criterios orientadores para la conducta sin contener, por lo general, una respuesta para el caso- y la realidad, sea del caso o de la norma¹¹⁸.

En el Derecho Aduanero, se aprecia a la buena fe también como un principio de especial observancia, atento a que, en gran medida, el accionar del control, como elemento diferenciador y característico típico de la aduana, como ya ha sido visto y desarrollado, se realiza sobre la base de la comunión del accionar de los usuarios con la institución aduanera y viceversa.

En tal sentido, cuando el servicio aduanero permite que actúen ante él, ha de exigir a los usuarios (importadores, exportadores, despachantes de aduana, agentes de transportes aduanero, apoderados, proveedores de abordaje, y todo aquel que requiera de la actividad aduanera) buena fe, lealtad y profesionalidad, a fin de no lesionar el control aduanero¹¹⁹.

Se advierte, en legislaciones aduaneras de otros países, como es el caso del Reino Unido, Francia, Italia, como la de la Unión Europea en especial, la admisión de ciertas circunstancias que ponen de relieve la consideración de que el contribuyente o usuario actúa de buena fe ante el servicio aduanero.

Se puede concluir en que es una vía de ida y vuelta, ya que se espera que el usuario actúe con buena fe, pero también el Estado involucrado, en general, y el Servicio Aduanero, en particular, también haga gala de igual predisposición. Un esquema normativo que sólo exija buena fe para una de las partes, necesariamente, conduce a enfrentamientos.

Este principio rector en materia aduanera tiene que estar en consonancia con el accionar del propio servicio, tanto en la concepción e implementación de los reglamentos, como también en la fase interpretativa de estos, ya que

¹¹⁸ Cfr. COVIELLO, PEDRO J. J., “La protección de la confianza legítima. Necesidad de la uniformidad en la jurisprudencia”, *Cuadernillo de la Universidad Austral en las III Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, Buenos Aires, noviembre 2003, pp. 159/167. Ver también, “La confianza legítima”, *El Derecho*, t. 177, Buenos Aires, p. 894 y stes.

¹¹⁹ Ya se ha de ver más adelante, que parte de esta relación, es la que ha de justificar, en definitiva, el régimen de las infracciones aduaneras como una falta de profesionalidad, que en cierta forma es una demostración más precisa de la falta de lealtad y de un mínimo de buena fe que reclama el régimen. El paradigma de la absoluta falta de buena fe puede ser encontrado, en consecuencia, en el accionar doloso, que traerá como resultado la aplicación de una pena por la comisión de un delito aduanero.



no puede desentenderse so pretexto de errores que comete, y de las consecuencias que de ellos se derivan¹²⁰.

De todas formas, este principio en materia de aplicación de infracciones ha sido tenido en cuenta como causal de exención de responsabilidad ante determinadas situaciones, en las que ha tenido activa participación la jurisprudencia¹²¹.

IX. EL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DEL ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA

Este principio general encuentra expresa regulación en el Código Civil, en el artículo 784, cuando ordena que el que por un error de hecho o de derecho se creyera deudor y entregase alguna cosa o cantidad en pago, tiene derecho a repetirla del que la recibió. Este principio se conecta también con el principio de buena fe, cuando seguidamente el artículo 786 del Código Civil señala que el que recibió el pago de buena fe, está obligado a restituir

¹²⁰ En tal sentido, si por medio de las agrupaciones que se vinculan a la actividad aduanera, como los centros de Importadores, Exportadores, Despachantes de Aduanas, y la doctrina misma, se le advierte a la aduana que ciertas interpretaciones son equivocadas, o causan daño o de alguna manera no están al servicio de los usuarios, siempre que no se afecte la labor de control y la renta fiscal, deben ser corregidos, mejorados, a fin de optimizar la prestación del servicio y del control mismo. Jamás debe realizar interpretaciones tendientes a desentenderse de las consecuencias que su equivocación ha causado.

¹²¹ En este caso, como ha señalado la CNCAF, Sala IV en los autos “NASA SRL c/ANA” con fecha 08/02/1994, ha dicho que es viable la defensa de la buena fe a los efectos de eximir de las sanciones previstas, en aquellas normas, al tenedor de mercadería de origen extranjero aunque no haya logrado demostrar su ilegítima introducción al país (Fallos 254:301, 266:43, 282:193, 291:224, y la Cámara, autos “Fernández Vega” Sala II, 9/12/1980; Sala III, “Química Cenit SCA 9/10/1979; Sala IV “L’Interdit SAC” 3/9/1980) pero la demostración de ella debe alcanzarse de manera incuestionable de manera que se pueda descartar la existencia de duda en el actuar del adquirente respecto a la legitimidad del origen de los bienes (Fallos 292:17 y su cita; y la Cámara, Sala I, “Feldman” 27/11/1979; y Sala IV “Birman” 27/08/1980).

Lo expuesto se complementa con lo indicado también por la CNCAF, Sala IV, en los autos “Bossi García SA s/apelación c/ANA” del 28/10/1993, cuando ha sostenido que no puede sostenerse la existencia de causal de excusación de la infracción cometida, toda vez que ha mediado una acción consciente y voluntaria de declarar la inexistencia de circunstancias que eran de directo conocimiento del documentante, por lo que no puede protegerse, desde el punto de vista penal, la supuesta mediación de buena fe excusable.

igual cantidad que la recibida o la cosa que se le entregó con los frutos pendientes.

Es decir que un principio de equidad no permite enriquecerse con lo ajeno, en orden a que un supuesto acreedor se quede con lo que no le corresponde, o lo que no le es propio¹²².

Este principio resulta muy fuerte, tanto en el Derecho Tributario como en el Aduanero, habida cuenta de que este contenido ético lleva a que expresamente se haya previsto un recurso de repetición para los casos en que el contribuyente aduanero hubiere abonado tributos en demasía y este pago fuera la consecuencia de un acto voluntario, pero equivocado, de este, o bien a requerimiento del fisco, por una postura que se considera luego equivocada. Por ello, la devolución está siempre justificada en todos los casos de pagos realizados en forma indebida¹²³.

Pero debe recordarse que la obligación fiscal es una relación jurídica creada por la ley, en cuya virtud el contribuyente –sujeto pasivo- debe entregar al fisco –sujeto activo- una suma de dinero, cuando se cumple la situación de hecho prevista en la ley. La causa constituye un elemento esencial de la obligación tributaria, del mismo modo que lo es la obligación civil en el derecho privado. Sin embargo, en derecho público, la causa tiene incluso mayor importancia que en el derecho privado, ya que se presenta como un elemento imprescindible para determinar la validez y el fundamento de los actos. Esta trascendencia aumenta todavía en la órbita del derecho fiscal, particularmente en el sistema institucional argentino, por lo que el principio consagrado por el artículo 499 del Código Civil Argentino, de que no hay obligación sin causa, tiene efectiva vigencia en el campo del derecho tributario: no hay obligación fiscal sin causa. La causa de la obligación fiscal es de naturaleza jurídico-política y tiene su raíz en la Constitución, y no debe ser confundida con el motivo económico político, o viceversa. La determinación de la causa jurídica del tributo resulta esencial,

¹²² Cfr. A la nota de VÉLEZ SANSFIELD, en el artículo 784 cuando cita a MERCADE.

¹²³ El artículo 1068 del Código Aduanero Argentino regula el denominado procedimiento de repetición y regla el trámite de los reclamos de repetición formulados por los contribuyentes respecto de los importes que consideren indebidamente pagados en concepto de tributos que regula la legislación aduanera.

por cuanto si esta faltara, sería irregular y procedería la devolución de lo pagado indebidamente¹²⁴.

También la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que la acción de repetición de impuestos como institución propia del derecho tributario, tiene su fundamento y origen en el principio jurídico moral que consiste en que nadie debe enriquecerse sin causa, a costa de otros, regla ética de proyección patrimonial que no sólo alcanza a los particulares sino también al Estado¹²⁵.

X. EL PRINCIPIO DE INVIOABILIDAD DE LA PROPIEDAD

Desde el punto de vista constitucional, se enfoca a la propiedad partiendo de la posición de quien ya es propietario de algún bien, y que no puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley, con lo cual se advierte en forma inseparable el principio de inviolabilidad.

¹²⁴ Cfr. LINARES QUINTANA, SEGUNDO V., *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional*, ob. cit., pp. 210 a 213. Aquí también remite en nota a SALVAT, RAYMUNDO M., en *Tratado de Derecho Civil Argentino III, Obligaciones en General*, cuando señala que, de acuerdo con el artículo 499 del Código Civil, no hay obligación sin causa, es decir, sin que sea derivada de uno de los hechos o de uno de los actos lícitos o ilícitos de las relaciones de familia o de las relaciones civiles; en virtud del artículo 500, aunque la causa no esté expresada en la obligación, se presume que existe, mientras el deudor no pruebe lo contrario; y por el 501, la obligación será válida aunque la causa expresada en ella sea falsa, si se funda en otra causa verdadera. Es decir, que la causa constituye un elemento esencial de la obligación civil, aun cuando algunos autores le nieguen su valor.

¹²⁵ Cfr. “Fiat Concord SA c/Fisco Nacional A.N.A.” (Fallos 307:993) 25/06/1985, y “Ford Motors Argentina S.A. c/A.N.A.” (Fallos 306:1401) 20/09/1984), *El Derecho*, t. 112, Buenos Aires, p. 270. Ha dicho también el Procurador General de la Nación, que los fundamentos de la acción de repetición, por lo pagado en forma indebida en concepto de tributos son dos: el primero basado en el principio de derecho natural, según el cual nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro, regla ética de proyección patrimonial, que no solamente alcanza a las personas privadas, sino también al Estado; y el segundo, sustentado en otro razonamiento esencialmente jurídico, que se encuentra en las garantías constitucionales que alcanzan a la protección del contribuyente frente a posibles desvíos de la ley o su aplicación (Cfr. CSJN 18/10/1984, *El Derecho*, t. 117, Buenos Aires, p. 658 y siguientes).

Este mandato está dirigido al Estado, que tiene la prohibición de violar la propiedad privada, y a los particulares también, ya que no deben turbar el uso y ejercicio del derecho que ostenta el sujeto activo de la propiedad.

La Corte Suprema ha englobado, a lo largo de muchos años, precisiones y alcances del término propiedad, sintetizando que comprende todos los intereses apreciables que el hombre puede poseer fuera de sí mismo, de su vida, de su libertad, con lo cual todos los bienes susceptibles de valor económico o apreciables en dinero alcanzan nivel de derechos patrimoniales, rotulados unitariamente como derecho constitucional de propiedad.

Pero debe quedar claro que el derecho a la propiedad constituye uno de los derechos más trascendentes del mundo contemporáneo, y que ha guardado tutela desde los antiguos romanos. Este derecho ha estado vinculado, íntimamente, a la libertad. No hay libertad sin propiedad privada, lo que exige una protección jurídica integral y permanente. No obstante, la Corte Suprema ha considerado constitucional que el Poder Ejecutivo dicte, en circunstancias excepcionales, decretos de necesidad y urgencia, en la medida en que estos cumplan con la constatación de la existencia de una situación de grave riesgo social, y que el Poder Legislativo, en uso de sus propios poderes constitucionales, no adopte decisiones contrarias a lo dispuesto en el derecho de necesidad y urgencia. A su vez, la situación de emergencia legitima una restricción más intensa de la propiedad, que no priva a los particulares de ese derecho, sino que difiere temporalmente su ejercicio. Es decir, que demostrado el estado de emergencia, la razonabilidad de la medida y la no-afectación del contenido básico de los derechos de propiedad e igualdad, corresponde admitir la constitucionalidad de la medida que restringe intensamente, por razones de interés público, el derecho de propiedad de los particulares, pero sin menoscabar su esencia¹²⁶.

¹²⁶ Cfr. SANTIAGO (h), ALFONSO, “La Corte de los 9 (Principales fallos institucionales 90/93)”, *ob. cit.*, pp. 78 y 79. Aquí el autor destaca que este reconocimiento, en orden a la viabilidad constitucional de los Decretos de Necesidad y urgencia, respecto del derecho de propiedad, reconoció una fuerte restricción en situaciones de emergencia, exigiendo que la medida sea razonable y se respete el contenido esencial de ese derecho, incluso cuando se difiere en el tiempo su ejercicio integral. Esto surge como comentario del caso “Peralta, Luis c/Estado Nacional”, de fecha 27/12/1990 (Fallos 313:1513) LL 1991 C-141. Aclara que la limitación temporal del derecho de propiedad, en épocas de emergencia, ya había sido sentado por la Corte en el antecedente “Avico O. c/De La Pesa” (Fallos 172:21), pero en este caso la limitación provenía de una ley del Congreso. También ver sobre el particular BIANCHI, ALBERTO B., en “La Corte Suprema ha

En materia aduanera, se encuentra perfectamente estructurada la garantía de la propiedad de las mercaderías, desde el momento que regula detalladamente los procedimientos que se han de utilizar para darles una destinación aduanera, y consiguientemente, abonar los tributos que, con motivo de la introducción o extracción del territorio aduanero, correspondiere hacer. Asimismo, todo el régimen de destinación de oficio de mercancías ante la no-presentación de quienes tienen la disponibilidad jurídica de ellas, está concebido sobre el respeto e inviolabilidad del derecho de propiedad.

No obstante, últimamente se han dictado ciertas normas reglamentarias, inspiradas en determinadas finalidades de mejor control y recaudación, donde no se tuvieron en cuenta las pautas establecidas en el Código Aduanero, y lo que es más grave, en la Constitución Nacional, que pusieron en tensión este derecho al declarar la inconstitucionalidad de estos novedosos regímenes simplificados¹²⁷.

establecido su tesis oficial sobre la emergencia económica”, La Ley, t. 1991-C, Buenos Aires, 1991, p. 141 y siguientes.

Más recientemente, este tema ha tenido amplia repercusión y trascendencia con motivo de las medidas económicas dispuesta por el Gobierno Nacional, que impidieron la devolución de los depósitos de los particulares que estaban en el sistema bancario. La Corte Suprema estableció respecto de esto, en el caso “Smith, Carlos A. c/PEN” (Fallos 325:28) 12/03/2002, al considerar que el Decreto 1570/01 afecta las garantías reconocidas por los artículos 14 bis y 17 de la C.N., lo que generó una avalancha de causas por amparo de los derechos afectados de todos los ahorristas, generando una situación sin precedentes en la justicia argentina. Sobre el particular, se advierte la colisión de derechos, como el de propiedad con otros igualmente respetables o de igual rango, como lo pone de manifiesto LYNCH, HORACIO M., en “Emergencia, Derecho, Justicia y Seguridad Jurídica (reflexiones sobre la crisis y las libertades económicas)”, La Ley, t. 2002-C, Buenos Aires, 29 y 30 de mayo 2002.

¹²⁷ El Código Aduanero prevé el régimen de destinación respecto de aquellas mercaderías que no son reclamadas para darles destinaciones aduaneras dentro del plazo de ley. En tal sentido, se implementa el régimen previsto en los artículos 417 y siguientes. Ahora bien este sistema del Código Aduanero fue modificado por el Decreto 968/97 y su prórroga Decreto 701/98. A su vez las condiciones de comercialización fueron establecidas por el Decreto 464/98 que fuera posteriormente declarado inconstitucional, conforme el fallo CNCAF, Sala V, “Revlon Argentina SA c/DGA s/amparo”, 22/04/1999. En dicha oportunidad, se estableció que de la lectura de los Decretos 968/97 y 464/98 resulta claro que a través de ellos se pretendió acelerar los plazos a partir de los cuales podría disponerse de la mercadería que se encontrara sin titular conocido, sin declarar o en rezago en la zona primaria aduanera. Pero ello no permite sostener que (excepción hecha del artículo 418 del C.A.) dichos Decretos hubiesen derogado o suspendido la aplicación de las normas contenidas en el Código



Este principio también ha de tener fundamental trascendencia y aplicación en todo lo relativo a los contenidos del proceso administrativo, las sentencias o resoluciones administrativas pasadas en autoridad de cosa juzgada, los efectos liberatorios del pago –sobre todo en tributos y multas aduaneras-, y la limitación que existe en orden a la aplicación retroactiva de las leyes o reglamentos.

XI. LOS PRINCIPIOS DEL DEBIDO PROCESO

Bajo este título se debe destacar inicialmente que sobre la base del valor seguridad jurídica, se encuentra un derecho que, si bien no está explícitamente destacado, no por ello deja de ser un principio, como es el derecho a la jurisdicción.

Debe destacarse que el acceso a la justicia es un concepto más amplio que el de la jurisdicción, porque aquella noción condensa un conjunto de instituciones, principios procesales y garantías jurídicas, así como directrices político-sociales, en cuya virtud el Estado debe ofrecer y realizar la tutela jurisdiccional de los derechos de los justiciables en las mejores condiciones posibles de acceso económico y de inteligibilidad cultural, de modo que dicha tutela no resulte retórica sino práctica¹²⁸.

Aduanero relativas al despacho de las mercaderías sin titular conocido, sin declarar o en rezago.

No obstante lo expuesto, se ha dictado ahora la Ley 25.603, que reglamenta y tutela los casos de las mercancías que están en situación de rezago, o afectadas a causas administrativas o judiciales, estableciendo el procedimiento que garantiza los derechos de los eventuales titulares o sujetos que tienen la disponibilidad jurídica, en consonancia con el principio aquí comentado.

¹²⁸ Cfr. PETRACCHI, ENRIQUE S., “Acceso a la Justicia”, ob. cit., p. 1. Con referencia a este tema, señala como normas tutelares del acceso a la justicia: a la acción de amparo, al hábeas data, el recurso de hábeas corpus, la nueva redacción de los artículos 41 y 42 de la C.N., la igualdad ante la ley consagrada en el artículo 16 de la C.N., el beneficio a litigar sin gastos, entre los más destacados.



A. JUEZ NATURAL Y ACCESO A LA JURISDICCIÓN

1. Concepto

Estos principios también se los suele presentar como las garantías fundamentales de interpretación y aplicación de la ley. En tal sentido, Francisco D'Albora destaca que surgen como garantías específicas, la del Juez Natural, que preserva la imparcialidad del órgano al impedir que cualquier otro poder pueda neutralizarla mediante el establecimiento de un tribunal especial, sin perjuicio de que, conforme a la complejidad de la vida moderna y a cierta peculiaridad en determinadas actividades estatales, como es el caso de la Aduana y del Banco Central, el legislador vea la necesidad de reconocer funciones jurisdiccionales a órganos administrativos, pero en la medida en que estén comprometidos derechos subjetivos públicos –como la libertad o la propiedad- resulte imprescindible establecer una instancia judicial útil. También se aprecia el principio de juicio previo, ya que el derecho penal sustancial no consiente su realización inmediata por sí solo. Por ende, el juicio previo ha de radicar en el inevitable camino que debe transitarse para arribar a la imposición de una condena, como culminación de un proceso legal regular, sustanciado conforme a las disposiciones del Código de Procedimiento, asegurando la inviolabilidad de la defensa en juicio, cumplida en el proceso penal, siempre que se haya conservado la secuencia de acusación, defensa, prueba, alegación sobre el mérito y sentencia suficientemente motivada, comprendiendo un juicio rápido, dentro de lo razonable¹²⁹.

¹²⁹ Cfr. *Código Procesal Penal de la Nación Ley 23.984, Anotado, Comentado, Concordado*, Primera Reimpresión, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994, pp. 11/20. También se señala a la “presunción de inocencia”, con la cual una persona sometida a proceso disfruta de un estado o situación jurídica que no requiere construir sino que incumbe hacer caer al acusador. El principio del *nom bis in idem*, que capta tanto la doble persecución como una ulterior condena por el mismo hecho. El principio de *in dubio pro reo* ha de beneficiar a quien soporta la persecución penal, siendo operativo respecto de los hechos, y no respecto de la aplicación del derecho, destacando que el estado de duda no puede reposar en una pura subjetividad ni se compadece con el convencimiento íntimo acerca de la culpabilidad del acusado declarado por los jueces; por el contrario, aquel especial estado de ánimo debe derivarse de la racional y objetiva evaluación de las constancias del proceso; mientras que ese convencimiento no puede abandonarse en aras de supuestas exigencias del sistema probatorio. Finalmente, respecto de la interpretación restrictiva y analógica, se fundan sobre todo en cuestiones de carácter procesal, ya

Es decir, el derecho de todo habitante de la Nación Argentina a ocurrir ante un órgano judicial en procura de justicia.

Este derecho a la jurisdicción o de libre acceso a los tribunales de justicia ha de implicar también, que se cumpla con la garantía del debido proceso, cuyo meollo radica en el derecho de defensa, que la pretensión se resuelva

que toda disposición legal que coarte la libertad personal y limite el ejercicio de un derecho atribuido por este Código o que establezca sanciones procesales, debe ser interpretada con ese carácter. La segunda, como consecuencia propia del principio de legalidad, proscribire apartarse de la idea respecto de que las figuras penales no son vicariantes entre sí, ni pueden extenderse a supuestos no comprendidos en la descripción del delito.

En la misma línea, AMADEO, SERGIO LUIS Y PALAZZI, PABLO ANDRÉS, *Código Procesal Penal de la Nación, anotado con jurisprudencia*, Ediciones Depalma, 1999, Buenos Aires, pp. 1/26, señalan respecto del Juez Natural, que lo que la Constitución repudia es el intento de privar a un juez de su jurisdicción en un caso concreto y determinado para conferírsela a otro juez que no la tiene, en forma tal, que por esta vía indirecta, se llegue a constituir una verdadera comisión especial disimulada bajo la calidad de juez permanente investido por ese magistrado de ocasión (Fallos 234:482). También se ha señalado que la cláusula del artículo 18 de la C.N. que establece que ningún habitante de la Nación puede ser sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa, denominada, con justa razón, la garantía de los jueces naturales, no impide la inmediata aplicación de nuevas normas generales de competencia, incluso, a las causas pendientes, excepto que aquello significara despojar de efecto a actos procesales válidamente cumplidos [CSJN, “Videla, Jorge R.” (Fallos 310:761) 27/12/1984, LL 1985-A, p. 360]. Con referencia al juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, se ha señalado que una de las más preciosas garantías consagradas en el artículo 18 de la C.N. es la de que ningún habitante de la Nación pueda ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso (Fallos 304:892). El principio de legalidad en materia penal exige ineludiblemente la doble precisión de la ley de los hechos punibles y de las penas a aplicar (Fallos 237:636; 310:1909). El objeto del artículo 18 de la C.N. es la de prohibir las leyes penales ex post facto (Fallos 304:849). Respecto de la presunción de inocencia, se considera que este principio se afecta cuando en una sentencia se parte de una condena y de un proceso anterior para construir una presunción de culpabilidad [CSJN 09/03/1982 “Aguzzi, Juan”, (Fallos 304:281)]. El propósito constitucional de afianzar la justicia y los mandatos explícitos e implícitos que aseguran a todos los habitantes la presunción de su inocencia, la inviolabilidad de su defensa en juicio y el debido proceso legal, se integran por una rápida y eficaz decisión judicial (CSJN 17/10/1978, ED, t. 80, p. 703). Respecto del *non bis idem*, se ha destacado que la prohibición de doble persecución penal tiene rango constitucional (Fallos 310:360; 308:84; 299:221). Asimismo que la garantía constitucional contra la doble persecución 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 el mismo hecho [CSJN 06/02/1996 “Peluffo, Diego s/Querella”, (Fallos 319:43), y “Taussig, Jorge”, (Fallos 314:377)].



mediante una sentencia, que a su vez tiene que ser oportuna en el tiempo, debidamente fundada y justa¹³⁰.

En tal sentido, se señala que este principio genérico y de vasta importancia, se encuentra previsto en el artículo 18 de la C.N., entre otros tantos principios. Esta norma, en consecuencia, incluye los denominados preceptos de derecho constitucional procesal, es decir, reglas y principios, como garantías de índole procesal, que el constituyente, por su importancia para el sistema político todo, consideró primordial incluirlos en el texto constitucional.

En orden al planteo que se abre respecto a considerar si estos principios del artículo 18 de la C.N. son de aplicación única al proceso penal o son extensivos a cualquier fuero, se ha señalado, tomando la orientación genérica de la Corte Suprema, que las normas sustanciales de la garantía de la defensa deben ser observadas en todos los procesos, sin que quepa diferenciar causas, trascendiendo de esta forma el campo penal¹³¹.

2. Los tratados internacionales de rango constitucional

No debe dejar de reconocerse, atento a la particular jerarquía que se ha dado a ciertos tratados internacionales en su carácter de fuentes internacionales constitucionalizadas por el artículo 75, inciso 22, de la C.N., a la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la 9ª Conferencia Internacional Americana en Bogotá, Colombia, 1948; la Declaración Universal de Derechos Humanos, aprobada y proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948; y la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), aprobada por Ley 23.054.

¹³⁰ Cfr. BIDART CAMPOS, GERMÁN, *Manual de Derecho Constitucional Argentino*, ob. cit., p. 385. A su vez COUTURE, EDUARDO J., recordaba en *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 3ª Edición (póstuma), Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1977, p. 40, que jurisdicción significaba “función pública, realizada por órganos competentes del Estado, con las formas requeridas por la ley, en virtud de la cual, por acto de juicio, se determina el derecho de las partes, con objeto de dirimir sus conflictos y controversias de relevancia jurídica, mediante decisiones con autoridad de cosa juzgada, eventualmente factibles de ejecución”.

¹³¹ Cfr. SAGÜÉS, NÉSTOR PEDRO, *Elementos de Derecho Constitucional*, ob. cit., p. 757. Sobre el particular, el autor cita los fallos de la Corte Suprema, “Riccomi” (Fallos 312:779), y “Fernández” (Fallos 312:1042).

Estos tratados ordenan que, por ejemplo, en el caso del primero de ellos citado: “(...) toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen en perjuicio suyo, algunos de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente”. A su vez, el segundo de los Tratados, destaca que “toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes que lo amparen contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o la ley”. Asimismo dice: “(...) toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal”. Finalmente, el tercer Tratado citado señala 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 contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

Como se advierte, estos principios procesales constitucionales, necesariamente repercuten en materia aduanera, ya que también resultan de aplicación.

3. Su tratamiento en el Código Aduanero Argentino

La normativa aduanera permite, en todo momento, someter las decisiones del servicio aduanero a un control judicial ulterior, conforme a los remedios procesales que tiene.

Se debe señalar en este aspecto, que este derecho requiere que se cumpla la garantía del debido proceso, cuyo meollo radica en respetar el derecho de defensa, y que la pretensión se resuelva mediante la resolución o sentencia, la que a su vez debe ser oportuna en el tiempo, debidamente fundada y justa.

Se puede afirmar que, conforme a las consideraciones expuestas, el aludido principio se vulnera con la reforma que se hizo en el Código Aduanero Argentino al artículo 1024. Por el cual se establece como límite para recurrir ante la Justicia competente las cuestiones que tengan que ver con ejecuciones fiscales y las resoluciones que versen sobre repetición de

tributos, y las infracciones, cuyos montos involucrados superen la suma de \$ 2000¹³².

Pero este principio del debido proceso debe ser analizado con una visión más amplia, atento a que, como se ha indicado, la materia aduanera resulta comprensiva de aspectos técnicos y operativos que repercuten indefectiblemente en el campo tributario, y eventualmente, en el represivo aduanero. Por consiguiente, estas especialidades dentro del Derecho Aduanero no se encuentran separadas, sino en relación directa¹³³.

Pero este tema de las garantías procesales amerita una detención más, aunque breve, y es que desde la perspectiva del Derecho Administrativo, habida cuenta de que, en definitiva, el accionar de la actividad aduanera se exterioriza a través de actos administrativos, y que si bien resultan recurribles a través de los recursos previstos en el Código Aduanero, no por ello le resultan ajenos los principios del procedimiento administrativo, ya que se lo ha de aplicar en forma supletoria, para las cuestiones no previstas.

Debe verse, en consecuencia, al procedimiento administrativo como la serie o secuencia dirigida a la satisfacción directa e inmediata del bien común o el interés público, constituyendo el elemento ordenador regulador y sistematizador del desenvolvimiento de la función administrativa del Estado, mostrándose así como un conjunto de normas reguladas cumplidas por y ante los órganos, que tienen atribuido el ejercicio de la función administrativa con el fin de preparar la emisión de actos que satisfacen, directa e inmediatamente, el bien común en el marco del proceso administrativo¹³⁴.

¹³² Cfr. Ley 25.986, artículo 39.

¹³³ Se puede señalar en consecuencia y como ejemplo, que una determinación clasificatoria realizada por la aduana, ante una destinación aduanera de importación, repercute en el tratamiento arancelario y aduanero, y eventualmente esto ha de derivar además de la aplicación de una mayor carga tributaria, o de aplicar una prohibición según el caso concreto, en la instrucción de un sumario tendiente a la investigación orientada en orden a la comisión de una infracción aduanera. Si todo esto no pudiera ser revisado por un tercero, judicialmente, generaría una seria lesión de los principios consagrados en la Constitución Nacional.

¹³⁴ Cfr. COMADIRA, JULIO R., *Procedimiento Administrativo y denuncia de ilegitimidad*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, pp. 11 y 12. Ha señalado el mismo autor en *Procedimientos Administrativos Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Anotada y Comentada*, t. I, La Ley S.A., Buenos Aires, 2003, pp. 3/5, que el sistema jurídico administrativo revela la existencia de una estructura dialéctica compuesta por principios autoritarios y liberales, que procuran compatibilizar las

Ahora bien, el control general que el Poder Judicial realiza sólo puede llevarse a cabo en causas adversales y conjuntamente a esto, según el grado de discrecionalidad de la decisión, representatividad democrática del órgano decisor y jerarquía de la norma decidida. Con lo cual el control no resulta absoluto, por el contrario, es relativo en función de la discrecionalidad ejercida, mediando competencia para ello¹³⁵.

Esto también debe ser analizado desde la perspectiva de la tutela judicial efectiva de las normas tributarias y también de las aduaneras. El contenido normal del derecho a la tutela judicial efectiva demanda que la protección

prerrogativas administrativas con las garantías debidas a los particulares, y en ese marco las formas cumplen un doble papel tuitivo, pues deben asegurar, por un lado, la eficacia de la gestión de la Administración, y por otro, el respeto de los derechos e intereses de los particulares. Por ello, el procedimiento administrativo se muestra como un conjunto de formas jurídicamente reguladas, cumplidas por y ante los órganos que tienen atribuido el ejercicio de la función administrativa, con el fin de preparar la emisión de actos que satisfacen directa e indirectamente el bien común en el marco de un proceso administrativo.

En el cumplimiento de estos fines, una serie de principios le dan un matiz definido a este procedimiento, a saber: a) Juridicidad, es decir, como una actuación acorde y respetuosa del orden jurídico, en la idea de que la administración pública procura el bien común, comprendiendo a todo el sistema normativo, desde los principios generales del derecho y la Constitución Nacional, hasta los simples precedentes administrativos en cuyo seguimiento esté comprometida la garantía de igualdad, pasando por los tratados internacionales, la ley formal, los actos administrativos de alcance general y, eventualmente, ciertos contratos administrativos. b) Verdad jurídica objetiva, según la cual el procedimiento debe desenvolverse en la búsqueda de la verdad material de la realidad y sus circunstancias, tal cual aquella y estas son, independientemente de cómo hayan sido alegadas, y en su caso, probadas por las partes. c) Impulsión e instrucción de oficio (oficialidad), es decir que le corresponde a la autoridad adoptar los recaudos conducentes a la impulsión del procedimiento hasta el dictado del acto final, y asimismo desarrollar la actividad tendiente a reunir los medios de prueba necesarios para su adecuada resolución. d) Informalismo, el administrado como colaborador, en la idea en que debe tenerse al administrado como un no litigante, y en consecuencia debe ser considerado como un colaborador de la autoridad administrativa, siendo por ello que, desde esta perspectiva debe valorarse la significación de sus incumplimientos formales no esenciales. e) Debido procedimiento previo, como elemento esencial anterior al dictado de todo acto administrativo, del cual el debido proceso adjetivo constituye sólo una manifestación especial. f) Celeridad, economía, sencillez y eficacia de los trámites, es decir que no puede el procedimiento erigirse en un obstáculo a la gestión del bien común (Cfr. COMADIRA, JULIO R., *Procedimiento Administrativo y denuncia de ilegitimidad*, ob. cit., pp. 18 a 38).

¹³⁵ Cfr. BARRA, RODOLFO C., *Tratado de derecho administrativo*, t. I, ob. cit., pp. 681/682.

judicial opere sobre los derechos e intereses que son objeto del litigio, posibilitando, al final de este, el disfrute de esos mismos derechos e intereses, y no que sea sustituido por una indemnización. Lo contrario implicaría reconocer, a la administración ilimitadas facultades expropiatorias sobre cualquier objeto, al margen de las exigencias constitucionales del instituto de la expropiación. En consecuencia Rodolfo Spisso destaca que el principio de buena fe obliga a impedir abusos que puedan seguirse del llamado privilegio de ejecutividad de los actos administrativos, impidiendo que pueda el poder público parapetarse en él cuando en un supuesto de hecho concreto, y esto subraya la necesidad de examinar en cada caso y fallar en razón concreta la individualidad de cada uno, so pretexto de estar ante la apariencia de buen derecho en cabeza del administrado¹³⁶.

En consonancia con estos principios, debe señalarse que los delitos como las infracciones aduaneras son prescriptibles y, como consecuencia de ello, aun en los casos en que esta circunstancia no haya sido alegada por las partes, al resultar este instituto de orden público, la prescripción de la acción penal se produce de pleno derecho. En este campo, el principio de legalidad recobra plena vigencia ya que las causales de interrupción y de suspensión de la prescripción, prevista en el Código Aduanero en el artículo 937, son taxativas, y deben ser juzgadas exclusivamente conforme a las disposiciones

¹³⁶ Cfr. SPISSO, RODOLFO R., “Tutela jurisdiccional”, *Revista Jurídica de Buenos Aires, Derechos Humanos y Tributación*, Lexis Nexis Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001, pp. 578/580. Agrega que la larga duración de los procesos reclama que el control de la ejecutividad se adelante en el tiempo al dictado de la sentencia definitiva, ya que la administración no puede prevalerse de la larga duración de los procesos para beneficiarse de la presunción de legitimidad que, aunque provisoriamente, se desvanece ante la apariencia de buen derecho. Tampoco cabe alegar razones de interés público para suspender la ejecutividad del acto administrativo, pues la dignificación de la persona humana y de sus derechos inviolables están muy por encima de las conveniencias gestoras de la administración. Esta no puede crear situaciones antijurídicas y luego oponerse a su remoción en fase cautelar por el perjuicio que ella pueda causarle eventualmente.

En esta misma línea, ALTAMIRANO, ALEJANDRO C., en “Las garantías constitucionales en el proceso penal tributario”, *ob. cit.*, pp. 1129/1145, destaca que deben ser observados en el aspecto punitivo los principios de proporcionalidad y razonabilidad, que tienen su apoyo en los artículos 4, 28 y 33 de la C.N., y que en orden a la aplicación de sanciones se debe evitar el exceso de punición, actuar con buena fe para graduar las penas, el juez administrativo no debe actuar con lo que se denomina desviación de poder, y finalmente debe siempre excluirse la prueba obtenida en forma ilegal.

de esa norma. De manera que esta observancia debe ser acatada en forma estricta por parte del servicio aduanero, sobre todo cuando cumple la función de juez administrativo¹³⁷.

B. DEFENSA EN JUICIO

1. *Concepto y desarrollo jurisprudencial*

Se establece como un principio rector en este tema, ya que se considera que es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos, tal como se ha visto en ocasión de analizar las garantías del debido proceso. En tal sentido, se desprende, como corolario de este principio, el de la posibilidad de ocurrir ante los tribunales de justicia y obtener de ellos sentencia útil¹³⁸.

A través de las bases que ha sentado la Corte Suprema de Justicia en diversos pronunciamientos, se ha desarrollado y precisado sus alcances, por lo que se puede sostener que implica: 1- En materia de acceso a la justicia rige el principio *in dubio pro actione*, a fin de no menoscabar el derecho de defensa. 2- El tribunal al cual se puede presentar el interesado debe ser imparcial e igual para todos, lo que lleva de suyo admitido el instituto de la recusación. 3- El ejercicio del acceso a la justicia implica, necesariamente, una infraestructura adecuada para impartir y brindar este servicio, en orden a una relación ideal entre demandantes y jueces, edificio, capacitación del personal de justicia, etcétera.

Al respecto, Néstor P. Sagüés señala que la defensa en juicio, propiamente dicha, ha de implicar, al considerarse que es inviolable según el precepto constitucional, el derecho a ser oído, situación que se ha de

¹³⁷ Cfr. CNCAF, Sala IV, “Instrumentos Musicales -Promúsica- (TF N° 6640-A) s/apelación”, 22/06/1993. Anteriormente, la CSJN en los autos “Pastorino, Alberto O. c/Aduana” (Fallos 275:241) 05/11/1969, estableció que la prescripción penal es de orden público y debe ser declarada de oficio y se produce de pleno derecho por el solo transcurso del plazo pertinente.

¹³⁸ En tal sentido, SAGÜÉS, NÉSTOR PEDRO ha señalado en *Elementos de Derecho Constitucional*, ob. cit., p. 759, que estos principios surgen de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia “Santos” (Fallos 307:282), “Christou” (Fallos 308:155), y “Morriña” (Fallos 311:682), destacando a su vez que también se ha declarado que resulta inconstitucional privar a alguien compulsivamente de la intervención de un tribunal de justicia, conforme “Marchissio” (Fallos 301:111).

practicar en la oportunidad y forma que prevén los códigos de procedimiento. Un proceso que no permita este derecho resulta violatorio del principio básico de defensa¹³⁹.

Igualmente, va de suyo, el derecho a elegir un defensor, y que este además resulte letrado. Esto implicará, asegurar la adecuada y correcta defensa en juicio, como también el orden y la tramitación de los procesos a fin de que no se transformen en anárquicos. Finalmente, la defensa tiene que ser eficaz, es decir, se debe permitir que el defensor designado tenga la posibilidad de ejercer y realizar la defensa.

Las normas procesales no se han de reducir a una mera técnica de organización formal de los procesos, sino que, en su ámbito específico, tienen como finalidad y objetivo ordenar adecuadamente el ejercicio de los derechos en aras de lograr la concreción del valor justicia en cada caso y salvaguardar la garantía de la defensa en juicio. Todo lo cual no puede objetarse si no se rehúye atender a la verdad jurídica objetiva de los hechos que, de alguna manera, aparecen en la causa como de decisiva relevancia para la justa decisión del litigio¹⁴⁰.

2. *Su aplicación en materia aduanera*

En materia aduanera, está reconocido cabalmente este principio. En efecto, en la Sección XIV del Código Aduanero, se regulan todos los procedimientos aplicables en materia aduanera, destacando la posibilidad que tiene toda persona a comparecer ante el servicio aduanero, para hacer valer sus derechos, como así también las formalidades que tiene que observar, como la de constituir un domicilio, acreditar asistencia letrada, las formas y los actos que obligatoriamente se han de notificar. Luego se desarrollan cada uno de los procedimientos especiales, los cuales tienen en común la posibilidad de ofrecer y producir todo tipo de pruebas, y de alegar respecto del mérito de estas. Se establece el procedimiento que se debe aplicar contra la decisión administrativa a la que se arribe en el transcurso de estos procedimientos, que pueden ser revisadas por un tribunal administrativo independiente, como es el caso del Tribunal Fiscal de la Nación, o bien directamente por el Poder Judicial de la Nación, competente

¹³⁹ Cfr. *Elementos de Derecho Constitucional*, ob. cit., p. 759 y siguientes.

¹⁴⁰ Cfr. CSJN “Martínez Eduardo s/violación arts. 109 y 110 del Código Penal” (Fallos 311:2177) 25/10/1998.

en la materia, según la opción que la propia norma aduanera ofrece al peticionante o al imputado, de acuerdo con lo que corresponda a un proceso por infracción aduanera. Por lo que puede afirmarse válidamente, que este principio se encuentra debidamente resguardado en los procedimientos que consagra la legislación aduanera, no obstante los cuestionables límites objetivos para demandar o recurrir a la administración, introducidos por la reforma al Código Aduanero a través del artículo 1024 por medio de la Ley 25.986.

La única observación que puede realizarse es que no contienen plazos de resolución, salvo como acontece con el procedimiento para las infracciones, que cuenta con el límite objetivo de la prescripción de la acción penal. En tal sentido, y por varias razones, los procesos en sede administrativa resultan lentos, a pesar de que la propia norma prevé dos recursos de amparo para, precisamente, obtener una pronta resolución, y/o evitar las demoras injustificadas por parte de los funcionarios aduaneros¹⁴¹.

Como se advierte, esto también implica una violación del principio bajo estudio, ya que el solicitante tiene derecho a una resolución útil, en tiempo también útil por parte de la administración pública, principio que, por otro lado, también es común, y así ha sido desarrollado por el derecho administrativo, que regula el accionar legal de los organismos e instituciones del Estado.

En consecuencia, conforme ha señalado reiteradamente la CNCAF en diversas causas, entre ellas la que tuvo como parte a la Aduana, que la defensa en juicio requiere indispensablemente, aun en juicios especiales, producir su prueba de descargo (Fallos 198:467); y esto es así por cuanto esa garantía constitucional impone que los derechos de los habitantes no sean

¹⁴¹ Los procedimientos aduaneros, como el de impugnación y repetición, no tienen un plazo objetivo de resolución por parte del servicio aduanero. Igual situación se presenta con el procedimiento para las infracciones. Pero, en este último empieza a jugar la prescripción, ya que a partir de la fecha el auto que ordena la instrucción del sumario comienza a correr el plazo de cinco años, para que se dicte un fallo, y en la eventualidad de que este sea condenatorio, que pueda ser impuesto. Como se advierte, esto es muy largo. La estructura propia de la aduana y la falta de medios llevan a que los procesos aduaneros se caractericen por su gran morosidad. El propio Código Aduanero contiene dos procedimientos especiales con mandato al Tribunal Fiscal de la Nación para que los resuelva son los previstos en los artículos 1159 y 1160, conocidos como recurso de amparo por retardo en el dictado de la resolución definitiva del administrador en los procedimientos aduaneros, y el de demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo del servicio aduanero, respectivamente.

definitivamente dilucidados sin que se oiga a sus titulares y se les permita invocar y demostrar los hechos que se consideren conducentes a su defensa. La audiencia del interesado supone la leal información respecto de este de la existencia de la cuestión que le incumbe (Fallos 215:357)¹⁴².

Pero está claro que aun en materia aduanera, la defensa en juicio es un objetivo imprescindible para el logro de la justicia, debiendo ser siempre diferenciado sobre alguna pretendida eficiencia recaudatoria del Estado. Muchas veces se ha utilizado esta cuestión como principal excusa para consagrar la indefensión del administrado. No debe olvidarse que la garantía patrimonial de los administrados constituye un valor liminar en la C.N. De manera que la existencia de un abogado, en la defensa de los intereses de los administrados en materia aduanera, es un principio que el Código Aduanero Argentino¹⁴³ tomó de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo, donde se establece que cuando se debaten cuestiones administrativas y jurídicas se requiere como obligatorio el patrocinio letrado, pues la defensa en juicio exige ciertas garantías que hace conveniente la intervención de un profesional del derecho. Esto tiene relevancia en el Derecho Aduanero atento a que lo penal, lo tributario y lo administrativo constituyen partes sustanciales de él. Incide en ello la garantía constitucional de la defensa en juicio. Si en los supuestos de mayor urgencia, como es el caso de la acción de amparo, ello es exigido, también debe existir este recaudo cuando la esencia de la controversia es igualmente administrativa y goza de igual naturaleza que aquella. Por ello, la doctrina administrativa se inclina por exigir el patrocinio letrado en materia administrativa, sobre todo, cuando se trata de temas que afectan con cierta relevancia el interés del administrado¹⁴⁴.

¹⁴² Cfr. Sala IV, “Hsien Yuzh SA (TF N° 9852-A) c/DGA”, 19/11/1999.

¹⁴³ El artículo 1034 del Código Aduanero Argentino establece que, en todas las presentaciones en que se planteen o debatan cuestiones jurídicas será obligatorio el patrocinio letrado.

¹⁴⁴ Cfr. VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., “Reflexiones sobre el proyecto de reforma al Código Aduanero”, *Revista del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal*, N° 64, Buenos Aires, marzo 2003, pp. 43/44. El autor realiza estas consideraciones so pretexto de un intento de darles incumbencias, en los procedimientos aduaneros, a los profesionales en Ciencias Económicas, que en principio son propias de la abogacía. Sobre el particular, resalta que las disposiciones del Código Aduanero se relacionan con distintas ramas del derecho: contienen sanciones de tipo penal, regla distintos procedimientos a los cuales les son aplicables, en forma subsidiaria, los Códigos Procesales, aloja disposiciones relativas a ciertos comerciantes que estudia el Derecho

C. SENTENCIA FUNDADA

1. Concepto y desarrollo jurisprudencial

Puede afirmarse que este es, en definitiva, el objetivo final del derecho a la jurisdicción, ya que se recurre con el objeto de obtener una sentencia.

La función del magistrado, o bien de la autoridad administrativa, según corresponda, en la primera instancia o en parte del proceso deberá resolver de conformidad con los términos en que quedó trabada la litis o según los objetivos propios del proceso de que se trate¹⁴⁵, y también de conformidad con el margen que le atribuye su jurisdicción y competencia.

Pero también se han de aplicar las pautas o los principios que todo juez debe acatar, a saber: a) En cuanto al derecho, el de *iura novit curia*; es decir, el de suplir el derecho no invocado por las partes, o bien que fue invocado incorrectamente, resulta un mandato directo que lo obliga a calificar jurídicamente la adecuada y competente aplicación del derecho. b) Respecto de los hechos, el juez deberá atenerse a los hechos alegados y probados por las partes, ya sea otorgando más de lo que ha sido solicitado o al fallar respecto de cuestiones propuestas, pero excediendo la petición¹⁴⁶.

Comercial y guarda estrecha relación con el Derecho Administrativo. Todo ello, bajo los principios y normas contenidas en la C.N.

¹⁴⁵ En el caso del procedimiento para las infracciones en materia aduanera, se aprecia claramente que la finalidad del sumario es la de comprobar la existencia de una infracción aduanera, determinar los responsables, averiguar las circunstancias relevantes para su calificación legal y la graduación de las penas aplicables, y disponer las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las penas que pudieran corresponder, todo ello conforme al artículo 1091 del Código Aduanero. De suerte tal, que la decisión administrativa o fallo sobre el particular ha de cumplir necesariamente con este objetivo, ya que de no contenerlo, sería violatorio del objeto primordial del sumario

¹⁴⁶ Se aprecia, no obstante, que en el Código Aduanero, en referencia al accionar del Tribunal Fiscal de la Nación, el artículo 1143 claramente otorga a este la facultad y el mandato de resolver el caso, independientemente de lo alegado por las partes, salvo que existiera admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria. De hecho, este principio, con la prudencia del caso, ha sido en general útil, habida cuenta de que la búsqueda de la verdad y el dictado de una sentencia justa es en parte un objetivo de la justicia como institución. Pero también ha tenido el inconveniente que se observa: el Tribunal Fiscal termina realizando la investigación y análisis que por muchas razones la Aduana no realiza según corresponde en su competencia administrativa, implicando un dispendio jurisdiccional y temporal cuantioso. También pone, desde la perspectiva de la estrategia procesal que las partes pretenden hacer valer válidamente, una situación que



La sentencia debe ser imparcial, justa y fundada. La Corte Suprema ha señalado, a lo largo de su extensa actividad, que los jueces son servidores del derecho para la realización de la justicia, que uno de los elementos necesarios de la defensa en juicio es el ejercicio imparcial de la justicia, que el apartamiento consciente de la verdad está reñido con el adecuado servicio de la justicia, y que la verdad objetiva debe prevalecer sobre la verdad formal.

Esto implica que la sentencia debe ser una derivación razonada del ordenamiento jurídico vigente. Esto ha de requerir que se exijan fallos judiciales serios, es decir, que tengan adecuada fundamentación. Este hecho requiere un correcto análisis de las constancias de la causa que acrediten los hechos, y una razonable conclusión sobre la valoración que les corresponde a la luz de los hechos.

Néstor P. Sagüés denomina sentencia constitucional a la sentencia que cumple con estos requisitos; es decir, a la que se arribe luego de la culminación de un trámite donde se han cumplido las normas procesales – constituciones e infraconstitucionales- que regulan el juicio. Se respeta así, el principio del debido proceso adjetivo, como también cumple con estos requisitos la que proporciona una solución razonable a la litis, es decir, cuando finalmente se brinda un producto judicial valioso en cuanto al fondo de lo resuelto, satisfaciendo así el debido proceso sustantivo¹⁴⁷.

Por consiguiente en el proceso de la interpretación de la ley, los jueces no tienen que dictar sentencias arbitrarias; este es uno de los puntos centrales de la doctrina de la Corte Suprema¹⁴⁸.

no permite aprovechar los errores de las partes, situación válida que acontece en los procesos y según los procedimientos aplicables a las instancias entre particulares.

¹⁴⁷Cfr. SAGÜÉS, NÉSTOR PEDRO, *Elementos de Derecho Constitucional*, ob. cit., pp. 787/788.

¹⁴⁸ Cfr. BOGGIANO, ANTONIO, en *Derecho Internacional privado*, t. III, ob. cit., pp. 154/158. Aquí el autor realiza un completo compendio de la doctrina de la Corte Suprema cuando ha considerado que una sentencia es arbitraria o no. A modo de síntesis, se puede señalar que una sentencia es arbitraria cuando la interpretación que se realiza es equivocada (Fallos 296:734); o cuando se realiza una aplicación palmariamente indebida (Fallos 293:539); o una interpretación infiel que desvirtúa la finalidad de la norma (Fallos 302:1412; 306:1322); o la prescindente, es decir, la que declara la inconstitucionalidad de la norma sin que medie debate (Fallos 308:2664); o la interpretación desnaturalizadora que tiene por objeto frustrar o derogar la norma (Fallos 307:1054); la que torna inoperante a la norma (Fallos 307:1427; 308:1796); la que realiza una inadecuada selección de las normas aplicables que impide decidir útilmente

La sentencia pasada por autoridad de cosa juzgada se incorpora, a su vez, al patrimonio bajo la tutela de la inviolabilidad de la propiedad. Y este es un derecho del litigando o del peticionante, el hecho de que la sentencia que obtenga sea firme. Cuando esto se niega, o cuando se produce la imposibilidad de obtener un pronunciamiento judicial que resuelva sus pretensiones, se produce un caso de privación de justicia o un estado de indefensión.

2. *Su aplicación en materia aduanera*

En materia aduanera, el ordenamiento legal claramente prevé este principio tutelar cuando establece que las sentencias dictadas en las causas relativas a las materias reguladas en el Código Aduanero, como así también las resoluciones administrativas dictadas en los procedimientos de impugnación, de repetición, y para las infracciones, una vez firmes, pasarán en autoridad de cosa juzgada¹⁴⁹.

Pero resulta claro que deberán ser decisorios debidamente fundados y motivados, debiendo además de ser el resultado de la aplicación del ordenamiento procesal aduanero, deberán contar, por encontrarse dentro de la esfera administrativas, con todas las características que derivan de la Ley de Procedimientos Administrativos que resulta de aplicación supletoria y que

el caso (Fallos 304:1904); las que conducen a soluciones notoriamente injustas (Fallos 271:130). Por el contrario, si lo que existe es una interpretación opinable conforme a pautas de doctrina relevante no podrá ser considerada arbitraria (Fallos 306:262; 306:1054).

¹⁴⁹ Cfr. artículo 1183 del Código Aduanero Argentino. En la Exposición de Motivos se señala que esta norma se funda en evidentes motivos de seguridad jurídica que exigen que los pronunciamientos de contenido jurisdiccional gocen de estabilidad. Y aclara seguidamente, que no todas las resoluciones administrativas dictadas en sede aduanera pasan en autoridad de cosa juzgada al quedar firmes; sino solo aquellas dictadas en los procedimientos de impugnación, repetición e infracciones, dando por ejemplo que el acto por el cual se practica una determinación tributaria no es impugnado por el contribuyente, al vencer el plazo fijado al afecto, quedará firme y será ejecutable pero no tendrá el carácter de cosa juzgada. Esto significará que el importe de la determinación, una vez pagado, podrá ser objeto de repetición si, en definitiva, no hubiera correspondido pagarlo. Por el contrario, si al ser notificado de la determinación tributaria, el contribuyente la impugna, ejerciendo el derecho que le acuerda el artículo 1053 inciso a), al quedar firme la resolución que se dicte en ese procedimiento, tendrá la autoridad de la cosa juzgada.

regula expresamente los elementos que deben contar estos actos para que tenga plena eficacia y validez.

D. CONGRUENCIA

Este principio está íntimamente vinculado al anterior, ya que, en definitiva, lo que se busca es la congruencia de la sentencia o del pronunciamiento administrativo.

Por construcción jurisprudencial se ha sostenido, y también se ha demostrado, que la congruencia constituye todo un principio, en orden a que aquello que se reclama y funda tiene que ser adecuado, posible –no algo contradictorio–, y por ende, las violaciones del principio de congruencia, tanto en las peticiones como en las sentencias, implicarán el rechazo de la primera y la observación de la segunda.

Las sentencias incongruentes habitualmente son observadas por el instituto de la arbitrariedad, ya que la decisión no puede estar sustentada en un hecho absurdo, contradictorio o inexistente.

También ha de tener especial vinculación y aplicación este principio en el curso del debido proceso adjetivo, ya que lo que no pueden existir son contradicciones e incongruencias en el dictado del fallo, o bien en posturas dogmáticas sin fundamento.

Esta cuestión en materia aduanera es observada con bastante frecuencia, siendo en muchos casos advertidas y corregidas por parte del Tribunal Fiscal de la Nación con motivo del recurso de apelación que interpone el administrado.

Posturas dogmáticas, escaso fundamento, y hasta criterios de dudosa construcción intelectual, justifican el accionar riguroso de algunos funcionarios, quienes aprovechando las circunstancias de procedimientos lentos o costosos, muchas veces saben que no resulta posible realizar una corrección o modificación de la situación. Esto indudablemente vulnera el derecho del administrado por el largo plazo que tal tarea implica, circunstancia que, en el comercio exterior, es funesta, atento a la celeridad y seguridad de provisión que la actividad reclama¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Recordemos que el accionar de la aduana está por sobre una infinidad de relaciones comerciales entre particulares, lo que ha llevado a que su actividad sea considerada como un servicio público. De suerte tal que ante una postura a veces



En tal sentido, la CSJN ha destacado el carácter constitucional del principio de congruencia, como expresión de los derechos de defensa en juicio y de propiedad, y que obedece a que el sistema de garantías constitucionales del proceso está orientado a proteger los derechos y no a perjudicarlos, de ahí que lo esencial sea que la justicia repose sobre la certeza y la seguridad. Esto se logra con la justicia, según la ley que subordina al juez en lo concreto, respetando las limitaciones formales –sin hacer prevalecer tampoco la forma sobre el fondo- pero sin olvidar que, también en las formas, se realizan las esencias¹⁵¹.

XII. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

Este principio se vislumbra como un derecho personal, como un valor en sí mismo, lo que se traduce en la posibilidad de demandarlo ante los poderes públicos¹⁵².

La característica de que las conductas estatales resulten predecibles es una necesidad y una exigencia que tiene todo ciudadano, y que se extrae en forma evidente para afianzar y cumplir con los derechos que se tutelan en la propia Constitución Nacional.

Se ha señalado en consecuencia que existe seguridad jurídica cuando el habitante sabe que las decisiones de los poderes públicos se adoptarán conforme al esquema constitucional de asignación de competencias, es decir

contradictoria y manifiestamente injusta, sustentada en el rigor y en las potestades que la ley otorga a los funcionarios aduaneros, las soluciones resulten de muy largo aliento, y por lo tanto, el correctivo jurisdiccional sea tardío. La constitución de garantías gravosas y la lentitud del procedimiento resultan elementos que desalientan el accionar de los usuarios, y, por otro lado, han fomentado las prácticas ilegales en beneficio de ciertos funcionarios. Muchas veces, so pretexto de situaciones injustas, atento a la dificultad del proceso por los inconvenientes económicos que genera, se justifica que el supuesto infractor decida abonar una multa voluntaria. Esto constituye una situación a todas luces injusta, y de la cual el Estado éticamente no puede hacer uso, ni mucho menos abusar.

¹⁵¹ Cfr. CSJN “Fabris, Marcelo H, c/Estado Nacional” (Fallos 311:2023), 03/10/1988, “Ferreira, Andrea Blanca c/Ulloa, Carlos” (Fallos 315:106), 25/02/1992, “Asociación Mutual de Protección recíproca de Bomberos voluntarios de la República Argentina c/Editorial Sarmiento SA” (Fallos 325:1099), 21/05/2002, y “Andretta, Carlos A. c/Ferrocarriles Metropolitanos SA” (Fallos 323:2848, 10/10/2000).

¹⁵² Cfr. SAGÜÉS, NÉSTOR PEDRO, *Elementos de Derecho Constitucional*, ob. cit., p. 374.



que cada poder no ha de invadir al otro, o bien que cada organismo ha de actuar según su competencia y jurisdicción. También existe seguridad jurídica cuando se respeta el contenido de la Constitución o norma fundamental, sobre todo aquellos que incumben a los derechos personales, que se relacionan con la libertad, igualdad, propiedad, etcétera¹⁵³.

No obstante, puede afirmarse que la seguridad jurídica y el progreso económico no constituyen conceptos antagónicos sino complementarios, ya que siempre para que exista progreso se requiere un mínimo de seguridad jurídica que favorezca el crecimiento del sistema. Esto es así porque la sociedad organizada la reclama como un valor fundamental¹⁵⁴.

Cuando las sociedades atraviesan periodos de turbulencia, tanto económica, como social, existen mecanismos constitucionales que establecen las formas de solucionarlos, como el denominado estado de sitio, intervención federal, recursos de amparos, si bien no por ello pueden ser utilizados o desnaturalizados de manera que implique una forma de avasallar los denominados derechos personales que tutela la norma fundamental.

Es evidente que en aquellas situaciones de máxima turbación, este es uno de los principios que más se afecta.

Pero la seguridad jurídica implica algo más, y es que esencialmente se constituye en un valor o principio que el Estado debe asegurar, para precisamente generar los beneficios de la ley, y que esta a su vez sea “honesta, justa, posible, conforme a la naturaleza apropiada de las costumbres del país, conveniente al lugar y al tiempo, necesaria, útil, claramente expresada para que en su oscuridad no se oculte algún engaño, instituida no para fomentar un interés privado sino para utilidad común de los ciudadanos”¹⁵⁵.

En tal sentido, puede sostenerse que a la seguridad jurídica le interesa, en términos generales, la paz social como valor que puede verse afectado tanto si, en un caso determinado, se beneficiara la posición del particular que actuó confiadamente, desequilibrando la situación del resto de la comunidad, como si se negara la protección de la confianza en aras de un etéreo interés

¹⁵³ Cfr. SAGÜÉS, NÉSTOR PEDRO, *Elementos de Derecho Constitucional*, ob. cit., p. 373.

¹⁵⁴ Cfr. DALLA VÍA, ALBERTO RICARDO *Derecho Constitucional Económico*, ob. cit., p. 439.

¹⁵⁵ Cfr. SANTO TOMÁS DE AQUINO, *Suma Teológica* 1-2, c.90, a.4, Edición Bilingüe Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid.

general. Por ello, al estar vinculado a la confianza, obliga a los gobernantes a observar que la situación de los particulares y del resto de los cuerpos intermedios no puede ser desconocida o abstraída de las decisiones que se adopten, por lo que es preciso que los poderes públicos tomen conciencia de que su función es estar al servicio de la comunidad. Esto exige un obrar prudente en lo político y en lo jurídico, característica de un actuar en un estado de derecho¹⁵⁶.

A. CRITERIOS DE IDENTIFICACIÓN

Rodolfo L. Vigo propone identificar en la noción de seguridad jurídica, elementos que hacen a su objetividad para que se lo pueda tomar como un valor adjetivo del derecho y facilitar de esta manera su percepción¹⁵⁷.

¹⁵⁶ Cfr. COVIELLO, PEDRO J. J., “La protección de la confianza legítima. Necesidad de la uniformidad en la jurisprudencia”, ob. cit., pp. 164/167. Desde esta perspectiva, se han observado diversas posturas doctrinarias, como aquellas que niegan que la seguridad jurídica represente algo valioso, ya que no creen en ella, o bien consideran que se trata de una ficción. Otros por el contrario, destacan que no sólo se trata de algo valioso para el derecho, sino como el fin u objetivo más importante a conseguir aun a costa de la justicia. También se ha señalado que la seguridad jurídica tiene un objeto propio y característico, y que en consecuencia no debe ser asimilado al de la justicia incluso cuando se les reconozca cierta interrelación. Finalmente, existen otras posturas, como las que la asimilan a la justicia, ya que en tanto y cuanto esté direccionada a perfeccionar a la justicia es que se admite este principio. Otros, como variante de la anterior, consideran a la seguridad jurídica, en sentido estricto, como la capacidad de un determinado ordenamiento jurídico, para hacer previsibles, es decir, seguros, a los valores de libertad e igualdad, por lo tanto la seguridad es concebida esencialmente como un valor adjetivo respecto de la justicia. De suerte tal que debe existir en forma complementaria adscripta o anexa a la justicia (Cfr. VIGO, RODOLFO L., “El ethos y el estado de derecho en occidente”, *Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba*, Córdoba, 1996, pp. 42/46).

¹⁵⁷ Cfr. VIGO, RODOLFO L., “El ethos y el estado de derecho en Occidente”, ob. cit., pp. 50/66. Los elementos objetivos que propone son: a) Determinación en general de los derechos, deberes y permisiones. Lo que da seguridad jurídica es que las normas se deben efectuar de modo general y no casuísticamente, por lo que ha de requerir la existencia de reglas generales que permitan a los diferentes operadores jurídicos medir los distintos problemas y así posibilitar un tratamiento igualitario de los casos iguales, y un marco para el cálculo jurídico futuro. Por ello para que el sistema sea perfecto y, por ende, seguro, el derecho debe contar con reglas generales, sean estas constitucionales, consuetudinarias, etc. b) Promulgación de las reglas jurídicas. Esta exigencia busca asegurar que los destinatarios de las normas, sean generales o individuales, sean notificadas o se les brinde la posibilidad de conocer los derechos y deberes y que estas le

atribuyen. c) Acceso fácil y permanente a lo determinado jurídicamente. Es decir que durante la vigencia de la norma, y en el momento en que se estime necesario, el destinatario, puede tener la posibilidad de informarse de lo que la norma dispone. d) Comprensión de las determinaciones jurídicas. Las normas deben estar concebidas para que sean comprensibles, y por ende, generen la menor cantidad de dudas posibles. Es decir que estructural y lingüísticamente la norma sea inteligible. e) Estabilidad de las disposiciones jurídicas. Para que se logren las conductas jurídicas buscadas y que el sistema de derechos y deberes se arraigue, requieren de cierta estabilidad. Por consiguiente las normas sólo deben ser modificadas en la medida de lo necesario, ya que un derecho donde todo es cambiante es inseguro por definición. f) Cumplimiento posible y fácil de las normas. Las normas tienen que propender a un cumplimiento fácil, precisamente para que arraigue su finalidad y cumplimiento. Si el sistema se estructura sobre la complejidad de los trámites y obligaciones exigidas, se conspira contra su adecuado y cabal cumplimiento. g) Acceso fácil a los jueces. El juez, como tercero imparcial, tiene la finalidad de dilucidar los conflictos jurídicos. Por ello el sistema debe favorecer la posibilidad que los individuos tengan un fácil acceso a los jueces, debiendo evitarse todo tipo de institutos que impidan este hecho. Esto se denomina garantía del derecho a la justicia. h) Resolución en tiempo oportuno de los conflictos. Si se tiene el acceso a los jueces en forma fácil, también se busca que estos resuelvan en tiempo oportuno los conflictos que se les presentan, ya que esencialmente también es un servicio que se brinda al país. i) Posibilidad de defender pretensiones ante los jueces. Es decir que el sistema debe brindar la posibilidad de defender posiciones, argumentar y alegar respecto de lo que se cree como ajustado, propio, adecuado. j) Justificación de las normas jurídicas. Se señala que las decisiones jurídicas, en cuanto a su legitimidad y eficacia, dependen de su justificación formal y material. Lo que se pretende de aquellos que mandan conductas a terceros, o disponen sobre lo que les corresponde, es que además de estar legitimados para esos cargos, lo ejerzan justificando sus decisiones. k) Modos previstos de crearse y derogarse las normas. Es importante que se conozcan y se prevean los mecanismos de creación y derogación de las normas, como también el tiempo de validez de ellas. l) Eficacia de las normas jurídicas. Las normas, al ser un modelo de conducta, buscan que se cumpla con lo preceptuado, logrando este objetivo a través del acatamiento voluntario o la coerción. En la medida en que la norma esté concebida en forma clara, y que sea aceptada, se señala que es eficaz. Si no logra respeto ni aplicación de ningún operador jurídico, resultará ineficaz y, por ende, se evidenciará como una norma muerta jurídicamente. ll) Existencia en el derecho de un poder coercitivo. Las normas tienen que ser cumplidas, y no puede depender del voluntarismo de sus destinatarios a acatarlas. Por ello el derecho debe contener esa fuerza coactiva que permita que todos acaten lo que ordena. m) Poder político legitimado democráticamente. Se destaca que el fundamento último de la validez de un sistema jurídico está en el poder, pero descansa en una concepción democrática del poder, o sea, con el apoyo de las mayorías. n) Tratamiento jurídico igualitario. Desde la perspectiva de la seguridad jurídica, se ha de exigir que a igualdad de situación corresponde igualdad de los derechos o los deberes, salvo las razones de justicia material que justifique un apartamiento de esta exigencia. ñ) Capacidad suficiente de respuestas del derecho vigente. Se busca que el sistema jurídico a través del aporte de la jurisprudencia y la doctrina permita, partiendo del derecho vigente positivo, dar respuestas a los problemas que se le presentan. Se parte de los principios jurídicos, no como lo oculto en el derecho, sino como un sector del



En el Derecho Aduanero, el concepto seguridad jurídica también resulta de importancia plena, atento a que refiriéndose a un servicio que se brinda a usuarios que interactúan internacionalmente, estos deben tener, el conocimiento cabal y pleno de las normas de conducta, ya que su no-observancia ha de implicar sanciones, reproches administrativos y eventuales perjuicios económicos.

No debe dejar de recordarse que la temática aduanera está íntimamente vinculada a los aspectos tributarios y penales, razón por la cual el concepto de seguridad adquiere una trascendencia mayor.

No cabe duda que en sí mismo este principio tiene relevancia en todo el derecho, de manera que será analizado más adelante como un principio específico; pero cobra especial dimensión en materia tributaria y, por lo tanto, en materia tributaria aduanera.

La seguridad jurídica es consecuencia de la estabilidad y previsibilidad del sistema, y de la certeza del derecho. En consecuencia las elecciones tomadas conforme a derecho generan la confianza de que el orden jurídico y el servicio de justicia no las alterarán ni modificarán sus efectos. En este sentido, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido en forma reiterada que se debe evitar interpretaciones y decisiones que deriven en una sensación de incertidumbre para el contribuyente, o en una grave perturbación en las transacciones, debiendo privilegiar que el ejercicio de los derechos no sean ilusorios y los contribuyentes estén seguros en sus relaciones con el fisco. Se ha sostenido

derecho vigente al que pertenecen, dando capacidad de respuesta. o) Visión sistemática del derecho vigente. Está orientada a los juristas, y se pretende que reconstruyan y reformulen sistemáticamente el conjunto de normas y principios que constituyen el derecho vigente en la sociedad. El fruto que se ha de obtener bajo esta perspectiva ha de ser un resultado único, coherente, jerárquico, económico y suficientemente pleno, y en la medida en que se difunda, entre los operadores jurídicos, más seguridad ha de aportar al sistema. p) Disposición ciudadana al cumplimiento de sus deberes. Los países en que se tenga una conciencia del acatamiento de los deberes, sobre la base de una sólida conciencia ético-social, se observa un mejoramiento del cumplimiento voluntario del derecho, incrementando la idea de seguridad jurídica. q) Existencia de una moneda estable. La actividad económica, y por ende, sus relaciones jurídicas, exigen una moneda estable en orden a que es el instrumento legal de pago, y por supuesto el aporte en este campo de la economía genera también el concepto de seguridad jurídica.

igualmente que las normas tributarias tienen que estar prescriptas en forma clara¹⁵⁸.

Pero es en el Derecho Tributario, como en el Aduanero, en donde las autoridades gubernamentales de países como la República Argentina, donde se ha visto más afectado este principio. Los violentos cambios y súbitas alteraciones de estos regímenes provocan en las economías fundadas en la libertad de mercado, libre iniciativa y libertad de empresa, climas de inseguridad jurídica. Estos hechos son muchas veces presentados como un “cambio unilateral de reglas” que suele ocasionar, entre otros, nefastos resultados, detenimiento en las inversiones, zozobra económica, perjuicios, pleitos, etcétera.

Esto indudablemente afecta a la seguridad jurídica que en lo tributario, se potencia como en ninguna otra rama del derecho. Se afirma que, cuando esta no se encuentra, aparece la arbitrariedad, constituyendo el aspecto negativo del principio de seguridad, por lo cual ha de reclamar para combatirla una tutela jurisdiccional plena con garantías procesales. Esto sustentado en el hecho de que la seguridad jurídica es la legítima confianza de que los efectos de los actos conforme a derecho han de ser respetados¹⁵⁹.

También este punto ha sido analizado desde la perspectiva de la emisión de reglamentos por parte del Poder Ejecutivo. Consecuentemente en muchos casos ha generado la siguiente inquietud: el abuso que se evidencia en el marco del Derecho Tributario, pero comprensivo de toda la actividad pública del Estado, ¿es acaso, también un generador de inseguridad jurídica?

En este aspecto, se ha señalado que la seguridad jurídica y la prevalencia del principio democrático en la formación de la decisión –normativa- estatal obligan a que entre las normas se reconozca una determinada relación jerárquica, estando expresamente establecida en los artículos 31 y 75, incisos 22 y 24 de la C.N. Debe considerarse que el Estado se estructura a través de órganos, y cada uno de ellos se constituye según su competencia, constitucional, legal o reglamentaria. Esto presupone la previsibilidad y la coherencia, elementos que se tienen que presentar para que exista una

¹⁵⁸ Cfr. TORRES, AGUSTÍN, “Seguridad jurídica y jurisprudencia tributaria”, ob. cit., pp. 638/647. Aquí pone en evidencia la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Bernasconi SAIGFCI e I c/Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires” (Fallos 321:2933), 12/11/1998, y Fallos 209:213, 188:293, entre otros tantos.

¹⁵⁹ Cfr. ASOREY, RUBÉN O., *Protección constitucional de la contribución*, Marcial Pons Editores, Madrid, 2000, p. 29 y siguientes, p. 35 y siguientes.

relación de validez entre aquella pluralidad de normas y que hace que unas tengan forma y contenido válidos, en la medida en que no contradigan lo dispuesto en otras consideradas de mayor jerarquía¹⁶⁰.

Por ello, algunos textos constitucionales, como el caso de España de 1978, en coherencia con los principios y valores que consagra, como el de libertad económica y de mercado, estableció expresamente el principio de seguridad jurídica en el artículo 9º que dice: “La constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

Se puede advertir entonces que este principio resulta de una relevancia particular, habida cuenta de la previsibilidad que tiene que tener el sistema tributario del comercio exterior, y si bien es pasible de ser interpretado como un macroprincipio común de todo el sistema jurídico, reclama, en este campo vital, su resguardo y respeto¹⁶¹. Es decir, se lo define como un derecho humano fundamental.

¹⁶⁰ Cfr. BARRA, RODOLFO C., “La actividad legisferante del Poder Ejecutivo”, La Ley, 1º diciembre 1999, Buenos Aires.

¹⁶¹ JOSÉ OSVALDO CASÁS ha dedicado un especial estudio a este principio, en donde compiló una serie de antecedentes, aportes doctrinarios y recomendaciones realizados en diversas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, y que se consideran aplicables al tema aduanero. En “Seguridad Jurídica, Legalidad y Legitimidad en la imposición tributaria”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario Número 6*, diciembre de 1998, Marcial Pons Editores, reseña las consideraciones realizadas acerca del la seguridad jurídica en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Lima, Perú en 1993: “a) Además de un valor jurídico, es un derecho fundamental del hombre, inalienable, imprescriptible, universalmente válido, anterior y superior al Estado y al ordenamiento normativo. b) Es aconsejable su reconocimiento explícito en los textos constitucionales, pero con igual validez su consagración puede surgir implícitamente del programa de las declaraciones de derechos y garantías, del sistema democrático y republicano de gobierno y de la supremacía de la Constitución. c) Su consagración explícita o implícita en los textos constitucionales implica reconocer al hombre como sujeto activo de un derecho público subjetivo, que le permite gozar de un estatus o situación jurídica que el Estado, como sujeto pasivo, está obligado a respetar, asegurar y promover, no sólo normativamente, sino mediante conductas que pueden consistir en prestaciones positivas o en abstenerse de realizar algún acto que lo pueda afectar. d) En el supuesto de que exista una colisión entre el derecho invocado por el Estado para ejercer su potestad tributaria y algún derecho público subjetivo del hombre, este debe prevalecer sobre aquel, por ser ontológicamente anterior”.

En tal sentido, este principio necesariamente adquiere plena vigencia en la efectiva aplicación de los principios constitucionales. Sin esta condición, no existe seguridad jurídica. Sin la evidencia de un respeto de las garantías constitucionales, ninguna seguridad jurídica puede haber, como pueden dar cuenta los períodos de turbulencia institucional.

No cabe duda, no obstante lo expuesto, de que el principio de seguridad jurídica se potencia en tanto se lo vincule, en el ejercicio de la potestad tributaria normativa, al cumplimiento estricto de determinados recaudos, tales como la vigencia institucional plena; la realización concreta de los principios, derechos y garantías constitucionales; la reserva de ley en materia tributaria; una mínima flexibilización de la apuntada reserva (lo que implica no abusar de la utilización de reglamentos de todo tipo); la irretroactividad de las normas tributarias; el sometimiento a la regla jerárquica normativa; la continuidad y estabilidad de las normas tributarias, y transparencia, precisión y simplicidad en los preceptos; la supresión de los conceptos jurídicos indeterminados; el limitado uso de las presunciones legales determinativas; y una codificación sistemática –al menos de la parte general- del derecho tributario¹⁶².

¹⁶² Cfr. CASÁS, JOSÉ OSVALDO, “Seguridad jurídica y tributación”, *Revista Jurídica de Buenos Aires, Derechos Humanos y tributación*, Lexis Nexis Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001, p 64 y siguientes.

También en esta misma línea, TORRES, AGUSTÍN, “Seguridad jurídica y jurisprudencia tributaria”, ob. cit., pp. 646/647, concluye en que la seguridad jurídica es consecuencia, por un lado, de la claridad, coherencia y abarcabilidad con que se elaboran las normas y, por otro, de la posibilidad amplia, concreta y efectiva de acceder a los órganos jurisdiccionales para reclamar el reconocimiento del derecho. Por ello se debe mejorar el nivel de previsibilidad y coherencia interpretativa del sistema, y esta labor requiere conservar en el ordenamiento conceptos jurídicos básicos y reglas interpretativas que permitan el desenvolvimiento de líneas de esclarecimiento normativa en la dirección con que se vienen desplegando de antiguo o, por lo menos con una prudencia previsible. También la seguridad jurídica ha de existir cuando el sujeto pasivo puede hacer reconocer su derecho ante un tribunal independiente y competente, instituido con anterioridad a los hechos de la causa, y que se garantice en forma total el derecho de defensa.



B. LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LA ACTUALIDAD. PERCEPCIÓN DEL CIUDADANO Y PERSPECTIVAS EN EL ÁMBITO ADUANERO

El tema de la seguridad jurídica también puede ser abordado desde la perspectiva del ciudadano frente a la administración fiscal, que incluye la actividad aduanera. En tal sentido, frente a la gran producción normativa reglamentaria, que caracteriza a la AFIP, e históricamente a sus principales integrantes autónomos, es decir: la DGI y la DGA, muchas veces se ha dejado de lado la razonabilidad de estos productos. Se ha destacado que este fenómeno en materia fiscal y aduanera ha sido poco analizado por los autores nacionales y por los tribunales locales. Se advierte que se presta, en general, atención a los aspectos referidos al alcance de las delegaciones legislativas, a la violación de la igualdad y de la equidad como bases de los impuestos y cargas públicas, a la distribución constitucional de las potestades tributarias, y al principio de reserva de la ley, etcétera¹⁶³.

¹⁶³ Este punto es puesto de relieve por DE LAFERRERE, ALFONSO, en “El ciudadano frente a la administración fiscal”, en, *Suplemento Especial 60^a Aniversario*, 15 noviembre de 1995, La Ley, Buenos Aires, pp. 61/62. Aquí el autor no cuestiona la legalidad de los reglamentos administrativos en lo formal. Lo que se pone de resalto es el aspecto de la discrecionalidad administrativa, que no solo está sometida a los mismos límites constitucionales que tienen las leyes que le confieren ese poder, sino también a un límite propio que circunscribe la libertad del funcionario. En consecuencia todo acto administrativo debe tener fundamentos de razonabilidad; esto debió preverse expresamente, y no se hizo, cuando se determinaron cuáles eran los requisitos esenciales de todo acto de esa naturaleza en la ley de procedimientos administrativos (art. 7). Esta omisión no invalida el principio, conforme a LINARES, destaca que “por imposición de la Constitución, la fórmula de razonabilidad está siempre presente en las normas de competencia de todo funcionario administrativo argentino”. Añade finalmente que “como imperativo de un sistema democrático republicano conviene que la Constitución o las leyes formales, expresamente impongan el deber de razonabilidad en la actuación de los agentes de la administrativos como aspectos de la exigencia de legalidad”.

Concluye este trabajo que se juzga absolutamente aplicable a la realidad aduanera, que las amplísimas facultades que la ley otorga a la DGI –agregando que también acontece con la aduana- atento a las consecuencias que se derivan de los incumplimientos, requieren la elección de funcionarios que sepan conjugar la obligación de los ciudadanos de hacerse cargo de los impuestos y cargas públicas, necesarias para el sostenimiento del Estado, con la obligación de las autoridades de respetar los derechos de los ciudadanos como tales. Para cumplir con ello, el funcionario para adoptar los instrumentos necesarios a tal efecto, debe evaluar todas las circunstancias que concurren en el caso, para poder elegir el acto que, sin perjudicar a nadie, tenga en cuenta la realidad de la vida en común de las personas que él representa. Aquí destaca lo que FIORINI decía: “Es obligación de buena administración, por ende de buen administrador, cumplir con las directivas legales y utilizar en la apreciación discrecional, la prudente

En consecuencia, debe tenerse, en especial, consideración de la existencia de un debido proceso que, precisamente, permita establecer la existencia de equilibrio conveniente o de racionalidad entre la ley y la moralidad. Sobre el particular, Juan Francisco Linares determinó que si se da ese necesario equilibrio, se ha de poder realizar una comparación y equilibrio entre las ventajas que tiene un acto estatal para la comunidad y las cargas que causa; la adecuación entre el medio empleado por el acto y la finalidad que persigue; y la conformidad del acto con una serie de principios filosóficos, políticos, sociales y religiosos, a los cuales considera ligada la existencia de la sociedad. En la medida que pueda advertirse la coherencia y sustentabilidad de la norma, se podrá señalar que se cumple con el principio de razonabilidad, entendido como una exigencia que debe contener la ley donde existe equivalencia entre el hecho antecedente de la norma creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción. Asimismo debe tenerse en consideración las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos por él, y el medio que, como prestación o sanción, establece expresamente¹⁶⁴.

Pero, sin interesar momentáneamente las razones, la aduana o el organismo fiscal rector, suelen modificar en forma constante las normas y reglas operativas. Esta actividad se sustenta en general en la variación de la política económica y de coyuntura, lo que lleva a que pueda sostenerse que a mayor inestabilidad económica de un país, menor seguridad jurídica se ha de encontrar en las normas aduaneras entre otras. Esto constituye además, una contradicción notable, ya que precisamente, uno de los pilares sobre los que se funda la actividad aduanera es el rigor del tratamiento del accionar del usuario, a quien se le reclama un acabado conocimiento de toda la normativa aduanera¹⁶⁵.

Este tema es recurrente en la fase impositiva también como ya ha sido visto. A tal efecto, se ha destacado que el principio de seguridad jurídica exige saber a qué atenerse. En tal sentido, las normas que regulan los

ponderación de la experiencia, el conocimiento científico, las reglas técnicas y el respeto por los derechos individuales. La mayor utilidad social con el mínimo de sacrificio privado, debe ser el lema imperativo”.

¹⁶⁴ Cfr. *Razonabilidad de las leyes. El debido proceso como garantía innominada de la Constitución Argentina*, Astrea, Buenos Aires, 1984, pp. 29/31.

¹⁶⁵ Lo paradójico es que se trata de un derecho que tiene por característica el rigor, y pareciera que esta nota exige, a su vez, el principio de seguridad jurídica.

criterios y procedimientos de valoración han de ser claras, sencillas, estables, suficientes y coherentes. De este modo los administrados pueden prever con certidumbre la carga que han de soportar sus bienes, rentas y consumos y, con ello tomar decisiones en el orden económico o particular. Ese principio exige los órganos de la administración puedan evitar cualquier clase de discrecionalidad o arbitrariedad en los procedimientos de determinación de valor¹⁶⁶.

El derecho, como toda disciplina científica, presenta una sistematización normativa y una axiología rectora que torna coherente su universo. La doctrina y los jueces velan en principio por la armonía de dicho universo. Pero existen también dos centros de alimentación y ejecución normativa, que si bien forman parte del sistema, suelen agredir aquella coherencia, y estos son los órganos legislativo y administrador. En tal sentido, con la colaboración de la doctrina, el Poder Judicial tiene la responsabilidad de evitar la desnaturalización del sistema e imponer la buena doctrina, lo que implica velar por la confiabilidad del sistema. Esto explica el motivo por el cual, cuando una sociedad pierde la fe y la creencia en su sistema jurídico, carece de eje y límites para su funcionamiento, y por lo tanto, se desquicia. Cuando se negocian, por parte del Congreso, leyes, atento a las presiones a las cuales se lo somete, o bien cuando se desconocen los parámetros técnicos, se producen leyes sin maduración que vulneran el sistema. El Derecho Económico exige seguridad y confiabilidad en un sistema. Si se recibe el mensaje que se ha de respetar la libertad de comercio, es de esperar que no se sancionen medidas administrativas que vulneren tal garantía. Si se pregona el respeto a la propiedad privada, se ha de suponer que no se impondrá la confiscación sin causa, y que, para el caso que esta se disponga, habrá de contener una justa compensación. Si se alientan las exportaciones, es porque no habrá penalizaciones para tal actividad, o se las gravarán con tributos. Si se garantiza un régimen de apertura económica es que se han de respetar los valores entendidos del comercio exterior y mínimamente del comercio en general. La normativa será predecible, habrá certeza,

¹⁶⁶ Cfr. CARROBÉ GENÉ, MIGUEL, *Valoración en Derecho Tributario, Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991, p. 17.

constituyéndose en valores fundamentales para el derecho y para el Derecho Económico en particular¹⁶⁷.

De todas formas, referidas a este tema, valen las reflexiones que realiza Pedro J. Frías cuando señala que la anomia es demostrativa del descreimiento social, características de las sociedades que están desgarradas por la corrupción, subversión o cualesquiera otros males. Esto significa que se debilita o desaparece todo marco de referencia que permita valorar y computar conductas. El relativismo moral conduce también a la anomia citada, y cuando el descreimiento abarca a los poderes públicos, a los poderes de hecho, a las principales relaciones sociales, también la seguridad jurídica parece desvanecerse, aunque las culpas no sean del sistema normativo, ni del Poder Judicial. Consecuentemente, la ausencia de confianza generalizada pone en cuestionamiento la seguridad jurídica, y realmente lo que interesa en estos casos son los valores y los contravalores de la sociedad. Debe considerarse que la seguridad jurídica no encuentra buen asilo en una sociedad transgresora, que respeta las leyes según su humor. Cuando asoma la discrecionalidad y se asocia al despilfarro, el desencanto y, a veces, el deshonor. La corrupción a su vez ataca a la seguridad jurídica y al bien común, en cuanto se apropia fundamentalmente de los recursos públicos¹⁶⁸.

¹⁶⁷ Cfr. KLEIDERMACHER, ARNOLDO, “De la certeza, el espíritu de las leyes, y la confiabilidad del sistema”, *Derecho Económico, Tomo I-A*, Ediciones Interoceánicas, Buenos Aires, julio 1991, pp. 415/420. Aquí el autor concluye en que uno de los campos de mayor gravitación en la economía de un país es su manejo del comercio exterior. Es un ámbito sumamente sensible, lo que reclama que las normas deben ser claras, producir certeza y confianza, buscando que opere fluidamente y que se desarrolle.

¹⁶⁸ Cfr. “Estado de Derecho y Seguridad Jurídica”, *Diario de Jurisprudencia y Doctrina, Suplemento Constitucional*, El Derecho, Buenos Aires, 10 junio de 2002. Aquí el autor, citando a OSVALDO MELONI y JULIO SAGUIR, sobre este punto señala igualmente: “La seguridad jurídica es el contexto dentro del cual se toman las decisiones individuales y las interacciones de los actores sociales; para ellos es la expectativa de que el marco legal es y será confiable, estable y predecible”. Para que así sea, es indispensable que las decisiones de los actores políticos se tomen según la “lógica de las reglas” y no según la “lógica de la discrecionalidad”. La seguridad jurídica influye en el crecimiento económico porque la decisión de sus actores depende de sus expectativas respecto del futuro, en primer lugar, y de sus expectativas respecto de las expectativas de los otros, en segundo lugar. Los problemas que surgen de la incertidumbre, acciones no cooperativas o inconsistencia temporal se resuelven dentro de la lógica de las reglas. Se recuerda que la seguridad jurídica exige el reconocimiento de la persona y de la soberanía del pueblo, pero también de la supremacía constitucional, de la división entre

XIII. LOS PRINCIPIOS DE LAS GARANTÍAS PENALES

Guillermo J. Yacobucci ha señalado que el sentido de los principios del Derecho Penal ha de implicar un cierto contenido material, natural y objetivo, ya que estos principios indican las razones o motivos del surgimiento del derecho penal en la vida social. No obstante como los principios se vinculan a bienes y a valores, no operan como una mera instancia causal, sino valorativa. De esta manera, se puede evaluar la legitimidad del *ius puniendo*, en tanto aporta un cierto bien o un beneficio relevante para la convivencia, que no sería posible obtener sin su participación. Los principios penales se revisten así de caracteres ius-filosóficos y preceptivos dentro de la convivencia social, y aparecen representados en directrices, normas, fines o valores, a los cuales debe sujetarse la configuración del derecho penal si quiere fundarse racionalmente. En estos tiempos dentro del denominado estado de derecho, los principios penales aparecen concretando valores constitucionales, obteniendo así positividad y legalidad formal. Dentro de este orden, resaltan los principios de legalidad y culpabilidad. Entre ellos a su vez, se reflejan en los principios derivados como el de *ultima ratio* o de proporcionalidad. El carácter imperativo de los principios penales se pone en evidencia dentro de la política criminal, ya que actúan como un marco o cauce de desenvolvimiento de las decisiones penales en materia legislativa. Por eso puede decirse que justifican y a la vez limitan la actividad penal del poder político. Es en esta instancia jurisdiccional donde los principios se muestran en su mayor determinación, pues en esta adquieren vigencia evidente, validez concreta y eficacia normativa. Por eso, los principios sirven como guía hermenéutica en la aplicación de las leyes, el control de constitucionalidad y la resolución de los conflictos, sobre todo donde entran en oposición valores o intereses de similar relevancia social. La función legitimadora de los principios penales se verifica entonces en cada momento de la conformación del todo penal, y su operatividad produce el consenso al realizar los aspectos básicos del bien comunitario¹⁶⁹.

los poderes constituidos, del poder judicial independiente y de la administración sometida a la ley, de la representación política y la oposición y del control del poder.

¹⁶⁹ Cfr. YACOBUCCI, GUILLERMO J., *El sentido de los principios penales. Su naturaleza y funciones, en la argumentación penal*, Biblioteca de Estudios Penales Universidad Austral, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2002, pp. 155/156. Concluye en que las legitimaciones sirven para demostrar la aptitud del poder

El artículo 18 de la Constitución Nacional claramente consagra principios fundamentales en materia de garantías penales, que también recepta la normativa aduanera en su totalidad, no solo porque prevé delitos, sino atento a que contiene todo un régimen de infracciones, que resultan ser de inocultable e incuestionable naturaleza penal.¹⁷⁰

En la dogmática constitucional moderna, sobre todo cuando se analizan los principios constitucionales del Derecho Penal, se reconocen varias teorías de los derechos fundamentales que se vinculan entre si conforme sea la teoría del Estado que se tenga. Por ello debe considerarse que las teorías de los derechos fundamentales se encuentran en permanente desarrollo, pues los conceptos del Estado, derecho, sociedad e individuo son abiertos y permiten siempre nuevos avances. En España –y podemos aplicar también esto a la Argentina- la teoría liberal de los derechos fundamentales, con algunas excepciones fundadas, en la concepción de los derechos fundamentales como un orden de valores, y en la función de los derechos fundamentales del Estado social, ha sido el punto de partida para la interpretación del problema. Así, pues, se sostiene que los derechos fundamentales son ante todo, derecho de defensa de los individuos frente a las intervenciones del Estado en sus esferas de derechos. Por ello, se sostiene

para alcanzar los valores que fundan la unidad de convivencia. Por eso los principios penales determinan el espacio de legitimidad donde se desenvuelven las diversas instancias penales que aparecen hoy sumidas en la crisis.

¹⁷⁰ D'ALBORA, FRANCISCO, señala en *Código Procesal Penal de la Nación Ley 23.984, Anotado, comentado, concordado*, ob. cit., p. 18, que con referencia a las garantías procesales penales, en lo referido a la prohibición de la interpretación analógica, su inclusión en el Código de Procedimiento Penal, resulta una norma procesal de realización; es un precepto más apropiado para una Constitución tuitiva de las garantías individuales o de un Código Penal cuyas construcciones dogmáticas acepten la tipicidad. Constituye una aplicación estricta de los principios de legalidad y de reserva de la ley penal, cuya fuente está en los artículos 18 y 19 de la C.N., conforme a los cuales la ley penal debe ser anterior al hecho, y lo no prohibido por ley está permitido respectivamente.

Podemos señalar que igual criterio y concepto se advierte en el Código Aduanero Argentino donde se plasma este principio en los artículos 862, 893 y 895.

A su vez, la CNCAF, Sala I, con fecha 30/05/1996, en los autos “SA San Miguel AGICIF c/ANA” ha recordado una vez más que esa Sala tiene declarado que los principios cardinales del derecho penal general resultan de aplicación en el ámbito del derecho administrativo sancionador –pues ambos en definitiva quedan inferidos dentro de la potestad punitiva del Estado- (Cfr. “Guipeba SAIC –Aceites Vegetales c/IASCAV de fecha 18/02/1995).

que el ejercicio de un derecho fundamental no requiere de justificación alguna; por el contrario, lo que sí requiere justificación es la limitación del derecho fundamental y esto sólo es posible mediante una ley¹⁷¹.

En la labor de identificar a los principios penales, Guillermo J. Yacobucci ha señalado la importancia del tema, que tendrá afectación en las instancias decisorias de orden político, científico, metodológico y judicial. En esta labor, identifica a los principios penales o configuradores del derecho penal, para lo cual sostiene que debe tratarse esencialmente el tema de la legalidad y la culpabilidad, para luego analizar lo que llama los principios derivados. A estos los identifica como aquellos principios de razonabilidad y proporción, que han de presentar la problemática de la sanción penal, las medidas de seguridad y la duración del proceso¹⁷².

De todas formas, aun tomando parte de esta propuesta, se analizan los principios conforme al esquema que consagra la Constitución Nacional.

Se identifican, dentro de este grupo, los siguientes: 1- Principio de legalidad y reserva de ley. 2- La predeterminación de las conductas ilícitas y el principio de tipicidad. 3- Principio de irretroactividad. 4- Prohibición de analogía. 5- La regla *non bis in idem*. 6- Principio de proporcionalidad. 7- Principio de presunción de inocencia. 8- Principio de responsabilidad.

A. LEGALIDAD, RESERVA DE LEY E IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL

Las conductas consideradas como delitos e infracciones tienen que estar previstas, y se debe fundar la imputación a una ley anterior al hecho, con lo cual se vincula esto con el principio de legalidad y se relaciona con el de reserva de ley. Este principio resulta derivado del principio constitucional por el cual se preceptúa que las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a terceros, sólo están reservadas a Dios y exenta de la autoridad de los magistrados. Se aclara además que ningún habitante de la Nación será

¹⁷¹ Cfr. BACIGALUPO, ENRIQUE, *Principios constitucionales de derecho penal*, Hammurabi, José Luis Depalma Editor, Buenos Aires, 1999, p. 27.

¹⁷² Cfr. *El sentido de los principios penales. Su naturaleza y funciones, en la argumentación penal*, ob. cit., en su introducción, pp. 21/24.

obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe¹⁷³.

Es decir que, en la medida en que no exista alguna conducta descripta como delito o infracción, las acciones de los hombres, en tanto y en cuando además, no perjudiquen a terceros, ni ofendan el orden y la moral pública, son absolutamente permitidas, y no pueden los jueces ni ninguna otra autoridad intervenir, juzgar o indagar sobre el particular.

La noción de que ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, implica rigurosamente la prohibición de la aplicación retroactiva de la ley penal. Ahora bien, este precepto no implica que, cuando se pretenda aplicar la ley penal más benigna se lo haga retroactivamente, siendo esto constitucional; es decir que serán contrarias a la Constitución aquellas leyes que se apliquen retroactivamente y causen un empeoramiento de las condiciones de los encausados. Sobre el particular, debe destacarse que el Pacto de San José de Costa Rica, la Declaración Universal de los Derechos Humanos y el Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos refieren solamente al concepto de benignidad al tipo penal y a la pena, pero no a la justificación o a las de inculpabilidad, ni a la prescripción de la acción penal, etcétera. Pero, de todas formas, conforme al artículo 2° del Código Penal, el legislador ordena captar estos otros elementos de benignidad¹⁷⁴.

Por esta razón, repugna al régimen constitucional la idea de que la ley penal sea aplicada en forma retroactiva. En el derecho penal, reviste singular trascendencia la regla cardinal de la irretroactividad de la ley (*tempus regit actum*) emanación del principio de legalidad contenido en el artículo 18 de la

¹⁷³ Cfr. artículo 19 de la Constitución Nacional. La CSJN en los autos “Legumbres SA y otros s/contrabando” (Fallos 312:1920), 19/10/1989, ha señalado que el artículo 18 de la C.N. exige indisolublemente la doble precisión por la ley de los hechos punibles y las penas aplicables. Tal requisito constitucional no se satisface con la existencia de una norma general previa, sino que esta debe emanar de quien está investido del poder legislativo. La exigencia constitucional de que la conducta y la sanción se encuentren previstas con anterioridad al hecho por una ley en sentido estricto, pone en cabeza exclusiva del Poder Legislativo la determinación de cuáles son los intereses que deben ser protegidos mediante la amenaza penal del ataque que representan determinadas acciones y en qué medida debe expresarse esa amenaza para garantizar una protección suficiente.

¹⁷⁴ Cfr. SAGÜÉS, NÉSTOR P., *Elementos de derecho constitucional*, ob. cit., pp. 819/820. En este caso, destaca las posiciones de ZAFFARONI y EDWARDS sobre la vigencia de los denominados tratados de rango constitucional.



C.N., el cual expresa, en el principio *nullum crimen nulla poena sine lege*, que el juez penal debe aplicar la ley que se halla vigente al tiempo de producirse la conducta delictiva¹⁷⁵.

B. LA PREDETERMINACIÓN DE LAS CONDUCTAS ILÍCITAS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La tipicidad de las conductas ilícitas implica que la conducta ha de estar debidamente prevista, como un concepto de seguridad jurídica, y también de cumplimiento acabado de la voluntad del legislador en resguardar el bien jurídico que se tutela a través de la figura penal que se consagra. Esto además significa que las disposiciones reglamentarias, por citar un caso, no pueden introducir figuras penales o infraccionales, ya que su creación está jurídicamente reconocida al Poder Legislativo por medio del mecanismo de la ley.

Como señala Enrique Bacigalupo: “(...) el marco del derecho penal está constituido por los principios de jerarquía constitucional del mismo. Se trata de un conjunto de principios que en el curso del desarrollo histórico del derecho represivo fueron convirtiéndose en los criterios legitimadores de la coacción penal. Son límites a la coacción penal del Estado impuestos por la protección de la libertad. Entre estos principios el de mayor tradición es, posiblemente, el principio de legalidad. Su vigencia es indiscutida. Su realización práctica, por el contrario extremadamente difícil. En el ámbito del derecho penal, la idea de seguridad jurídica se vincula especialmente con la fijación del contenido de este en leyes escritas, estrictas y previas al hecho que se juzga. Estas exigencias son consecuencia del principio de legalidad y su sentido político-social no necesita, por lo tanto, de una fundamentación especial. Gracias a su vigencia se piensa que un ciudadano puede sentirse “Seguro” frente a un tribunal de justicia porque este sólo lo condenaría si el hecho por él cometido está prohibido por una ley anterior a su ejecución bajo amenaza de pena”¹⁷⁶.

¹⁷⁵ Cfr. CSJN *in re* “Vigil, Constancio y otros s/contrabando” (Fallos 323:3426) 09/11/2000, según el voto del Dr. Luis René Herrero.

¹⁷⁶ Cfr. *Principios constitucionales de derecho penal*, ob. cit., pp. 75/76. Por esa razón destaca que las consecuencias que se derivan del principio *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*, se manifiestan en la aplicación, en las leyes penales, de cuatro prohibiciones: a) la de cláusulas generales; b) aplicación analógica; c) aplicación

Junto a este principio, es decir, al de legalidad, actuará también la tipicidad, como una imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, ya que la seguridad jurídica, combinada con el ámbito que tiene que ver con la limitación de la libertad personal, así lo reclaman¹⁷⁷.

Se observa, en consecuencia, que la tipicidad delimita y enmarca la antijuridicidad, ya que el tipo infraccional refiere a una descripción legal y constituye una abstracción generada por el legislador, desprovista de caracteres valorativos¹⁷⁸.

Esto quiere decir que no basta solamente la existencia de la mera ley previa a la acción u omisión de que se trate, sino que exige que su descripción sea precisa, de suerte tal que se encuentren en el texto normativo claramente determinadas las conductas típicas. Por lo que la tipicidad demanda certeza, o la clara determinación de los comportamientos de los infractores, y una determinación legal taxativa de las conductas constitutivas de la infracción y acreedoras de sanción.

Ahora bien, la forma de la tipicidad puede ser abordada desde las distintas posturas que ofrece la técnica legislativa. Esto introduce el tema de la problemática que implican los denominados tipos penales abiertos, y el de los llamados tipos penales en blanco. En un esquema de tipo penal preciso, no cabe duda de la conducta descripta y la sanción que ha de corresponder al autor de esta. También, aun en estos casos, con frecuencia se ha de necesitar el auxilio del juez o del ejecutivo cuando se requiere que se completen detalles o elementos dentro del tipo, como sería el caso de determinación de un elemento que remite el tipo, pero no lo precisa¹⁷⁹.

retroactiva; y d) la prohibición de fundamentación de la condena en derecho diverso surgido de la ley en sentido formal.

¹⁷⁷ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, JUAN J., en *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1992, p. 85.

¹⁷⁸ Cfr. ALTAMIRANO, ALEJANDRO C., “Las garantías constitucionales en el proceso penal tributario”, ob. cit., p. 1105. Aquí el autor sigue las enseñanzas de JIMÉNEZ DE ASÚA, LUIS, en su obra *La ley y el delito*, Sudamericana, Buenos Aires, 1980.

¹⁷⁹ Se cita como ejemplo el caso de que se produzca “una imprudencia, negligencia, o impericia en su arte o profesión o inobservancia en los reglamentos o de los deberes a su cargo”, a tal fin deberá recabarse qué dicen estos reglamentos, pero como se aprecia no lo establece el tipo penal.

Al tipo penal abierto se lo incluye dentro del concepto de las denominadas normas imprecisas, e incrimina una gama difusa de conductas, que, si se las utiliza en forma abusiva, conspiran y afectan directamente el principio de legalidad y el de seguridad, ya que tienen la consecuencia de no predeterminar y conocer efectivamente, por parte del sujeto, lo que está permitido o prohibido.

De todas formas, tanto la teoría como la jurisprudencia utilizan el concepto de la ley penal en blanco y entienden por tal los casos en los que la prohibición o el mandato de la acción se encuentran en disposiciones distintas de la ley que contiene la amenaza penal¹⁸⁰.

Es dable anticipar que básicamente en materia aduanera, tanto los delitos y las infracciones están estructurados sobre el tipo impreciso, y necesariamente el tipo, tanto penal como infraccional, se tiene que remitir y complementar con otras normas reglamentarias que dan plenitud al tipo bajo examen. Esta es una característica del derecho sancionador económico, que necesita estar integrado a la normativa reguladora. En el caso aduanero, lo estará en materia de tributos u operaciones aduaneras, para de esta forma poder tener completada la conducta infractora.

No en vano la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha tenido que expedirse sobre la vigencia de las leyes penales en blanco en casos promovidos en sede aduanera, en los que, incluso se discutió la facultad de establecer delitos e infracciones, como la existencia de la ley previa¹⁸¹.

¹⁸⁰ Sobre el particular, BACIGALUPO, ENRIQUE, en *Principios constitucionales de derecho penal*, ob. cit., pp. 99/101, siguiendo al Tribunal Supremo español y al Tribunal Constitucional español, dice que son leyes penales en blanco aquellas cuyo supuesto de hecho debe ser completado por otra norma producida por otra fuente jurídica legítima, y que la utilización y aplicación judicial de leyes penales en blanco resulta además un procedimiento compatible con la Constitución siempre que se dé la suficiente concreción para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada en el complemento indispensable de la norma a la que la ley se remite. Así, resulta salvaguardada la función de garantía del tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada. De manera que se destaca el problema que pueden adquirir este tipo de normas cuando la complementaria proviene de una instancia que carece de competencias penales.

¹⁸¹ En su oportunidad, se destacó que las leyes penales en blanco se consienten, en la medida en que esta política de integración de normas esté reconocida en otro organismo por parte del Legislativo. Sobre el particular, han tenido relevancia los pronunciamientos de la Corte Suprema, “Cimac SAC” (Fallos 304:892), “Citrex SAIC” (Fallos 308:1225), “Legumbres SA” (Fallos 312:1920), en los que se fijó que los hechos punibles y las penas aplicables deben estar claramente determinados y surgir del Poder Legislativo.



De todas formas, por exigencia propia del principio de legalidad en materia penal se exige indisolublemente la doble precisión de los hechos punibles y de las penas a aplicar, para de esta forma no violar el principio¹⁸².

De todas formas, no ha faltado ocasión en que el Servicio Aduanero se ha visto tentado de interpretar consecuencias que se derivaban de institutos de comercio exterior, a la hora de aplicar sanciones, por la vía analógica, aspecto que colisionaba con este principio típico de derecho penal, y que fue concebido para, precisamente, dar una mayor certeza y precisión a las conductas típicas. EDO, FERNANDO A., en su trabajo “Infracciones aduaneras sin sanción”, La Ley, t. 1987-A, Buenos Aires, p. 627 y siguientes, trata y comenta el fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Distrimeco SRL c/ANA” 14/08/1986, que deja sin efecto una multa aplicada por la aduana en los términos del artículo 970 del Código Aduanero, sosteniendo que las multas aduaneras no tienen carácter retributivo del posible daño causado sino que tienden a prevenir y reprimir la violación de las disposiciones pertinentes, por lo cual no resulta controvertida su naturaleza represiva, la que no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción y, por lo tanto, no obsta a la aplicación de las normas generales del Código Penal, lo que implica que la Aduana no puede aplicar sanciones so pretexto de ineficiencias de los regímenes, ya que esto implicaría, al amparo del régimen de normas penales en blanco realizar una interpretación analógica, técnica, que está expresamente vedada por el Código Aduanero y por el sistema penal.

En igual línea, GOTTIFREDI, MARCELO A., “Analogía. Su prohibición en el derecho infraccional aduanero”, La Ley, t. 1989-A, Buenos Aires, p. 328 y siguientes. En esta oportunidad, comenta el fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Megsa S.A. c/ANA” (Fallos 310:1822), 15/09/1987, en el que reitera que, en materia de infracciones aduaneras, se aplican los principios generales del derecho penal, atento a la naturaleza de la sanción bajo examen, y que apartarse de la literalidad de ese tipo infraccional implicaría hacer una extensión analógica.

Se puede citar también, sobre este tema recurrente en la temática infraccional aduanera, el fallo de la CSJN “Cupeiro, Jorge c/ANA”, de fecha 05/07/1984 (Fallos 306:796), en que se recordó que la Corte ha declarado en forma reiterada que el artículo 18 de la C.N. proscribía la interpretación o extensiva de la ley penal, pero no su razonable y discreta interpretación tendiente al cumplimiento de los propósitos de sus preceptos. Tal hermenéutica deberá incluir el descubrimiento de la posible intención del legislador, compatible con las palabras que ha empleado para expresarla, comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos 254:315; 349, 362, 475; 255:231; 256:277; 260:305; 271:79; 285:53; 290:375; 293:130 y 378). Sobre el particular – concluye el fallo- ya es antigua la reflexión de que la regla que impone la inteligencia estricta de las normas penales no excluye el sentido común en el entendimiento de los textos de dichas normas, a fin de evitar un resultado absurdo que no pueda presumirse querido por el legislador (*U.S. v. Hartwel*, 6 Wall –U.S.- 385).

¹⁸² Cfr. CSJN “Cerámica San Lorenzo ICESA s/apelación multa Ley 20.680”, (Fallos 311:2453), 01/12/1988.



C. PROHIBICIÓN DE INTERPRETACIÓN ANALÓGICA

Vinculado al punto anterior, aparece este principio que contiene la prohibición de interpretar en forma analógica y extensiva cuando se está ante la materia penal.

Ya decía, sobre el particular, Jiménez de Asúa que la analogía consiste en la decisión de un caso penal no contenido por la ley. De manera que la extensión del texto legal a casos que este no preveía, implica siempre la creación de derecho penal y se viola además el principio de división de poderes¹⁸³.

De manera que esta veda interpretativa es fundamental ya que se sustenta como consecuencia del principio rector que los tipos legales tiene que estar definidos por ley y no por lo que el juez o las autoridades administrativas consideren. En consecuencia, están inhibidos para crear tipos penales por la mera interpretación. Por lo tanto, este principio ha de estar ligado íntimamente al de legalidad, basado en el hecho de considerarse al derecho penal, cualesquiera sean sus ramas y especialidades, y por extensión, al sancionador todo, un sistema riguroso, cerrado, formado por ilicitudes discontinuas que no tolera ningún tipo de interpretación analógica. Es decir que, por aplicación del principio de *lex stricta*, se impide que los jueces se conviertan en legisladores creando por este procedimiento infracciones o sanciones no expresamente tipificadas en las leyes¹⁸⁴.

¹⁸³ Cfr. JIMÉNEZ DE ASÚA, LUIS, *La ley y el delito*, 5ª Edición, Sudamericana, Buenos Aires, 1967, p. 121.

¹⁸⁴ Sobre este punto YACOBUCCI, GUILLERMO J., *El sentido de los principios penales. Su naturaleza y funciones, en la argumentación penal*, obra citada, pp. 275 y 276, destaca que en este campo se generan ciertas dificultades que resultan inexistentes en los casos de bienes jurídicos subjetivos (vida, salud, honor, propiedad, etc.), como es el caso de la legislación Aduanera Argentina, en la que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el legislador ha concebido el delito de contrabando como algo que excede el mero supuesto de la defraudación fiscal (Fallos, 206:473 y 302:1078) ya que lo determinante para la punición en este caso “es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades legales de las aduanas (...) circunscribiendo dichas facultades de control, respecto del contrabando, solamente a los hechos que impiden u obstaculizan el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y exportaciones” (Fallos 312:1920). Como advierte el autor, un bien jurídico de estas características ofrece dificultades, y si se repara la Corte ha expresado reiteradamente que uno de los niveles de análisis respecto de la analogía es considerar la ampliación por vía de interpretación de la protección prevista en los casos de vinculación con controles administrativos como ya fueron citados.



D. LA REGLA NON BIS IN IDEM

Estrictamente relacionado con los principios ya citados, aparece la denominada regla o principio *non bis in idem*, por la cual se excluye la posibilidad de que un mismo hecho sea sancionado, tanto en la vía judicial como administrativa, cuando se aprecie identidad del sujeto, del hecho y fundamento.

Concretamente, esta regla se encuentra consagrada en el artículo 897 del Código Aduanero Argentino. A través de este principio por cualquier causa, se juzga administrativamente el mismo hecho en dos expedientes, indefectiblemente, el resultado será declarado nulo y también sus consecuencias¹⁸⁵.

Es decir que, al prohibirse la doble o múltiple persecución penal por un mismo hecho, también se produce la efectivización del principio de la cosa juzgada.

En definitiva, partiendo de la idea que el *ius puniendi* es único, también debe serlo la sanción que pueda imponerse a un sujeto cuando la infracción o el delito cometido sea susceptible de ser sancionado penal y administrativamente, y se produzcan las tres identidades de sujeto, hecho y fundamento. Sobre el particular el Tribunal Constitucional Español ha dicho que la cosa juzgada despliega un efecto positivo, de manera que lo declarado por sentencia firme constituye la verdad jurídica, y un efecto negativo, que determina la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema. Esto está sustentado en la prevalencia del orden penal. No obstante, se ha presentado la discusión acerca de los efectos que puede existir en la duplicidad de sanciones sobre una misma conducta. Algunos sostienen que prevalecería el ordenamiento penal, en forma única y exclusiva sobre el procedimiento administrativo sancionador, prohibiendo su tramitación u obligando a suspenderla, pero no sobre la resolución sancionatoria una vez que esta se produzca, resolución administrativa que impediría cualquier otra posterior, aun judicial, en la medida en que se observen las tres identidades ya citadas¹⁸⁶.

¹⁸⁵ Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E “La Economía Comercial SA de Seguros Generales s/apelación” (TF N° 15.733-A), 18/09/2003.

¹⁸⁶ Cfr. SANZ RUBIALES, IÑIGO, “Potestad sancionadora administrativa, *non bis in idem* y primacía del orden penal”, *Revista del Poder Judicial 3ª Época N° 59*, Madrid, año 2000. En ese trabajo doctrinario, se comenta el fallo del SsTC 177/1999 del 11 de octubre.



En materia aduanera, tal como se ha de analizar *in extenso* en el capítulo 4, se advertirá que, al existir dos planos penales bien diferenciados, como es el caso de los delitos y las infracciones aduaneras, al tener ambos el mismo bien jurídico tutelado, se producirá una dificultad interpretativa adicional tanto para el servicio aduanero como para quienes tengan que decidir sobre el caso en particular.

Esta situación ha significado que muchas veces un mismo hecho sea considerado delito e infracción y que, en caso de no prosperar un encuadre jurídico, se pretenda aplicar la sanción prevista en la otra.

La jurisprudencia ha señalado que nada impide que un hecho pueda ser considerado ilícito penal e ilícito contravencional o disciplinario, y por ende, juzgable en distintos ámbitos, judicial y administrativo, salvo que el hecho haya sido negado en sede penal. Esto, en todo caso, es coherente con el sistema previsto en el Código Aduanero¹⁸⁷.

Pero también se ha señalado que en el caso de considerarse configurado el supuesto de contrabando, al sancionarse este delito se habría consumido la posibilidad de juzgamiento y de sanción respecto de la infracción prevista en el artículo 954 del C.A., toda vez que los hechos por los cuales se imputa el delito de contrabando no pueden constituir, al mismo tiempo delito e infracción. Por esta razón al intentar juzgar la conducta del actor por la cuestión infraccional, se estaría violando el principio del *non bis in idem*, y es además, la solución que prevé el artículo 913 del Código Aduanero¹⁸⁸.

E. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Respecto del denominado principio de proporcionalidad, debe señalarse que se encuentra implícito, y parte de la base de considerar, que tanto en el Derecho Penal, como en el Administrativo sancionador, tiene que existir una debida relación entre la infracción y la sanción aplicada. Se tiene en cuenta la naturaleza de los perjuicios ocasionados, la existencia de intencionalidad y la reincidencia, y debe evitarse que la comisión de infracciones no resulte

¹⁸⁷ Cfr. CNCAF, Sala I, “Dafu SA (TF N° 11.071-A) c/DGA” 01/11/2001.

¹⁸⁸ Cfr. CNCAF, Sala I, “Constantino D. Tisi y Hermano SAI c/AFIP-ANA”, 25/09/2001. El artículo 913 del Código Aduanero Argentino dice: “Salvo disposición en contrario, cuando un mismo hecho configurare simultáneamente una infracción aduanera y un delito, se impondrán las penas para el delito”.



más beneficiosa para el infractor, que el cumplimiento de las normas infringidas.

El principio de proporcionalidad en la realidad jurídico-penal es un modo de racionalidad política, más precisamente de racionalidad político-criminal, en cuanto regula prudencialmente el nivel de impacto de la potestad punitiva en la existencia social¹⁸⁹. Por ello, el principio de proporcionalidad va a estar íntimamente ligado al de razonabilidad, ya que operan con referencia directa a las exigencias del bien común político con la preservación de los ámbitos de la autonomía y de desarrollo individual de las personas.

Como puede advertirse, resulta este un principio general del derecho informador de la totalidad del ordenamiento jurídico, cuya aplicación se circunscribe principalmente a la materia represiva, dado que constituye uno de los principios constitucionales de garantía penal, comunes a toda esta rama del derecho. Dicho principio ha de considerarse implícito en la noción misma del estado de derecho¹⁹⁰.

Se aprecia, en el Derecho Aduanero, la consagración de este principio cuando en el Código Aduanero Argentino las figuras penales como las infraccionales y las disciplinarias tienen escalas penales con un mínimo y un máximo, como también las figuras agravadas, y ellas son arquetípicas de la técnica legislativa penal. En materia infraccional además, claramente se encuentran reguladas las pautas que han de evaluarse para fijar las sanciones, como por ejemplo, las circunstancias del caso, los antecedentes del infractor, la gravedad de la conducta, entre las más importantes¹⁹¹.

Dentro de este concepto, se puede incluir la posibilidad de aplicar el instituto de la atenuación, es decir, aquel que permite establecer una sanción por debajo del tope mínimo establecido en el tipo infraccional, conforme a las previsiones del artículo 916 del Código Aduanero Argentino¹⁹².

¹⁸⁹ Cfr. YACOBUCCI, GUILLERMO J., *El sentido de los principios penales. Su naturaleza y funciones, en la argumentación penal*, ob. cit., p. 334.

¹⁹⁰ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, JUAN J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, ob. cit., p. 111.

¹⁹¹ Los artículos 915 y 916 del Código Aduanero Argentino establecen en el capítulo para las infracciones, las reglas que debe seguir el juez administrativo al momento de graduar las penas, como así también hacer valer atenuantes, es decir, aplicar una sanción por debajo de la escala penal admitida.

¹⁹² El citado artículo dice: “Cuando mediaren motivos suficientes de atenuación se podrá reducir la pena por debajo de los topes mínimos previstos en este título, con sujeción a lo establecido en el artículo 1115”. La norma deja sentado que, en definitiva,

Igualmente, consideramos que debe analizarse como elemento que sí puede darse en materia de infracciones aduaneras, cuando frente a algunas conductas se presentara un exceso de punición, como sería el caso previsto en el artículo 954 inc. c) del Código Aduanero Argentino, y que será motivo de expreso análisis más adelante. Si bien es un tema de análisis de política criminal y legislativa, el principio de proporcionalidad queda a veces afectado por las desproporciones que ofrece el sistema punitivo del Estado.

F. EL PRINCIPIO DE INOCENCIA

Otro principio básico resulta el de inocencia del imputado, estado que cesa con el dictado de una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada.

Esto implica que resulta inconstitucional, por ejemplo, exigir al acusado que tenga que probar no ser autor o no ser culpable del delito que se le atribuye, o las presunciones legales de culpabilidad que no admitan prueba en contrario.

En consecuencia nadie puede ser condenado sin ser culpable, principio que rige igualmente en materia tributaria, en donde la acción punible tiene

la decisión que, sobre el particular, tome el juez administrativo aduanero tiene que ser aprobada por el superior, que es el titular de la aduana o la persona sobre quien delegue tal función.

Sobre el particular, la jurisprudencia sobre este tema ha resuelto: CNCAF, Sala V, 09/10/1996 “GTE *International Incorporated* s/apelación c/ANA”, que la aplicación de la norma prevista en el artículo 916 requiere necesariamente la existencia de determinadas circunstancias que permitan ejercer la facultad que ella prevé. Así como deben concurrir circunstancias que permitan una graduación mayor al mínimo legal, si se trata de agravar una sanción, es menester que ocurran “motivos suficientes de atenuación” cuando se trata de reducir una sanción por debajo de dicho mínimo legal. A su vez, la Sala II, con fecha 20/10/1998, en los autos “Centro SA c/DGA”, ha dicho que la facultad de atenuación no reconoce otro límite, en su ejercicio por parte de los jueces, que el resultar ella procedente en virtud de los hechos establecidos en el sumario, y que tal facultad alcanza a todas las penalidades (Cfr. Fallos 195:92 entre otros). Finalmente, la Sala I, con fecha 22/09/1998, en los autos “London Supply SACIFI s/apelación c/ANA” ha destacado que no se comparte el sentido de que, a partir de una amplia aplicación de lo dispuesto por el artículo 916 del C.A., pueda llegarse a una absolución de la infracción, toda vez que tal norma sólo admite la reducción de la pena por debajo de los topes mínimos establecidos, e incluso cuando conforme lo ha sostenido la CSJN, la facultad de atenuación no reconoce otro límite, en su ejercicio por parte de los jueces, que el hecho de que ella resulte procedente en virtud de los hechos establecidos en el sumario y que tal facultad alcanza a todas las penalidades (Fallos 195:92; entre otros) en modo alguno autorizan a dejar sin sanción a la infractora.



que estar atribuida tanto objetiva como subjetivamente. También se ha señalado sobre el particular, que se debe partir del estado de inocencia para poder reprimir a quien resulte culpable. La base del derecho penal liberal, que tiene rango constitucional, es la presunción de inocencia¹⁹³.

Se desprende de este principio que resulta inconstitucional la condena de un inocente, y que, en consecuencia, debe mediar identidad entre el autor del delito y el condenado¹⁹⁴.

Relacionado con este principio surge el de beneficio de la duda, por el cual, si conforme a la convicción del tribunal, y atento a las pruebas colectadas, no resulta comprobado decisivamente que la ilicitud ha sido cometida por el imputado, este no debe ser condenado¹⁹⁵.

En materia aduanera específicamente este principio se encuentra consagrado en el artículo 898 del Código Aduanero Argentino, que ordena en materia infraccional que, en caso de duda, siempre deberá estarse a lo que resulte más favorable al imputado (*in dubio pro reo*)¹⁹⁶.

¹⁹³ Cfr. CSJN “Bigio” (Fallos 289:336); “Usandizaga” (Fallos 303:1548); “Villegas, Ángel Ariel s/Inf. Ley 23.737” (Fallos 320:277).

¹⁹⁴ Cfr. CSJN, “Moisés Rozembaun e Hijos” (Fallos 284:42).

¹⁹⁵ La CNCAF, Sala IV, ha resuelto, en materia infraccional aduanera, que para alcanzar el beneficio de obtener la absolución por la duda es preciso que existan elementos de juicio que pongan en duda el acaecimiento del hecho o la responsabilidad del imputado en su producción. Además de que el principio de la duda, como pauta de valoración de la conducta del imputado en el proceso penal es una consecuencia natural de la presunción de inocencia contenida en forma implícita en las disposiciones del art. 18 de la C.N. (Cfr. “Curtiembres Pelicce SA (TF N° 9684-A) c/DGA” 31/08/2004).

¹⁹⁶ En este aspecto FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Código Aduanero comentado y anotado*, ob. cit., p. 1524, destaca respecto de este precepto legal, que en caso de duda debe estarse siempre a lo que sea más favorable al procesado, ha merecido cita permanente en los repertorios de los fallos administrativos, y que dada una situación de duda debe jugar a favor de la presunta infractora por aplicación del artículo 13 del Código de Procedimiento Criminal, pues la sustancia penal de la sanción justifica la imposición de tal criterio según la jurisprudencia de los tribunales federales (CSJN, Fallos 239:449; 256:94; 267:457; CNCAF Sala II 30/12/1971, “Kleinburd, Irene”, entre otros tantos).

La jurisprudencia de la CNCAF, sobre este tema, ha señalado: Sala IV, 14/11/1996 autos “Incurre SA s/apelación c/ANA”, que ha afirmado esta Sala que el principio de la duda, como pauta de valoración de la conducta del imputado en el proceso penal, es una consecuencia de la presunción de inocencia contenida implícitamente en las disposiciones del artículo 18 de la C.N. (conforme antecedentes “Prodmel SA del 15/03/1996). La verificación de la mercadería realizada por la Aduana, aun practicada por funcionarios públicos, no hace plena fe, de modo que impida ser contradicha en

Asimismo, se prohíbe la posibilidad de que los habitantes puedan ser juzgados por comisiones especiales o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Esta garantía es conocida básicamente como la de los jueces naturales. Este aspecto ya fue desarrollado cuando se analizaron los principios del debido proceso.

Este rico campo a su vez tiene su sustento en otros principios, como el de unidad de jurisdicción, igualdad ante la ley y ante la jurisdicción.

Otra garantía en el proceso penal y vinculado al principio de inocencia es la de inmunidad de declaración y arresto.

Restaría, como corolario de lo anterior, señalar el principio de responsabilidad. Solamente se puede condenar a aquellas personas, tanto físicas como jurídicas, que resulten responsables de los delitos e infracciones.

En este sentido, la norma aduanera prevé los grados de responsabilidad y solidaridad que estas situaciones presentan¹⁹⁷.

En materia de regulación aduanera, todos estos principios están expresamente previstos y consagrados para los delitos, las infracciones aduaneras, y en los procedimientos administrativos –respecto de los principios tutelares del debido proceso que tienen fundamental vinculación-, sin perjuicio de señalar una vez más, la expresa remisión que se efectúa, en el capítulo de los Delitos aduaneros, a las disposiciones generales del Código Penal¹⁹⁸.

juicio a través de los medios procesales puestos a disposición de las partes en el régimen procesal. Así es jurisprudencia constante de los tribunales, que las constancias de las actuaciones administrativas tienen fuerza probatoria en tanto no sean desvirtuadas por prueba contraria (Fallos 259:398; 263:425; 281:173; CNCAF Sala III, 22/10/1987 “DGFM c/Neill Malcon Argentina SA”; y otros tantos). A su vez, la Sala III, ha destacado el 16/03/1999 en los autos “Editorial Médica Panamericana SACF c/ANA”, que la incertidumbre crea, en el ánimo del juzgador, una situación de duda sobre los hechos de la causa, que conforme lo dispone el artículo 898 del C.A. debe resolverse a favor del imputado. Por su parte la Sala II, con fecha 06/10/1998, en los autos “Cruceiro Do Sul SA y otro s/apelación c/ANA”, ha señalado que el artículo 899 del C.A., de manera concordante con el artículo 2 del Código Penal, establece que si la norma vigente al tiempo de cometerse la infracción es distinta a la que estuviere vigente al pronunciarse el fallo, se aplicará la que resultare más benigna al imputado.

¹⁹⁷ Concretamente, para el caso de los delitos aduaneros, los artículos 886 al 889; y para el caso de las infracciones, los artículos 902 a 907, todos del Código Aduanero Argentino.

¹⁹⁸ Cfr. artículo 861 del Código Aduanero Argentino.

No obstante lo expuesto, en esta actividad, recurrentemente se han puesto en tensión estos principios, sobre todo al momento de analizar conductas, ya sea por aplicación del método analógico, o por defectos del procedimiento vulnerando el debido proceso. Téngase presente que, en la gran mayoría de los fallos de la Corte Suprema citados, ha sido como consecuencia de un accionar interpretativo, originariamente realizado por la aduana. Esto no significa señalar que el servicio aduanero resulta ser un organismo que no observa los principios constitucionales, sino que, de alguna forma, evidencia una realidad, que se nutre de varios factores, como es la de estar ante una temática en la que una inadecuada lectura de los principios sustentadores del Derecho Aduanero, puede llevar, y lleva de hecho, a la toma de decisiones forzadas o bien equivocadas, generando un importante desgaste jurisdiccional y de recursos. Y esto no ha sido por ineficacia de las normas aduaneras, al menos en materia infraccional, ya que los principios aludidos tienen expresa consagración normativa¹⁹⁹, sino en todo caso, por motivos que se estima están relacionados con cuestiones coyunturales, y también al desconocimiento del derecho en su concepción básica.

¹⁹⁹ El Código Aduanero Argentino, para las infracciones, consagra en el artículo 893, el principio de legalidad cuando destaca que sólo se consideran como infracciones aduaneras los hechos, omisiones y actos que en el título II reprime por transgredir las disposiciones de la legislación aduanera. Asimismo, el artículo 894 establece y complementa el anterior concepto cuando dice que la calificación de un hecho como infracción aduanera requiere que, previamente a su realización, se encuentre previsto como tal en las disposiciones del Código Aduanero. El artículo 895 destaca que en materia de infracciones aduaneras no cabe la incriminación por analogía. El artículo 986 sienta el principio de la especialidad o especificidad cuando dice que la norma que rige específicamente el caso desplaza a la que lo pudiera comprender en forma genérica, principio que se entiende en esta materia de tanta profusión de normas reglamentarias y conexas entre sí. El artículo 897 consagra en forma expresa el principio del *non bis in idem*. El artículo 898 establece el principio de *in dubio pro reo*. Los artículos 899, 900 y 901 regulan el principio de la ley penal más benigna, destacando, cuando procede, en qué casos y que sus efectos operarán de pleno derecho sin alcance a los supuestos de condena firme aun cuando no se hubiere cumplido la pena. Es dable señalar que el principio de la ley penal más benigna sólo tiene implicancia en el aspecto estrictamente penal, pero no tiene repercusión alguna en lo que se denomina el tratamiento fiscal o aduanero de la mercadería, es decir, que las modificaciones respecto del nivel arancelario o relativo a las prohibiciones, no opera.

CAPÍTULO 6

LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS
DEL DERECHO ADUANERO**I. DEFINICIÓN Y CONCEPTO**

Se debe estudiar ahora los principios débiles iuspositivos del Derecho Aduanero. Algunos de ellos se encontrarán en la legislación aduanera de fondo, otros serán derivaciones de otras ramas del derecho. Estos de alguna manera resultan más remotos a los ya vistos en el capítulo anterior, pero se aprecian referencias directas a esos principios ya explicitados.

De todas formas, su existencia como principio, en muchos casos será fruto de lo convencional, ya que apunta más al funcionamiento del sistema jurídico aludido, lo que termina también por imprimirle una característica propia en vista de la función que tiene la aduana como institución. También se podrá entrever, en algunos de ellos, una mayor vinculación a valores que a principios.

Es decir que se va a estar en el plano del perfeccionamiento accidental o adjetivo del derecho, y cuya juridicidad ha de provenir de la propia decisión del poder con facultad para hacerlo, es decir el legislativo, judicial etc.

No obstante lo expuesto, por las características de estos principios es posible encontrarlos vinculados a los principios débiles, ya que tanto estos como aquellos integran el rango de los principios jurídicos en sentido amplio¹.

¹ Cfr. VIGO, RODOLFO L., *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, ob. cit., p. 74, y 146.

II. LOS PRINCIPIOS DE DERECHO COMÚN Y CIVIL

La palabra *civil* que define a la rama madre del derecho, proviene del latín *civile* que distinguía en Roma al derecho que se aplicaba a los ciudadanos romanos. Este derecho comprendía normas de derecho privado y de derecho público. Esta estructura básica se ha mantenido hasta ahora, y a pesar de los desmembramientos que ha producido el Derecho Civil, constituye una disciplina fundamental. Esta disciplina comprende a todas las relaciones jurídicas del derecho privado que no puedan ser incluidas en un ordenamiento especial, pero le suministra aun a estas, los lineamientos básicos de la ciencia del derecho, tales como la teoría de las personas, de las cosas, los hechos y los actos jurídicos.

Por consiguiente puede afirmarse que el Derecho Civil, de alguna forma, está conectado, vinculado a todas las demás ramas del derecho, incluso a otras ciencias sociales, como la historia, la moral, la economía.

No obstante lo expuesto, existen principios generales de derecho inspirados en la vertiente del Derecho Civil, que a falta de norma jurídica positiva permiten interpretar para resolver el caso conforme a la remisión expresa que realiza el artículo 16 del Código Civil.

Incluso resulta valedero aplicarlo a este principio cuando la norma resulta insuficiente, o al menos oscura. Pero, en todo caso, tal como remite la misma norma citada, la aplicación del derecho natural se hará observando las circunstancias del caso, lo cual le permitirá al juez la posibilidad de formular un juicio de equidad con arreglo a la norma que resulte insinuada por la propia naturaleza del caso sujeto a su decisión².

Cuando se analizó, en el capítulo 2, a la Norma aduanera y el Derecho, se señaló la vinculación del Derecho Aduanero con las demás ramas del derecho, entre las cuales se incluye al derecho civil. Sin perjuicio de lo expuesto, con referencia a la autonomía del Derecho Aduanero en materia de interpretación y de la integración analógica, habrá de agotarse, primero, la materia aduanera, antes de recurrir a las normas jurídicas correspondientes o a otras ramas del derecho, como el caso del Derecho Civil³.

² Cfr. LLAMBÍAS, JORGE JOAQUÍN, *Tratado de Derecho Civil, parte general*, t. I, ob. cit., p. 104.

³ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., p. 256.

CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO 411

Esto se encuentra justificado atento a las particularidades del Derecho Aduanero que lo fundan, y conforme a su pertenencia al Derecho Público, con lo que no necesariamente estos ámbitos, por el privado, deben resultar generadores de conflicto, sino que, por el contrario, tienden a integrarse, pero desde una óptica o matiz diferente. A tal fin, Basaldúa destaca la interrelación que existe entre situaciones de naturaleza aduanera que no tienen equivalente en el Derecho Civil, y que se derivan del estatus de la mercadería en el ámbito especial aduanero (territorio aduanero general, especial y área franca), que se accede mediante la destinación aduanera acordada a la mercadería por parte del servicio aduanero. En las destinaciones de importación y de exportación, continúa el autor, que los usuarios pueden solicitar a la aduana con relación a las mercaderías, no tiene relevancia alguna la naturaleza de la relación civil establecida entre la persona y la mercancía, sino la facultad de disponer jurídicamente de estas. De suerte tal que, si el peticionante aporta la documentación que lo habilita a generar una destinación aduanera, e ingresar o egresar la mercadería, poco le interesa al servicio aduanero la relación jurídica civil existente⁴.

Pero, de todas formas, no debe dejar de considerarse que la relación del Derecho Aduanero con el derecho común, al tener el primero fuertes elementos que pertenecen a la esfera del ordenamiento jurídico administrativo, su integración no resulta procedente cuando no existe una disposición expresa que así lo consagre, pues la tendencia subjetiva de la administración puede justificar la adopción de soluciones especiales, distintas de las que rigen las relaciones *inter privatos* y que responden al ejercicio de las potestades discrecionales de aquellas⁵.

La CSJN no obstante ha señalado que, sólo excepcionalmente, en la medida en que el Código Civil contiene principios o normas generales de derecho, rige también en el campo del derecho público, porque las normas jurídicas de derecho privado y las normas de derecho público fiscal actúan o pueden actuar en ámbitos diferentes⁶.

⁴ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, *Derecho aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., pp. 258/259.

⁵ Así lo ha sostenido la CNCAF, Sala IV, en la causa “Arbumasa SA c/Estado nacional c/Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos s/proceso de conocimiento”, de fecha 18/09/2000.

⁶ Cfr. CSJN, “El Tambolar c/Estado Nacional y DGI s/acción declarativa” (Fallos 316:1930), 07/09/1993.



III. LOS PRINCIPIOS DE DERECHO PÚBLICO

Si se ha de considerar al Derecho Aduanero como el conjunto de normas del derecho público que se aplican a la circulación internacional de mercaderías con referencia a un territorio aduanero determinado, parecería que, por lo tanto, resultan de aplicación los principios de derecho público⁷.

En tal sentido, son observables los principios propios del derecho público que, de alguna manera, se derivan de las características particulares de los organismos del Estado, sobre las que se construye el derecho administrativo y público, sin perjuicio de que otros por razones particulares e históricas, derivan o tienen su fuente inmediata en la Constitución Nacional.

Es en este contexto donde se destacan ciertos principios específicos de derecho público de aplicación exclusiva en la materia aduanera en razón de su origen.

Con tal influencia y condicionamiento, se han identificado los siguientes principios: a) Nacionalidad de la aduana y finalidad. b) Servicio público. c) Acceso a la administración aduanera, carrera administrativa, y capacitación. d) Exorbitancia. f) Conservación de actos administrativos. g) Jurisdicción administrativa revisora y tutela judicial efectiva.

A. EL PRINCIPIO DE NACIONALIDAD Y FINALIDAD DE LA ADUANA

Una nota característica de las aduanas en todo el mundo es que constituyen instituciones del Estado, y su accionar es visto esencialmente como una actividad propia, demostrativa de la soberanía de cada país. Las aduanas son consideradas también como instituciones propias de cada país. En lo que a la historia Argentina se refiere, ha sido continuadora de la análoga función que cumplía la aduana española durante el periodo colonial⁸.

⁷ Cfr. a la definición que citan BERR CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, en *Le droit douanier*, ob. cit., p. 69.

⁸ ALBERDI, JUAN B., destacaba en las *Bases*, ob. cit., que la Revolución de 1810 confirma la unidad rentística española según lo estableciera la Real Ordenanza de Intendencia para el Virreinato de Buenos Aires, la que dispuso que “todos los caudales pertenecientes al Real Erario, procedidos de rentas, debían entrar en la Tesorería del territorio en que se adeudaban o causaban”. De allí eran transportados a la general de Buenos Aires. Cada Intendencia debía formar un libro de la razón general de la Real Hacienda de acuerdo con lo correspondiente a su provincia. De todo ello la Contaduría

La actividad de la aduana, si bien es representativa de la soberanía estatal, se ha de limitar al control del ingreso y egreso de mercaderías, objeto del tráfico internacional, velar por el régimen de prohibiciones, y eventualmente, si así está previsto, a recaudar los tributos que se establezcan con motivo de tal actividad o por actividades conexas.

Esto ya ha sido debidamente analizado en el capítulo 1, cuando se estudió qué era la aduana, y cuál era su función.

1. La nacionalidad de la Aduana Argentina

El concepto de la nacionalidad de la aduana ha de tener un estudio más limitado en este tramo, habida cuenta de que se lo analiza desde la perspectiva de la pertenencia al contexto constitucional argentino.

Si la República Argentina es un país que tiene un sistema republicano federal, esto implica que parte de la base de que la Nación cumple determinadas funciones, reconociendo a las provincias otras, entre las cuales no está la facultad de disponer aduanas provinciales. Se puede igualmente señalar que, en todo caso, han sido las provincias quienes han reconocido a la Nación para que tenga y administre a las aduanas, y no ellas, renunciando expresamente a dicha función.

Por esta razón, el gobierno federal está dotado por la C.N. de facultades exclusivas para reglar todo cuanto esté relacionado con el comercio exterior, actividad en que la aduana ha de tener un protagonismo fundamental. Esa exclusividad, no sólo comprende la posibilidad de establecer tributos que

mayor debía formar un libro general del Virreinato. Por lo tanto conforme a este sistema, las rentas que se adeudaban o causaban en provincia eran del Virreinato o, más bien, luego de la Revolución de Mayo, del Erario Nacional, destacando que cuando faltó de hecho la autoridad central y se reemplazó al gobierno del Virreinato, cada provincia dispuso como de cosa propia de las rentas causadas en su territorio; y el ejercicio prolongado de ese desorden hizo olvidar el carácter nacional de esas rentas. Por esa razón se puso en manos del Gobierno local de la provincia de Buenos Aires, puerto único del país, toda la renta de aduanas que había pertenecido antes al Virreinato y después a toda la República, y ocupó su lugar en el goce de sus entradas y recursos fiscales.

Debe recordarse, conforme se ha visto en el capítulo 1, que en los hechos, cada provincia en vista del ejemplo ya citado, creó su propia aduana interior multiplicando, al decir de Alberdi, la misma contribución por tantas fronteras como provincias tenía el país. Este fue el motivo por el cual el padre de la Constitución Nacional insistió tanto en el concepto de la nacionalidad de la Aduana y en la redacción del artículo 4 que detalla como se ha de conformar el Tesoro Nacional, y que resalta el carácter nacional de los impuestos aduaneros.

414 CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO

graven dicho comercio, sino que, además, la estatuye por medio de la denominada cláusula comercial que atribuye al Congreso Nacional la función de reglar el comercio con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí⁹. La interpretación de estas normas ha sido motivo de una larga evolución jurisprudencial a fin de formular el criterio, sobre todo cuando un tributo provincial interfiere en el comercio exterior y se convierte, por lo tanto, en inconstitucional. Pero debe quedar claro que el mandato del artículo 75, inciso 13, y su antecedente normativo también, no constituye una disposición aislada ya que integra un conjunto destinado a instrumentar el principio de unidad económica del territorio nacional y que la Corte Suprema de Justicia de la Nación denominó como un solo territorio para una sola Nación¹⁰. Este conjunto de normas establece el carácter nacional de la aduana, y la prohibición de establecer aduanas provinciales (arts. 9 y 126 de la C.N.) ya sea por vía expresa o bien por la aplicación de tributos que produzcan el efecto económico de una aduana, así como también la libre circulación de mercadería (art. 10 C.N.), la prohibición de los derechos de tránsito (art. 11 C.N.), la libre navegación de cabotaje y la ausencia de preferencias que debe regir entre los diferentes puertos (art. 12 C.N.)¹¹.

⁹ Cfr. artículo 67, inciso 12, de la C.N. (texto 1853), y 75, inc. 13, según el texto de la reforma de 1994.

¹⁰ Cfr. CSJN “Romero y Cía., y otros” (Fallos 267:273) JA 34-651 entre otros muchos fallos.

¹¹ Cfr. BREA, ALBERTO ALEJANDRO, “Potestades tributarias y comercio exterior: criterios jurisprudenciales”, *Derecho Fiscal Tomo XXXVI N° 430*, Buenos Aires, mayo 1984, pp. 777 a 785. Aquí el autor señala que el origen histórico del principio de unidad económica de la Nación, y por lo tanto, de la jurisdicción federal exclusiva sobre el comercio exterior, proviene principalmente de la sucesión de conflictos interprovinciales producidos entre la época de la independencia y el momento de la integración definitiva de la provincia de Buenos Aires a la Confederación por medio de la reforma constitucional de 1860. Señala que Alberdi destacaba que, en las primeras épocas de la independencia las provincias, ante la necesidad de hacerse de recursos, habían establecido aduanas que separaban a una de otras; ellas cobraban diversos tributos que dificultaban y encarecían el tránsito en perjuicio del comercio y de las industrias locales, cuya existencia se tornaba insostenible. Así, en un momento dado, llegaron a coexistir catorce aduanas diferentes, con la consecuente superposición tributaria para las mercaderías que se introdujeran o extrajeran del interior las que, en muchos casos, debían pasar por varias aduanas antes de llegar a su destino. También se produjo el fenómeno de la concentración de la renta pública en la aduana de Buenos Aires, a tal punto que en un momento dado, los ingresos de dicha aduana llegaron a constituir las dos terceras partes de la renta total de la Confederación, con el consiguiente agravio de las demás provincias, cuyos consumos de elementos importados se veían encarecidos sin

CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO 415

En tal sentido, se establece expresamente en el artículo 9 de la C.N., que en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso. Este artículo se complementa con el artículo 4 de la C.N. que el gobierno federal (la Nación) provee a los gastos de la Nación con los fondos del tesoro nacional, formado del producto de los derechos de importación y exportación, entre otros tantos más¹².

Se ha señalado sobre el particular, que las aduanas establecidas en la Constitución Nacional forman un sistema que participa de los caracteres político, económico y financiero, porque son un elemento de unión e igualdad entre las provincias, y la fuente más segura y abundante del tesoro nacional. Sobre este esquema, al quedar abolidas las aduanas interiores, como consecuencia propia de la institucionalización de la Nación, las aduanas son nacionales y exteriores, y su función es la de cobrar derechos o

que obtuvieran participación en los tributos aduaneros causantes de dicho encarecimiento. El fundamento de la cláusula comercial vendría a ser el de preservar la armonía y consideración recíproca que debe imperar en las relaciones de las provincias entre sí y de estas con la Nación, afianzando la unidad del país. Este efecto se trata de promover al favorecerse la vinculación y uniformidad de la vida económica, facilitando el intercambio el tránsito de personas y bienes.

¹² Cfr. QUIROGA LAVIÉ, HUMBERTO, *Constitución Argentina comentada*, ob. cit., p. 47, señala que esta norma (es decir, el artículo 9 de la C.N.) implica la abolición constitucional de las aduanas provinciales, y tiene directa relación normativa con el inciso 1, del artículo 75, donde están reguladas las contribuciones del comercio exterior. La nacionalización de las aduanas determinó la resistencia de Buenos Aires a integrarse a la unidad nacional en 1853. Esa fue la realidad, aunque la Legislatura bonaerense haya utilizado la excusa, para no ratificar el Acuerdo de San Nicolás, de que este le otorgaba poderes dictatoriales a Urquiza. Por mantenerse la reivindicación de la provincia sobre la Aduana de Buenos Aires, fue que la reforma de 1860 –que fue efectuada a partir de las propuestas de Buenos Aires– mantuvo el carácter nacional de los derechos de exportación e importación, con carácter transitorios hasta 1866. En la reforma de este año, la nacionalización de las aduanas –de todas– fue definitiva. La Corte Suprema ha sostenido que “los artículos 9, 10, 11, y 12 de la Constitución Nacional, responden al propósito de desterrar un sistema impositivo feudal que venía desde la colonia, y se prolongó y agravó después de la independencia, constituyendo la causa de aislamiento, de querellas y luchas entre las provincias, poniendo una valla a la formación y constitución de la Nación” (Fallos 178:9).

En igual línea, PÉREZ GUILHOU, DARDO, *Recursos Financieros de la Nación*, en *Atribuciones del Congreso Argentino*, Ediciones Depalma, obra del Instituto Argentino de Estudios Constitucionales y Políticos”, Buenos Aires, 1986, pp. 89/101, destaca los antecedentes y discusión de los convencionales acerca de los derechos de importación y exportación que han de formar el Tesoro de la Nación.

impuestos, y no un medio directo de protección, los cuales serán uniformes conforme a las evaluaciones que se realicen, y la moneda nacional servirá para el pago de estos¹³.

De manera que el concepto de nacionalidad de la aduana, como institución propia de la Nación, en la cual las provincias no tienen injerencia alguna, si bien es un principio consensuado y acordado entre los protagonistas que organizan un país desde el punto de vista institucional, además de existir un convencimiento robustecido por tradiciones y razones históricas, no debe ser tomado como un principio pétreo, ya que la labor de control puede realizarse de varias formas y a través de distintos organismos si esa fuera la voluntad de cada régimen o país.

En el esquema constitucional de los Estados Unidos de Norteamérica, se admite igual estructura respecto de la aduana y acerca de la potestad federal, como una prerrogativa del Congreso de la Nación para regular el comercio exterior, establecer derechos de importación y exportación, y fijar los denominados derechos de tonelaje. Esto ha llevado a que se los denomine elementos destinados a preservar a la Unión Americana. Conforme a este mandato constitucional, en el que se concluye que ofrece ciertos y significativos silencios en orden a los alcances y facultades que se podrían reconocer a cada Estado miembro de la Unión, sin perjuicio de que resulta claro que no pueden establecer derechos relativos al comercio exterior¹⁴.

2. *Imposibilidad de aduanas provinciales*

Como consecuencia del principio desarrollado, se deriva que las provincias no pueden tener aduanas.

En el derecho positivo argentino, la inexistencia de las aduanas provinciales es evidente de la lectura de los artículos 9 y 11 de la C.N.,

¹³ Cfr. GONZÁLEZ, JOAQUÍN V., *Manual de la Constitución Argentina*, ob. cit., p. 456. No debe dejar de mencionarse que, según la visión y la época del ilustre autor, la aduana tenía una función eminentemente recaudadora ya que era el organismo que proveía fuertemente el tesoro nacional. Igualmente, tal como fue ya analizado, el contexto particular histórico de la joven Nación Argentina, lleva a que había de estar perfectamente aclarado y acordado con las provincias la labor y la dependencia que se le asignaría a la aduana. Esto ha implicado, por mandato constitucional, la expresa nacionalidad de la aduana.

¹⁴ Cfr. TRIBE, LAURANCE H., *American constitutional Law, Volume One, Third Edition, New York, New York Foundation Press 2000*, pp. 1021, 1029 y 1150.



CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO 417

cuando se establece que en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso. Además establece que los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por el territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, así como también los carruajes, buques, bestias en que se transporte, y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio¹⁵.

Constitucionalmente, se consagra la nacionalización de la aduana, por lo tanto se infiere de esta preceptiva la imposibilidad de la existencia de aduanas provinciales, entendiéndose a la aduana, como la institución que ejerce el control sobre el tráfico internacional de mercaderías, y que como consecuencia de ello tenga que recaudar los tributos que el Congreso Nacional establezca por ley.

Estos preceptos, que se complementan con la cláusula comercial de la C.N., que le atribuye competencia exclusiva al gobierno nacional para reglar el comercio interjurisdiccional, vedan a las provincia establecer aduanas interiores o imponer tributos a la mera circulación territorial o a la entrada o salida de su territorio de mercaderías o de cosas, o de discriminar en disfavor del origen del producto o haciendo más gravoso el tributo en razón de ese comercio. La protección o inmunidad que las referidas cláusulas constitucionales acuerdan al comercio interjurisdiccional, tiende a impedir algunas medidas a través de las cuales pudiera condicionarse su curso, discriminarse en su contra, sometérselo a regulaciones múltiples que lo obstruyan o encarezcan, o se opongan a una determinada política del gobierno nacional¹⁶.

¹⁵ Cfr. QUIROGA LAVIÉ, HUMBERTO, *Constitución Argentina comentada*, ob. cit., en las pp. 51 y 52, señala que el origen del artículo 11 de la C.N. se encuentra en el artículo 9 del proyecto de Alberdi, cuyo texto fue refundido por la Comisión Redactora de la Convención de 1853 teniendo en cuenta los artículos 8 y 9 del Pacto Federal de 1831. De manera que la norma no hace otra cosa que especificar la prohibición de aduanas interiores a la libertad de circulación de las mercancías y de los carruajes o vehículos que las transportan. La Corte Suprema no sólo ratificó la prohibición de gravar el tránsito de las mercaderías sino también su extracción cuando ellas estuvieran destinadas a otras provincias, tal como ha sido el caso “Transportes Vidal SA c/ Pcia. Mendoza”, (Fallos 306:516), que a su vez fuera ratificado en el caso “Aerolíneas Argentinas c/provincia de Buenos Aires” (Fallos 308:2155), LL 1987-D, p. 461.

¹⁶ Cfr. SPISSO, RODOLFO R., *Derecho Constitucional Tributario*, ob. cit., pp. 119/120. En este sentido, advierte que existe un proceso actual de renacimiento de ciertas aduanas

418 CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO

Es claro que se está ante un organismo de la Nación. También es una particularidad, ya que su finalidad específica está de alguna manera signada por la propia Constitución Nacional, en orden a que debe recaudar los tributos que correspondan al Tesoro de la Nación con motivo del tráfico internacional, y que como tarifas haya establecido el Congreso; pero también su función esencial será la de ejercer el control respecto de las mercaderías que están afectadas al tráfico internacional y el régimen de prohibiciones que fije el Estado Federal.

Esto ha de implicar también la absoluta prohibición que tiene la aduana de ejercer el control respecto de los bienes que tienen libre circulación dentro del territorio nacional.

De suerte tal que, como ya ha sido observado en el capítulo primero, el impedimento es doble, es decir que cada provincia tenga aduana, y que se grave el tránsito, cruce o desplazamiento de las mercancías, tanto nacionales como extranjeras, por el hecho de cruzar las provincias, incluyendo a los medios de transporte.

Se advierte una fuerte vinculación de este principio débil positivo, con aquel que impide la limitación de la libre circulación de los bienes nacionales o nacionalizados dentro del territorio de la República.

Si las provincias tienen vedada esta función de control y de gravar estos desplazamientos de mercaderías, también lo tienen las circunscripciones menores que integran las provincias, como es el caso de los municipios y departamentos o partidos provinciales.

De todas formas, debe señalarse que este principio obedece a estrictas razones históricas y que resulta común con los estados de estructura federal, en las que como acontece con los Estados Unidos de Norteamérica, Brasil, Canadá, México¹⁷, Suiza¹⁸, y Alemania¹⁹, por citar países de reconocida y

interiores con motivo de restricciones que generan algunas provincias en el tráfico de mercancías, asimismo que la Corte ha tenido que declarar esas prácticas contrarias a la C.N.

¹⁷ Cfr. CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO, *Derecho Aduanero*, ob. cit., pp. 16/24.

¹⁸ Cfr. ROSER, WALTER, Y ROLLI, BERNARD, *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs) 3eme Edition, Editions Staempfli+Cie SA, Berne, 1994*, p. 20, que la Confederación Suiza tiene la competencia para establecer y regular los derechos de Aduana, conforme al artículo 28 de la Constitución Federal, de manera que los Cantones no pueden interesarse en esta materia.

¹⁹ Cfr. KARPEN, ULRICH, *The constitution of the Federal Republic of Germany, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden Baden, 1988*, pp. 255/259, destaca que la



tradicional constitución federal. Aquí la aduana, como institución, también es de la Nación, y las provincias o estados que conforman la unión no tienen este servicio y además les está vedado tenerlo. Pero también aquellos fuertemente centralizados han tenido, respecto de la aduana igual concepción, en las que incluso teniendo regiones económicas definidas, la aduana resulta ser un organismo del gobierno central.

3. *Conflictos diversos*

Estos principios suelen ser puestos en tensión, cuando no se tiene claro, o existen dudas acerca de la aplicación territorial de la norma aduanera, lo que conlleva a poner en prueba si se está ante una operación de importación o exportación, o bien cuando se cuestiona si determinadas actividades implican las labores de una aduana interior, en el sentido de control de mercaderías nacionales, o también aquellos supuestos en que ciertas actividades provinciales implican funcionar como si fuera una aduana, sobre todo en los aspectos tributarios²⁰.

Constitución de la entonces República Federal Alemana, en el artículo 73, que está dentro del capítulo que regula las atribuciones de la Federación, en el apartado 5, establece el poder exclusivo de legislar acerca de la unidad de las aduanas, circulación de bienes dentro del territorio federal e intercambio internacional.

²⁰ Se presentó esta situación acerca de cuestionar el control que realiza la aduana en el entonces Territorio Nacional de Tierra del Fuego, respecto de mercaderías de origen nacional pero que gozan de franquicias tributarias especiales. En su oportunidad, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Maggi E. F. s/presunto contrabando” (Fallos 316:2797), 09/12/1993, convalidó la potestad de la Aduana para realizar estos controles, sin que ello implique una aduana interior en atención a que estaba en juego la Ley 19.640 que establece un régimen tributario de excepción respecto del continente argentino. La minoría de la Corte consideró que, tratándose de una mercadería nacional, no se podía configurar el delito de contrabando.

También la CSJN, en el caso “Argentini, Héctor y otros s/contrabando”, del 13/02/2001, (Fallos 324:187), ha señalado que la inadmisibilidad constitucional de las aduanas interiores no se resiente por la verificación del tránsito de las mercaderías que egresan de las zonas beneficiadas con dispensas tributarias, cuando su finalidad y alcances para asegurar las exenciones se concreten en los territorios para los cuales fueron otorgadas con exclusividad. Asimismo, la sinonimia constitucional entre aduanas nacionales y exteriores (arts. 9 y 10 de la Ley Fundamental) indica que los tributos que por esencia deben percibir las aduanas son los “derechos de importación” y los “derechos de exportación” (arts. 4 y 75, inciso 1 de la C.N.), pero no impide que le sean encomendadas la aplicación, percepción y fiscalización de otros tributos, como los impuestos internos al consumo (art. 23 del C.A.).



Felizmente, estas situaciones se han ido superando, existiendo al menos en este aspecto, claridad acerca de cuál es el rol y función de la aduana en la República Argentina, sin perjuicio de que suelen existir algunos criterios opuestos en materia interpretativa, respecto del alcance de la función de contralor aduanera, sobre todo cuando se le delegan funciones que corresponde a otros organismos, como fue el caso del Banco Central, o la propia DGI, por citar algunos²¹.

1.1 El caso de las “aduanas interiores”

Otro tema conflictivo, relacionado con la supuesta instauración de “aduanas interiores”, ha sido la creación de regímenes de peaje que gravan el uso de vías de comunicación, tanto fluviales como en carreteras. Sobre el particular, la CSJN ha dicho que estos sistemas no resultan contrarios a la libertad de circulación reconocida por la C.N. y que veda a las provincia restablecer las aduanas interiores que formaban parte de las antiguas instituciones argentinas (Cfr. Fallos 51:339; 125:333; y 149:137). En estas condiciones, los peajes están dirigidos a sufragar los gastos de dragado, balizamiento, ensanche, profundización y todo otro trabajo destinado a la mejor utilización de la vía de comunicación, como así también a la construcción y mantenimiento de cualquier otra obra accesoria o complementaria tendiente a mejorar y a dar mayor seguridad al recurso²². Pero a pesar de tratarse de conceptos claros, actualmente se están presentando con más frecuencia, conflictos derivados de sostener las autonomías municipales a tal extremo, que la circulación entre jurisdicciones de productos nacionales se encuentran sometidos al pago de tasas de sanidad o de control bromatológico que, de alguna manera, encubren una recaudación tributaria análoga a las que realiza la aduana, en violación al mandato constitucional.

²¹ Estas cuestiones fueron duramente debatidas en la jurisprudencia sobre todo la proveniente del fuero en lo Penal Económico de la ciudad de Buenos Aires, en que nuevamente la Corte Suprema de Justicia de la Nación fijó pautas a partir del fallo “Legumbres SA y otros s/Contrabando”, del 19/10/1989, ya citado anteriormente.

²² Cfr. CSJN, “Estado Nacional (ME) c/ Arenera El Libertador SRL y otros” (Fallos 312:1104), 29/06/1989. En esta oportunidad, se ha dicho que la instauración de peajes está dentro de los objetivos comprendidos en las amplias facultades del artículo 67, inciso 12, de la C.N. (Según texto de 1853) para reglar por parte del Congreso Nacional el comercio interprovincial.

1.2 La finalidad de la aduana

Con referencia a la finalidad de la aduana, debe recordarse una vez más que, en esencia, consiste en el control del tráfico internacional de mercaderías con referencia directa a un territorio aduanero, y la fiscalización del régimen de prohibiciones. Atento a esta, se ha sostenido que el Derecho Aduanero reposa sobre tres núcleos que constituyen sus objetivos sustanciales: el control del tráfico, la aplicación de restricciones directas y la fiscalización de las indirectas al tráfico, y por último la aplicación de la tributación sobre ese tráfico. Estos objetivos se encuentran en el derecho positivo aduanero sintetizados en el artículo 23 del Código Aduanero Argentino en sus tres primeros incisos²³.

La actividad de recaudación, si bien resultó importante en los periodos en los que los ingresos provenientes de la actividad del comercio exterior eran esenciales para el abastecimiento del Tesoro de la Nación, explicaba la asignación de esta preeminencia en la norma máxima del Estado. Con el desarrollo de la técnica impositiva durante el siglo XX, la incidencia de la aduana en este campo fue disminuyendo en forma paulatina.

Pero esto no significa que la importancia de esta institución haya ido menguando. Al contrario, su estructura y concepto también fueron modificándose, adaptándose, sin perjuicio de actuar con mayor eficacia en su labor de recaudación de los tributos de su competencia y objeto.

Pero está claro que, incluso en la hipótesis extrema de presentar un país que no tenga ningún tributo a recaudar con motivo de la actividad del comercio exterior, no por ello se debe concluir en que la aduana tiene que desaparecer. En todo caso, adaptará su labor al control del ingreso y egreso de las mercaderías en forma exclusiva. Esto ha sido también puesto en evidencia con motivo de la transformación que sufrieron las aduanas de los

²³ Cfr. CNCAF, Sala III, “Bunge y Born Comercial SA (TF N° 7337-A) c/ANA”. Debe recordarse que el citado artículo 23 del Código Aduanero, que fue derogado por el Decreto 618/1997, en los tres incisos en cuestión, decía: “Son funciones y facultades de la Administración Nacional de Aduanas: a) Ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías; b) Aplicar y fiscalizar las prohibiciones a la importación y exportación cuya aplicación y fiscalización le están o le fueren encomendadas; c) Aplicar, liquidar, percibir, devolver y fiscalizar los tributos cuya aplicación, liquidación, percepción, devolución y fiscalización, le están o le fueren encomendados”.

distintos países europeos con motivo de sus ingresos a la entonces Comunidad Económica Europea²⁴.

Como puede entonces apreciarse, la finalidad de la aduana es única, es intransferible, directa, y en cierta forma, indelegable, ya que sea cual sea el organismo encargado de realizar el control a que se ha hecho referencia, implicará efectuar una labor de característica y propia de una aduana. Esta característica es universal y, por ende, común a todos los países²⁵.

Esta coincidencia de funciones y común denominador de actividad, demuestra el particular éxito, y alto acatamiento internacional que han tenido los tratados internacionales relativos a la técnica aduanera. La diferencia entre las distintas administraciones aduaneras estará dada en los diversos grados de preparación de sus cuadros técnicos, y presupuesto para realizar su función, aspectos que repercutirán en una mayor efectividad en su función de control.

En el Código Aduanero Argentino, se pueden advertir claras referencias a la finalidad propia de la aduana, principios que también se encuentran en forma casi idéntica en todas las normativas aduaneras de otros países²⁶.

Los derogados artículos 17 a 28 del Código Aduanero, por medio del Decreto de Necesidad y Urgencia 618/97, establecían la función y finalidad

²⁴ Resulta interesante, el análisis y los debates realizados en diversas oportunidades respecto del cambio de las Aduanas con motivo del ingreso de los países al Mercado Común Europeo, y las adaptaciones internas a que se obligaba, en consonancia con las normas comunitarias. A tal fin resulta sumamente ilustrativo el libro *La Aduana ante las comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984, que compila una serie de conferencias dictadas con motivo del ingreso de España a la entonces Comunidad Económica Europea. En igual línea, están las apreciaciones vertidas por los autores franceses CLAUDE BERR Y HENRI TRÉMEAU, en su ob. cit. *Le droit douanier*, en su edición de 1988, sobre todo en las pp. 13 a 17. También resultan adecuados los comentarios realizados por PELECHÁ ZOZAYA, FRANCISCO, en la ob. cit., *El código aduanero comunitario y su aplicación en España*.

²⁵ Aun cuando se admita que ciertas actividades realizadas por la aduana que puedan ser delegadas a concesionarios privados, como es el caso de centros de valoración, clasificación, y hasta de control físico de mercaderías, como en forma parcializada se ha realizado en servicios aduaneros de la República de Perú y de Bolivia, por citar algunos ejemplos.

²⁶ Resulta de interés la comparación que realiza BASALDÚA, RICARDO XAVIER, en la ya citada obra *Derecho Aduanero parte general, sujetos*, cuando en el capítulo II, hace el relevamiento de las normativas aduaneras de Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Venezuela, Argelia, Japón y Comunidad Europea, dando cuenta de sus institutos y destacando sus semejanzas.

de la aduana en su esencia. No obstante en otras normas, se ha de ver claramente la función de la aduana cuando, por ejemplo, regula y lleva los controles propios de los registros que la ley le ha encomendado, tal el caso del Registro de Importadores/exportadores, de Despachantes de Aduana, Agentes de Transporte Aduanero, Apoderados e Infractores.

También se encuentran referencias directas a su labor cuando, por ejemplo, se regulan todas y cada una de las destinaciones tanto de importación como de exportación, en donde se exige toda circunstancia o elemento que permita al servicio aduanero la constatación de la correcta clasificación y valoración de la mercadería.

Este dato es de singular importancia, ya que el control afectará exclusivamente a todas las características de la mercadería que se presenta en una determinada destinación aduanera, pero no como una función dogmática o caprichosa que implique el control por el control mismo, sino, en tanto y en cuanto, esté enderezado a certificar, comprobar la correcta clasificación arancelaria de la mercadería, el valor de ella y su régimen aduanero²⁷.

²⁷ La función de clasificación y constatación del valor, son funciones esenciales y primordiales de la actividad aduanera, ya que de la correcta clasificación dependerá el tributo que le corresponda para el caso que se realice un hecho imponible aduanero, o bien el pago de un determinado estímulo si se trata de una exportación, como así también la aplicación de alguna restricción no arancelaria, o bien la de cualquier prohibición. Por otro lado, resulta función de la aduana el control del valor que se le somete, habida cuenta de que este básicamente han de resultar la base imponible sobre la que se ha de calcular los tributos que gravan el eventual hecho gravado, o el pago del estímulo según corresponda. Debe recordarse igualmente que en la redacción originaria del Código Aduanero Argentino, en lo que a valor de la mercadería respecta, era también facultad de la Aduana determinar el valor de ella, es decir, como se partía de la aplicación de un valor teórico a los fines arancelarios, era la aduana quien formaba el valor. Con la aprobación por parte de la República Argentina, y también del MERCOSUR, del sistema de valoración del GATT/OMC, la función formadora de precio ya no es de la Aduana, sino que está librado al acuerdo lícito de las partes, lo que se conoce como el valor de transacción. Aquí la función de la aduana pasó de formar el precio a controlarlo. En orden a la cuestión de fondo, observamos esta función en los artículos 234, 253, 287, 298, 332, y 352, por citar las más evidentes.



B. EL PRINCIPIO UTILIDAD DEL SERVICIO PÚBLICO

En todos los países del mundo, la actividad aduanera está considerada como un servicio público. Es decir un servicio público destinado a ser un medio de colaboración en el intercambio internacional de mercancías.

La idea de brindar un servicio da también un perfil propio a la actividad. De allí que internacionalmente se recomienda, a fin de no entorpecer el intercambio, la realización de implementar controles inteligentes que permitan verificar eficazmente las mercancías objeto del tráfico.

Es decir, no se concibe una aduana moderna sin una estructura tecnológica y técnica, y sin un marco normativo que no tenga por finalidad prestar un servicio, eficaz, de bajo costo operativo, y que a su vez, cumpla con las necesidades del usuario.

Esta concepción y principio está en tensión en forma recurrente, ya que muchas veces el funcionario se olvida que existen usuarios.

Y si bien debe considerarse, en principio, que toda la actividad del Estado en sí misma constituye un servicio cuyo cumplimiento debe ser asegurado, reglado y controlado por los gobernantes, conforme señalaba la doctrina francesa, no por ello debe dejar de considerarse también la necesidad de satisfacer a los usuarios como un elemento propio de la vida de comunidad o de carácter general, y además, porque se trata de un elemento propio del Estado, quien es el único que lo puede brindar.

1. La actividad aduanera como servicio público

Por lo antes expresado, la actividad aduanera debe ser entendida como un servicio público, atento a que se refiere a una actividad de la administración pública que tiende a satisfacer necesidades e intereses de los particulares o administrados, de carácter general, cuya índole o gravitación necesariamente requieren del control de la actividad estatal²⁸.

El hecho de que se trate de un servicio público implica también reclamar que la actividad aduanera se realice conforme a las pautas y características propias de los servicios, como es la regularidad, es decir, conforme a las normas que lo regulan, lo que implica que sea previsible por parte de los usuarios; también con uniformidad o igualdad, lo que implica que todos los

²⁸ Cfr. MARIENHOFF, MIGUEL S., *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen II, ob. cit., p. 55.

CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO 425

usuarios tienen derecho a exigir y recibir el servicio en igualdad de condiciones. Se cita la generalidad como otra nota característica, y se refiere a que todos los usuarios tienen derecho a usar de este servicio conforme a las normas que la rigen; y finalmente como nota típica, que es la obligatoriedad de su prestación. De nada valdría un servicio público si no fuera prestado, o no se lo efectuara en forma continua. Esto ha de implicar que el servicio siempre se debe dar y el funcionario que no lo brinde incurrirá en una falta grave, lo que lleva a que se considere como esencial y exigible la prestación de este.

Esto también exige que se publiciten todos los actos para que el usuario sepa cabalmente los alcances del servicio, y las prestaciones que brinda la aduana en su beneficio.

Se ha discutido igualmente si constituye un principio la mutabilidad o adaptación conforme a un plan jurídico, respecto de la actuación pública con relación al desarrollo. En otros términos, si al servicio público se le aplica el principio de cambio y adaptación conforme a las evoluciones que se aprecian en lo social y económico.

Algunos sostienen que debe ser tenido en cuenta y es válido, pero dependerá de la concepción o aprehensión que se tenga del interés general en cabeza de los poderes públicos. No deja de constituir un concepto casi de percepción social, cuándo un servicio público debe cambiar o adaptarse, ya que las modificaciones tecnológicas y necesidades de la comunidad resultan cambiantes, y si bien no está expresamente citado como un principio positivo en el campo del derecho no por ello debe dejar de reconocérselo²⁹.

Esta situación en materia aduanera ha sido una constante, ya que en reiteradas ocasiones se han puesto a los institutos aduaneros en tensión con motivo de los cambios que la propia sociedad ha presentado, y muchas veces, esta realidad ha significado e implicado cambios operativos, precisamente, para brindar un mejor servicio al usuario³⁰.

²⁹ Cfr. GUGLIELMI, GILLES J. Y KOUBI, GENEVIEVE, *Droit du Services Public, Domat Droit Public, Paris*, 2001, pp. 422 y 423.

³⁰ Se puede citar aquí, como ejemplo, lo que ha sido la evolución constante de los regímenes de importación temporaria de perfeccionamiento activo, institutos que debieron crearse como una respuesta a una realidad en la economía que así lo exigía, como también actualmente el concepto de las denominadas aduanas domiciliarias, como una mejora del servicio y del control que debe realizar la aduana a favor del usuario.

426 CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO

Con tales premisas, el servicio lleva necesariamente a que esté reglada la posibilidad de brindar la actividad aduanera en todo momento y hora, no limitándose a un tiempo hábil administrativo determinado.

Igualmente, la concepción de estar brindando un servicio exige un plus de actividad al funcionario aduanero, en orden a que tiene que efectuar el control que la ley le exige, pero respetando y teniendo en cuenta que su accionar puede afectar un amplio tramado de relaciones privadas, mixtas e incluso en las cuales el propio Estado, ya sea nacional, provincial o municipal, actúa como un usuario más³¹.

El Código Aduanero Argentino, a lo largo de sus diversos capítulos, hace referencia a esta idea de brindar un servicio público, y está orientado a que los usuarios tengan en claro sus obligaciones y derechos, siendo el límite, por otra parte, de la exigencia de la aduana.

Por ese motivo, en diversas administraciones, se implementaron sistemas de consultas, sugerencias con agrupaciones de usuarios, despachantes, etc., con la finalidad de mejorar el servicio en beneficio de todas las partes.

Esta visión no siempre se ha dado, y muchas veces, el servicio, tal como ha sido definido, no se brinda, rompiéndose el equilibrio entre las partes para forzar una característica de toda actividad del Estado que es la exorbitancia, es decir, la de imponer requisitos, y condiciones, cuya inobservancia llevan a que, precisamente, no se brinde el servicio, o que el usuario quede fuera del régimen³².

³¹ Atento a su condición de servicio público, y de conformidad a las relaciones que estamos señalando, está reglado el sistema denominado “Servicio Extraordinario”, que se aplica en casi todas las aduanas del mundo, por el cual en los horarios y jornadas inhábiles se puede contratar el servicio aduanero para que se permita destinar mercaderías. Es lógico que así esté previsto ya que el tráfico internacional de mercaderías y, por en ende, el intercambio no tiene plazos. Por ello encontramos la tasa que regula esta actividad en el artículo 773 y siguientes del Código Aduanero Argentino. La norma dice así: “Las operaciones y demás actos sujetos a control aduanero, cuya realización se autorizaren en horas inhábiles, están gravados con una tasa cuyo importe debe guardar relación con la retribución de los servicios extraordinarios que el servicio aduanero debiere abonar a los agentes que se afectaren al control de dichos actos”.

El plus de que se hace referencia, es una rara combinación de buena predisposición, atención, delicadeza a que se debe exigir en un trabajo de tanta responsabilidad en la que existe un interés, tanto del Estado al que se sirve, como del usuario que lo reclama.

³² Cfr. ALAIS, HORACIO F., “Aduana: Lo que debe mejorar”, Buenos Aires, *Diario La Nación, Suplemento Comercio Exterior* 28/02/1995; “La Aduana moderna un objetivo pendiente”, Buenos Aires, *Diario La Nación, Suplemento Comercio Exterior*

Pero también se debe analizar a la aduana desde la perspectiva que brinda un servicio público orientado no sólo a obtener recursos para el tesoro, que se denomina “la misión fiscal de la aduana”, sino también en la nueva concepción que es “la misión económica de la aduana”, y también a ciertas misiones particulares de la aduana como actividad paralela que hacen a su función, como es el caso de la protección de la salud pública, que implica la lucha contra el tráfico de drogas y estupefacientes, control sanitario de importación de medicamentos, alimentos, tanto de origen animal como vegetal; la protección de los derechos del consumidor, tal como es el caso del control de cumplimiento de las normas técnicas de seguridad de ciertos productos importados; protección del medio ambiente, controlando el tráfico de productos contaminantes, tóxicos, materiales peligrosos, especies en extinción, tanto animales como vegetales; protección de la seguridad pública, como es el control de la importación de materiales de guerra, explosivos, identidad de las personas en la lucha contra la inmigración clandestina, y terrorismo internacional; protección de la propiedad intelectual; y protección del patrimonio nacional, como es el control de las exportaciones de obras de arte o de los denominados tesoros nacionales³³.

2. Efectos del servicio público aduanero desde la perspectiva de los actores involucrados

Pero esta característica del servicio público también tiene efectos respecto del accionar de los funcionarios públicos. Se ha señalado que, como consecuencia del principio de igualdad aplicado a los agentes públicos para brindar este servicio se debe garantizar el libre acceso de estos a la función pública, sin ningún tipo de discriminación, salvo, claro está, la propia competencia o idoneidad del candidato. Esta norma positiva, además de ser típica del derecho administrativo y derivar directamente del mandato constitucional, también se encuentra en la Declaración de los Derechos del

02/03/1996; “La Aduana intolerante”, Buenos Aires, *Diario La Nación, Suplemento Comercio Exterior* 24/03/1998; y “Sumarios Aduaneros o cómo recaudar más”, Buenos Aires, *Diario La Nación, Suplemento Comercio Exterior* 17/08/1999.

³³ Cfr. BERR, CLAUDE, Y TRÉMEAU, HENRI, *Le Droit Douanier, Communautaire et national*, ob. cit., pp. 19/33.

Hombre y del Ciudadano en el artículo 6°. Como se ve, la igualdad de tratamiento, entre los funcionarios, asegura también el servicio público³⁴.

Asimismo en lo que concierne a los agentes públicos, necesariamente deberán cumplir y realizar su función de conformidad con la característica del servicio para el cual están afectados y obviamente capacitados. Esto constituye un elemento que se denomina “de buena administración” y resulta además, demostrativa del desarrollo que ha de tener el cuadro de funcionarios.

Por último, corresponde asignar al servicio público el principio de neutralidad, pero como un freno a la politización excesiva en la actividad propia del servicio público. Este principio se ha visto conculcado en reiteradas ocasiones en la República Argentina, con motivo de cambios políticos, o bien como consecuencia de la lógica alternancia política en el poder. De todas formas, esta situación tiene que ser neutra en la prestación del servicio, y por ende, ajena a todo tipo de diferencia que pueda implicar discriminaciones o parcialidades respecto del principio de igualdad de los participantes o usuarios. Pero así como se exige que el servicio resulte neutral, también se ha de reclamar una actitud neutral al funcionario público encargado de la prestación del servicio. En tal sentido, se le reclama evitar una excesiva politización de la función pública, salvo, claro está, los cuadros políticos que existen en toda administración como consecuencia de la vida política de cada país. Esta característica significa la garantía del respeto del principio de igualdad del administrado, o usuario, en la que recibirá un trato imparcial y de no-discriminación. Esto ha de revelar toda la problemática de los deberes, obligaciones y responsabilidades de los funcionarios públicos. Con este conjunto de principios se procura que la actividad del funcionario no se vea perturbada por cuestiones ajenas o extrañas a la prestación del servicio. Este funcionario, debidamente formado y con conciencia cabal de la labor que brinda, deberá dar todo su potencial y constituirse en un colaborador real de un adecuado y correcto servicio público.

En materia aduanera, este es uno de los puntos más difíciles de lograr, ya que las influencias que afectan al servicio son frecuentes y, en general, no escapan a las pautas generales que caracterizan a toda la administración pública. Se ha visto, en reiteradas ocasiones que se brinda un servicio

³⁴ Cfr. GUGLIELMI, GILLES J., Y KOUBI, GENEVIÈVE, *Droit du Services Public*, ob. cit., pp. 391/392.

degradado por los males señalados, que fomentan por cierto, nichos de corrupción, clientelismo político, y manifiestas injusticias en el trato tanto de los usuarios, como en la interpretación de las normas generales cuando se las tiene que aplicar al caso concreto, siendo en todo caso una manifestación de desconocimiento.

El servicio aduanero en orden a mejorar y establecer un adecuado vínculo eficaz de comunicación con los usuarios, ha dictado normas reglamentarias, como por ejemplo, el de tener el libro de quejas en todas las aduanas, línea telefónica gratuita con capacidad para grabar mensajes en donde se pueden dejar constancias y sugerencias acerca del servicio, denuncias, etc.³⁵.

De todas formas actualmente, la Administración Federal de Ingresos Públicos ha reglamentado y establecido la figura de la Defensoría del Usuario Aduanero, que ha de tener por misión recibir y gestionar los reclamos relacionados con los reclamos y sugerencia relacionados con la atención de trámites y con los aspectos normativos de las dependencias aduaneras. Esta figura tuvo su origen en lo que estableció la AFIP, en orden al compromiso que ha asumido, orientado a atender y solucionar problemas concretos para eliminar y actuar preventivamente acerca de los inconvenientes que se presentan en la relación existente entre el organismo y los usuarios³⁶.

3. La incidencia de la complejidad de la materia aduanera

Se ha señalado acertadamente que la complejidad y frondosidad de reglamentaciones, procedimientos y trámites son un fiel reflejo de lo que sucede en la administración pública en general. Si embargo, las demoras y demás consecuencias que tal característica genera pueden ser más gravosas al impedir un comercio ágil, fluido, y facilitar lo incorrecto, o dificultar su detección. En una operación de importación, tales demoras y trámites complejos suelen resultar una carga económica importante por los costos adicionales que generan como intereses de activos total o parcialmente pagados, e inmovilizados, o de garantías para disponer de ellos con posterior encarecimiento innecesario de precios y pérdida económica. En la

³⁵ Cfr. Resolución ex ANA 3922/96

³⁶ Cfr. Disposición 286/2000 AFIP. A su vez por medio de la Resolución AFIP 440/2001 se sancionó el Código de Ética aplicable al personal de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

exportación, se traducen en una pérdida de competitividad y de rentabilidad para la producción nacional. Los requisitos involucrados no son únicamente los establecidos por la aduana, sino también los correspondientes a otras ramas de la administración y en los que a la aduana sólo le compete –como ya se ha señalado– verificar su cumplimiento. Este problema no es exclusivo de la aduana argentina.

Por lo tanto, en la búsqueda de la eficiencia, atento a que se limita la exposición de las tramitaciones a la fragilidad humana, la informatización de los trámites se ha evidenciado como un método que habilita un tratamiento ágil y transparente. Además de facilitar la labor señalada, ya que optimiza el control y reduce al mínimo el contacto personal entre administrados y funcionarios, permitiendo en consecuencia, una mejor dedicación en su labor técnica, a veces, venciendo la subterránea resistencia de los agentes apegados a las formas tradicionales y reacios al recorte implícito de su discrecionalidad³⁷.

En consecuencia, la tarea a realizar con vistas a concebir al servicio aduanero como un servicio público eficiente y adecuado para el comercio exterior del país, debe partir luego de un consenso razonado y estable sobre qué se puede exigir de una aduana integrada por funcionarios que provienen de su sociedad, y de los usuarios. Esto ha de implicar también determinar con qué medios e instrumentos se dotará a la institución para que realice la labor encomendada. Los problemas de las aduanas son universales, y los países sólo se dividen entre aquellos que los han resuelto, y aquellos que no. En los primeros, se ha organizado un sistema aduanero que la sociedad (y no sólo el gobierno) no considera abusivo o injusto, y que no provea excusas, ni excesivas oportunidades al fraude, que es poseedor de un sistema de mecanismos transparentes, veloces y sencillos que dificulten su materialización, y facilita su detección, a lo cual se debe agregar un control interno eficaz. En esta visión, eficiencia y moralización resultan interdependientes, sin perjuicio de reconocer que, en gran parte, el contexto aduanero está más determinado desde fuera de la institución que desde adentro, ya que la corrupción fuera de la aduana y que incide en ella es también una realidad, pero esta debe ser analizada desde un contexto sociológico y ético³⁸.

³⁷ Cfr. SORTHEIX, JUAN J. A., “La Aduana Argentina”, ob. cit., pp. 202, 203.

³⁸ Cfr. SORTHEIX, JUAN J. A., “La Aduana Argentina”, ob. cit., p. 205.



CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO 431

Los del segundo grupo son los que en forma parcial no resuelven estos inconvenientes, ni se los presenta como desafío institucional. La característica que se advierte en estas organizaciones es la de una gran mediocridad y falta de eficiencia para todos los sectores involucrados.

C. EL PRINCIPIO DE ACCESO A LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA, A LA CARRERA ADMINISTRATIVA Y A LA CAPACITACIÓN

El fundamento de este principio se encuentra en el artículo 16 de la Constitución Nacional, cuando señala que todos los habitantes son iguales ante la ley y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad.

En este aspecto, el acceso de los ciudadanos como integrantes del servicio aduanero, teniendo en cuenta su especial finalidad, siempre estuvo condicionado al cumplimiento y a la exigencia de ciertas pautas por parte de los postulantes. Esta característica le permitió al funcionario aduanero el desarrollo de una carrera administrativa perfectamente reglada³⁹.

Por lo expuesto se concluye en que no se trata de un acceso libre, sino que está sometido al cumplimiento y acreditación de ciertos requisitos que se admiten justificados en la especialidad, por la responsabilidad que el ejercicio de estas funciones implica.

De todas formas, las particularidades de la labor aduanera ha llevado a que se garantice a los funcionarios aduaneros la carrera administrativa y su constante capacitación.

Debe destacarse que la relación laboral existente entre el personal aduanero y la Dirección General de Aduanas, está regida por las pautas que fijaron las partes contratantes en el Convenio Colectivo de Trabajo para el Personal de la Administración Nacional de Aduanas⁴⁰.

³⁹ La CSJN sobre el particular ha señalado que, para ocupar empleos o cargos públicos la C.N. impone la condición de “idoneidad” –art. 16, primer párrafo- es decir, exige que las personas que pretenden ingresar a la administración tenga las aptitudes físicas y técnicas necesarias para desempeñar las tareas que se les asignen [Cfr. CSJN “Bre c/Policía Federal Argentina s/amparo” (Fallos 319:3040), 17/12/1996].

⁴⁰ Este convenio fue aprobado en los términos de la Ley 14.250 (t.o. Decreto 108/88) y su Decreto Reglamentario 199/88, que a su vez fue homologado en los términos del Decreto 200/88 mediante Laudo D.N.R.T. 16/92 por un plazo de duración de un año, operó su finalización el 28 de febrero de 1993, y conserva vigencia en la actualidad, atento a la ultraactividad que se le reconoce. También debe reconocerse que involucra a todo el personal aduanero con exclusión de los que pertenezcan a las categorías técnicas

432 CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO

En este Convenio Colectivo, se estableció que, como parte del contrato de trabajo por tiempo indeterminado, que se suscribe entre la administración y el agente, se le reconoce el derecho a progresar en su carrera según los principios de igualdad de oportunidades y de ascenso por méritos, como así también a capacitarse, como la garantía del respeto al principio de igualdad en cuanto hace al acceso o al desempeño de funciones superiores, no pudiendo existir discriminaciones por razones políticas, religiosas, raciales o de sexo. Asimismo, en orden a los deberes que se imponen, el agente se compromete a prestar un servicio con eficiencia, capacidad y diligencia, observando una conducta decorosa, conduciéndose con tacto y cortesía en sus relaciones con el público y sus superiores y compañeros de labor⁴¹.

Debe señalarse una particularidad: esta relación de empleo se rige básicamente por las pautas del derecho laboral común, conforme a la Ley de Contrato de Trabajo 20.744 (con sus respectivas modificaciones), quedando excluidas las categorías superiores aduaneras –cuadro técnico 01 y 02- que se rigen por las disposiciones de la Ley que regula la Función Pública 22.140. Se aprecia una renuncia por convención colectiva, a la estabilidad constitucional del empleo público, quedando solamente reducida a los cuadros superiores⁴².

No obstante lo expuesto, teniendo en consideración la estabilidad que consagra el artículo 14 bis de la C.N. del empleo público (nacional, provincial y municipal), al tener plena vigencia operativa, aun cuando no exista norma que la reglamente, los empleados públicos no dejarán de ser tales porque pasen a regirse total o parcialmente por el derecho laboral privado, por lo cual serán inválidos los convenios colectivos e

01 y 02 que corresponden al cuadro superior, aplicándoseles el Régimen Jurídico Básico, regulado por la Ley 22.140.

⁴¹ Cfr. los artículos 4 y 5 del Convenio Colectivo de Trabajo. Se deja sentado que los derechos, deberes y prohibiciones son varios, pero se citan estos ya que hacen al principio objeto de estudio.

⁴² Se ha discutido si una convención colectiva de trabajo, negociada por un sindicato único, tiene la facultad para modificar una garantía expresa de rango constitucional. Ha habido antecedentes en materia judicial puntuales que así lo han resaltado, pero en general, se sigue aplicando este régimen legal, que se ha puesto en crisis con motivo de la extinción de la relación laboral, al menos incausada, previo pago de las indemnizaciones de ley.

CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO 433

inconstitucionales las leyes que dispongan que a aquellos se les aplicará el régimen de estabilidad impropia vigente para los trabajadores privados⁴³.

Respecto del nombramiento, se destacan varias categorías escalafonarias que son: 1- Cuadro Técnico Aduanero, 2- Cuadro Administrativo Aduanero, 3- Cuadro Especializado Aduanero, y 4- Cuadro Maestranza.

Para ingresar al primero y al segundo de ellos, se pide, como mínimo, estudios secundarios completos; para el tercero, un mínimo de ciclo básico completo de enseñanza secundaria o equivalente con especialización en un oficio, y finalmente el cuarto, ciclo primario completo.

El ingreso a la aduana se opera en las categorías ya citadas, y debe ser por concurso público de antecedentes, y en caso de lograrlo se pasa revista en la última categoría del escalafón correspondiente a la función vacante, y siempre que ella no pueda ser cubierta con personal en actividad. Se debe acreditar además, idoneidad para el cargo conforme a los sistemas de selección que establezca la aduana⁴⁴.

Se destaca igualmente que todos los trabajadores que presten servicios en la aduana, sin distinción alguna tienen derecho asegurado, por el convenio, a la carrera, entendiéndose por tal el de ascender y progresar según categorías y funciones de planta permanente⁴⁵.

La capacitación y la formación de los cuadros profesionales aduaneros es una meta constante en todos los servicios aduaneros del mundo, ya que la labor técnica así lo requiere. Es interesante destacar la particular actividad que se realiza dentro de la organización aduanera de la Unión Europea, la que gracias a los tratados y acuerdos de asistencia mutua, busca constantemente mejorar y perfeccionar a los funcionarios aduaneros y generar un contacto directo entre las distintas aduanas de los países

⁴³ Cfr. CNTRAB, Sala VI, 10/04/2002, “Pracht, Alejandro Eitel c/AFIP s/reincorporación”. En esta oportunidad, se estableció que la cláusula del convenio colectivo aplicable a la actora (art. 7 del CCT 56/92) resultaba inválida e inconstitucional por cuanto al consagrar la estabilidad impropia contradice abiertamente el artículo 14 bis de la C.N. que de un modo directo y operativo garantiza a todos los empleados públicos la estabilidad absoluta. Esta misma Sala había fijado su postura en el antecedente “Madorrán, María Cristina c/ANA s/reincorporación” 14/08/2000.

⁴⁴ Cfr. artículos 15 y 16 del Convenio Colectivo de Trabajo.

⁴⁵ Cfr. artículo 14 del Convenio Colectivo de Trabajo.

434 CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO

comunitarios, tal como es el caso del Programa Mateo, patrono de los funcionarios aduaneros⁴⁶.

En este orden, el citado Convenio Colectivo de Trabajo ha establecido el ejercicio del derecho a la educación y a la capacitación técnico-profesional, cuando se garantiza a todos los trabajadores aduaneros, de todas las categorías profesionales, el derecho a capacitarse técnica y profesionalmente en su condición de prestadores de servicios a través de los cuales el Estado Nacional ejerce la aplicación, la percepción y la fiscalización de gravámenes del régimen aduanero argentino⁴⁷.

Ahora bien, el Código Aduanero Argentino contenía normas precisas relativas a los agentes del servicio aduanero, que fueron derogadas por el citado Decreto de Necesidad y Urgencia 618/97, por el cual se fijaron las atribuciones y competencias de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Por ello, además de definir cuáles son los elementos constitutivos de las aduanas y la posibilidad que se le reconoce al Poder Ejecutivo de trasladar el asiento geográfico de estas cuando circunstancias de control y racionalización, o eficiencia, así lo aconsejen, respetando la reserva de aquellas aduanas a que se refiere el artículo 75, inciso 10 *in fine*, de la C.N., como única medida especial referida a los agentes aduaneros, se destaca que

⁴⁶ Cfr. BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Le Droit Douanier, Communautaire et national*, ob. cit., pero 5e Edition, 2001, p. 13, cuando señala respecto del ambicioso programa de formación y de intercambio de funcionarios aduaneros comunitarios, destacando la necesidad que existe en la formación de los cuadros profesionales de la aduana actual.

También se debe señalar la cooperación constante que ha tenido con la Aduana Argentina el Instituto de Estudios Fiscales, entidad autárquica del Ministerio de Economía y Hacienda de España, que tiene por función capacitar y formar a los cuadros técnicos que han de ser incorporados a la Agencia Tributaria y a la Aduana, siendo un instituto de sólido prestigio internacional. En igual sentido la cooperación existente en materia de capacitación y formación de cuadros técnicos que provee el *U.S. Customs Service*, sobre todo para la función de policía aduanera.

⁴⁷ Cfr. artículo 57 del CCT. En este punto resulta de especial interés el reconocimiento que existe de la labor que se realiza en la aduana, cuando se resalta que las características de la actividad aduanera la distingue de cualquier otra actividad que realiza el Estado Nacional, por lo que exige básicamente como primer derecho a la formación y capacitación para la obtención de altos niveles técnicos-profesionales.

CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO 435

con motivo de la función de control que deban ejercer los funcionarios aduaneros pueden portar armas ⁴⁸.

Las normas derogadas se referían claramente a los requisitos, incompatibilidades e inhabilidades que debían observar los candidatos para ingresar como agentes del servicio aduanero. Se hace referencia directa a las disposiciones del Código Penal y al denominado Régimen Jurídico Básico de la Función Pública, y a otras leyes así como al propio Código Aduanero. Se excluyen expresamente a los condenados por delitos aduaneros o aquellos condenados por infracción de contrabando menor, a los socios ilimitadamente responsables, directores o administradores de una sociedad o asociación que hubiera esta condenada por un ilícito aduanero, a menos que esta persona hubiera probado haber sido ajena al acto u opuesta a su realización; este impedimento por iguales circunstancias incluye a los procesados judicialmente por alguno de estos delitos, hasta tanto no hubiere recaído sentencia que contuviera un sobreseimiento definitivo o absolutorio.

Para ingresar a los cuadros técnicos del servicio aduanero, se debía contar, como mínimo, con estudios secundarios completos, y acreditar los conocimientos específicos que se exigieran en materia aduanera. Se indicaba también que sólo podrán ser designados para ejercer funciones directivas de carácter técnico en el servicio aduanero, quienes integraran sus cuadros técnicos o poseyera antecedentes que acreditaran un conocimiento de la materia aduanera o una formación superior en alguna disciplina vinculada al servicio aduanero⁴⁹.

D. EL PRINCIPIO DE EXORBITANCIA

Se observa que la normativa aduanera constituye un régimen jurídico exorbitante del derecho privado, o del derecho común, y esta característica ha llevado a que se diferencie netamente de este.

Como nota característica de los actos jurídicos a que se hace referencia, aparece en toda la regulación administrativa (en la que se incluye a la

⁴⁸ Recordemos que las aduanas preexistentes a la Constitución Nacional no pueden ser cerradas o suprimidas en virtud de los denominados pactos preexistentes a la máxima norma legal Argentina, y por ello esta veda queda para las aduanas que fueron creadas con posteridad a la aprobación de la norma suprema.

⁴⁹ Cfr. a los derogados artículos 33 y 34 del Código Aduanero Argentino.

aduanera), el reconocimiento de la existencia de prerrogativas que habilita a la administración para cumplir el acto por sus propios medios (como es la emanada de la ejecutoriedad), hasta el reconocimiento de los medios específicos para que se opere la extinción del pertinente acto⁵⁰.

No cabe duda de que es una característica típica del Derecho Administrativo, y por ende, del público. Se observa claramente que las prerrogativas que se ubican en un plano superior a la relación jurídica singular, y se constituyen en un poder abstracto general e irrenunciable cuyo fundamento emana del ordenamiento jurídico del Estado. Esto ha de implicar que las prerrogativas no tienen como contrapartida una obligación del administrado, sino una situación de sujeción de parte de este a soportar su ejercicio, por lo tanto no hay propiamente frente a ellas un sujeto obligado sino una situación pasiva de inercia⁵¹.

⁵⁰ Cfr. CASSAGNE, JUAN CARLOS, *El acto administrativo*, 2ª Edición actualizada, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1978. En esta obra se analizan precisamente estas características del acto administrativo. COMADIRA, JULIO R., en *Procedimientos Administrativos, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, anotada y comentada*, ob. cit., pp. 2/3 señala que la exorbitancia del Derecho Administrativo deriva, hoy en día, de la especificidad de su contenido equilibrado de prerrogativas y garantías y de su carácter de derecho común de la Administración Pública, ámbito, este último, excluido, en principio de la órbita propia del derecho privado.

⁵¹ Cfr. CASSAGNE, JUAN CARLOS, *Derecho Administrativo*, t. II, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, pp. 18, 19. Resulta apropiado señalar la nota al pie de la página 20 que el autor toma de GARCÍA DE ENTRERRÍA, EDUARDO, Y FERNÁNDEZ, TOMÁS R., *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, Editorial Civitas, Madrid, 1977, p. 278, referido al tema que “esta sujeción puede ser para estos sujetos ventajosa (si del ejercicio de la potestad deriva para ellos un beneficio), o desventajosa (si la potestad surge para ellos un gravamen), sería la sujeción *stricto sensu* o por excelencia o indiferente (si no llega a afectar a su esfera jurídica) pero en ningún caso implicará un deber o una obligación, los cuales podrán surgir eventualmente de la relación jurídica que el ejercicio de la potestad es capaz de crear, pero no del simple sometimiento a la potestad misma. No hay por ello frente a la potestad un sujeto obligado, sino una situación pasiva de inercia (GIANNINI)”.

El profesor MARIENHOFF, MIGUEL, en *Tratado de Derecho Administrativo*, t. III-A, ob. cit., p. 74, señalaba que las cláusulas exorbitantes son las que sobrepasan el ámbito del derecho común, ya que porque su empleo en los acuerdos de voluntades regidos por ese derecho, es “inusual” o bien porque incluidas en un contrato de derecho privado resultarían ilícitas por exceder el ámbito de la libertad contractual.

1. Prerrogativas de la exorbitancia

Como principales prerrogativas se pueden señalar: 1- La creación unilateral de deberes y vínculos obligacionales, es decir que, a diferencia de lo que ocurre en el derecho privado, una de las partes de esta relación posee la facultad de crear unilateralmente vínculos obligacionales y deberes a cargo de los administrados que se constituyen en deudores u obligados de las prestaciones administrativas. 2- La presunción de validez o legitimidad de los actos administrativos; es decir, se parte de una presunción provisoria de los actos estatales, ínsita en las funciones y poderes que la norma fundamental asigna a los órganos que componen la estructura constitucional del Estado, para realizar en forma expeditiva y eficaz las funciones públicas que deben satisfacer la prosecución del bien común cuya administración y gerencia le corresponden. 3- El principio de la ejecutoriedad, como un típico privilegio que habilita a los órganos que ejercen la función materialmente administrativa para disponer de la realización o cumplimiento del acto sin intervención judicial, apelando al uso de la coacción dentro de los límites dispuestos por el ordenamiento jurídico. 4- Prerrogativas relacionadas con la ejecución de los contratos administrativos, en las que se destaca lo relativo a la dirección y control que ejerce la administración en el cumplimiento del contrato, la posibilidad de realizar modificaciones con sustento al *potestas variandi*, y la aplicación de sanciones por sí y ante sí, por citar a las más destacadas. 5- Prerrogativas procesales, es decir, se reconoce un procedimiento privilegiado en atención a la consideración que merece el sujeto actuante (el Estado) teniendo en cuenta la finalidad del bien común que ella persigue⁵².

Pero estas características, en orden al equilibrio que debe presidir las situaciones subjetivas que vinculan recíprocamente a la administración pública con el administrado, requieren que, junto a la prerrogativa estatal, se configure un justo y sólido sistema de garantías que compense de algún modo las situaciones de sujeción en que se halla el administrado frente a las potestades públicas.

⁵² Cfr. CASSAGNE, JUAN CARLOS, *Derecho Administrativo*, t. II, ob. cit., pp. 20/23. Las clasifica en: 1- Garantías Sustantivas y 2- Garantías Adjetivas. Respecto de las primeras señala, que resultan las que emanan de la Constitución y hacen a la protección de los derechos fundamentales del administrado, receptándolas el derecho administrativo sustantivo o de fondo, pudiéndose agregar que integran el concepto de los denominados principios débiles mixtos a los que se ha hecho referencia.



Sobre el particular, Rodolfo C. Barra señala que lo que otorga su sentido cabal al régimen exorbitante es la idea directriz que especifica al sistema, que consiste en la justicia administrativa en el cual el Derecho Administrativo ha de constituir un sistema específico de derecho público (régimen jurídico exorbitante). Esto conduce al cumplimiento de las exigencias de la virtud de la justicia distributiva en el ejercicio interno y externo de la función administrativa. En esta concepción, el destinatario final es la figura del administrado, ya que el Estado tiene que desarrollar por función el bien común a través de un régimen administrativo. De manera que el régimen exorbitante, como sistema jurídico global, integra dos subsistemas complementarios, como son las prerrogativas de la administración pública y las garantías de los administrados, ambas vinculadas por el equilibrio funcional inspirado en la virtud de la justicia distributiva. Estas características del régimen son, en su estructura, esenciales y permanentes⁵³.

2. *Su presencia en el Derecho Aduanero*

En materia del Derecho Aduanero, se han de encontrar, como integrantes del derecho público, estos elementos en forma muy concreta. El accionar de la aduana es sumamente exorbitante. Igualmente en lo que respecta a las garantías adjetivas y a todo el procedimiento previsto en el Código Aduanero, en la Sección XIV que las regula, claramente se advierten estos principios⁵⁴.

También en la línea de garantía que se ha desarrollado, estaban los hoy derogados artículos 25 y 26 del Código Aduanero, a través de los cuales se

⁵³ Cfr. *Tratado de derecho administrativo*, t. 1, ob. cit., pp. 264/270.

⁵⁴ La estructura de los procedimientos aduaneros, en la aludida Sección, está realizada sobre la idea de una serie de disposiciones generales aplicables a todos los procedimientos que regula el Código (artículos 1001 a 1052); el procedimiento de impugnación está regulado en los artículos 1053 a 1067, y debe ser destacado el supuesto f) del artículo 1053 que permite a todo aquel que se le afecten derecho o intereses legítimos que no estuvieren contemplados en otros procedimientos a interponer recurso de impugnación. Como se aprecia esto en total consonancia con los principios señalados. Los procedimientos reglados también son: el de Repetición (art. 1068 a 1079), para las Infracciones (art. 1080 a 1117), para los Delitos (art. 1118 a 1121), para las Ejecuciones (art. 1122 a 1128), los Recursos (art. 1129 a 1139), y finalmente los procedimientos específicos pero ya fuera del ámbito aduanero, como es el caso del procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación (art. 1140 a 1174), el relativo a la Demanda Contenciosa (art. 1175 a 1179), y el procedimiento ante la Cámara Federal (art. 1180 a 1182).

CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO 439

establecía que las normas generales dictadas de conformidad al artículo 23 del Código Aduanero, que tienen carácter obligatorio para todos los administrados, podían, no obstante, ser apeladas ante la Secretaría de Hacienda de la Nación por parte de aquellos titulares de derechos legítimos que se vieran afectados por esta. Este recurso tenía un sentido lógico, y que repetidamente era señalado por uno de los coautores del Código Aduanero, Enrique C. Barreira, cuando señalaba que operaba como un control de legitimidad por parte de los usuarios y administrados a la labor que realizaba el titular de la aduana que, por el carácter piramidal y las amplias potestades que la ley le asignaba, servía como freno y límite a su labor normativa, y contrabalanceaba las funciones legales asignadas⁵⁵.

La variación de ciertas reglas que se efectúan por medio de la aduana resulta una práctica frecuente, ya que el campo del comercio internacional es sumamente dinámico y cambiante, y es lógico que así sea de alguna manera. Esto constituye una característica aduanera, como también los criterios acerca de la visión del control y la recaudación por parte del organismo fiscal. Aun cuando esta particularidad se asemeja al denominado principio de mutación, propio de los servicios públicos, como se vio en el punto anterior, no por ello se debe dejar de destacar que las decisiones que se toman u obligan a la aduana, como autoridad de aplicación por cuestiones paraarancelarias, son manifestaciones de la exorbitancia de esta rama particular del derecho, que integra también el denominado derecho público.

Este constante movimiento puede observarse en el cambio frecuente de reglamentos, normas de inferior jerarquía, y muchas de muy dudosa constitucionalidad, implicando exigencias, algunas absurdas en esta materia, y en cuya inobservancia se ven expuestos los usuarios a sanciones o al cumplimiento de cargas tributarias gravosas.

⁵⁵ Cfr. Decreto de Necesidad y Urgencia 618/97 por el cual se derogó ese recurso, y no fue suplantado por otro. De suerte tal que la apelación de estas normas de carácter general y obligatorio, no corresponde a las medidas que tome el titular de la Aduana, sino el titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos, y le puede corresponder el recurso genérico denominado “denuncia de ilegitimidad”, previsto en forma genérica por la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549.

E. EL PRINCIPIO DE CONSERVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Se ha indicado que el acto administrativo, como expresión del acto jurídico emanado de la acción de la administración pública, se ha desarrollado y concebido teniendo en cuenta el interés público que tiene el Estado en extender los efectos en el ámbito externo, y también en consideración a las garantías de los administrados que están sometidos a su régimen. Por esa razón, el acto administrativo ha de constituir una declaración, habida cuenta de que trasunta al mundo exterior un proceso de tipo intelectual, por oposición a los meros hechos administrativos, los cuales han de consistir en comportamientos materiales que implican una actividad física de la administración. En síntesis, la noción del acto administrativo comprende a toda declaración proveniente de un órgano estatal, emitida en ejercicio de la función materialmente administrativa y caracterizada por un régimen exorbitante que genera efectos jurídicos individuales directos con relación a los administrados destinatarios del acto⁵⁶.

Esto es lo que explica que el acto administrativo, al contener los actos propios que lo identifican, atento a la especial función que desarrolla el Estado, ha de requerir validez y eficacia y, por lo tanto, cumplimiento. En esta línea, los actos emanados de la aduana, de carácter general, cumplen con esta fuerza obligatoria, siendo demostrativa de la característica exorbitante del derecho público de la que ya se ha hecho referencia⁵⁷.

⁵⁶ Cfr. CASSAGNE, JUAN CARLOS, *El acto administrativo*, ob. cit., p. 56.

⁵⁷ Cfr. Con relación a los caracteres que han de advertirse en los actos administrativos, se distinguen, respecto de lo que menciona la doctrina hispanoamericana: a) La presunción de legitimidad; b) Ejecutoriedad; c) Estabilidad, y d) Impugnabilidad. A juicio de otros autores los caracteres que se deben detectar son: a) Presunción de legitimidad; b) Ejecutoriedad y ejecutividad; c) Tipicidad; y d) Obligatoriedad (Cfr. GARCÍA-TREVIJANO FOS, JOSÉ ANTONIO, *Los Actos Administrativos*, 2ª Edición actualizada, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1991, pp. 100/101). BARRA, RODOLFO C., en *Tratado de derecho administrativo* t. 1, ob. cit., pp. 270/278, cita como prerrogativas de la administración pública del poder, en tanto causa formal del Estado, es decir, como principio ordenador, a la presunción de legitimidad de sus actos, el principio de ejecutoriedad, el principio de la actuación coactiva, régimen privilegiado de sus bienes, régimen procesal privilegiado y un régimen contractual privilegiado.

COMADIRA, JULIO R., en *Procedimientos Administrativos, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, anotada y comentada*, ob. cit., pp. 231/277, señala que este fundamento de presunción de legitimidad deriva, siguiendo a FIORINI, de la presunción general de validez que acompaña a los actos estatales: a toda ley se la presume constitucional, a toda sentencia se la considera válida, y a todo acto de la administración se lo presume legítimo. En cumplimiento de ese principio y teniendo en

CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO 441

Por lo pronto, debe tenerse en cuenta la presunción legal de la validez del acto administrativo y, por ende, todo lo tendiente a su conservación implica una inversión de la carga de la prueba, ya que la persona que tiene a su favor una presunción adopta una posición más cómoda respecto de quien no la tiene, ya que no tiene que probar aquellos hechos incluidos en la esfera de la presunción. Esto ha de significar que el recurrente ante el tribunal competente deberá probar la legitimidad del acto, pero no por el juego de la carga de la prueba, sino porque la parte demandada (de la que precede el acto) goza de dicha presunción. Mientras no sea destruida esta presunción, el acto ha de computarse válido y por ello aplicable⁵⁸.

Respecto de la ejecutoriedad ha de significar la posibilidad de actuar aun en contra de la voluntad de los administrados, cuando los actos impongan deberes o limitaciones, sin necesidad de una previa declaración judicial. La ejecutividad, por el contrario, es predicable respecto de cualquier acto, de gravamen o no, y significa eficacia general. La obligatoriedad ha de ser entendida a través de la necesidad de acatamiento de los efectos jurídicos que se generan como consecuencia de este, pudiendo alcanzar incluso a la propia administración, situación que se conoce como la doctrina de la autolimitación⁵⁹.

Sin embargo, esta característica reclama igualmente una cuota de prudencia y debida tutela judicial efectiva, que se ha de desarrollar más adelante, ya que si no existe contrapeso deviene manifiestamente inconstitucional⁶⁰.

En la actividad aduanera, en forma constante se emiten todo tipo de actos administrativos que gozan de estos caracteres y presunciones, lo que no implica que, por diversas vías, luego sean modificados y hasta dejados sin

cuenta los fines del Estado, es que se reconoce ejecutoriedad a órganos estatales que ejercen la función administrativa, sin necesidad de tener que acudir a la justicia.

⁵⁸ Cfr. GARCÍA-TREVIJANO FOS, JOSÉ ANTONIO, *Los Actos Administrativos*, ob. cit., p. 103.

⁵⁹ Cfr. GARCÍA-TREVIJANO FOS, JOSÉ ANTONIO, *Los Actos Administrativos*, ob. cit., pp. 106/111.

⁶⁰ En tal sentido, SPISSO, RODOLFO R., en *Derecho constitucional tributario*, ob. cit., pp. 536/537, destaca que, en un Estado de derecho en que las personas no son súbitos, deviene inadmisibles la obligación del pago de una deuda fiscal determinada por la administración, sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe siquiera la procedencia de la suspensión de la determinación formulada por el organismo fiscal. Reseña, en tal sentido, la inconstitucionalidad del principio *solve et repete*.



442 CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO

efecto, tanto por propia decisión administrativa como por decisión de otros organismos de la administración, como sería el caso del Ministerio de Economía o el Tribunal Fiscal de la Nación, o bien por decisión del Poder Judicial a través del dictado de una sentencia.

Por lo expuesto, sobre este punto se puede concluir en que se tiene que relacionar en forma directa la voluntad del administrador, conforme a su competencia y jurisdicción, y las funciones del organismo que tiene a su cargo para dictar los actos que permitan desarrollar su accionar. Es decir que la ilegitimidad del acto sería el elemento invalidador último del acto y, demostrado que sea, cesarán los efectos de este, sin perjuicio de los elementos objetivos que deben tener los actos administrativos y que muchas veces por su ausencia se permite advertir un acto ilegítimo⁶¹.

F. EL PRINCIPIO JURISDICCIÓN ADMINISTRATIVA REVISORA Y TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

Conforme al principio de ejecutoriedad del acto administrativo, entre los cuales se encuentran los generados en la aduana, si no tuvieran ningún contrapeso de control ulterior, resultarían inconstitucionales por conculcar el principio de tutela judicial efectiva. Por ende, el Estado de derecho demanda que la protección judicial opere sobre los derechos e intereses que son objeto del litigio, posibilitando, al final de este, el disfrute de ellos y el hecho de que no sea sustituido por una indemnización, ya que lo contrario implicaría reconocer a la administración ilimitadas facultades expropiatorias sobre cualquier objeto, al margen de las exigencias constitucionales del instituto de la expropiación.

Como consecuencia de un régimen exorbitante, que reconoce prerrogativas en favor de la administración, tal como se ha visto, se llega al reconocimiento de garantías en favor del administrado, las que se otorgan en protección del justo reparto proporcional de las cargas y ventajas constitutivas del bien común⁶².

⁶¹ La Ley Nacional de Procedimientos Administrativos y la doctrina señalan que los elementos del acto administrativo deben ser: a) dictado por autoridad competente; b) causada, c) con objeto claro y determinado; d) motivado; e) publicado adecuadamente.

⁶² Cfr. BARRA, RODOLFO C., *Tratado de derecho administrativo*, t. 1, ob. cit., pp. 278/283, destaca como garantías en favor del administrado: a) la exigencia del debido

Esto, en el Derecho Aduanero, es de capital importancia y tradicionalmente, ante el gran poder discrecional por la labor de control que se le asigna al servicio aduanero, se garantiza a los ciudadanos todo un régimen que permite tutelar en sede administrativa y luego, si corresponde judicial, sus derechos e intereses.

1. La garantía jurisdiccional

La garantía jurisdiccional, en orden a reconocer un fuero administrativo que revise los actos de la administración, es además de la expresión de la tutela judicial eficaz una característica esencial del derecho administrativo moderno. Esto es lo que significa la existencia de tribunales judiciales competentes en la materia, siendo ello todo un logro, ya que permite tener personal capacitado y especializado para la resolución de la compleja temática que implica la actividad total y plena de la administración pública.

Pero se ha destacado que uno de los temas que concita actualmente un mayor interés dentro de la actividad administrativa del Estado es el estudio de sus límites, y dentro de este, el alcance del control que de dicha actividad pueden ejercer los demás órganos estatales. En este aspecto, el control más importante radica en establecer si el tribunal controlador debe detenerse sólo a observar la legitimidad del acto impugnado o también, la cuestión referida debe incluir los elementos relativos a la oportunidad, al mérito, o a la conveniencia que justificaron su dictado. Con relación a esta última situación, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha inclinado por entender, en forma reiterada, que la oportunidad, el mérito y la conveniencia tenidos en cuenta por la administración para dictar el acto posteriormente impugnado, no pueden ser controlados por el Poder Judicial, coincidiendo así con la orientación mayoritaria existente en el derecho comparado. Respecto de la primera cuestión citada, se plantean dificultades, atento a confusiones que se han generado. Se concluye, conforme el análisis jurisprudencial que se realiza, en que, en numerosos casos, se tiende a confundir el análisis de las circunstancias fácticas que dieron lugar al dictado del acto administrativo, con la valoración que pueda efectuarse sobre la oportunidad, mérito o conveniencia de su emisión, creyéndose que al entrarse al estudio de los presupuestos fácticos del acto, se excede el control

proceso legal; b) la sumisión al principio de igualdad; c) la estricta vinculación a la ley; y d) la intangibilidad de la remuneración del administrado.

de legitimidad del acto y se invade la esfera propia y exclusiva de la administración⁶³.

Pero a esta labor también, en cierta forma, la realiza la misma administración pública, en algunos aspectos, por medio de tribunales administrativos especializados, como es el caso de la actividad jurisdiccional administrativa que realiza la aduana en la fase disciplinaria, como también en el caso del Tribunal Fiscal de la Nación, como instancia revisora del accionar administrativo aduanero e impositivo, tanto en materia infraccional, como de las resoluciones recaídas desfavorables para los administrados en los procedimientos de impugnación y de repetición.

En el derecho positivo argentino, la veda que establece el artículo 109 de la C.N., que ordena al Presidente de la Nación la posibilidad de ejercer funciones judiciales, o arrogarse el conocimiento de causas pendientes, o restablecer las fenecidas, parecía ser un impedimento para que en la esfera administrativa existieran tribunales administrativos. La Corte Suprema de Justicia de la Nación en el *leading case* “Fernández Arias c/Poggio (Fallos 247:646) admitió la existencia de estos tribunales destinados a hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la administración.

⁶³ Cfr. TAWIL, GUIDO SANTIAGO, “Algunas reflexiones respecto al alcance del control judicial de la actividad administrativa (legitimidad, oportunidad, hechos y derecho)”, ED, t. 122, Buenos Aires, p. 815. Aquí el autor cita la jurisprudencia de la Corte Suprema por la que se estima que el control judicial tiene vedado el análisis del control de mérito o conveniencia del acto administrativo, “Ferradas c/Administración General de Empresas Comerciales de Radio y Televisión, LS 82 TV Canal 7” (Fallos 282:332). También, respecto del primer tema planteado, sostiene que la postura asumida en muchos casos resulta errada, ya que ha implicado sustentar la protección judicial de la ilegalidad y la aceptación de conductas administrativas irregulares. Asimismo destaca que de haber mediado un análisis exhaustivo de los hechos que las originaron, no hubieran subsistido sin necesidad de juzgar sobre la conveniencia o no del obrar de la Administración por tratarse de claros supuestos de ilegitimidad. Por consiguiente, estima que no debe olvidarse que, para la apreciación de la legitimidad o no del acto administrativo, deben atenderse no sólo las cuestiones de hecho –evitando confundir lo que reitera por considerar esencial al estudio de las cuestiones fácticas con la valoración del mérito en el dictado del acto y a las cuestiones de derechos con el análisis de la legitimidad del mismo- ya que esta última se encuentra estrechamente vinculada a la existencia de todos los elementos esenciales del acto. Entre los elementos encontramos la causa que involucra tanto a los antecedentes del derecho cuanto a los hechos que justificaran su emisión, presupuestos que sólo podrán considerarse ciertos, y, por ende, legítimo el acto a través de la comprobación e interpretación amplia por parte del órgano judicial, del efectivo acontecer de los hechos.

CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO 445

Posteriores fallos delinearon el principio básico a respetar por estos tribunales, en orden a que deben respetar que el justiciable tenga derecho a interponer recurso ante un tribunal judicial, y que se respete el principio de defensa en juicio en el proceso administrativo⁶⁴.

En este aspecto, Néstor P. Sagüés, con referencia a la existencia de los tribunales administrativos, señala que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que la facultad administrativa para juzgar y en su caso castigar, no atenta contra la garantía de defensa en juicio en tanto se otorgue al justiciable la oportunidad de recurrir ante el Poder Judicial, con el fin de que cualquier decisión administrativa sea allí revisada. Satisfecho este recaudo, la CSJN estima perfectamente compatible con la ley fundamental la

⁶⁴ Resulta ilustrativo el trabajo de LICHT, MIGUEL NATHAN, “La potestad sancionatoria de la administración y su control judicial de cara a la realidad normativa”, *El Derecho*, t. 193, Buenos Aires, p. 702 y siguiente, en el que pasa revista a las diversas posiciones doctrinales y posturas que se han asumido respecto del tema de la potestad sancionadora de la administración, y su efectiva revisión judicial. También aborda el tema del contenido de esos actos administrativos que conllevan una sanción, esta tiene que ser el grado de control que tiene que desarrollar la justicia.

Se puede resumir este tema, en que la CSJN admite la validez constitucional de organismos administrativos –establecidos por Ley– con facultades para pronunciar decisiones en conflictos o cuestiones de carácter administrativo, admitiéndose esta situación para ciertos asuntos de derecho común, cuando media un interés público directo. Pero el requisito de esa validez estará dado por estar asegurado el control judicial suficiente, adecuado a las circunstancias del caso. En tal sentido, se ha sostenido que esta exigencia cede cuando el interesado opta por una vía administrativa desechando la judicial, y no está expresamente previsto recurso judicial para aquella, pero se afirma que, de todas formas, siempre deberá tener expedita una vía judicial revisora.

Por ello, conforme señala DE LA RÚA, FERNANDO, en *Jurisdicción y Administración. Relación, límites y controles. Recursos judiciales*, Lerner Editores Asociados, Buenos Aires, 1979, pp. 147/149, los Estados democráticos deben asegurar un sistema de control eficaz de la administración por parte de los órganos independientes que ejerzan el poder jurisdiccional. Esta función es cumplida adecuadamente por los jueces del Poder Judicial, prefiriendo su especialización. También satisface esa necesidad con el establecimiento constitucional de órganos separados del Poder Judicial siempre que estén a la vez separados y sean independientes del Poder Ejecutivo, tratándose de un problema de distribución de funciones dentro de cada soberanía. Los problemas relativos al control jurisdiccional de la administración, a su vez, deben ser mirados bajo la doble perspectiva de la preservación de las garantías fundamentales del individuo y de las necesidades prácticas de eficacia gubernativa frente a los requerimientos sociales de progreso, seguridad y bienestar. El control judicial de la administración no debe ser mirado como un obstáculo a la actuación de esta sino como una participación fundamental para el correcto y mejor funcionamiento del poder estatal. Aquí la legalidad administrativa contribuye a su propia eficiencia (Cfr. Ob. cit., p. 159).

creación de órganos y procedimientos administrativos destinados a hacer más efectiva y expedita la protección de los intereses públicos, y que, como mínimo, debe existir una instancia judicial, de suerte tal que las eventuales deficiencias que pudo tener el procedimiento administrativo puedan ser allí, en ese ámbito, revisadas, modificadas o directamente dejadas sin efecto⁶⁵.

Debe recordarse que la aduana, como órgano administrativo del Estado Nacional, tiene reconocidas funciones jurisdiccionales administrativas, otorgamiento que depende exclusivamente de la ley aduanera esencial sin más limitaciones que las que surgen de los principios, garantías y derechos que la Constitución Nacional establece y consagra⁶⁶.

También sobre la base de la doctrina sentada por la CSJN, se ha insistido en que debe asegurarse la instancia judicial aplicándose el criterio restrictivo respecto de las limitaciones formales que la coarten (Fallos 263:246), porque el principio fundamental en la materia es la preservación de la vía judicial (Fallos 269:252 admitiéndola en el caso aunque se hubiera dado forma de recurso a lo que debió ser una demanda). Como ejemplo de lo expuesto, puede destacarse el recurso limitado al derecho previsto por las normas reguladoras del Tribunal Fiscal de la Nación, que se otorga contra la sentencia de este ante la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, conforme a lo que se regula en el artículo 1180 del Código Aduanero Argentino⁶⁷.

⁶⁵ Cfr. SAGÜÉS, NÉSTOR PEDRO, *Elementos de Derecho constitucional*, ob. cit., p. 761. Aquí se citan los siguientes fallos de la CSJN a saber: “César y Antonio Karam SCICA” (Fallos 310:360), “Banco Regional del Norte Argentino” (Fallos 311:49), “Enrique Schuster SAIC” (Fallos 310:2159), “Farmacia Benjamín Matienzo” (Fallos 304:1242), y “CAS TV SA” (Fallos 305:1878).

⁶⁶ Cfr. CSJN, “Tello, Norma del Valle y otros s/contrabando” (Fallos 323:637), 26/07/2000.

⁶⁷ El citado artículo dice: “En los recursos de apelación contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación, la Cámara Federal: a) podrá, si hubiere violación manifiesta de las normas legales en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, declarar la nulidad de las adecuaciones o resoluciones y devolverlas a dicho Tribunal con apercibimiento, salvo que, en atención a la naturaleza de la causa, juzgare más conveniente su apertura a prueba en esa instancia; b) resolverá el fondo del asunto, teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados. No obstante, podrá apartarse de ellas, y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de los autos autorizaren a suponer que la sentencia ha incurrido en error en la apreciación de los hechos”.

Se puede decir entonces, que el principio esencial y básico de esta actividad es el principio revisor que actúa como madre de todos los argumentos que justifican su accionar⁶⁸.

2. *La revisión administrativa de los actos de la actividad aduanera*

En la actividad aduanera, el tribunal administrativo revisor por excelencia es el Tribunal Fiscal de la Nación. Este es un organismo jurisdiccional que se encuentra en la esfera del Poder Ejecutivo, cuya finalidad es la protección de los contribuyentes, responsables y sancionados, frente a la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas. Constituye un freno para cualquier posible desborde del personal de fiscalización de estos entes, porque para recurrir ante él, no es necesario el previo pago de la suma intimada. El Tribunal Fiscal de la Nación por ende, ha de dirimir con imparcialidad, las contiendas entre los particulares y los organismos recaudadores señalados, atento a que sus integrantes actúan con independencia puesta de manifiesto por las garantías de estabilidad e inamovilidad reconocidas por la ley, y no están obligados por las normas interpretativas emanadas de los organismos indicados, ni del Ministerio de Economía de la Nación, lo que marca una clara diferencia con los jueces administrativos que tiene la DGI y la DGA⁶⁹.

⁶⁸ Se puede señalar también el trabajo de TAWIL, GUIDO S., “Los grandes mitos del derecho administrativo, el carácter revisor de la jurisdicción contenciosa administrativa, la inactividad de la administración y su fiscalización judicial”, ED, t.128, Buenos Aires, p. 958, en la que concluye luego de un extenso relevamiento jurisprudencial y de derecho comparado, en que el papel cumplido tradicionalmente por los tribunales en materia de control de la Administración resulta hoy, sin dudas, insuficiente, ya que la injerencia del aparato estatal en nuestra vida cotidiana es tal que la limitación de la fiscalización judicial exclusivamente a la actividad administrativa –de conformidad con la acepción más clásica del principio revisor de la jurisdicción contencioso administrativo- no resulta adecuada a la realidad, al dejar a los administrados en numerosas ocasiones en un verdadero estado de indefensión.

⁶⁹ Cfr. GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, y sus instancias superiores*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986, pp. 1 y 24. Aquí destaca igualmente que una de las características que tiene además este Tribunal, en lo procesal, es que actúa por impulso de oficio, por lo cual no se posibilita la perención de instancia, la investigación está orientada a la búsqueda de la verdad real, tanto en materia infraccional como tributaria, y la consecuente decisión independiente de lo alegado por las partes. Asimismo, tiene la posibilidad de disponer un debate oral de lo probado en la causa por medio de la audiencia de vista, lo que trae aparejado una mayor

448 CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO

De todas formas, se puede concluir en que la tutela judicial efectiva es una garantía propia consagrada en la Constitución Nacional. Esto permite sostener que todos los actos de la administración son revisables judicialmente, y por ende, igual destino y aplicación han de tener todos los actos administrativos aduaneros⁷⁰.

Todas las decisiones aduaneras tienen la opción de ser apeladas a instancia Judicial, o bien ante el Tribunal Fiscal de la Nación, y respecto de estas últimas se admite el recurso de apelación ante la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo. Como puede apreciarse, los procedimientos aduaneros cumplen y respetan en su desarrollo los principios y pautas sentados por la jurisprudencia de la Corte Suprema, destacando además que toda interposición de los recursos tiene efecto suspensivo, con lo cual no resultan ejecutables hasta tanto se haya agotado la instancia administrativa y judicial completa⁷¹.

A pesar de lo expuesto algunas situaciones procesales previstas en el Código Aduanero Argentino fueron declaradas inconstitucionales por fallos del fuero Contencioso Administrativo Federal, ya que de hecho tornaba ilusoria la eventual revisión de la medida dispuesta por la autoridad aduanera. El caso aludido fue “Agencia Marítima Robinson S.A.”, CNCAF, Sala IV de fecha 13/5/1986, en donde se declaró inconstitucional el artículo 70 del Código Aduanero, por el cual se regla un recurso de apelación ante la Cámara Federal contra el auto de confirmación de sanción disciplinaria dictado por la Aduana, realizado por la Secretaría de Hacienda de la Nación, que tiene efecto meramente devolutivo, esto conllevaba una violación del derecho de defensa legítima y además la obligación del mero cumplimiento

inmediación y, finalmente, la división en salas de competencia impositiva y salas de competencia aduanera, que redundan en una mayor especialización de sus integrantes.

⁷⁰ Esta tutela tiene que ser lo más amplia posible, ya que todo acto que impone sanciones, tiene que tener la posibilidad de ser revisada judicialmente. En tal sentido, la CSJN en los autos “Casa Enrique Schuster SAIC c/ANA” (Fallos 310:2159), 27/10/1987, ha señalado que lo dispuesto por el artículo 1024 del C.A., en cuanto impide el control judicial 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 C.N. Con lo cual se ha declarado la inconstitucionalidad del monto que la Aduana establecía administrativamente en dicho artículo en forma anual.

⁷¹ Cfr. artículos 1058 y 1134 del Código Aduanero Argentino.

de la sanción –se trataba de una sanción que consistía en días de suspensión– implicaba que su eventual derogación no retrotraía la sanción impuesta⁷².

Debe finalmente mencionarse que existe una necesidad de garantizarles a los contribuyentes que el servicio aduanero se expedirá en tiempo procesal útil, a fin de cesar la incertidumbre que genera el inicio de una tramitación aduanera, ya sea de índole operativa, tributaria o generada en una infracción. Por lo que se considera que ciertos recursos administrativos tienen como finalidad tutelar precisamente los derechos de los particulares, expuestos frecuentemente a la indiferencia, desaprensión o negligencia de las autoridades. La demora excesiva de los funcionarios aduaneros en actuar y resolver las cuestiones a su cargo constituye uno de los modos más habituales de exteriorización del ordenamiento administrativo, lo que lleva en muchos casos a tornar ilusorios los intereses legítimos del ciudadano.

En tal sentido es que el Código Aduanero Argentino prevé dos recursos específicos, que son los reglados en los artículos 1159 y 1160. El primero de ellos resulta aplicable cuando existe retardo en el dictado de la resolución definitiva del administrador aduanero, en los procedimientos de impugnación, de repetición y respecto de las infracciones; el segundo es el que se presenta cuando una persona individual o colectiva es perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en la realización de un trámite o diligencia a cargo del servicio aduanero.

En ambos casos se recurre ante el Tribunal Fiscal de la Nación por amparo de sus respectivos derechos⁷³.

⁷² En idéntica situación, están los artículos 53, 88 y 105 del Código Aduanero Argentino, a los cuales le corresponde igual tratamiento que el explicitado para el artículo 70, ya que se trata de igual situación pero aplicada a los Despachante de Aduana, Apoderados Generales y los Importadores y Exportadores respectivamente. Sobre el mismo tema, FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Código Aduanero comentado y anotado*, ob. cit., pp. 275/276, señala que el recurso de apelación contra la resolución ministerial condenatoria, al no tener efecto suspensivo, padece de ilegitimidad, ya que adolece de graves y claros errores de derecho que la descalifican, conforme a la doctrina sentada por la Corte Suprema (Fallos 250:41), y los dictámenes de la Procuración del Tesoro (año 1 1973) N° 2, p. 150 y resoluciones de la Secretaría de Hacienda 1769/67. Además destaca que es arbitraria con arreglo a la jurisprudencia de Corte, manifestando además que la asignación de un recurso sin efecto devolutivo no respeta la inviolabilidad de la defensa en juicio, ni el principio del control judicial suficiente a que deben quedar sometidos los actos administrativos que, como los de suspensión o eliminación, revisten naturaleza jurisdiccional.

Pero algunas reformas al Código Aduanero Argentino, no del todo felices y privilegiando cuestiones de coyuntura, llevaron a que se trate de limitar el debido control jurisdiccional de los actos, ya sea estableciendo límites para acceder a la justicia, como también, eliminando el carácter suspensivo de los recursos de apelación⁷⁴.

IV. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO PENAL Y ADMINISTRATIVO

No se ha de tratar en este caso, los principios generales del Derecho Penal y Administrativo, de la manera en que fueron analizados cuando se trató la identificación de los denominados principios débiles mixtos, sino en tanto y en cuanto estos constituyen principios o derechos cuya juridicidad les viene conferida exclusivamente por la propia decisión autoritativa, es decir, por vía judicial o legislativa con capacidad jurígena a tales fines⁷⁵.

En el supuesto de los principios general del Derecho Penal, se ha señalado que las disposiciones represivas aduaneras requieren, para la viabilidad de la sanción que prevén, la configuración de una declaración inexacta o falsa manifestación relativa a las distintas operaciones o destinaciones de importación, cuyo alcance no resulta susceptible de

⁷³ El artículo 1161 del Código Aduanero Argentino, a su vez, regla estos recursos de amparo facultando al Tribunal Fiscal a solicitar a la Aduana antecedentes, y las causas de la demora y la forma de hacerla cesar.

Debe quedar claro que la jurisprudencia ha señalado la procedencia de este recurso cuando la demora resulta excesiva, y en muchos casos se han permitido la avocación del Tribunal para atender y resolver sobre el fondo de la cuestión en debate. De todas formas, la excesiva morosidad que en muchos casos ha tenido la Aduana ha llevado a que el Tribunal Fiscal tome los casos realmente emblemáticos, ya que existe el peligro de que la actividad jurisdiccional de la aduana, que es deficiente en resolver, sea suplantada por el este, desnaturalizando el régimen administrativo aduanero.

⁷⁴ Tal como aconteció con la modificación del artículo 1024 del Código Aduanero Argentino, que fijó un límite objetivo de apelación contra los decisorios que resulten inferiores a la suma de \$ 2000, y al reducir el supuesto del artículo 1053 inciso a) a ser el único con efecto suspensivo. Esta reforma fue realizada mediante la Ley 25.986 y, por los motivos expuestos, se estiman inconstitucionales estas modificaciones, ya que vulneran los derechos y garantías de los usuarios y contribuyentes.

⁷⁵ Cfr. VIGO, RODOLFO L., *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, ob. cit., p. 146.



CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO 451

extender a otras inexactitudes o manifestaciones que, en su integración material, no resultan punibles, dada la descripción literal del precepto, pues lo contrario vulneraría los principios generales del derecho penal que resultarían aplicables en virtud de la naturaleza de la sanción⁷⁶.

En materia de Derecho Administrativo, ya se ha visto que se concibe esta disciplina del derecho sobre la base de una serie de principios que, precisamente dan forma, vigor y caracterizan esta rama, y que parte de ellos ha sido ya esbozada en el punto anterior. De manera que en recurrentes pronunciamientos de la Corte Suprema se ha señalado la necesidad de aplicar estos principios; es decir, resolver la cuestión bajo examen partiendo del análisis de estos principios comunes a esa rama del derecho⁷⁷.

En este contexto que se inserta la actividad aduanera resultan por ende de aplicación los principios generales propios del Derecho Administrativo, precisamente por integrar el servicio de aduanas la administración pública nacional.

El mismo actuar de los funcionarios aduaneros se los ha de encuadrar dentro del ámbito de la administración pública, donde el señorío del Derecho Administrativo resulta evidente, a pesar de las particularidades y características que brinda a esta actividad el Derecho Aduanero.

V. LOS PRINCIPIOS DE VERACIDAD, EXACTITUD E INALTERABILIDAD DE LAS DECLARACIONES

A. CONCEPTO Y ALCANCES

Estos principios se presentan como uno de los pilares sobre los cuales se estructura toda la actividad aduanera, y que tienen su origen en la presentación de la mercadería para ser sometida al debido control, con

⁷⁶ Esto es conforme a los votos de los Dres. Belluscio y Petracchi en el fallo de la CSJN, “Héctor Peres Picaro s/Recurso apelación c/Aduana” (Fallos 315:1600), 13/8/1992.

⁷⁷ Cfr. CSJN, “Farías Andrés, N. c/EFA -Empresa Ferrocarriles Argentinos- (Fallos 313:223), 08/03/1990.

452 CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO

motivo de reclamar para ella alguna destinación aduanera específica, tanto de importación como de exportación⁷⁸.

Es de destacarse que las presentaciones que se efectúan ante el servicio aduanero se hacen mediante una declaración escrita ya sea en soporte papel con constancia de firma del declarante y el carácter en que este lo hace, o bien por escrito a través del sistema informático establecido por la AFIP. Se admite también que para ciertos regímenes especiales esta declaración se efectúe en forma verbal o mediante la simple presentación de los efectos⁷⁹.

Estos principios resultan consagrados en acuerdos internacionales, fruto de la labor realizada por el Consejo de Cooperación Aduanera⁸⁰.

En esa normativa, se recomienda la instauración de sistemas de declaración escrita cuando se solicita una destinación aduanera, en los cuales se permita al declarante rectificar esta destinación siempre que en el momento de formular la petición no haya dado comienzo el examen de la declaración, ni el reconocimiento de las mercaderías, y estas, atento a las razones invocadas, se consideren justificadas.

Sobre el particular se destaca que, cuando las autoridades aduaneras comprueben errores cometidos al tiempo de formular la declaración de las mercaderías, o de liquidar derechos e impuestos a la importación, darán o han dado lugar a la percepción de una suma más elevada de tales derechos e impuestos, que la que es legalmente exigible. Las autoridades aduaneras

⁷⁸ Es interesante destacar que siempre la veracidad y el rigor han sido una constante en toda la temática aduanera, ya que sea por resguardo de la renta fiscal, sea por el control a realizar en las fronteras, fue justificada la dureza de la norma. Esta nota es común a todas las legislaciones aduaneras, a pesar de que ya, en la actualidad, merced a las ventajas que ofrece la tecnología, parte de este rigor pareciera no tener sentido. Acaso convenga citar algunas consideraciones vertidas por la Junta de Comisos con motivo de resolver el primer caso que llegó a la Corte Suprema de la Nación Argentina y que fue a su vez confirmada por esta con fecha 19 de enero de 1864: “Jaime Cateura por falta de 100 cueros vacunos en la descarga de la goleta Conde Cavour”, cuando señalaba que “la ley se vale de medios fatales para evitar el fraude y la complicidad, no admite excepciones de equivocaciones o descuidos, probado el hecho tampoco se condena la inocencia porque si no hay mala fe, hay culpa o descuido (...) La ley ha tenido que ser severa por necesidad, porque los repetidos ejemplos de fraude y la facilidad que ofrecen nuestras costas para ello obliga a la disposición del 19 de abril de 1860 (...)”.

⁷⁹ Cfr. arts. 234 y 332 del Código Aduanero Argentino.

⁸⁰ Cfr. Convenio Internacional para la simplificación y organización de los regímenes aduaneros, conocida como la Convención de Kyoto del 18 de mayo de 1983, y que la República Argentina aprobó en 1984.

CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO 453

acordarán la devolución o la condonación de la parte sobrante o se lo comunicarán al declarante de modo que, según los casos, este pueda rectificar su declaración o presentar instancias para la devolución o la condonación. También se pone de relieve que cuando las autoridades aceptan que los errores advertidos, han sido cometidos de buena fe, y que no es imputable al declarante negligencia grave, autorizarán a este a rectificar su declaración y a cumplir las formalidades complementarias exigidas sin imponer sanción. Igual temperamento se deberá seguir cuando los errores cometidos impliquen falta de pago de derechos o tributos de escasa entidad o devolución, en estos casos la legislación nacional ha de prever que no ha lugar el cobro ni la devolución de esos importes.

También se advierten principios similares en la reglamentación aduanera dispuesta por el Consejo del Mercado Común del MERCOSUR que estableció, además de una serie de requisitos relativos a la declaración para un régimen aduanero, la responsabilidad del declarante respecto de la exactitud de los datos de la declaración, la autenticidad de los documentos anexados y la observancia de todas las obligaciones inherentes al régimen solicitado⁸¹.

B. FUNDAMENTO Y SUSTENTO DE ESTOS PRINCIPIOS

Como se puede ver, estos principios están estructurados sobre el hecho real en virtud de que no resulta posible un control absoluto de la totalidad de las operaciones que se presentan ante el servicio aduanero, y en esa finalidad se ha señalado que el sistema de control aduanero se funda en el principio de la declaración previa⁸², lo que ha de permitir que esta labor pueda realizarse con referencia a documentos. En consecuencia se tiene que concebir un sistema que se origine en la ficción de que todo ha sido verificado y controlado por parte de la autoridad aduanera.

⁸¹ Cfr. Decisión N° 16/94 CMC, que ha sido a su vez receptada por la Resolución ex ANA 3753/94.

⁸² Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., *Código Aduanero, comentarios, antecedentes, concordancias artículos 130 a 249*, t. II A, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986, p. 22. El autor toma este principio, según la cita que transcribe de la nota que le dirigió CRISTÓBAL DE AGUIRRE al entonces Ministro de Hacienda, que acompañaba el proyecto de las Ordenanzas de Aduana, en abril de 1866, donde señalaba que el principio sobre el que se basan las operaciones en casi todas las aduanas es “la declaración previa de la operación que quiere efectuarse”.

454 CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO

De manera que a los fines de poder efectuar inteligentemente esta labor, se requiere la buena fe y la conducta honesta del usuario, sustentada en una relación de confianza entre las partes intervinientes.

En tales circunstancias se estructura un sistema de declaración escrita de toda destinación aduanera, que en principio no admite rectificación alguna, salvo las expresamente previstas en la ley, y que además tiene la característica de revestir la condición de declaración jurada, es decir, que todo lo allí consignado se ajusta a la verdad y, en consecuencia, es exacto.

Exacto o verdadero: ¿con relación a qué? Las declaraciones aduaneras son escritas y reclaman que lo consignado resulte idéntico a lo que físicamente se verifique.

No se trata de una cuestión principista, sino que tal severidad tiene una finalidad: respecto de la mercadería objeto de la destinación, la aduana tiene que contar con todos los elementos para poder clasificarla; o sea, ubicarla técnicamente en el nomenclador arancelario, que determinará el nivel arancelario que le corresponde y el régimen de prohibiciones si le cupiere, para luego controlar el valor que se le presenta de la mercadería, y así obtener el importe de los tributos que deben ser abonados, y finalmente controlar la exigencia previa de autorizaciones especiales, sanitarias, higiene, seguridad, etcétera⁸³.

⁸³ Este principio ha tenido amplia repercusión en materia jurisprudencial, atento a que, tal como ya fue señalado por la CSJN en los autos “Tecnobeton SA c/ANA” (Fallos 319:2666), 12/11/1996, la declaración del importador debe incluir aquellas circunstancias o elementos necesarios para permitir la correcta clasificación de la mercadería, con lo cual no cabe además, apriorísticamente, negarles atribuciones a los funcionarios aduaneros para exigir la indicación de determinados datos que pudieren resultar conducentes a tal fin.

Pero en esta línea debe quedar claro que conforme lo ha señalado la CNCAF, Sala V, 25/03/1996 en los autos “Seysu SRL s/apelación c/ANA”, que no se incurre en declaración inexacta o diferencia injustificada cuando la descripción de la mercadería en el documento de despacho corresponde a la realidad de lo introducido y a su clasificación, permitiendo a la Aduana establecer su naturaleza y determinar, consiguientemente, su tratamiento arancelario.

A su vez, la Sala IV, el 30/12/1999, en los autos “Acindar SA c/DGA”, ha señalado que la CSJN, ya en vigencia de la Ley de Aduanas, sostuvo que este tipo penal tutela el principio básico de la veracidad y exactitud de la declaración de la mercadería que es objeto de una operación (Fallos 310:966; 315:929; 315:942). Con posterioridad se sostuvo que el artículo 954 del C.A. da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante –salvo los supuestos previstos en la propia ley- o del control que pueda efectuar el servicio

CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO 455

Se trata, pues, de principios eminentemente técnicos, concebidos sobre la base de una actividad propia y específica como es la aduanera, que van a girar siempre en derredor de la mercadería, que, como referencia inmutable, debe cotejarse teniendo a la vista la documentación que la ampara.

Estos principios se justifican en el accionar aduanero, ya que este se basa en la responsabilidad y confianza que el organismo deposita en los usuarios.

En cierta forma esto implica un compromiso ético que obliga al documentante a actuar de buena fe, suministrando al servicio aduanero los elementos de juicio suficiente para identificar y ubicar el producto y determinar el régimen aduanero que le es aplicable en materia arancelaria y de prohibiciones a la importación. En esa finalidad es que se reclama que la declaración resulte veraz y completa, comportamiento que se incrementa desde el momento en que la aduana, en cumplimiento de sistemas que permiten una mayor agilidad y fluidez comercial, no verifica la totalidad de las operaciones que se le presentan, dando paso a lo que se conoce como el “despacho en confianza”⁸⁴.

Se puede señalar igualmente que los principios indicados son comunes a todos los ordenamientos aduaneros mundiales⁸⁵.

aduanero (Cfr. CSJN “Subpga SACIEI c/ANA” (Fallos 315:942), 12/05/1992; Sala III, “Fría SA”, 04/08/1987 y “Calo Norberto”, 13/08/1992 entre otros tantos).

También esta Sala en los autos “Aerolíneas Argentinas SA c/ANA” 30/04/1999, ha señalado que en el artículo 954 del C.A. se tutela el principio básico de veracidad y exactitud en la declaración de la mercadería objeto de cada operación y se delimita el tipo de infracción, que se verifica cuando se produce efectivamente un daño o cuando este puede producirse, exista o no control aduanero, y fuera este obligatorio o no.

⁸⁴ Cfr. FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Código Aduanero, comentado y anotado*, ob. cit., p. 488.

Se puede igualmente señalar que la jurisprudencia en reiteradas oportunidades se ha pronunciado sobre este punto. La CNCAF, Sala IV, en los autos “La industrial alimenticia SA c/DGA”, 30/12/1999, ha señalado expresamente que, en los artículos 224 y 331 del Código Aduanero se establece que una vez registrada la declaración, ella deviene inalterable y el servicio aduanero no admitirá del interesado rectificación, modificación o ampliación alguna, salvo las excepciones previstas expresamente (Fallos 315:942), principio que es recogido del artículo 1057 de las Ordenanzas de Aduana, con arreglo al cual las rectificaciones sobre las circunstancias de las mercaderías no justificaban los errores, salvo que resultaren de los propios documentos, sin admitir prueba extraña a estos (Fallos 153:350).

⁸⁵ Cfr. ABAJO ANTÓN, LUIS MIGUEL, *El despacho Aduanero*, Fundación Confemetal, Madrid, 2000, pp. 213 y 242. Destaca que en materia del Derecho Aduanero Español, las declaraciones a través de las cuales se ha de solicitar una destinación aduanera, deberán

456 CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO

En la legislación aduanera argentina, la rectificación se permite respecto de cualquier elemento, es decir, que no queda circunscripta a la cantidad, calidad y especie de más para menos, sino también se admite otras rectificaciones que posibilitan adecuar la clasificación a las reales características de la mercadería objeto de la destinación⁸⁶.

Pero debe considerarse que, conforme a lo que ha sido señalado, el concepto jurídico que protege el Código Aduanero es el principio de la veracidad y exactitud de la declaración comprometida de la mercadería, es entonces irrelevante, para la configuración de la infracción del artículo 954 del Código Aduanero Argentino, la existencia o no del control aduanero, ya sea obligatorio o no, habida cuenta de que la ley alcanza al hecho ilícito en el momento en que se efectúa la declaración comprometida⁸⁷.

ser presentadas ante la aduana en forma escrita por vía informática, asumiendo el declarante los compromisos de que lo que cuenta en la declaración es exacto, que los documentos que se adjunta son auténticos, y que ha de cumplir con el conjunto de obligaciones que conlleva la inclusión de las mercaderías de que se trate en el régimen aduanero en cuestión. El declarante, a su vez, está autorizado, previa solicitud, a rectificar uno o varios de los datos mencionados en la declaración, tras la admisión de la misma por parte de la autoridad aduanera, pero en modo alguno se aceptará incluir, con este motivo, mercadería distinta de la inicialmente declarada. Pero no será autorizada ninguna rectificación cuando la solicitud haya sido formulada luego que las autoridades aduaneras hubieran informado al declarante de su intención de proceder a un examen de mercaderías, o bien hubieren comprobado la inexactitud de los datos en cuestión, o se haya ordenado el libramiento de la mercadería.

⁸⁶ Cfr. Exposición de Motivos que acompaña el Proyecto de Código Aduanero Argentino. El artículo 225 del C.A. señala que el servicio aduanero autorizará la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera cuando la inexactitud fuere comprobable de su lectura o de la de los documentos complementarios anexos a ella y fuera solicitada con anterioridad: a) que se hubiera dado a conocer que la declaración debe someterse al control documental o a la verificación de la mercadería, o b) al libramiento, si se la hubiera exceptuado de los controles antes mencionados. También procederá si se hubiera requerido hasta 5 días posteriores al libramiento, si la diferencia se acreditare debidamente ante el servicio aduanero, sin que fuera advertida por este.

⁸⁷ Este criterio fue sentado por la CSJN a partir de los fallos “Subpga SA c/Estado Nacional s/Nulidad de resolución” (Fallos 315:942), y “Frigorífico Rioplatense SA s/recurso de apelación” (Fallos 315:929), ambos de fecha 12 de marzo de 1992. Como ha señalado BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, en “La declaración comprometida aduanera”, *El Derecho, Legislación Argentina* N° 20, Buenos Aires, p. 1481, este cambio implicó una modificación de la doctrina tradicional que señalaba a partir de considerar al sistema aduanero estructurado sobre la base de la declaración previa a toda operación aduanera, teniendo la obligación, el documentante, de suministrar detalladamente todos los datos e informaciones necesarios que permitan el efectivo control aduanero, y que, sin perjuicio

Como puede advertirse si el sistema de control aduanero depende del principio de declaración previa, tal como ya fue señalado, este perdería sentido si las declaraciones pudieran ser irrestrictamente rectificadas por quien las efectuó.

VI. EL PRINCIPIO DE FORMALIDAD Y RIGOR

La actividad a desplegar ante la aduana reclama exigencias formales importantes, pero no sacramentales. Es decir que, para la obtención de ciertas conductas o actos por parte del servicio aduanero, resulta menester cumplir con formas preestablecidas.

El usuario y también los funcionarios aduaneros perciben que el Derecho Aduanero es riguroso, atento a que cumple con el doble carácter de ser formal y represivo.

Se observa una aparente contradicción con el principio de informalidad que específicamente está consagrado en el Derecho Administrativo, en orden a garantizar a los ciudadanos una mayor posibilidad de ser atendidos y escuchados por los diversos organismos que integran el Estado.

Y si bien en materia aduanera, como actividad propia que se desarrolla dentro de la órbita del Estado, y a pesar de que en forma supletoria se aplican las normas concernientes al procedimiento administrativo, el accionar y reclamo del cumplimiento de formas que realiza la aduana a los usuarios es fuerte, evidente, y para algunos funcionarios aduaneros, esencial.

A lo largo del tiempo y con la ayuda de la jurisprudencia, en reiteradas ocasiones se le ha reprochado a la aduana, que la interpretación que hacía de los procedimientos y de las conductas que se derivan de estos, muchas veces, llevaba a un rigorismo formal que desvirtuaba los diversos regímenes, tanto de promoción como operativos⁸⁸.

de ello, resultaban importante diferencia las declaraciones inexactas como las ambiguas, incompletas o contradictorias ya que esta últimas deben ser objeto de aclaración o ampliación requerida por la propia aduana al documentante, quedaban excluidas de la infracción, en la medida en que la aduana había podido ejercitar el debido control, independientemente de si, en la práctica, lo había hecho o no, ya que la declaración no podía pasar inadvertida, no concurriendo la condición exigible para sancionar.

⁸⁸ Cfr. CSJN “Autolatina SA (TF N° 7879-A) c/DGA” (Fallos 326:1090) 10/04/2003. Sobre este punto particular en la discusión acerca de la interpretación y

458 CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO

Esta nota de excesiva formalidad también era característica de los Derechos Aduaneros europeos, tal como ha sido el caso de Francia, no obstante, se destaca que en los últimos años este rigor se ha suavizado, atemperado que caracterizaba, por ejemplo, el proceso de desaduanamiento de una mercadería y que la declaración de detalle equivalía a un documento esencial con el valor de un acta pública en la que la más mínima diferencia u omisión implicaba consecuencias penales⁸⁹.

Otras veces, so pretexto de un cumplimiento de un excesivo control o celo fiscal, se les daba a las formas un contenido sacramental, es decir que, de no presentarse esa forma, nacía el derecho de peticionante.

Las formas afectaban sustancialmente el diario accionar de los usuarios, pero se fueron corrigiendo merced a la labor jurisprudencial, a pesar de ello se puede sostener que, por la naturaleza misma de la función de la aduana, lo formal tiene importancia.

La evolución de los institutos y el mejoramiento del control aduanero por las vías informáticas lleva a que se advierta una tendencia, leve por cierto, a dejar el formalismo, lo cual permite adoptar procedimientos más reales y menos burocráticos.

Un resabio de estos formalismos a ultranza puede encontrárselo en las normas aduaneras pasadas, cuyo incumplimiento o inobservancia implicaba la imposición de sanciones de carácter objetivo.

Si bien, ya con la sanción del Código Aduanero Argentino, estos principios fueron expresamente dejados de lado, todavía subsisten algunas hipótesis que pareciera darles alguna lozanía⁹⁰.

alcance que se les da a ciertos acuerdos internacionales de integración con la República Federativa del Brasil, por eventos acontecidos antes de la implementación del MERCOSUR, se ha dicho que las posturas que en esta línea ha tenido el servicio aduanero argentino, lejos de fundarse en ritualismos estériles o de entorpecer el proceso de integración regional, se adecuan al principio rector de que este sólo se puede llevar a cabo con estricta sujeción a las normas que configuran el régimen jurídico que le da sustento. Es decir, se consagra y resalta el rigor en la interpretación y aplicación en materia de certificados de origen.

⁸⁹ Cfr. BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Droit Douanier*, ob. cit., p. 74.

⁹⁰ Tal sería el caso de las multas automáticas que prevé el Código Aduanero ante el mero hecho de constatarse la hipótesis prevista en la norma, sin que interesen los motivos que llevó al infractor a cometer tal acción –artículos 218, 220 y 222 del C.A. por citar algunos casos-.

CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO 459

El rigor del Derecho Aduanero debe ser observado desde la perspectiva de las sanciones que prevé el régimen. Y este es un capítulo importante en la regulación aduanera, ya que si bien los bienes jurídicos tutelados giran en torno al control aduanero que se ejerce sobre el tráfico internacional de mercaderías, las diversas afectaciones que se han de realizar sobre estos bienes jurídicos, con la suma del elemento subjetivo, permitirán en principio esbozar la diferenciación de estar frente a un delito o una infracción aduanera. Es decir que se prevé un sistema doble, en el cual coexistan delitos aduaneros e infracciones aduaneras, situación que ha de ser analizada *in extenso* en el próximo capítulo.

El término *rigor* predispone a una actividad severa, de dureza extrema, pero también admite la acepción de exactitud, precisión, lógica inflexible, y como se ha visto son características propias que se evidencian en el Derecho Aduanero, conforme al sistema de declaraciones escritas en pos de la confianza, pero manteniendo el objetivo central que es el control. Es decir que se presenta como una actividad que sin ser calificada de rigorista, al menos advierte de su severidad en materia disciplinaria⁹¹.

De allí que el sistema aduanero esté concebido sobre la idea del rigor, en honor de la exactitud de las declaraciones, situación que lleva a que, en cierta forma, algunas circunstancias ajenas a la voluntad de los usuarios hayan sido severamente observadas con motivo de investigaciones, y luego ajustadas o atemperadas de conformidad con los antecedentes del caso, atenuantes y demás justificaciones que, poco a poco, se han hecho presentes, poniendo un adecuado orden a muchas decisiones adoptadas por el servicio aduanero como exigencia del principio de razonabilidad y proporcionalidad antes ya desarrollado⁹².

En todo caso, esta cuestión evidencia que tenga que ver más con un tema de interpretación de la norma. La aplicación rigurosa de la ley aduanera debe ir más allá de la mera cuestión gramatical, debiendo primar que el resultado sea el adecuado a la norma fundamental. Es decir, se advierte más que una

⁹¹ Cfr. *Diccionario de la Real Academia Española*, Vigésima primera Edición, t. II, Madrid, 1992, en referencia a los términos *rigor* y *rigorista*.

⁹² Como ejemplo de esto podemos encontrar en la Res. Gral. AFIP 1920/2005 por la cual se reglamenta todo lo relativo a la registración de las destinaciones de exportación. En el Anexo IV, que refiere al procedimiento para liquidar pagos y/o garantías de las destinaciones de exportación, expresamente se recuerda el estricto cumplimiento y observancia de los procedimientos allí consagrados como de las obligaciones que deben asumir y respetar los usuarios.

limitación al rigor, una justa y correcta interpretación, fruto de la labor jurisprudencial que ha modelado estos institutos en los últimos años.

VII. EL PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD Y CONFIANZA. LA PROFESIONALIDAD

Estos principios pueden ser abordados desde varios puntos de partida. Uno de ellos es el hecho de considerar al funcionario público concreto, es decir, desde ese ámbito. El otro, desde la perspectiva del usuario. También ha de convenirse en que esta línea interpretativa admite también la perspectiva de la responsabilidad que deriva de los actos lícitos e ilícitos que se desprenden del accionar de los protagonistas de la actividad aduanera. Pero sobre este último punto, en todo caso, puede señalarse que no es el objetivo de este estudio.

Desde la visión propuesta, puede indicarse que la aduana, atento a las reconocidas facultades reglamentarias que estaban plasmadas en la redacción específica del artículo 23, incisos i), j), l), u), w), e y), y que desde la creación de la AFIP⁹³ pasaron a ésta, ejerce plenamente el poder de policía de la perspectiva de la función reglamentaria incluyendo derechos de índole constitucional.

En este sentido, ya señalaba Miguel S. Marienhoff, que reglamentar un derecho de índole constitucional significa supeditar el ejercicio de ese derecho a un criterio razonable, y en modo alguno significa cercenar o suprimir el ejercicio del derecho respectivo. Reglamentar un derecho ha de significar disponer la manera en que ese derecho debe ser ejercido. Por consiguiente, la reglamentación de un derecho supone el ejercicio de este, pero nunca puede implicar la pérdida del ejercicio, tal como claramente limita el artículo 28 de la C.N.⁹⁴.

De manera que el poder de policía está sometido indefectiblemente a las limitaciones que permitan evitar la arbitrariedad en su ejercicio, y las medidas de policía deben ser, consecuentemente, siempre razonables y respetuosas de las declaraciones, derechos y garantías contenidos en la ley suprema.

⁹³ Cfr. Decreto de necesidad y urgencia 618/97.

⁹⁴ Cfr. *Tratado de Derecho Administrativo*, ob. cit., t. IV, pp. 664 y 665.

A. LA RESPONSABILIDAD

Esto implica que el principio de responsabilidad, desde la perspectiva del accionar de la aduana, tiene que influir en todas sus acciones, toda vez que se vincula en forma directa al otro principio que es el de constituir un servicio público, que se brinda sobre un universo de relaciones privadas y de diversa índole, en el cual se han celebrado infinidad de contratos, prestaciones de alto contenido patrimonial, humanitario, cultural, en definitiva, humano.

La particularidad del Derecho Aduanero y de las relaciones a las que está dirigido, atento a la función específica de control que realiza, implica como nunca un accionar y despliegue, razonado, responsable, meditado, en definitiva, garantizador de los derechos de los usuarios⁹⁵.

B. LA CONFIANZA

La confianza parece un valor, más que un principio, es decir, una característica, un elemento que se aprecia y reclama en un accionar determinado, que resulta común a muy diversas actividades de índole profesional. Pero se presenta como algo muy importante en este medio, habida cuenta de que en la concepción del accionar aduanero se advierte que se trata de una actividad que, en principio, está vedada para que actúen aquellos que no acreditan conocimientos teóricos y prácticos de la especialidad. Asimismo quienes intervienen en esta actividad deben contar con cierta solvencia personal y ser conscientes de su deber de colaboración con la autoridad aduanera; esto surge como una obligación legal, condición que explica el motivo por el cual algunos de ellos sean incluso considerados como auxiliares del servicio aduanero, como es el caso de los despachantes de aduana y los agentes de transporte aduanero.

⁹⁵ Un ejemplo cabal que se puede citar en este caso es el procedimiento que prevé el Código Aduanero Argentino, respecto de la destinación de oficio de aquellas mercaderías que, luego del transcurso del término legal de espera, no han sido presentadas al servicio para dárseles una destinación aduanera. Resulta claro, pues, que la aduana no tiene conocimiento alguno de aquellas personas que tienen la disponibilidad jurídica, lo que implica que, en garantía de los derechos que les pudiere corresponder a estos, cuando se inicia el régimen previsto a partir del artículo 417, se trata de hacerlo de la forma más transparente posible, dando tiempos y plazos para que se presenten a dar destinación.

462 CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO

Es decir que se está ante una actividad claramente destinada a realizarse en forma conjunta, pero por cada persona desde su ámbito. Y el valor que reposa en esta relación es la confianza mutua. El saber que ambas partes efectúan una labor que permite completar, afianzar y perfeccionar la actividad esencial aduanera que es el control sobre las mercancías que están afectadas al tráfico internacional.

Más adelante se ha de desarrollar más circunstanciadamente este planteo, cuando se estudie el régimen de las infracciones aduaneras, ya que, precisamente y a modo de anticipo, señalarse que el criterio de imputación de responsabilidad estará íntimamente vinculado a lo ya expresado, cuando destaca que resultarán responsables en los casos en que no se hubieran cumplido con todos los deberes inherentes al régimen, operación, destinación o cualquier otro acto o situación en que interviniera o se encontrara⁹⁶.

Esta relación reclama responsabilidad y profesionalidad, y reposa sobre la base del valor confianza. Esta característica es aquella que ha permitido a los servicios aduaneros instrumentar mecanismos de control selectivos, despachos aduaneros en confianza, y regímenes de aduana domiciliaria, con el objeto de no entorpecer la actividad comercial internacional, bajar los costos operativos y, en consecuencia, fomentar el intercambio sin que por ello se descuide el accionar específico del control aduanero⁹⁷.

Esto explica el motivo por el cual su presencia resulta común y de antigua data en todos los ordenamientos positivos aduaneros universales⁹⁸.

⁹⁶ Cfr. artículo 902 del Código Aduanero Argentino.

⁹⁷ La profesionalidad es una característica tradicional que ha tenido esta actividad, y respecto de ella se reclama la presencia de personas autorizadas a solicitar, presentar, gestionar en nombre y por cuenta de clientes el despacho de las mercaderías ante las aduanas, como también a representar ante estas, a las empresas transportadoras con el fin de presentar la documentación relativa al medio de transporte, y la mercadería que transportan, como es el caso de los agentes de transporte aduanero. Estas actividades se concretan a través de terceros profesionales, quienes si bien intermedian entre el usuario final y el servicio aduanero, facilitan y permiten profesionalmente realizar una labor auxiliar y de decidida colaboración.

⁹⁸ En el ordenamiento aduanero argentino, se encuentra esta actividad expresamente regulada en el Código en lo que a los Despachantes de Aduana se refiere, entre los artículos 36 al 56; y respecto de los Agentes de Transporte Aduanero, entre los artículos 57 a 74. Con relación a los antecedentes de la actividad de los Despachantes de Aduana en la República Argentina, ya en las primeras leyes se señalaba esta actividad, tal como es el caso de la Ley del 8 de mayo de 1853, la Ley 9 y, así sucesivamente hasta la

CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO 463

Existe una tendencia orientada a prescindir de estos servicios profesionales, es decir que no sean obligatorios, con una idea de reducción de costos, y evitar cierto malentendido concepto de intermediación, como una suerte de liberación de la actividad. Pero es factible que estas posturas terminen afectando en cierta forma el principio de profesionalidad y del control conjunto que reclama la aduana, ya que cada día se les exige más a los actores del comercio exterior, en atención a los altos grados de responsabilidad que impone la regulación aduanera. No obstante, y a pesar de estas corrientes liberadoras, la presencia de los despachantes y agentes de transporte resulta constante, sin perjuicio de las dificultades propias que tienen estas actividades.

Pareciera que la actitud y el desarrollo de estos principios influenciados por los valores descriptos, fueran ser el destino del accionar aduanero moderno.

En todo caso, debe volverse a creer en los principios, pero en los esenciales, en los fundamentales, para estar al servicio de la Nación y del usuario; y de esta manera, evitar caer en rigorismos inútiles y formalismos sin sentido. En síntesis, debe tenerse en claro cuál es la función de cada uno y debe recobrase el espíritu del servicio público.

Acaso convenga recordar la frase de Ulpiano, cuando al referirse a la justicia, la definía como la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno lo que le corresponde⁹⁹.

sanción de la Ley 13.000, que constituyó la primera regulación como texto legislativo, de esta actividad profesional. En España también esta actividad desde antigua data estuvo destinada a ser realizada por los denominados agentes o comisionistas de aduana, situación análoga a lo que acontece en Francia e Italia. Pero en la actual legislación comunitaria, se ha liberalizado esta actividad como ya venía aconteciendo con las legislaciones positivas de varios estados europeos antes de su ingreso a la comunidad. La República Argentina, mediante la modificación del artículo 37 por medio de la Ley 25.063, admitió la no-obligatoriedad de la intervención del despachante de aduana para aquellas personas de existencia ideal en las formas y modalidades que establezca la reglamentación.

⁹⁹ Sobre el particular HERVADA, JAVIER, en *Lecciones de Filosofía del Derecho*, Segunda Edición, Ediciones Universidad de Navarra S.A., Pamplona, 1990, p. 118, resalta que con ULPIANO la fórmula de la justicia, además de ganar en precisión, adquiere su más acabada dimensión jurídica, pues se matiza que lo suyo de cada uno es su derecho, y está contenido ya en lo “propio” y “lo justo” de ARISTÓTELES, así como el “mérito”, que es algo debido en justicia; pero ULPIANO se hace explícito, sobre todo porque su fórmula manifiesta mejor que las precedentes un punto capital de la teoría de la justicia: la primacía del derecho sobre la justicia, o dicho de otro modo, que la justicia

464 CAP. 6 – LOS PRINCIPIOS DÉBILES IUSPOSITIVOS DEL DERECHO ADUANERO

Y esa tal vez sea la clave, quizá si se descubriera lo constate y perpetuo de cada uno, entonces estaríamos ante una aduana cumplidora de su función y, en consecuencia, respetada respecto de los principios sobre los cuales fue concebida.

está en función del derecho y no a la inversa. Si la justicia consiste en dar a cada uno su derecho, es obvio que para que se dé la acción justa –la propia de la justicia- es preciso que exista ese derecho, respecto del cual se es justo.

SEGUNDA PARTE

**LA INFRACCIÓN DE DECLARACIÓN INEXACTA EN EL
SISTEMA DE INFRACCIONES A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS
DEL DERECHO ADUANERO**

Tal como fuera indicado en la introducción, una vez identificados los principios sobre los que se sustenta el Derecho Aduanero, resulta de interés someterlos a tensión y análisis en el régimen infraccional aduanero.

De manera que la estructura de esta segunda parte, va a estar concebida sobre la idea de estudiar el régimen infraccional en general tal como está concebido por el Código Aduanero Argentino, para luego aplicar sobre la infracción “Declaraciones Inexactas” el grado de detalle que interesa en este trabajo.

De todas maneras concluye esta segunda parte con un capítulo que tiene por objeto establecer si está adecuado el régimen infraccional aduanero a los principios que sustentan el Derecho Aduanero.

CAPÍTULO 7

EL RÉGIMEN INFRACCIONAL ADUANERO

I. LA SANCIÓN EN EL DERECHO ADUANERO

A. LAS SANCIONES EN EL DERECHO ADUANERO ARGENTINO

Corresponde ahora el estudio del régimen infraccional aduanero, dejando expresamente de lado los delitos aduaneros y las sanciones disciplinarias que contempla el Código Aduanero Argentino.

Debe destacarse que atento a su naturaleza penal, se advierte como metodología más adecuada realizar el análisis a partir de los elementos que provee la teoría general del delito, sin perjuicio de que se considerarán los particulares inconvenientes que trae este régimen en lo doctrinario, que además tienen incidencias en el momento de analizar la figura típica y el régimen de responsabilidades.

También deberá considerarse que el campo de las infracciones aduaneras se opera dentro de lo que se puede denominar la esfera administrativa de la aduana, teniendo en consecuencia, conforme lo ordena el régimen legal vigente, la facultad para investigar la comisión de infracciones, determinar a los responsables de estas, y por consiguiente, aplicar la sanción correspondiente en el marco de un proceso regulado¹.

1. Naturaleza de las sanciones aduaneras

La pregunta introduce uno de los dilemas que se presenta en este campo. Se trata de establecer si existen, en principio, distinciones entre las sanciones administrativas y las penales.

¹ Cfr. arts. 1081 y 1091 del Código Aduanero Argentino.

Una postura señala que no existen diferencias, tal como es el caso de lo defendido y sostenido por Garrido Falla, en la doctrina española, y Ranelletti y Girolla en la doctrina italiana. Ranelletti afirma que las leyes penales castigan las infracciones de ciertas normas que han sido establecidas para tutela inmediata del derecho y que, por lo tanto, suponen una agresión, ofensa, lesión directa, efectiva o potencial, de un derecho determinado, de un bien jurídico de otros, o sea, la infracción de un deber específico; mientras que las leyes de policía castigan infracciones de normas establecidas para la tutela mediata del derecho, es decir, como cautela para evitar posibles ofensas al orden jurídico, por ello distingue entre delitos y contravenciones. Girola, por su parte, ha de utilizar un criterio cuantitativo, subrayando que la sanción representa siempre la tutela de un interés particular, y ha de estar lógicamente en proporción con el interés a tutelar, y cuando estos intereses se valoran más intensamente se conminan con una sanción penal; es decir, se utiliza para el autor un criterio de la valoración dado por la sociedad respecto del bien jurídico contravenido².

En la doctrina española, Garrido Falla ha señalado: “(...) hay que reconocer que en cada caso que se han atribuido a la administración facultades sancionadoras, el legislador no ha procedido por puro arbitrio, sino de acuerdo a un criterio que evidencia el nexo común que une a todos estos supuestos. Y en la materia que se trata este nexo, no puede ser otro que el hecho de que la sanción se imponga precisamente para reprimir transgresiones que se han producido en un campo, cuya competencia y cuidado, ha sido previamente encomendado a la administración. La configuración de la administración como un poder jurídico (y en tal sentido autosuficiente) postula esta potestad sancionadora. Su fundamento es paralelo al que justifica la ejecutividad y la ejecutoriedad de los actos administrativos: ni la administración tiene que recurrir a los tribunales civiles ordinarios, ni tampoco a los tribunales de la jurisdicción penal”³.

Pero a su vez, otro sector de doctrina española no considera que la intensidad de la lesión sobre los bienes jurídicos tutelados, o por los sujetos que puedan realizarla o por el ordenamiento infringido, tengan la misma naturaleza en las sanciones administrativas y las penales, sino que resultan

² Cfr. citas realizadas por CASTILLO BLANCO, FEDERICO, *Función Pública y poder disciplinario del Estado*, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1992, pp. 35 a 43.

³ Cfr. GARRIDO FALLA, FERNANDO, *Tratado de Derecho Administrativo*, Vol. II, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, p. 197 y siguientes.

diferentes. Por su parte, E. García de Entrerría y T. R. Fernández privilegian el mantenimiento de una identidad sustancial, y que sólo dos razones pueden justificar la coexistencia de sanciones penales y administrativas de heterotutela: a) una razón política: la conveniencia de que las autoridades administrativas dispongan de estas sanciones como arma de lucha política frente a sus oponentes; y b) una razón de orden práctico: la inadecuación del sistema penal, ya sea por su lentitud, por la benignidad de sus sanciones, etc.⁴.

De todas formas, se puede concluir en que se mantiene el convencimiento de que el derecho sancionador y disciplinario administrativo, que regula en definitiva la potestad punitiva del Estado o del resto de los entes públicos, debe estar sujeto a los mismos principios valorativos e interpretativos que presiden el Derecho Penal, de modo que en garantía del interés público, del administrado, y funcionario, ambos derechos a pesar de sus matices se supeditan a unos criterios técnico-jurídicos comunes y unitarios⁵.

Pareciera, en consecuencia, que la existencia de regímenes sancionadores obedece al carácter tutelar que deviene fuertemente del Derecho Penal. Es decir, que se ha de buscar la protección de bienes jurídicos, para lo cual la garantía del respeto que esta rama del derecho comporta ha de estar sustentada por criterios filosóficos que, en definitiva, permitirán al dogmático enjuiciar si las proposiciones del derecho vigente son compatibles con los presupuestos naturales del orden social y las ideas valorativas rectoras de la ética social⁶.

⁴ Cfr. la cita y explicación que hace CASTILLO BLANCO, FEDERICO A., *Función Pública y poder disciplinario del Estado*, ob. cit., pp. 45 y 46.

⁵ Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo Español, del 9 de junio de 1986 (Ar. 6612).

⁶ Cfr. YACOBUCCI, GUILLERMO J., *El sentido de los principios penales. Su naturaleza y funciones en la argumentación penal*, ob. cit., p. 131. Aquí el autor cita expresamente a JESCHECK, HANS, en *Tratado de Derecho Penal*, pp. 37 y 38, que da cuenta que el estudioso de política criminal tampoco puede prescindir de la ayuda de la filosofía del derecho, porque esta le indica dónde deben estar las restricciones que el estado de derecho y la dignidad humana imponen a la lucha contra la delincuencia. De manera que YACOBUCCI concluye en que se libera a la dogmática jurídico-penal del positivismo y le permite hallar la necesaria síntesis en la que concuerden el derecho positivo, como tal siempre inevitablemente imperfecto, y la idea del derecho correcto.

1.1 Diversas posturas

Pero ¿existe realmente una diferencia entre el injusto administrativo y el injusto penal? Se ha señalado que en el Derecho Administrativo, al igual que en el Derecho Penal, se ha tratado de establecer desde antiguo la diferencia sustancial entre estos tipos de injustos. Sobre el particular, especial importancia tuvieron los trabajos realizados por James Goldschmidt, Eric Wolf y Eberhard Schmidt. El primero creyó encontrar una diferencia ontológica en el hecho de que el Derecho Penal protege derechos subjetivos o bienes jurídicos individualizados (según los cánones clásicos de derechos individuales independientes del Estado), mientras que el Derecho Administrativo debe proteger ante la desobediencia de los mandatos emitidos por la administración, ya que busca el acatamiento de reglamentos fundados en que no protege bienes jurídicos ya existentes, sino que están al servicio de los deberes de orden público y del bienestar, y que por ello no contienen un disvalor ético. Según esta concepción, se debe reprimir una lesión contra la integridad corporal por medio de una pena, mientras que el derecho de estacionar incorrectamente debe ser reprendido sólo por una sanción administrativa, dado que es el mismo Estado el que ha creado el objeto de la contravención, es decir, que no se trata de un interés espontáneamente surgido en la sociedad, y por lo tanto, tampoco un bien jurídico. Pero no es posible sostener esta postura y esta diferencia en la actualidad, pues no hay duda de que ambos injustos, tanto el administrativo como el penal, lesionan bienes jurídicos. Por lo tanto, actualmente parece que no existe una diferencia ontológica por su contenido, sino únicamente por la naturaleza de la sanción propuesta para cada uno de ellos. Algunos autores encontrarán que la diferencia fundamental entre estas radica en el órgano competente que existe para imponer la sanción⁷. De todas formas, no

⁷ Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, GUSTAVO, *Derecho Penal, Parte General*, Ediciones Civitas, Madrid, 1984, p. 34, CEREZO MIR, JOSÉ, “Límites entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Madrid, 1975, p. 165. Aquí señala que ROXIN, CLAUS ha de considerar que la diferencia es de tipo cuantitativo y no cualitativo, fundándolo, entre otras consideraciones, por considerar que los hechos punibles y las infracciones administrativas no se diferencian por la existencia o falta de una lesión al bien jurídico, pues ambos constituyen una lesión al bien jurídico. Por ello puede deducirse que la delimitación entre un hecho delictivo y una infracción administrativa, empleando el principio de subsidiariedad, depende, en un amplio margen, de la decisión legislativa, y no tiene un contenido legal obligatorio, pero que en el ámbito central de los hechos delictivos graves, su punibilidad está marcada por criterios de contenido. En esta misma línea, pero partiendo desde el Derecho Administrativo,

existe un criterio común que permita diferenciarlos en forma plena, no obstante a reconocer que en ambos campos se debe aplicar las mismas garantías para la aplicación de la sanción⁸.

Rafael Bielsa, por su parte, considera que el delito es ataque al bien jurídico que la ley quiere restablecer, mientras que la contravención consiste en no cumplir el deber impuesto por la ley a todo administrado o vinculado a la Administración Pública por una obligación de colaborar en el interés colectivo. Por lo que el incumplimiento de ese deber generará lo que se ha llamado obligación delictual del Derecho Administrativo, a la cual debe corresponder no una sanción civil ni una sanción disciplinaria, sino una simple pena administrativa, en consecuencia entiende que las contravenciones entran en el dominio del Derecho Administrativo y no del Derecho Penal, y en consecuencia su régimen está fuera del ámbito del Código Penal⁹.

En el campo del Derecho Aduanero, la cuestión valorativa a que se hizo referencia también ha de estar presente conforme a la impronta que le asignen los legisladores, sin dejar de tener en consideración la función de la aduana, y por ende, el bien jurídico a tutelar.

GARCÍA DE ENTRERRÍA, EDUARDO Y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, TOMÁS RAMÓN, *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. II, 5ª Edición, Madrid, 1993, p. 147, dan cuenta que la potestad sancionadora de la Administración no es una potestad administrativa más, y no participa de las demás potestades administrativas, sino que forma parte de la potestad punitiva del Estado. En este sentido, esta potestad debería de corresponder, dentro de las exigencias del principio de la división de poderes, exclusivamente a los tribunales de justicia, por lo que su atribución a la Administración habrá de calificarse de excepcional. Pero, esta excepción no se refiere a su dimensión cuantitativa, sino a su dimensión cualitativa.

También sobre el particular, AFTALIÓN, ENRIQUE R., en “Las sanciones en el derecho penal económico”, *La Ley*, t. 90, Buenos Aires, 1958, p. 707, señala que durante mucho tiempo tuvo indiscutible prestigio una corriente doctrinaria que ha propugnado la autonomía del Derecho Penal Administrativo, que incluye al Derecho Penal Económico, desarrollada por GOLDSCHMIDT, JAMES, para quien existirían diferencias esenciales ontológicas entre el ilícito penal y el ilícito administrativo, lo cual le permitió afirmar que, en el campo de su ínsula jurídica, muchos principios fundamentales del Derecho Penal clásico pierden validez.

⁸ Cfr. BACIGALUPO, SILVINA, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Bosch Casa Editora SA, Barcelona, 1998, pp. 236/241.

⁹ Cfr. “Naturaleza jurídica de la multa administrativa”, *Jurisprudencia Argentina*, t. 60, Buenos Aires, p. 24.



A su vez, Sainz de Bujanda parte de la idea de que la infracción criminal supone la lesión de determinados bienes jurídicos que el ordenamiento positivo reputa dignos de protección, a la cual se asocia la imposición de una pena. Agrega que no existe separación sustancial entre lo injusto criminal y lo que se llama lo injusto administrativo¹⁰. En su opinión, toda norma jurídica que contemple una infracción del orden jurídico, asociando a esta una pena, tiene una naturaleza jurídico-penal, cualquiera que sea el texto positivo en que se encuentre incorporada. De suerte tal, que las diferencias entre las normas contenidas en el Código Penal, y las contenidas en otras leyes serían de tipo formal. En función de la mayor o menor gravedad que se le atribuye a la infracción, con arreglo a una valoración político-social, se incorpora al Código Penal, o a la legislación administrativa, atribuyéndose la calificación y aplicación de las sanciones a los órganos del Poder Judicial o a los órganos de la Administración, actuando estos en el ejercicio de funciones jurisdiccionales.

1.2 El Derecho Administrativo sancionador

De todas formas, se reconoce que el denominado derecho administrativo sancionador (que involucra a las infracciones), debe acatar a los principios de tipicidad, legalidad, culpabilidad –lo que excluye el principio de responsabilidad objetiva-, personalidad de las sanciones, principio del hecho, y otros más que se inspiran en el Derecho Penal, siendo además una opinión común que esto efectivamente así tiene que ser, precisamente en salvaguarda de los intereses de los administrados. Igualmente se han reconocido los principios de legalidad, irretroactividad de las leyes, salvo la posterior más favorable, la exigencia de tipicidad de las infracciones y sanciones, y la prohibición de analogía¹¹.

Esto, que parece aceptado mayoritariamente por la doctrina, no siempre ha sido así, sobre todo en España, en donde recién la cuestión quedó debidamente zanjada a partir del reconocimiento expreso que tuvo en la

¹⁰ Véase, “Ideas para un coloquio sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria”, Madrid, *Comunicación para la IX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, 1961, publicada en Hacienda y Derecho, Vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pp. 209/213.

¹¹ Cfr. BAJO, MIGUEL, Y BACIGALUPO, SILVINA, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Colección Ceura Editorial, Centro de Estudios Ramón Areces S.A., Madrid, 2000, pp. 17/25.

Constitución de 1978, conforme se advierte en sus artículos 9, 25 y 106. De manera que la potestad administrativa sancionadora, al igual que la potestad de los jueces y tribunales, forma parte de un genérico *ius puniendi* del Estado, que siempre es único, pero que se representa en dos formas¹².

Por consiguiente, tanto las infracciones tributarias como las aduaneras, a pesar de ser de neto corte administrativo, no cabe duda de que tienen una naturaleza jurídica penal, y que existe además, una identidad sustancial, ontológica, entre las infracciones y los delitos. Las diferencias entre ambas son cuantitativas y no cualitativas, puramente formales, fundadas exclusivamente en valoraciones político-sociales, estribando estas diferencias, básicamente, en el hecho de que la aplicación de las sanciones previstas para cada una de estas, se llevará a cabo por órganos diferentes, actuando diferentes procedimientos: administrativo para las infracciones, y jurisdiccionales para los delitos¹³. En esta línea, Spisso ha señalado que el Código Penal no agota la materia represiva, ya que además de los delitos, propiamente dichos, en él legislados, existen numerosas figuras de naturaleza penal que se agrupan bajo el nombre genérico de faltas o contravenciones, que comprenden en nuestro país, tanto a las faltas de carácter local: tributarias, administrativas, policiales, municipales etcétera, como a las de carácter nacional legisladas en los ordenamientos referidos a las materias aduanera, tributaria, de abastecimiento, de defensa de la competencia, de lealtad comercial, etcétera¹⁴. Con igual planteo al expuesto, se observa el trabajo de compilación realizado por Juan Carlos Bonzón Rafart, que da cuenta de todas las sanciones administrativas y penales que pueden ser impuestas por la administración en la República Argentina¹⁵.

¹² Cfr. BACIGALUPO, SILVINA, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, ob. cit., 1998, p. 233.

¹³ Cfr. ALONSO MADRIGAL, FRANCISCO JAVIER, *Legalidad de la Infracción Tributaria*, Universidad Pontificia Comillas, Dykinson, Madrid, 1999, pp. 28/29.

¹⁴ Cfr. *Sanciones administrativas y penales impuestas por la administración. Distinto tratamiento jurídico*, ob. cit., p. 954.

¹⁵ Cfr. “Sanciones administrativas y penales impuestas por la Administración. Distinto tratamiento jurídico”, *Diario de Jurisprudencia y Doctrina*, suplemento de Derecho Administrativo, El Derecho, Buenos Aires, 14 y 31 de mayo de 2002. También en “Relación entre normas penales e infraccionales tributarias”, *Revista del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal* N° 62, Buenos Aires, diciembre 2002, pp. 26/28. Señala en esta oportunidad que establecida la naturaleza penal de las infracciones sustanciales económicas, tema sobre el cual existe consenso, toca ahora a los doctrinarios y legisladores determinar si les son aplicables todos o algunos de los principios

Pero a pesar de estas características, lo cierto es que queda al arbitrio del legislador, en reconocimiento del ejecutivo –administrador- la posibilidad de aplicar en sede administrativa el régimen contravencional, en tanto y en

sustentados por el Derecho Penal clásico, y/o participan de características especiales, tales como las que diferencian el llamado Derecho Penal Económico o Administrativo de aquel. Es fácil deducir que las infracciones económicas forman parte de ese llamado “Derecho Penal Económico”, pero estas configuran dentro de aquel una subclasificación, dado que conforman un cuerpo de normas que podría denominarse “Derecho infraccional penal económico” con ciertas diferencias cualitativas y cuantitativas que lo caracterizan. Luego de analizar casos jurisprudenciales concluye en que resulta necesario modificar la legislación para lograr la debida regulación diferenciadora de los delitos e infracciones tanto tributarios como aduaneros.

Sobre este tema, ARROYO ZAPATERO, LUIS, en “Derecho Penal Económico y Constitución”, *Revista Penal*, Sección Doctrina, p. 3, destaca que en el campo del Derecho Penal Económico la referencia constitucional del bien jurídico limita bien poco al legislador, pues es él mismo quien acaba por configurarlo, siendo lo que TIEDEMANN denomina como la doble competencia de este, en cuanto a que tiene capacidad para establecer penas para la protección de un determinado interés, y además competencia para definir en su totalidad cuál será la importancia y la configuración de ese concreto interés. Esto lleva a que se tenga la sensación de una cierta artificialidad de este tipo de delitos, atento a la mutabilidad de los intereses protegidos, como puede suceder en materia de contrabando.

También en esta línea, AFTALIÓN, ENRIQUE R., “Las sanciones en el Derecho Penal Económico”, ob. cit., pp. 707/714, dice que rastreando el origen y la política de intervencionismo en lo económico, se destacan los medios a los cuales recurrieron los Estados para hacerla efectiva, en su afán de impedir, por un lado, actividades económicas consideradas como perniciosas para el bien común y por promover aquellas estimadas como deseables. Para tal fin, se utilizaron diversos métodos, consistentes en regulaciones de precios, racionamientos, abastecimientos y comercialización de materias primas y productos industrializados, importación y exportación, no sólo de mercancías sino también de divisas (control de cambios), establecimientos de nuevas empresas, crédito bancario, transportes, contratos colectivos de trabajo, etc. En esta vasta actividad, se advierte una preocupación, por parte de los legisladores, de hacer efectivas, a toda costa, las prescripciones por ellos sancionadas. Esto explica que se haya recurrido a una profunda variedad de sanciones, muchas de ellas desconocidas en el Derecho Penal clásico, con el objetivo de procurar hacerlas efectivas, con rapidez y eficacia. Con este objetivo se instituyeron jurisdicciones especiales y procedimientos sumarios. Es de notar que el elenco de sanciones conminadas no se caracteriza únicamente por la ya citada variedad, sino también, por su evidente rigor, trasuntando, no solo por el elevado *quantum* de las penas privativas de la libertad y pecuniarias, sino también por la frecuente exclusión de disposiciones beneficiantes, tales como la condena y la libertad condicionales. Esto le permite concluir en que el Derecho Penal Económico no es una disciplina autónoma, sino un ramal especial del Derecho Penal común, y consiguientemente, corresponde resolver los casos no previstos por el legislador por aplicación de los principios generales del Derecho Penal y Procesal Penal.

cuanto, este se sustenta en los principios del Derecho Penal y del Derecho Procesal, que por otra parte, están debidamente garantizados en la Constitución Nacional, con la advertencia de que todas estas decisiones que en definitiva se tomen quedan subordinadas al debido control judicial conforme al sistema de división de poderes, pudiendo en consecuencia, ser revisadas, aprobadas, o revocadas por parte de los jueces con competencia.

2. *Su aplicación en materia aduanera*

1.1 El bien jurídico tutelado

En el Derecho Aduanero, el sistema presenta una dificultad adicional, que consiste en que el bien jurídico tutelado siempre ha de ser el mismo, tanto en los delitos como en las infracciones, y ha de girar en derredor de la burla o la afectación que se haga del control aduanero. En tal sentido, la concepción de establecer qué figuras van a estar previstas como delito y cuáles como infracciones, y qué actos u omisiones serán los reprochados, ha de quedar sometida a una decisión exclusiva del legislador, en orden a determinar, según el criterio que considere más oportuno, prudente o adecuado para una época y circunstancias en que le toque actuar. Razón por la cual, se observa un criterio cualitativo para preservar el control aduanero, según sea el mayor o menor grado de afectación con que, en definitiva, perjudique el bien jurídico tutelado¹⁶.

¹⁶ Cfr. VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., “Los delitos aduaneros, necesidad de su reforma”, *El Derecho*, Buenos Aires, 27 enero 1995. Anteriormente, el mismo autor había explicitado, en esta misma línea, con motivo del debate organizado por la Sala de Estudios de Derecho de la Navegación y Comercio Exterior del Colegio de Abogados de Córdoba, desarrollado los días 25 y 26 de agosto de 1994, en la ciudad de Córdoba, y que fueran publicadas en la obra *Derecho Aduanero. Conferencia, Debate*, Marcos Lerner Editora, Córdoba, 1998, p. 116 y siguientes, en las que señaló: “(...) Entiendo que la ley 22.415 llamada Código Aduanero, es decir, el régimen vigente significó acabar con una legislación dispersa. La temática aduanera estaba regulada a través de leyes que se iban reagrupando en textos ordenados, pero no guardaban un sistema. A su vez iban conformando una reglamentación con decretos, y con resoluciones de la Administración Nacional de Aduanas. Este sistema mosaico, realmente muy confuso, que jugaba en contra de los administrados, fue suplantado. Se puso fin a partir de esta ley 22.415, que va a marcar un hito en el sentido de reformularnos el Código Aduanero, reformularnos en un sistema, tratar de que haya una parte operativa, una parte regular, coordinada y vinculada a una parte irregular o a una parte transgresional. Esto ocurrió hace casi trece años. Por lo tanto creo que luego de ese lapso donde se recogió una vasta experiencia judicial, es prudente, y conveniente plantearnos los aciertos, y los errores para esta

En el moderno Derecho Penal, la acción del bien jurídico no sólo posee una especial riqueza significativa, sino que además se ha constituido en un elemento esencial para el análisis del tipo penal. En tal sentido, es que el análisis del bien jurídico adquiere una significación material o valorativa fundamental, pues, para que un bien alcance la protección jurídica penal debe aparecer como vital y necesario para el recto orden social. Esto también ha de tener una relación directa con el denominado principio de garantía, en la medida en que no puede haber ley penal sin un bien jurídico que proteger, ni conducta típicamente antijurídica sin ataque a un bien jurídico tutelado¹⁷.

eventual reformulación. Por otra parte tal revisión de nuestro ordenamiento se hace más necesaria teniendo en cuenta que a partir del año próximo va a cobrar vida el MERCOSUR, esto significa que va a regir un ordenamiento comunitario, una ley comunitaria. Van a existir autoridades conformadas por representantes de los Estados miembros de este acuerdo. Evidentemente, eso también torna necesario armonizar nuestro derecho interno para integrarse con un derecho comunitario”. También ha señalado que el Derecho Penal Económico integra el Derecho Penal Aduanero –que contiene a los delitos aduaneros y a las infracciones- ya que ambos campos constituyen una regulación especial que se mueve dentro del marco del Derecho Penal común pero que no tienen autonomía (Cfr. “Lineamientos de Derecho Penal Aduanero”, *Derecho Económico*, La Ley, Buenos Aires, febrero de 2004, p. 186).

Comparte esta postura doctrinaria BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, en “Diferencias entre delitos e infracciones aduaneras. Similitud de tratamiento tributario”, *El Derecho*, t. 167, Buenos Aires, p. 1061 y siguientes, cuando señala que se comparte el criterio de que tanto el contrabando como las figuras infraccionales tienen por bien jurídico el debido control aduanero.

¹⁷ Cfr. YACOBUCCI, GUILLERMO JORGE, “Principios de la Ley Penal Tributaria”, *El Derecho*, t. 137, Buenos Aires, p. 937, y siguientes. Aquí el autor, refiriéndose a la Ley Penal Tributaria, define al bien jurídico tutelado de dicha norma represiva, señalando que este es de carácter macrosocial y económico, siendo pues definible como la Hacienda Pública, pretendiendo con ese término individualizar la actividad económica financiera que lleva adelante el Estado y que se constituye merced a la integración dinámica de dos aspectos: la recaudación tributaria y el gasto público, ambos unidos de hecho, por la actividad económica del Estado moderno, y que en el caso argentino, encuentra fundamento en los artículos 4, 16 y 67, incisos 2 y 7, de la Constitución Nacional –se aclara antes de la reforma del año 1994 ya que el último artículo fue modificado-. Por ello sobre estos presupuestos está claro que la relación que une al contribuyente con el Fisco no es de orden privado, su ámbito por el contrario es de derecho público. Por eso no pueden aplicarse, sin más, a esa relación los principios de un contrato privado, ya que los tributos implican una carga pública trascendente, en la medida en que de ellos no sólo depende la percepción patrimonial para el sostén del aparato gubernativo sino también su redistribución social y utilización como herramienta de política económica. Por tal motivo concluye, en que la punición de conductas que atacan a la hacienda pública implica una decisión de política criminal, por la cual se otorga a ese bien jurídico una entidad o significación en el orden socioeconómico en la que aparece claramente

Pero debe considerarse que, para algunos el bien jurídico no integra el tipo legal, y tampoco la norma, sino que se presenta como la piedra fundamental a partir de la cual se construyen los tipos legales, y conforme destaca Zaffaroni, el bien jurídico cumple una función garantizadora o de límite de la tarea del legislador, y también una función teleológica sistemática para reducir a sus debidos límites la materia de prohibición. Por lo que se puede sostener, conforme a lo expresado, que el bien jurídico preexiste a la norma penal como valor o interés con sentido para los individuos en su actividad social, convirtiéndose en bien jurídico recién al ser incorporado a la esfera de protección del derecho.

Jescheck destacaba que por bien jurídico debe entenderse todo valor ideal del orden social jurídicamente protegido, en cuyo mantenimiento tiene interés la comunidad, y que puede atribuirse a su titular, tanto al particular como a la colectividad¹⁸.

También desde esta postura, la doctrina española ha señalado que es una opinión dominante considerar que no es posible hallar un bien jurídico común a todas las modalidades delictivas del comercio exterior, y que por lo tanto, el objeto de la tutela deberá determinarse en concreto, a la vista de cada una de las conductas que se tipifican. La nota común a todas las infracciones y el contrabando ha de ser: el vulnerar el control que desarrolla

justificada. Se puede destacar por nuestra parte, que lo señalado por el distinguido autor, resulta de aplicación también en el orden aduanero.

Asimismo debe recordarse sobre este particular punto que la CSJN, en el trascendente fallo “Legumbres SA y otros s/contrabando” (Fallos 312:1920), 19/10/1989, dejó sentado que la exigencia constitucional de que la conducta y la sanción se encuentran previstas con anterioridad al hecho por una ley en sentido estricto, pone en cabeza exclusiva del Poder Legislativo la determinación de cuáles son los intereses que deben ser protegidos mediante la amenaza penal del ataque que representan determinadas acciones, y en qué medida debe expresarse esa amenaza para garantizar una protección suficiente.

¹⁸ Cfr. JESCHECK, HANS H., *Tratado de Derecho Penal, parte general*, V. 1, Bosch, Barcelona, año 1981, pp. 11/12. Estos conceptos son los que permiten sostener a SPOLANSKY, NORBERTO, en “Contrabando, divisas y robo. Aspectos comunes: el bien jurídico protegido y la Constitución Nacional”, *La Ley*, 1991-A, Buenos Aires, pp. 73 y siguientes, que no existen bienes jurídicos individuales, como la libertad, la propiedad, etcétera, y bienes jurídicos supraindividuales; es decir que los bienes jurídicos del Estado son superiores a los individuos, en otras palabras, la idea central que rige actualmente al Derecho Penal es que todos los delitos, aun los que tengan prestaciones o funciones estatales deben estar encaminados a proteger en última instancia a los individuos y a cada uno de los intereses.

la autoridad aduanera respecto de las mercancías que están afectadas al tráfico internacional. Pero dejan en claro que esto es un modo instrumental de describir diversos comportamientos típicos, los cuales están dirigidos a proteger una serie de intereses que son los que constituyen los auténticos bienes jurídicos del delito o de la infracción: el erario público, intereses de política comercial, la protección de un monopolio comercial específico, el patrimonio histórico artístico, la fauna y la flora, la salud pública, el orden público, la seguridad nacional. En suma concluyen, que cada figura delictiva vulnera un bien jurídico distinto en sentido técnico, sin que quepa afirmar, por ello, que se está en presencia de figuras pluriofensivas, en su sentido riguroso¹⁹.

La doctrina y a la jurisprudencia, sobre este aspecto han expresado diversos pareceres, en atención a la complejidad del tema, a su dispersión y a la necesidad de mantener el bien jurídicamente protegido, como instrumento imprescindible de interpretación en el campo del Derecho Penal. Hay autores que, fijándose en la manifiesta disparidad, afirman pluralidad de bienes jurídicos, según las distintas modalidades delictivas. Así, pues, en esta línea, M. Bajo Fernández señala que “la regla que sirve para determinar claramente la línea divisoria entre el bien jurídico y las motivaciones por las que se castiga una conducta, es la siguiente: el bien jurídico constituye un elemento del tipo injusto, lo que significa que: 1- Su lesión (o puesta en peligro) es necesaria para poder considerar el hecho consumado (o, en su caso como intentado o frustrado), y 2- Su conocimiento es imprescindible para la concurrencia del dolo”. En cambio, otros tratadistas unifican el bien jurídico protegido en estas figuras, indicando que es el control sobre la introducción,

¹⁹ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS, *Derecho Penal Económico*, Parte Especial Ediciones Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, pp. 553/554. Aquí el autor cita las posiciones de los autores MUÑOZ MERINO, *El delito de contrabando*, Pamplona, 1992 p. 123, y MARTÍN NIETO, *Delitos comunitarios*, Barcelona, 1996, p. 395.

Si bien en un contexto normativo superado, resulta interesante ver la obra de MONTINI, DOMENICO, *La legge doganale commentata. Titolo IX: Dei reati doganali, del contrabbando, delle contravvenzioni, disposizioni comuni al contrabbando ed alle contravvenzioni*, Giuffrè Editore, Milano, 1940, pp. 247/255, que se plantean las mismas situaciones respecto del delito y las infracciones aduaneras en donde se analizan los criterios diferenciadores, el principio de buena fe y voluntariedad del acto y, finalmente, la temática de la culpa.

exportación y circulación de mercaderías, ejercitable como función principal por las aduanas²⁰.

1.2 Su aplicación en el derecho infraccional aduanero argentino

En el Derecho Aduanero Argentino, el tratamiento no ha escapado a las consideraciones señaladas. Se ha dispuesto, en orden a la especialidad y al tecnicismo de la materia, que los delitos aduaneros se contengan en el Código Aduanero a fin de dar un sistema completo en respuesta a lo que había sido la experiencia anterior a la sanción de este, en que sucesivas leyes fueron “emparchando” la legislación aduanera y, en especial, la penal. Esta acumulación asistemática de disposiciones y normas impedía, en principio, un conocimiento apriorístico de lo prohibido, poniendo en peligro la seguridad jurídica de los justiciables²¹.

Por otra parte, se ha seguido una tradición que nace en este aspecto, con las Ordenanzas de Aduana y que continúa en la Ley de Aduanas.

En el mismo texto legal, actualmente vigente, se han regulado también las infracciones aduaneras, y la Exposición de Motivos destaca que en las disposiciones penales allí contenidas, se han realizado importantes innovaciones, respecto del régimen anterior, que evidenciaba falencias y defectos. Es decir que fue concebido siguiendo el esquema de las Ordenanzas de Aduana, la de prever una infracción para cada operación aduanera y la de establecer las conductas punibles correspondientes.

Por consiguiente, y partiendo de la experiencia vivida con el régimen legal anterior, se especificaron los principios generales comunes, aplicables a todos los tipos infraccionales, a fin de evitar un excesivo casuismo y repeticiones innecesarias.

El Código Aduanero establece en el artículo 893: “Se consideran infracciones aduaneras los hechos, actos u omisiones que este Título reprime por transgredir las disposiciones, de la legislación aduanera. Las disposiciones generales de este Título también se aplicarán a los supuestos que este código reprime con multas automática.” Esto significa que se

²⁰ Cfr. HERRERO HERRERO, CARLOS, *Los delitos económicos, perspectiva jurídica y criminológica*, Ministerio del Interior Secretaría General Técnica, Madrid, 1992, p. 319.

²¹ Cfr. VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., *Código Aduanero, comentarios, antecedentes, concordancias, artículos 860 a 891 tomo VII-A*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992. p. 17.

consagra el principio de legalidad que a su vez contiene expresa mención en el artículo 894 y, por consiguiente, no pueden considerarse como infracciones aduaneras a los hechos que, como tal, no están previstos en el Código, requisito que, por otra parte, no puede ser satisfecho a través del dictado de una resolución²².

La estructura de las infracciones aduaneras se realiza sobre la base de considerar la existencia de deberes que deben ser observados por los usuarios en cada régimen aduanero, destinación, operación o situación, y que en caso de inobservancia, y en la medida de estar así tipificado, se habrá cometido la infracción específica prevista. Es decir que se concibe a la infracción como el incumplimiento de los deberes a cargo del sujeto, generando la contradicción entre la situación de hecho, o una conducta, y lo que prescribe el ordenamiento aduanero²³.

Conforme a esa impronta, el Código Aduanero Argentino, en el capítulo que regula las infracciones aduaneras, contiene al inicio, la definición de infracción (arts. 892 y 893), desarrollando luego las Disposiciones Generales (arts. 894 a 901) que han de regular aquellos principios del Derecho Constitucional y Penal que, expresamente, el legislador ha considerado como aplicables a las infracciones, para continuar con el régimen de atribución y regulación de la responsabilidad en materia de infracciones (arts. 902 a 910); el concurso de infracciones (arts. 911 a 914), para concluir en lo relativo a las penas (arts. 915 a 926), la reincidencia (arts. 927 a 928) y la extinción de acciones y penas (arts. 929 a 946). De suerte tal que con esta regulación, se

²² Cfr. CNCAF, Sala III, “Aito SRL (TF N° 7049-A) c/ANA”, 21/11/1995.

²³ El artículo 892 del Código Aduanero Argentino establece que a los efectos de este código el término infracción se equipara al de contravención. A su vez, el artículo 893 da la definición de infracción, señalando que “se consideran infracciones aduaneras los hechos, actos u omisiones que este título reprime por transgredir las disposiciones de la legislación aduanera”. Se agrega igualmente que las disposiciones generales del título también se aplicarán para los casos de multa automáticas.

Sobre este aspecto, KRAUSE MURGUIONDO, GUSTAVO A., RODRÍGUEZ, PATRICIA, Y ARMAGNAGUE, MARÍA ALEJANDRA, en “Infracciones Aduaneras: principios aplicables”, *Derecho Fiscal*, V. 47, N° 494, Buenos Aires, agosto 1989, pp. 81/91, ponen de manifiesto las mejoras introducidas por el Código Aduanero respecto del excesivo casuismo, y la ausencia de principios generales, falta de proporción entre los tipos e indeterminación del sujeto de la transgresión de la Ley de Aduanas y las Ordenanzas de Aduana. De manera que, al identificar el concepto de infracción con el de contravención, el Código Aduanero brinda una división bipartita entre delitos e infracciones, dejándose de lado la clasificación tripartita que consistía entre contrabando, defraudaciones y contravenciones.

destaca qué es lo que resulta aplicable a todo el régimen infraccional, a la manera de normativa básica, y marca las pautas esenciales que deben ser observadas en la investigación, o en la determinación de responsabilidad ante un hecho que, en principio, se reputa como una infracción aduanera.

Seguidamente se desarrolla la parte especial, que comprende a todos los tipos infraccionales. En primer lugar, ha de tratar la denominada “Infracción de Contrabando Menor” (arts. 947 a 953), en la que se ha de considerar al mismo tipo que la prevista en el delito de contrabando, o su tentativa, y que por una consideración del legislador, se ha establecido un límite objetivo de punibilidad, que consiste en que la mercadería, o mercaderías involucradas, y en determinadas circunstancias, no superen un valor en plaza de \$ 100.000; y para el caso de tabacos, cuando el valor de este fuera inferior a \$ 30.000²⁴.

La infracción que sigue son las “Declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas” (arts. 954 a 961), pudiéndose anticipar que constituye la infracción más importante que tienen este régimen, habida cuenta de que no sólo se afecta el control aduanero, como consecuencia de declaraciones que difieren de lo que se ha de verificar, o se ha verificado por parte del servicio aduanero, sino que también genera un perjuicio fiscal, o una trasgresión al régimen de prohibiciones, o un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado, o por pagar, distinto del que efectivamente correspondiera²⁵.

Luego se presenta la “Mercadería a bordo sin declarar” (arts. 962 a 964), y se puede destacar que es una suerte de declaración inexacta, pero aplicada exclusivamente a la realidad de los medios de transporte.

Otra infracción importante es la “Transgresión de las obligaciones impuestas como condición de un beneficio” (arts. 965 a 969), y se señala que esencialmente, está estructurada sobre el no-cumplimiento de las obligaciones que asume el destinatario de un beneficio, el que obviamente,

²⁴ En este supuesto, el sujeto comete con su acción los delitos aduaneros de contrabando o su tentativa, pero convencionalmente se establece que aquellas situaciones que contengan mercadería que no supere un determinado valor, no justifican un juzgamiento judicial, sino que basta que la investigación y la sanción esté a cargo de la propia aduana. Como se aprecia, es un sistema válido para descongestionar a los tribunales, cuando el monto no justifica esa actividad jurisdiccional.

²⁵ Esta infracción se analiza en detalle en el capítulo 5, pero debe señalarse que su importancia radica en que involucra todas las destinaciones que se realizan ante el servicio aduanero, tanto de importación como de exportación, como así también a todas las operaciones aduaneras.



resulta una excepción al régimen aduanero o arancelario general, y que por diversas razones, las autoridades y legisladores crean y adjudican a los beneficiarios, para que estos puedan cumplir con alguna finalidad específica: económica, social o de desarrollo²⁶.

La infracción prevista como “Transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva” (arts. 970 a 976), tiene única aplicación para las destinaciones suspensivas, tanto de importación como de exportación, y resulta también, conforme lo demuestra la estadística, otra de las infracciones más frecuentes en la que incurren los usuarios y que más fácilmente resultan detectadas por el Servicio Aduanero, atento a que gira en derredor de un elemento objetivo como es el vencimiento del plazo otorgado a la destinación, o el de la eventual prórroga que se hubiera concedido, y la mercancía no hubiera sido reexportada o reimportada, según se trate de una importación o exportación temporaria.

Seguidamente se prevén dos tipos infraccionales específicos a regímenes especiales: el caso de las “Transgresiones a los regímenes de equipaje, pacotilla y franquicias diplomáticas” (arts. 977 a 982) y las “Transgresiones al régimen de envíos postales” (arts. 983 a 984)²⁷.

La “Tenencia injustificada de mercadería de origen extranjero con fines comerciales o industriales” (arts. 985 a 993) constituye otra de las infracciones más frecuentes que se constatan, y tiene que ver con una derivación del contrabando, ya que la comercialización de productos importados en el territorio aduanero, obligatoriamente, tiene que observar ciertos requisitos reglamentarios, en orden a resguardar aquellas mercancías que han sido correctamente importadas, respecto de aquellas que han sido ingresadas al país burlando el control aduanero. De suerte tal que lo que se busca aquí es, precisamente, desalentar la comercialización en plaza de esas mercaderías ingresadas, en forma ilícita, al territorio aduanero.

²⁶ Generalmente, estos regímenes están ligados a lo que los autores especializados llaman el derecho aduanero económico, es decir, aquellos regímenes especiales que tienen una finalidad económica especial y que para cumplir se asume la realización de determinadas obligaciones que son condicionantes del beneficio otorgado.

²⁷ En esencia, tienen en común que son violaciones a pautas establecidas en los regímenes especiales, y que básicamente, han de girar en orden a la utilización indebida del régimen, y el no respeto de la vía para la introducción o extracción de mercaderías autorizadas.



Concluye el régimen infraccional en las figuras residuales denominadas “Otras transgresiones” (arts. 994 a 996), que corresponden a situaciones genéricas en blanco, con multas de muy escaso contenido, y que la aduana utiliza frecuentemente para lograr que el usuario aporte datos, conteste requerimientos y no entorpezca la labor de control aduanero²⁸.

Respecto de las características del régimen, puede señalarse que tiene un doble tratamiento. Por un lado, no deja de tener su raíz en el Derecho Penal, en la que se describen actos, conductas u omisiones que son objeto de reproche, y este reproche implicará la aplicación, para el sujeto, de una pena. Y por el otro, la parte que reclama el Derecho Fiscal, que combina una función reparadora de los intereses del tesoro nacional con la de presión y de fuerza sobre los contribuyentes²⁹.

Pero es clara la dependencia técnica que tiene el régimen infraccional de los principios del Derecho Penal, aspecto que se ha visto claramente reflejado en el Código Aduanero Argentino, cuando específicamente consagra el principio de legalidad en el artículo 894; la prohibición de incriminar por analogía, en el artículo 895; la especificidad de la norma respecto de la genérica, en el artículo 896; el principio de *non bis in idem* en el artículo 896; el beneficio de la duda, en el artículo 898; y la aplicación de la ley penal más benigna, en el artículo 899³⁰.

²⁸ Según BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, en “Sanciones Administrativas y penales impuestas por la administración. Distinto tratamiento jurídico”, ob. cit., señala sobre el particular que entre el conjunto heterogéneo de ilícitos infraccionales y contravencionales que regula el Código Aduanero Argentino, cabe destacar por su particularidad las siguientes: a) las reprimidas por multas automáticas; b) las previstas en el artículo 994; y c) las previstas en el artículo 995. Agrega en este grupo, que según el distinguido autor es fruto del desconcepto diferenciador entre infracciones de carácter penal y contravenciones de naturaleza administrativa que tiene la AFIP, es el dictado de la Resolución General 270/98, por la cual aprueba una única reglamentación aduanera sobre habilitación, funcionamiento y control de todas las zonas francas del país. En el Anexo IV, se establecen faltas disciplinarias administrativas que no son tales, sino que configuran infracciones de naturaleza penal que deberían haber sido creadas por ley de la Nación

²⁹ Debe considerarse que en el sistema infraccional, no sólo se ha de reclamar, con motivo del acto que se reprocha, una pena, como sanción, sino además, el pago de un cargo por tributos cuando se constata asimismo la comisión de un hecho imponible o un perjuicio fiscal, tal como es el caso de las declaraciones inexactas o las transgresiones a los regímenes de destinaciones temporarias.

³⁰ FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, en *Código Aduanero, comentado y anotado*, Vol. II, ob. cit., p. 1521, pone de manifiesto, que desde antes de la sanción del Código



Pero debe recordarse que el régimen infraccional también fue estructurado sobre la base de recomendaciones contenidas en la Convención de Kyoto³¹.

Aduanero, la Corte Suprema ha destacado la naturaleza penal de las sanciones aduaneras y la aplicabilidad a la materia de los principios generales del Código Penal.

También esto es destacado y analizado por KRAUSE MURGUIONDO, GUSTAVO, RODRÍGUEZ, PATRICIA, Y ARMAGNAGUE, MARÍA ALEJANDRA, “Infracciones aduaneras: principios aplicables”, ob. cit., pp. 81/91.

³¹ Se puede encontrar dicha publicación en el portal web de la Organización Mundial de Aduanas (www.wcoomd.org). Interesa en este tema el Anexo Específico H Capítulo 1. Infracciones Aduaneras. Definiciones: A los efectos del presente Capítulo se entenderá por: “cancelación administrativa de una infracción aduanera”, el procedimiento establecido por la legislación nacional en cuyos términos se habilita a las autoridades aduaneras a cancelar una infracción aduanera ya sea emitiendo una resolución sobre la misma, o por medio de una cancelación por acuerdo de voluntades; “cancelación por acuerdo de voluntades”, acuerdo por el cual la Aduana, dentro de los límites de su competencia, renuncia a seguir los procedimientos relativos a una infracción aduanera, siempre y cuando la(s) persona (s) implicada(s) se comprometa a cumplir con determinadas condiciones. “Infracción aduanera”: toda violación o intención de violación de la legislación aduanera. Principios. 1. Norma. La investigación, la determinación y la cancelación administrativa de una infracción aduanera por parte de la Aduana se regirán por las disposiciones del presente Capítulo y, en la medida en que sean aplicables, por las disposiciones del Anexo General. 2. Norma. Las infracciones aduaneras serán definidas por la legislación nacional y determinará las condiciones bajo las cuales podrán ser investigadas, establecidas y administrativamente canceladas, cuando corresponda. Ámbito de aplicación. 3. Norma. La legislación nacional determinará quiénes serán responsables de las infracciones aduaneras cometidas. 4. Norma. La legislación nacional determinará un período vencido el cual no se podrá llevar a cabo ningún procedimiento relativo a infracciones aduaneras y determinará la fecha a partir de la cual se iniciará el período mencionado. Investigación y determinación de infracciones aduaneras. 5. Norma. La legislación nacional determinará las condiciones bajo las cuales la Aduana estará habilitada para: 1- examinar las mercancías y los medios de transporte; 2- exigir la presentación de documentos o de correspondencia; 3- solicitar el acceso a la base de datos computarizada; 4- registrar personas y locales; y 5- solicitar elementos de prueba. 6. Norma. Las inspecciones corporales se llevarán a cabo solamente cuando existan fundadas razones para sospechar que se está realizando contrabando u otras infracciones aduaneras consideradas graves. 7. Norma. La Aduana no llevará a cabo la investigación de instalaciones excepto que existan fundadas razones para sospechar que se está realizando contrabando u otras infracciones aduaneras consideradas graves. 8. Norma. La Aduana informará a la persona interesada tan pronto como le sea posible, la naturaleza de la infracción que se presume hubiera cometido, las disposiciones legales que pudieran haber sido transgredidas y, cuando corresponda, las multas aplicables. Procedimientos a seguir cuando se constata una infracción aduanera. 9. Norma. La legislación nacional determinará el procedimiento a seguir y las medidas a tomar por parte de la Aduana luego que se constate la existencia de una infracción

aduanera. 10. Práctica Recomendada. La Aduana consignará tanto los datos de las infracciones aduaneras como las medidas tomadas en una relación de la infracción o en un informe administrativo. Aprehensión o retención de mercancías o medios de transporte. 11. Norma. La Aduana retendrá mercancías y/o medios de transporte solamente cuando: 1- sean pasibles de ser confiscados o decomisados; o 2- puedan ser solicitados a fin de ser presentados como prueba en una etapa posterior del procedimiento. 12. Norma. Cuando una infracción aduanera implique únicamente a una parte del envío, solamente se retendrá o detendrá dicha parte, a condición que se asegure a la Aduana que la otra parte del envío no haya servido directa o indirectamente a que se cometiera la infracción. 13. Norma. Cuando la Aduana retenga o detenga mercancías y/o medios de transporte, proporcionará a la persona interesada un documento en el cual se indicará: 1- la descripción y la cantidad de mercancías y el medio de transporte retenido o detenido; 2- el motivo de la retención o de la detención; y 3- la naturaleza de la infracción. 14. Práctica recomendada: La Aduana debería liberar a las mercancías retenidas o detenidas contra presentación de garantía suficiente a condición que las mercancías no se encuentren sujetas a ninguna prohibición o restricción ni que su presentación sea necesaria como elemento de prueba en una etapa posterior del procedimiento. 15. Práctica recomendada: La Aduana debería liberar a los medios de transporte retenidos o detenidos que hubieran sido utilizados para cometer la infracción aduanera cuando se demuestre que: 1- el medio de transporte no hubiera sido construido, acondicionado, adaptado o equipado de ninguna manera a efectos de disimular mercancías; y 2- no sea necesario presentar el medio de transporte como elemento de prueba en una etapa posterior del procedimiento; y 3- cuando corresponda, será posible presentar una garantía suficiente. 16. Práctica recomendada: Solamente se confiscarán medios de transporte cuando: 1- el propietario, el operador o la persona a cargo, en momento que se llevaron a cabo los hechos, hubiera participado de alguna manera en la infracción aduanera o que tuviera conocimiento o que no hubiera tomado todas las medidas necesarias a fin de evitar que se cometiera la infracción, o 2- el medio de transporte hubiera sido especialmente construido, acondicionado, adaptado o equipado para disimular mercancías en su interior, o 3- no sea posible devolver al medio de transporte especialmente acondicionado su estado original. 17. Práctica recomendada: Excepto que las mercancías retenidas o detenidas sean susceptibles de un pronto deterioro o que por su naturaleza no se puedan conservar en la Aduana, las mismas no deberían ser vendidas ni se debería disponer de ellas por parte de la Aduana hasta que la Aduana se pronuncie definitivamente sobre su confiscación o hasta que se haya consentido su abandono a beneficio del Tesoro público. Arresto preventivo. 18. Norma. La legislación nacional determinará los poderes de la Aduana con respecto al arresto de personas y establecerá las condiciones del mismo, especialmente el período luego del cual el arresto se someterá a una resolución de la autoridad judicial. Cancelación administrativa de infracciones aduaneras. 19. Norma. La Aduana tomará todas las medidas necesarias a fin de asegurar que, cuando corresponda y tan pronto como se constate una infracción aduanera: 1- se inicie su cancelación administrativa; y 2- se informe a la persona interesada sobre los plazos y las condiciones de cancelación, las vías de apelación y los plazos para dichas apelaciones. 20. Práctica recomendada: Cuando durante el desaduanamiento de las mercancías se constata una infracción aduanera menor, la misma debería poder ser cancelada en la oficina aduanera que la constató. 21. Práctica recomendada: Cuando se considere que un viajero haya cometido

Finalmente, como parte general aplicable al régimen de las infracciones aduaneras, los artículos 902 a 907 tratará el ámbito específico de la responsabilidad emergente de tales conductas. Los artículos 911 a 914 regulan lo relativo al concurso de tipos infraccionales. Los artículos 915 a 926 normarán lo concerniente a las penas. Los artículos 927 y 928 contienen las normas aplicables para el caso de reincidencia. Y los artículos 929 a 926 contienen todo lo relativo a la extinción de las acciones y las penas.

B. CRITERIOS DE DIFERENCIACIÓN ENTRE DELITOS E INFRACCIONES

El Código Aduanero Argentino, si bien ha dado algunas pautas, no ha establecido ni fijado un criterio absoluto para distinguir los delitos de las infracciones aduaneras, delegando en el juez tal tarea, con la expectativa de

una infracción aduanera menor, debería ser posible que la infracción fuera cancelada sin demora en la oficina aduanera donde fuera constatada. 22. Norma. La legislación nacional establecerá las multas aplicables a cada categoría de infracción aduanera que pueda ser cancelada administrativamente y designará a las oficinas aduaneras competentes para su aplicación. 23. Norma. La severidad o el monto de las multas aplicadas en la cancelación administrativa de una infracción aduanera dependerán de la gravedad o de la importancia de la infracción cometida y de los antecedentes de la persona involucrada con respecto a su relación con la Aduana. 24. Norma. Cuando se proporcionen datos falsos en una declaración de mercancías y el declarante pueda demostrar que se tomaron todos los pasos razonables a fin de proporcionar una información correcta y exacta, la Aduana tomará este factor en cuenta cuando considere la eventual imposición de una multa. 25. Norma. Cuando se cometa una infracción aduanera como consecuencia de un hecho de fuerza mayor o por otras circunstancias fuera del control de la persona interesada y no hubiere fraude o negligencia o intento de fraude de su parte, no se aplicará ninguna multa a condición que los hechos sean debidamente probados a satisfacción de la Aduana. 26. Norma. Las mercancías que hubieran sido retenidas o detenidas o lo producido por la venta de dichas mercancías luego de la deducción de derechos e impuestos y otros gastos incurridos, serán entregadas a la persona con derecho a recibirlo tan pronto como sea posible luego que se hubiera cancelado la infracción aduanera; o - cuando esto no sea posible, se mantendrán a su disposición por un determinado período, a condición que las mercancías no hubieran sido confiscadas o abandonadas a beneficio del tesoro público como resultado de la cancelación. Derecho de apelación. 27. Norma. Toda persona implicada en una infracción aduanera y que sea objeto de una cancelación administrativa tendrá derecho a apelar ante una autoridad independiente de la Aduana excepto que hubiere optado por aceptar la cancelación por acuerdo de voluntades.



que, a través de la actividad jurisprudencial, se produzca su adecuada delimitación³².

En la práctica, este conflicto efectivamente se ha presentado, tal vez, por la dificultad de determinar el elemento subjetivo –dolo– que se ha de requerir para imputar un delito aduanero, sobre todo sumado a la dificultad adicional que se advierte, y que ya ha sido anticipada, que el bien jurídico tutelado resulta ser el mismo en las infracciones aduaneras. Se advierte igualmente que, en la actualidad, no existe un criterio legal para distinguir el delito de las infracciones aduaneras teniendo, en consecuencia, ambos ilícitos la misma estructura, debiendo recordarse que, en las infracciones, el esquema de responsabilidad gira alrededor del incumplimiento de los deberes inherentes al régimen, operación, destinación o situación en que se encontrara, es decir, que en su estructura se incluye el ingrediente subjetivo que tiene como mínimo, una violación de un deber de cuidado que caracteriza a las modalidades culposas³³.

A esta situación, se debe sumar que como técnica jurídica para la creación de los delitos e infracciones aduaneras termina siendo conveniente y adecuado recurrir a los denominados tipos abiertos, que necesitan el confronte y cerramiento con el ordenamiento aduanero. El empleo de esta técnica concede, desde luego, un margen de apreciación importante, quedando librado al prudente criterio del juzgador, ya sea este en el ámbito del poder judicial propiamente dicho, o bien en la esfera administrativa –más propia del juez administrativo en la primera etapa del procedimiento–.

³² Cfr. HÉCTOR G. VIDAL ALBARRACÍN, “Los delitos aduaneros, necesidad de su reforma”, *El Derecho* N° 8676, Buenos Aires, 27 enero de 1995. Aquí el autor destaca que en este aspecto el sistema tiene que ser ajustado, en la idea que se debe mantener la integración o delegación de los tipos tanto penales como infraccionales en normas secundarias, pues resulta esencial para la dinámica de la materia, pero sin delegar ciertos aspectos fundamentales, y en consecuencia, sin recomendar la confección de un catálogo o enumeración casuística sobre los supuestos constitutivos de contrabando, sí proyectar una fórmula que precise más nítidamente la distinción entre delito e infracción aduanera.

³³ Cfr. VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., “Lineamientos de Derecho Penal Aduanero”, *ob. cit.*, p. 189. Sobre el particular advierte acerca de los inconvenientes que se presentan si dentro del ámbito infraccional se admite la conducta intencional y en su caso cuál sería el límite con el delito aduanero.

También se puede señalar idéntico cuestionamiento que genera MONTINI, DOMÉNICO, en *La Legge Doganale comentata*, Giuffrè Editore, Milano, 1940, pp. 247/255, en el contexto de la norma aduanera vigente en esa época en Italia. Vale igual para distinguir el bien jurídico tutelado del delito de contrabando que realiza VINCIGUERRA, SERGIO, *I Delitti Doganale*, Giuffrè Editore, Milano, 1963, pp. 188 y siguientes.

Como puede advertirse, esta labor de apreciación ha sido siempre dificultosa, además de sumar el problema adicional de no contar con un criterio diferenciador claro y tajante entre los delitos y las contravenciones.

Se ha pretendido fundar una distinción ontológica entre el delito y la contravención, pero ha sido rechazada por la mayoría de la doctrina. Como ha señalado Soler, la contravención reproduce o puede reproducir, en pequeño, todas las cualidades o características que se les atribuyen a los delitos, de ahí que se afirme que las faltas no son otra cosa que miniaturas de delitos, o delitos veniales³⁴.

Sin embargo, se ha observado que al lado del Derecho Penal común, que tipifica delitos, y se les asigna penas a determinados hechos ilícitos, se reconoce y desplaza un derecho penal contravencional, en donde los ataques a los bienes jurídicos no aparecen como tan graves o peligrosos. De suerte tal que estas faltas o contravenciones se han erigido siempre como entidades jurídicas existentes en forma paralela al delito, sin confundirse con él. Pero una tendencia acentuada en doctrina sostiene que la diferencia no pasa por ahí, toda vez que la contravención se diferencia sólo cuantitativamente del delito, al considerarse a esta como un delito “en pequeño”³⁵.

³⁴ Cfr. SPISSE, RODOLFO S., *Principios constitucionales de Derecho Penal Tributario*, ob. cit., p. 959. Aquí el autor cita lo expuesto por JIMÉNEZ DE ASÚA en *Tratado de derecho penal*, t. I, p. 49, y t. III, p. 152. Igual línea señala que acontece con relación a los ilícitos de naturaleza tributaria que se nutren del derecho penal, atento a su naturaleza penal en consideración que la infracción tributaria lesiona o infringe el derecho, el orden jurídico, el deber ético y jurídico de cada individuo de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, la seguridad, y los derechos esenciales del individuo, de la sociedad y del Estado, siguiendo lo expuesto por GARCÍA BELSUNCE, HORACIO, en *Derecho Tributario Penal*, pp. 59/60.

También resulta de interés lo señalado por LEVENE (h), RICARDO, en *Introducción al Derecho Contravencional*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1968, p. 29, cuando destaca que desde hace tiempo que se intenta distinguir sustancialmente a los delitos de las contravenciones y formular los principios generales que les son aplicables respectivamente. Seguidamente, hace un detalle de las posturas de FRANCISCO CARRARA, GIOVANNI CARMIGNANI, NEGRI, LUIS LUCHINI, BINDING, BIELSA.

³⁵ Cfr. CREUS, CARLOS, *Derecho Penal parte General*, 4ª Edición ampliada y actualizada, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1996, p. 18. Aquí el autor señala que en la Argentina el formador de esta línea de pensamiento fue SOLER, lo cual implicaba que el derecho contravencional lo obligaba a observar todos los principios consagrados legalmente para el derecho penal común, particularmente los que contienen las garantías del individuo y sobre todo el límite constitucional del *ius puniendi*.

D'ALBORA, FRANCISCO, en “El contrabando como delito común”, *La Ley*, t. 112, Buenos Aires, p. 296 y siguientes, señala que las transgresiones o violaciones a las leyes

Una línea doctrinaria opuesta a la anterior sostiene que entre el delito y la falta, o contravención, hay una diferencia esencial: por el delito se ratifica el deber del individuo de respetar a los demás en el goce de los deberes jurídicos; mientras que en las faltas o contravenciones, se ratifica el deber impuesto a los individuos por la “legislación que regula la actividad administrativa estatal”, y por lo tanto las leyes contravencionales tienden a obtener de los individuos, la cooperación respecto de la acción administradora de la autoridad en materias de interés común, como el caso de servicios, higiene, etcétera.³⁶

y reglamentos relativos a la materia aduanera reciben el nombre genérico de “infracciones”, y que la ley de aduana contrapone estas últimas al que denomina “delito”, pero lo cierto es que resulta usual en doctrina, efectuar una distinción tripartita de las infracciones –con apoyo en numerosas disposiciones de las Ordenanzas de Aduana- en contravenciones, defraudaciones y contrabando. Y si bien se mira que no hay contradicción entre las normas legales previstas en la ley de aduanas que usa aquel lenguaje y esta última posición doctrinaria, porque lo que ocurre es que para la ley como para toda la tradición aduanera el delito aduanero por antonomasia es el de contrabando. La contravención es la menos grave de las infracciones, y generalmente, no causa perjuicio fiscal en forma inmediata ni ello ha estado dentro de las finalidades perseguidas por los autores. La defraudación, en principio, se halla definida en los artículos 1025 y 1026 de las Ordenanzas de Aduana; y en ella es decisiva la existencia de perjuicio fiscal. Concluyendo en que es poco menos que un lugar común en la jurisprudencia y doctrina de nuestro país, la afirmación de que en materia aduanera se penan hechos y no intenciones, y en consecuencia, no es menester determinar la culpabilidad conforme se establece en materia penal ordinaria para fundar la responsabilidad aduanera. Propio de esta concepción.

TOW, HÉCTOR JULIO, en su trabajo “Contribución al esclarecimiento de la legislación infraccional aduanera” publicado en *Tratado de Derecho Penal Especial* de ENRIQUE AFTALIÓN, La Ley, Volumen 5, 1969/1971, Buenos Aires, p. 622. Este autor señalaba, siguiendo a la mayoría de la doctrina, que la distinción entre defraudación y contravención aduanera ha de basarse en el análisis del perjuicio fiscal como consecuencia de la acción u omisión reprochada. Si la transgresión no ha podido causar tal perjuicio o este aparece como mediato o remoto, nos encontramos en la esfera contravencional. Si por el contrario, pudiera resultar un perjuicio fiscal inmediato, la operación aduanera sería fraudulenta. Aquí toma la definición de ISMAEL BASALDÚA como contravención “aquella transgresión que no ha tenido por fin ni ha podido causar un perjuicio inmediato al fisco” (*Legislación Penal Aduanas de la República Argentina*, Buenos Aires, 1923, p. 16.).

³⁶ Cfr. CREUS, CARLOS, *Derecho Penal, Parte General*, ob. cit., pp. 19 y 20. En este punto particular, se señala como seguidor de esta línea a NÚÑEZ, quien sigue la evolución del Derecho Penal liberal, derivado de lo expuesto por CARMIGNANI y CARRARA, que a su vez señalaban que el delito ataca al derecho natural, mientras que la contravención sólo significa una transgresión al derecho penal “legal”, cuyas leyes atienden a la prosperidad y al bienestar de la sociedad. A JAMES GOLDSCHMIDT se le

En todo caso, se ha señalado que la diferencia entre delito y contravención es de naturaleza legal ya que la propia ley es la que define qué debe entenderse por delito y qué es una infracción. Por lo tanto, la distinción ha de estar impuesta por la propia ley, y el criterio diferenciador es una caracterización normativa³⁷.

No obstante, la dificultad inicial persiste, y en todo caso, habrá que explorar si el problema radica en la falta de precisión del delito de contrabando en cuanto a su figura, en contraposición de la infracción aduanera, que encuentra, en comparación, una mayor precisión en los diversos tipos infraccionales.

1. Discrepancias doctrinarias

Sobre el particular se han presentado dos teorías que analizan o abordan este tema. Una de ellas, es la que admite la distinción cuantitativa o de grado, seguida por un amplio sector de la doctrina penal nacional como extranjera, que niegan que exista entre los delitos y las contravenciones, una diferenciación cualitativa u ontológica, y que únicamente la diferencia se sustenta en elementos cuantitativos o de grado en función de la importancia de la trasgresión. Esta línea es la que sigue Sebastián Soler, al sostener que en la doctrina moderna prevalece el criterio de que entre el delito y la contravención no existe una diferencia cualitativa, sino meramente cuantitativa, y que la contravención reproduce o puede reproducir en pequeño todas las cualidades o características que se atribuyen a los delitos, aparte de que hay numerosos delitos que contienen caracteres que algunas de esas doctrinas asignan a las contravenciones, así por ejemplo, hay delitos que como elemento constitutivo contienen un mero peligro, mientras que hay contravenciones que requiere un daño para perfeccionarse. En esta corriente

reconoce como el autor que marca la diferencia entre el Derecho Penal justicial y del Derecho Penal Administrativo. Este jurista que sostiene que uno es protector de los bienes jurídicos del individuo y la sociedad mediante la legislación de los delitos, en cambio, el otro, de la actividad administrativa estatal que tiende a la promoción del bien público legislando sobre las contravenciones. Esta postura, sin embargo, no es compartida por LEVENE (h), RICARDO, en *Introducción al Derecho Contravencional*, ob. cit., pp. 36/37, ya que considera que no existe una diferencia cualitativa sino tan solo cuantitativa entre delito y contravención, y que en esta se reproduce en pequeño todas las características de aquel.

³⁷ Cfr. EDWARDS, CARLOS E., *Régimen penal y procesal penal aduanero*, Astrea, Buenos Aires, 1995, p. 3.

con algunas variantes en sus argumentos, es seguida por Aftalión, Jiménez de Asúa, y doctrina extranjera como Enrico Ferri³⁸.

La otra teoría, por el contrario acepta una distinción ontológica. Ya Beccaria señalaba que hay delitos que destruyen inmediatamente la sociedad o a quién la represente; los hay que ofenden la seguridad de un ciudadano, el honor, la vida, la hacienda, hay otros que son acciones contrarias a lo que cada uno está obligado a hacer atendiéndose al bien público y que los hechos que no estén comprendidos en esos límites no pueden ser calificados como delitos ni castigados como tales. En esta distinción también se incluye a Carrara y a Carmignani, en la que la distinción radicaría en que las contravenciones protegen los intereses del gobierno. En esta posición, Núñez sostiene que la raíz ontológica de las diferencias, en cuanto al bien jurídico tutelado por el delito, es la seguridad colectiva e individual, y en la contravención, es la prosperidad común. Distingue que el Derecho Penal común reprime, porque determinadas acciones lesionan o ponen en peligro real los derechos naturales o sociales de los individuos, alterando así de manera directa e inmediata la seguridad de estos derechos; en tanto el Derecho Penal contravencional aunque indirectamente en mayor o menor medida, también protege la seguridad jurídica, reprime porque determinadas acciones transgreden al no cooperar con ella, la actividad administrativa cuyo objeto es la prosperidad social o bienestar colectivo³⁹.

³⁸ Cfr. *Derecho Penal Argentino*, tomo I, 5ª Edición, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1987, p. 227. Respecto de los autores citados esto surge de las siguientes obras, según el orden de cita: “El derecho penal administrativo en la jurisprudencia de la Corte Suprema”, *La Ley*, t. 33, Buenos Aires, p. 875, *Tratado de Derecho Penal*, tomo II, Editorial Losada, Buenos Aires, 1951, p. 599, *Intorno al nuovo codice penale*, t. 1, p. 157.

A esta postura adhiere también MEDRANO, PABLO H., *Delito de contrabando*, ob. cit., p. 93, cuando destaca que existe diferencia entre delitos e infracciones administrativas, pero fundadas exclusivamente, en un carácter cuantitativo.

³⁹ Esta síntesis está extraída de *Derecho Tributario Penal*, de GARCÍA BELSUNCE, HORACIO, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, pp. 67 a 69. Sobre el particular, resulta de interés la definición que toma de NÚÑEZ acerca de la definición del Derecho Penal contravencional “como el conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la administración estatal encargada de favorecer el bienestar público o estatal, vincula la trasgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho, una pena como consecuencia administrativa”.

En este mismo trabajo el profesor GARCÍA BELSUNCE, concluye sobre el particular que a los delitos y contravenciones le son aplicables las disposiciones del Código Penal,

Señala finalmente Ricardo Levene (h) que la Corte Suprema de Justicia, si bien ha tratado de diferencias los delitos de las faltas diciendo que estas no afectan como aquellos primordiales derechos individuales o colectivos, y se castigan por un interés que depende del espíritu de los tiempos, de las costumbres y de los caracteres de cada pueblo, ha reconocido que la contravención es un pequeño delito común, vale decir que ha efectuado una diferencia de carácter tan solo cuantitativo o de grado, al igual que la mayor parte de las legislaciones y de la predominante doctrina de los tribunales, expresando también que la distinción entre delito y contravención no tiene una base cierta que pueda fundarse en la distinta naturaleza jurídica de cada orden de infracciones⁴⁰.

1.1 La función de la seguridad jurídica

Pero el tema de la distinción entre delitos e infracciones es también complejo, atento a las posiciones que se tienen en vista al horizonte de proyección del Derecho Penal y los objetivos que este persigue. Se ha señalado que el hecho penal cumple una función social, que el legislador, conforme a las influencias y necesidades que observe en la sociedad, movilizará. Sobre el particular ante la pregunta que se hace sobre el objetivo del Derecho Penal (entendido este como legislación) se suelen dar dos respuestas distintas, contrarias y excluyentes: para unos, el Derecho Penal tiene por meta la seguridad jurídica; para otros, su objetivo es la protección de la sociedad, expresión esta que suele reemplazarse por la de defensa social. Para los partidarios de la seguridad jurídica la pena tiene efecto principalmente sobre la comunidad jurídica, como prevención general, es decir, para que los que no han delinquido no lo hagan. En otras palabras para los seguidores de esta corriente la pena se dirige a los que no han delinquido. Para los partidarios de la defensa social, la pena tiene efecto sobre el delincuente para que no vuelva a delinquir, esto es como prevención especial. Para estos, la pena se dirige a los que han delinquido. A su vez,

salvo que su aplicación resulte incompatible con los principios especiales que regulan el respectivo instituto particular (ob. cit., pp. 77 y 78).

⁴⁰ Cfr. *Introducción al Derecho Contravencional*, ob. cit., p. 46. Aquí cita los antecedentes de la CSJN: “Criminal c/Marini, Juan José” (Fallos 141:217); “Loretani Humberto Soc. y Banco Argentino de Crédito y Capitalización” (Fallos 175:231); “Cimadore Esio Bruno” (Fallos 191:245); y “Castellini Ernani Luis c/DG del Impuesto a la Renta” (Fallos 205:173).

dentro del sector de quienes opinan que la función del Derecho Penal es la seguridad jurídica, unos sostienen que el Derecho Penal provee a esta tutela de bienes jurídicos, en tanto que otros afirman que la tutela penal es de valores éticos sociales. De una u otra opinión, se concluye que lo decisivo es el resultado del delito, o la conducta delictiva en sí respectivamente⁴¹.

Ahora bien, la seguridad jurídica o defensa social es presentada como un falso dilema, toda vez que es objetivo de todo el derecho el de proveer seguridad jurídica. Es por ello que la función de la seguridad jurídica no puede entenderse en otro sentido que en el de protección de bienes jurídicos como forma de asegurar la coexistencia. La defensa social bien entendida no puede ser algo distinto que la seguridad jurídica. Por tal motivo el Derecho Penal tiene como carácter diferenciador el de cumplir la función de proveer a la seguridad jurídica mediante la coerción penal, y esta, por su parte, se distingue de las restantes coerciones jurídicas, porque tiene un carácter específicamente preventivo o particularmente reparador⁴².

1.2 Dificultad para establecer criterios diferenciadores

Sobre el particular, Enrique C. Barreira y Héctor G. Vidal Albarracín⁴³, destacan también la visión de este tema según las dos posturas doctrinarias ya indicadas

Señalan que una corriente de pensamiento jurídico sostiene que serán delitos aquellas acciones u omisiones que violan principios éticos universales, mientras que las contravenciones quedan cuando sólo se ponen en peligro el orden social. Pero esta distinción no resulta satisfactoria, ya que con estas fórmulas tan amplias, respecto del segundo grupo, también se pueden estructurar o crear delitos. De igual modo, no satisface el criterio diferenciador sustentado sobre la consideración de que los delitos constituyen una agresión directa e inmediata a los bienes jurídicos tutelables, y que las contravenciones quedarían reservadas para aquellas acciones u omisiones, que si bien no constituyen un daño o peligro actual o concreto para estos bienes, son capaces de producir las condiciones para que ese daño

⁴¹ Cfr. ZAFFARONI, EUGENIO RAÚL, *Manual de Derecho Penal, parte general*, 6ª Edición, EDIAR, Buenos Aires, 1998, pp. 46/48.

⁴² Cfr. ZAFFARONI, EUGENIO RAÚL, *Manual de Derecho Penal, parte general*, ob. cit., p. 56.

⁴³ Cfr. “La responsabilidad en las infracciones aduaneras”, ob. cit., pp. 932/933.

o peligro pueda acontecer, o para que pueda obstaculizar el progreso o el desarrollo de dichos bienes. No obstante que se reconoce que las infracciones contienen parte de estas características, se advierte la dificultad que existe en establecer un criterio diferenciador más tajante.

Otra corriente parte de la idea que las contravenciones se caracterizan, por una inobservancia de los deberes establecidos en forma concreta, por lo que se reservan a los bienes jurídicos protegidos por las figuras penales mayores de peligro, para los delitos⁴⁴.

Pero otro criterio de distinción se puede formular con referencia a la pena aplicable, siendo esta una forma simple de distinción. De manera que se califica como delito a las figuras que tienen prevista penas privativas de libertad, y contravención a las que tienen penas pecuniarias –multas y comiso de la mercadería⁴⁵.

Pero esta solución tampoco parece clara, ya que en el derecho positivo argentino, si bien las contravenciones son sancionadas con penas pecuniarias, también lo son algunos delitos⁴⁶.

⁴⁴ Los autores destacan con acierto que este es el criterio adoptado por el Código Aduanero Argentino a la luz de lo vertido en el artículo 902 y lo expresado a su respecto en la Exposición de Motivos, pero que no resulta de todas formas suficiente para determinar un criterio tajante distintivo entre delitos e infracciones, ya que puede haber delitos sancionados con penas privativas de libertad que se configuran por la simple inobservancia de ciertos deberes establecidos para preservar otros bienes jurídicos protegidos por sendas figuras penales.

⁴⁵ Cfr. BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Droit Douanier Communautaire et national*, ob. cit., pp. 414/415. Aquí estos autores destacan también que durante mucho tiempo la distinción entre delito y contravención aduaneras careció de fundamento objetivo y racional de distinción, y que esto fue superado con la reforma de la ley operada el 8 de julio de 1987 que simplificó el régimen, en la que la voluntad del legislador en la que buscó hacer desaparecer del código aduanero aquellas disposiciones en desuso y a fundar la distinción entre delitos y contravenciones bajo criterios más sólidos. Así pues es que se remarcó la diferencia entre maniobras, irregularidades pero que no constituían fraude, de las operaciones en las que manifiestamente se apreciaba una voluntad de fraude. Es por ello que uno de los elementos distintivos esenciales que se toma en consideración es la determinación en la contravención de la total ausencia del elemento intencional, pero teniendo en cuenta básicamente la naturaleza de la mercadería. Es por ello que la burla del control aduanero será considerada, en principio, contrabando, pero atento a que la mercadería no es encontrada prohibida, ni fuertemente gravada, será considerada una contravención. Por el contrario, en el ejemplo en caso inverso será un delito.

⁴⁶ Tal como es el caso de los delitos previstos en los artículos 868 y 869 del Código Aduanero Argentino.



Finalmente se ha sostenido que ante las dificultades para hallar una pauta clara de distinción, esta debe ser encontrada en la mayor o menor magnitud de la sanción aplicable, con abandono definitivo de todo intento de descubrir diferencias ontológicas o de naturaleza jurídica entre ambos tipos de ilícitos⁴⁷.

Sin embargo este criterio tampoco satisface, ya que el monto de las multas que se aplican en algunas infracciones suele superar a las contempladas para los delitos, tal como acontece en el ámbito aduanero, y en el régimen de defensa de la competencia, o las prestaciones de servicios públicos, por citar algunos ejemplos relevantes.

Bajo tales pautas, los autores concluyen que se acepta en general que las contravenciones no suelen caracterizarse por gozar de un reproche social natural y espontáneo por parte de la comunidad, ya que el mayor reproche social estará presente cuando se violan los principios éticos universales.

Pero debe destacarse que existen gran cantidad de sistemas contravencionales, fundados en diversos regímenes que tienen a su vez distintos objetivos. En el caso del Derecho Penal Económico, que integra el Derecho Aduanero, las infracciones se caracterizan por depender de necesidades económicas que a su vez son cambiantes conforme a la orientación de la política económica que pretende implementar el Estado⁴⁸.

Esto lleva a que esta contingencia de los valores cuyo peligro se pretende aventar, no implica que las infracciones carezcan de importancia en cuanto a su efectividad. Es por ello que la sanción, por el simple hecho de la desobediencia a la norma implícita en la figura de cada una de estas contravenciones se efectúa en aras a la seguridad jurídica, a la economía probatoria, y a la necesidad de que no escapen a la acción de la justicia los que disimularen sus reales intenciones nocivas.

Los problemas y las proyecciones del tema llevan a que se insista en la búsqueda de un criterio general que permita zanjar los casos que se presentan y que no pueden ser resuelto conforme a las pautas ya reseñadas,

⁴⁷ Aquí se cita el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Alemann y Cía”, (Fallos 293:50), Revista La Ley 1976- A, Buenos Aires, p. 23., y también se remite a SOLER, SEBASTIÁN, *Derecho Penal Argentino*, Buenos Aires, Ed. Tipográfica Editora Argentina, tomo I, 1956, p. 253.

⁴⁸ Pero también es claro que en este particular tema, se advierte una cierta dependencia del Derecho Administrativo tal como ha sido visto más adelante conforme a las diversas posturas doctrinarias allí vertidas.

no pudiéndose prescindir de las pautas que proveen la conducta del agente en su accionar y la configuración de la subjetividad, como tampoco puede soslayarse el efecto que estas tienen en las labores de control a cargo de la aduana⁴⁹.

De todas formas la dificultad inicial persiste, ya que pareciera en todo caso que la diferencia entre delito y contravención se sustenta en orden a asignarle a los delitos una especial preeminencia en consideración a la gravedad del bien jurídico que se tutela, teniendo en consecuencia un fuerte criterio valorativo que realiza el legislador, conforme a los valores que percibe en la sociedad y para lo cual ha de prever penas severas entre las que sobresale las privativas de la libertad, reservándose a las infracciones para aquellas situaciones menos relevantes, pero que de alguna manera hagan al funcionamiento de diversos regímenes, y en las que en principio pueden ser investigadas, y eventualmente sancionadas mediante un tribunal administrativo, sin perjuicio del ulterior control judicial que tengan dichas decisiones.

Carlos Fontán Balestra, sin establecer un criterio diferenciador, destaca al Derecho Penal disciplinario, como una rama del Derecho Penal sustantivo, siendo aquel que aplica el mismo Estado y cuyas normas se encuentran en leyes, decretos, y reglamentos, referidas a las personas integrantes del orden jerárquico; también denominado Derecho Penal administrativo, que está constituido por un grupo de disposiciones emanadas del poder público que son parte del ordenamiento jurídico, y que asocian a una pena grupos de hechos consistentes en el incumplimiento de deberes para con la administración pública no previstos en el Código Penal que se denominan faltas o contravenciones. Pero no cree en diferencias ontológicas entre falta y delito, y que el hecho que se reconozca la existencia de un Derecho Penal administrativo no supone aceptar diferencias cualitativas entre los delitos y las faltas⁵⁰.

⁴⁹ Cfr. AROCENA, GUSTAVO A., *Delitos Aduaneros*, Editorial Mediterránea, Córdoba, 2004, p. 48.

⁵⁰ Cfr. *Tratado de Derecho Penal*, tomo I, 2ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1990, pp. 61/69. Aquí el autor, cita que la diferencia ente el ilícito administrativo y el penal ha sido admitida por la jurisprudencia de los tribunales argentinos. En tal sentido señala que la Cámara Federal de la Capital, en la causa “Martínez Barnes SA c/Banco Central de la República Argentina”, LL, t. 59, p. 591 ha diferenciado el ilícito penal y el administrativo desde los puntos de vista de la culpabilidad, la antijuridicidad material, y la penal; considerando la culpabilidad, el Tribunal manifiesta que: “Es innegable que

2. *Su aplicación en materia aduanera*

Lo expuesto ¿cómo repercutió en materia aduanera?

1.1 El caso de España

En España, sobre este punto se ha señalado que la diferencia básica entre los ilícitos de contrabando, y la defraudación (característica que circunscriben a aquellas conductas que afectan a la renta que recauda la aduana), se sustentaba en la intensidad de la regulación, mientras que para la defraudación se quebrantaba esencialmente normas de carácter tributario por estar liberalizado el tráfico exterior de los bienes sobre los que recaía; en el contrabando se quebrantaba, además las normas reguladoras de la actividad económica (bienes cuya importación o exportación se exigían licencias específicas), los monopolios públicos (géneros o efectos estancados), o bien otros valores sociales protegidos (armas y explosivos, artículos de circulación prohibida, o condicionada por razones sanitarias etc.).

Esto igualmente no dejó de tener ciertas dificultades a partir de la vigencia de la Ley de Contrabando de 1995, ya que se señala a las figuras entre las que se encuentran el contrabando como los denominados delitos económicos caracterizados por proteger, junto a intereses individuales, intereses colectivos. Esta especialidad tal como enseña Tiedemann, se encarga de proteger intereses supra individuales, sociales o colectivos de la vida económica, con lo cual el bien jurídico protegido de estos delitos, no es ya solo el interés individual, sino además el buen funcionamiento de la economía en su conjunto, su desarrollo, o el orden económico. Con estas precisiones es que se señala dentro de los delitos económicos, a) aquellos en los que se protege el orden económico supranacional como los delitos contra la Unión Europea, o la Hacienda comunitaria, b) delitos en los que el bien es

media algo más que una simple diferencia cuantitativa entre el delito y las contravenciones. Las infracciones administrativas, y muy especialmente las que caen bajo el régimen de la legislación aduanera, encaran la responsabilidad en una forma objetiva, mientras que el dolo y la culpa juegan un rol decisivo en los delitos comunes”. En orden a la diferencia de la antijuridicidad entre ambos géneros de ilicitudes señala el fallo: “El derecho penal común castiga el delito, en cuanto este quebranta la ley material, y significa la negación del orden y de la vida de la colectividad, imponiendo una pena mediante la sentencia condenatoria definitiva; mientras que el derecho penal administrativo sanciona las contravenciones que hieren intereses económicos, que perjudican principalmente la hacienda pública y afecta el orden financiero, el que no nace de un derecho natural preexistente”.

el tráfico económico con el exterior, como los delitos de contrabando, o los relativos al control de cambios, c) delitos contra la Hacienda pública, y finalmente d) delitos contra el marco económico empresarial como los delitos contra la propiedad intelectual o industrial⁵¹.

Pero debe quedar claro que bajo la Ley de Contrabando de 1953 se consideraba a estos supuestos como una simple infracción administrativa, que permitía considerar que el bien jurídico protegido era únicamente el interés recaudatorio del Estado, y que sería defendido como juez y parte por parte de este. Con relación a la ley de 1982, se entendía que el bien jurídico protegido era triple: por una parte el perjuicio que irrogaba a las empresas que negociaban con géneros lícitamente importados y finalmente el perjuicio que se producía para la economía nacional⁵². De todas formas este criterio fue tajantemente diferenciado en España cuando se separan las infracciones de contrabando y de defraudación conforme a la denominada Ley General Tributaria, estableciéndose una regulación que es de aplicación general al fraude tributario, mientras que algunos tipos de fraudes a las normas reguladoras del comercio exterior, y a la legislación de los monopolios, constituyen una especie de apéndice diferenciado de esta que se recogen en la Ley de Contrabando. Pero de todas maneras no dejan de usarse figuras de delimitación cuantitativa entre el delito e infracción administrativa, no aplicables cuando el objeto se refiere a tabaco; y se mantiene como delito a los intercambios de bienes entre los Estados miembros de la comunidad para aquellas mercaderías en tránsito; la salida fraudulenta del territorio nacional de bienes que integran el patrimonio histórico; y la exportación de material de defensa o de doble uso⁵³.

⁵¹ Cfr. ROMERO ESCABIAS DE CARBAJAL, JOSÉ ANTONIO, “Problemática jurídico-penal de la ley de contrabando de 1995” en *Delitos contra la salud pública y contrabando*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, año 2000, pp. 289/296. Aclara el autor que el Estado español no ha efectuado cesión de su soberanía en materia penal, aunque están dadas las características del Acuerdo fundacional y que nada lo impediría. Pero resulta que la Unión Europea no ha exigido, ni ha creado aún un Derecho Penal Comunitario, quedando pues esta materia bajo el poder estatal.

⁵² Cfr. RODRÍGUEZ DEVESA, JOSÉ MARÍA, *Derecho Penal Español, parte especial*, Edición Rodríguez Devesa, Madrid, 1983, pp. 1195/1203.

⁵³ Cfr. RUIZ DE VELASCO, VICENTE, *Temas de derecho penal tributario*, varios autores coordinados por CÉSAR GARCÍA NOVOA Y ANTONIO LÓPEZ DÍAZ, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 2000, pp. 225, 239

1.2 El caso de Argentina

En el caso aduanero argentino, tal como se ha indicado en reiteradas ocasiones, en atención a la dificultad adicional que significa la existencia un único bien jurídico tutelado para los delitos e infracciones, reclamó que el criterio de distinción tenga pautas precisas para poder establecer qué situaciones constituyen delito y cuáles infracciones. En orden a la creación de la norma no ofrece mayores dificultades ya que siempre en dicha actividad los legisladores se han movido conforma a valoraciones que han tenido apriorísticamente. En forma clara han establecido para las figuras que reprimen los delitos aduaneros un concepto que parte de una figura básica, como es el caso del artículo 863, que se integra con la descripción de casos especiales, como son los previstos en los artículos 864, 865, 866 y 867⁵⁴.

De igual manera a lo que aconteció con los delitos, la conformación de las infracciones aduaneras han sido establecidas, entre otros elementos teniendo en cuenta criterios objetivos, y atento a las particularidades de ciertos regímenes por lo que las conductas que son consideradas como infracciones fue merced a un específico criterio de valoración, y porque no también a razones de historia aduanera.

Pareciera en consecuencia que el criterio de distinción bajo este sistema normativo ha de estar centrado en la mayor afectación que se haga del bien jurídico tutelado, lo que implica reservar la categoría del delito para aquellas conductas que se evidencian con un mayor despliegue del sujeto activo, es decir que su actuar por lo menos dificulte o impida el control aduanero sobre las importaciones o las exportaciones⁵⁵.

Pero esta visión tiene críticas y cuestionamientos como la que sostiene Bonzón Rafart, cuando reconoce y concuerda a lo manifestado por Vidal Albarracín en sostener la posibilidad jurídica de distinguir el contrabando

⁵⁴ El artículo 863 del Código Aduanero dice: “Será reprimido con prisión de 2 a 8 años de prisión el que por cualquier acto u omisión, impidiere o dificultare, mediante ardido o engaño, el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones”. Los otros artículos citados establecen casos especiales de contrabando, pero que se integran con la figura principal que contiene el artículo 863, variando además la escala punitiva en los casos de los artículos 865, 866, y 867 del Código Aduanero Argentino.

⁵⁵ Cfr. VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., en “Los delitos aduaneros, necesidad de su reforma”, ob. cit., p. 2, señala además que para evitar dificultades interpretativas el criterio propuesto debe surgir del texto legal y no más quedar librado a la apreciación judicial.

(delito) de una infracción aduanera (ilícito menor) sobre la base de la menor o mayor afectación del bien jurídico tutelado (debido control aduanero), y también que en el complejo análisis interpretativo que significará aplicar dicha teoría a la solución de casos concretos, debe comenzar por el ilícito menor, y recién descartado este, pasar al mayor, porque procesalmente es el que acarrea menor perjuicio al eventual infractor. Pero discrepa en la posibilidad de resolver con carácter general todas las situaciones conflictivas entre delitos e infracciones, ya que considera que la postura de Vidal Albarracín, -que parte del análisis integral de sus normas y que se pueden dar pautas para todos los casos infraccionales a partir que la responsabilidad infraccional contenida en el artículo 902 del Código Aduanero Argentino como se corresponde a un tipo culposo requiere un mínimo de culpa como techo intencional- no puede dar una solución general a todas las situaciones conflictivas, porque no se pueden amalgamar con la actual redacción del artículo 902 a todas las infracciones aduaneras ya que configuran un grupo heterogéneo de ilícitos que requieren distintas clases de culpabilidad, por lo que propone un estudio particular de cada infracción, y complementar las eventuales modificaciones legislativas que requieran, con una nueva redacción a darle al artículo 902, que comprenda en forma amplia ambos tipos de culpabilidad⁵⁶. Se ha expuesto igualmente en este campo acerca de la inexistencia de deferencias ontológicas entre los delitos y las infracciones aduaneras, ya que se arranca del concepto que la estructura del hecho punible, tanto del delito como de la infracción aduanera, se basan en que ambas parten de una conducta humana tipificada como antijurídica por el ordenamiento aduanero. Esto implica que tanto los delitos como las infracciones aduaneras pueden ser intencionales o dolosas, ya que necesariamente han de contener el ingrediente subjetivo (dolo o culpa según sea el caso), estando su diferenciación en la forma en que impidan o dificulten el control que las leyes acuerdan a las aduanas sobre las importaciones o las exportaciones⁵⁷.

⁵⁶ Cfr. BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, “Importante fallo relacionado con la distinción entre delitos e infracciones aduaneras”, *El Derecho*, t. 195, Buenos Aires, pp. 18/19. Aquí se comenta el fallo recaído en el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3, “M., A.M. y otros s/inf. Ley 22.415” de fecha 29/08/2001.

⁵⁷ Cfr. VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., “Inexistencia de diferencias ontológicas entre los delitos y las infracciones aduaneras”, *La Ley*, t. 1993-E, Buenos Aires, p. 553 y siguientes. En dicha oportunidad se comenta el fallo dictado por la CNPenal Económico,

Bonzón Rafart insiste en su postura cuando señala que otros autores no coinciden con esta caracterización, sin perjuicio que admiten que se debe precisar la diferenciación entre delito e infracciones, pero sustentado en la gravedad de la ofensa. Pero no aceptan el criterio adoptado por los autores ya citados atento a que resulta difícil, por no decir imposible, dar pautas genéricas aplicables a todas las infracciones aduaneras legisladas en el Código aduanero, ya que estas conforman un grupo heterogéneo de ilícitos, que requieren un estudio particular de cada infracción, postulando una reforma en ese sentido, en orden a considerar que el bien jurídico protegido de los ilícitos aduaneros, se refiere a aquellos actos u omisiones que afectan substancialmente el control aduanero, y además permitir que las contravenciones sean dolosas y culposas diferenciando de esta forma a las infracciones aduaneras del esquema contravencional común como acontece con las faltas de origen municipal, y precisar más el régimen de imputación de responsabilidad consagrado en el artículo 902 del Código Aduanero⁵⁸.

Sala A del 18 de mayo de 1993 “Walter Margarita y otro” en la que se ratifica esta distinción jurídica.

En igual sentido comparten KRAUSE MURGUIONDO, GUSTAVO, RODRÍGUEZ, PATRICIA, Y ARMAGNAGUE, MARÍA ALEJANDRA, “Infracciones aduaneras: principios aplicables”, ob. cit., p. 81.

⁵⁸ Cfr. BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, “Debido control aduanero: bien jurídico protegido. Importante fallo de la Corte Suprema sobre el Tema”, El Derecho N° 9605, Buenos Aires, 13 octubre 1998. El autor cita para concluir su obra, lo ya escrito por ENRIQUE AFTALIÓN en su artículo “Las sanciones en el derecho penal económico”, publicado en La Ley, t. 90, Buenos Aires, p. 708, que señala “No se logra el valor justicia mediante la aplicación de teorías y/o normas severas, excesivas, exorbitantes y/o novedosas sino mediante el adecuado reproche al culpable de violar el orden jurídico, lo que conlleva paralela e inevitablemente la defensa irrestricta del inocente”. Y además: “Los principios fundamentales del derecho penal clásico han sido elaborados según he sabido, en un largo proceso histórico cuyo sentido ha sido el de una paulatina afirmación de los derechos y garantías individuales. De ahí que no sea posible sin graves riesgos para esos derechos y garantías, echar por la borda tan valioso repositorio de normas tutelares, pues con ello se deja indefensos a los justiciables frente a posibles demasías de los órganos del estado. Si desconocer el *datum* de que los legisladores han introducido notables variantes en el Régimen de Derecho Penal administrativo, con relación al Derecho Penal Común, en todo momento hemos sostenido que la tarea del doctrinario, lejos de magnificar la importancia de tales modificaciones, debe consistir en reducirlas a sus mínimas proporciones, de modo tal que, en las numerosas situaciones no previstas por el legislador, los principios básicos del derecho penal clásico recobren su imperio en todo aquello en que no hayan sido derogados.”

Lo expuesto se ha visto muchas veces reflejado en pronunciamientos jurisprudenciales, donde se decide someter a proceso a personas en las que se les imputa la comisión de un delito aduanero cuando en realidad lo que existió fue una simple infracción aduanera. Con lo cual esto demuestra que se debe exigir, tanto a la aduana, como al juzgador un obrar de máxima prudencia para evitar consecuencias no deseadas⁵⁹.

⁵⁹ La CN Penal Económico, Sala B, en los autos “Garac y Gojak s/Incidente de apelación en “Baxter Argentina SA”, publicado en La Ley, Buenos Aires, 23 de julio de 2002, resolvió revocar el procesamiento dispuesto en primera instancia del despachante de aduana interviniente en orden al delito de contrabando, toda vez que lo que se trató fue una divergencia clasificatoria respecto de una mercadería, en la que el auxiliar del servicio aduanero había proporcionado todos los elementos necesarios para que el servicio aduanero realizara la correcta clasificación, habida cuenta que el legislador no tuvo el fin de tornar delictiva una simple mentira, sino una mendacidad que deja de ser simple cuando es acompañada de otras maniobras engañosas o ardidasas que son aptas o idóneas para provocar el error del servicio aduanero, y por ende, para impedir o dificultar las tareas de control de aquél. En tal sentido siendo las labores de clasificación de mercaderías, como la determinación final del régimen aplicable a aquella, es una función reservada a la Dirección General de Aduanas, no se configura el delito de contrabando

La Cámara Nacional de Casación Penal, Sala III, en los autos “Peugeot Citroën Argentina SA s/Recurso de casación” Causa N° 2984, con fecha 16/11/2001, sobre el particular estableció nuevamente que el bien jurídico protegido en materia de contrabando, es el adecuado ejercicio de la actividad de control propia del servicio aduanero, por ello para que se configure cualquiera de los tipos de contrabando es condición *sine qua non* que se afecta dicho control, agregando conforme enseña SANTIAGO MIG PUIR en *Derecho Penal*, parte general, 5ª Edición. Barcelona 1998, pp. 91/93, que “el derecho penal de un Estado Social y Democrático de Derecho ha de justificarse como un sistema de protección de la sociedad. Los intereses sociales que por su importancia pueden merecer la protección del Derecho se denominan bienes jurídicos. Se dice entonces que el Derecho Penal sólo puede proteger bienes jurídicos. La expresión bienes jurídicos se utiliza en este contexto en su sentido político-criminal de objeto que puede reclamar protección jurídico-penal, en contraposición a su sentido dogmático, que alude a los objetos que de hecho protege el Derecho Penal vigente. Que el Derecho Penal sólo deba proteger bienes jurídicos no significa que todo bien jurídico haya de ser protegido penalmente, ni tampoco que todo ataque a los bienes jurídicos penalmente tutelados deba determinar la intervención del Derecho Penal. El concepto de bien jurídico es pues, más amplio que el de bien jurídico-penal”. Sobre esta base el fallo en cuestión destaca la dificultad que existe para establecer una delimitación entre el ilícito penal y el ilícito administrativo (entre delito y falta), y sin querer definir la cuestión, pero fijando una postura señala que existirá contrabando en los casos en que el autor simula, aparenta etc., un propósito serio de realizar operaciones frente a la aduana, cuando en realidad sólo la quiere engañar para obtener un provecho. Por lo tanto para que una operación intervenida por el servicio aduanero pueda ser estimada como contrabando, es preciso que la misma se haya utilizado como medio falsario, como señuelo o como medio engañoso para producir error en la aduana, impidiéndola de

3. Conclusión

Se ha destacado de todas formas que impera en el derecho argentino una notoria confusión respecto a la clasificación y diferenciación de ciertos ilícitos encuadrados a veces como delitos y otras veces como infracciones y otras como contravenciones. Bonzón Rafart sobre el particular señala que esto se debe, entre otras razones a las siguientes causas: a) multiplicidad de fuentes de las cuales emanan las hipótesis ilícitas (Nación, Provincias, Municipalidades, etc.); b) escasa profundización doctrinaria en el tema; y c) tratamiento conjunto de violaciones a obligaciones sustanciales o de fondo y las formales (Vg. Leyes tributarias). Este cuadro lleva a que debido al encuadramiento represivo de ciertos actos u omisiones como infracciones o delitos tributarios o aduaneros, configura muchas veces un complejo problema a dilucidar pudiendo afectarse de no realizarse un profundo análisis, el principio *non bis in idem*⁶⁰.

Es claro que el Código Aduanero Argentino para el caso que la misma conducta encuadre en delito e infracción resuelve la preeminencia del primero, evitando vulnerar el principio constitucional aludido. Pero la misma regla no impide que, si tal conducta no fuera encuadrada en un delito aduanero, por cualquier motivo, no empece que si lo sea en una infracción aduanera⁶¹.

realizar sus funciones específicas de control sobre las importaciones o exportaciones, e induciéndola –en algunos casos- a realizar un desprendimiento patrimonial del que se beneficiará quién realizó la maquinación en relación de causa-efecto. En otras palabras, sólo la existencia de un dolo inicial de modo previo, normalmente implícito, permite afirmar la existencia del delito de contrabando; mientras se advierta el dolo sobrevenido o *subsequens*, cuando el administrado aprovecha de una situación preexistente, permitida o no contemplada por la ley, o de un descuido o falta de previsión del órgano de control etc., sólo se puede hablar de ilícitos de carácter administrativo, debiendo luego establecer si esto es obviamente una infracción aduanera o no.

⁶⁰ Cfr. “Difícil armonización entre normas penales e infracciones tributarias aduaneras”, *El Derecho*, t. 200, Buenos Aires, 2003, pp. 648/659. Aquí resalta que para evitar estos conflictos debe partirse de la premisa básica de que las normas legales represivas en juego están vigentes y por ello el intérprete debe buscar armonizar las mismas a efecto de lograr que no se excluyan entre si, cuando el legislador así no lo haya determinado en forma concreta. Es por ello que el *quid* del problema consiste en determinar qué figura legal se aplica, o bien si se aplican ambas mediante el desarrollo de la teoría del concurso de leyes (real o ideal), o del llamado concurso aparente o impropio que lleva a que se desplace un a las restantes.

⁶¹ Cfr. La regla establecida en el artículo 913 del C.A. En esta misma línea la CSJN en los autos “Sudamericana de Intercambio SAC” 01/12/1988, (Fallos 311:2539), en el

En otros supuestos análogos a los anteriores, se han podido hacer la distinción en la medida que se advierta un *plus* en la conducta del agente que supera el mero incumplimiento de los deberes inherentes a la operación de que se trate, con lo cual se puede establecer que en tales supuestos en lugar de estar ante la comisión de una infracción aduanera, se estará en presencia del delito de contrabando⁶².

Pero debe tenerse también en cuenta que otro grupo de autores tampoco consideran que el bien jurídico protegido sea el control aduanero, cuando sostienen que las conductas tipificadas por el delito de contrabando por uno u otro motivo atentan contra los intereses que tienen el Estado en la ordenación de la política económica, en su versión de control de las mercancías en las aduanas, función asignada a la Hacienda Pública en su sentido más amplio. El contrabando actualmente se configura como una vulneración de las normas aduaneras que exigen la presentación de las mercaderías al paso de la línea fronteriza. La supresión de los aranceles, esto es de los derechos devengados por la importación o exportación de mercaderías no supone la supresión de las aduanas, y esto es por diversos motivos ya que en un principio poseyó naturaleza recaudatoria, pero también cumplió con la consecución de otros fines⁶³.

contexto de la Ley de Aduanas (t.o. 1962 y modificaciones) ha señalado que conforme a dicha norma el conocimiento de las infracciones aduaneras que resultan de un mismo hecho delictivo, corresponde al magistrado que entiende en la causa por contrabando, sin que obste a ello que no exista investigación judicial en curso respecto de tal ilícito, pues en definitiva, la elevación de las actuaciones resuelta por el Tribunal Fiscal y confirmada por la Cámara, constituye una denuncia cuya tramitación no puede ser rechazada por el juez de grado.

⁶² Cfr. VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., “Hasta cuando subsiste el control aduanero a los fines del contrabando”, *Suplemento La Ley, Revista del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal*, N° 20, Buenos Aires, Noviembre 2002, pp. 32 y siguientes. En esta oportunidad comenta el fallo dictado por la CNPenal Económico, Sala B, “Jefe SA y otros s/contrabando” 06/04/2001, en dicha oportunidad se había presentado ante una inspección aduanera, respecto de una mercadería que había ingresado en forma temporaria, documentación adulterada que simulaba haber cumplido con la reexportación de la mercadería, y que a criterio del tribunal esta conducta adquiriría la categoría de contrabando, dejando de ser una mera infracción al régimen de las temporarias.

⁶³ Cfr. MUÑOZ MERINO, ANA, *El delito de contrabando*, Editorial Aranzadi, Madrid, 1992, pp. 129/130. Aquí la autora funda su posición contraria a la de VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., a quién cita expresamente, y lo fundamenta en lo expuesto a su vez por LOZANO SERRANO, CARMELO en su obra *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Civitas S.A., Madrid, 1990, p.

De todas formas debería considerarse la posibilidad de realizarse una distinción más tajante entre ambos campos, estimándose que parte de la solución estaría dada en la naturaleza misma de la mercadería, a modo de lo que acontece con la legislación penal que aplican los países europeos. Es decir, circunscribir la figura del delito para la burla del control aduanero cuando se está en presencia de ciertos productos, cantidades y grados de afectación de bienes que tutela la sociedad, como es el caso de la salud pública por citar un ejemplo paradigmático. Es decir, la corriente de la despenalización parcial de la actividad aduanera, para su transformación en un sistema de infracciones se considera que puede ser parte de la clave que ha de concluir con la búsqueda de criterios y circunstancias que resultan difíciles de encontrar, al menos en este contexto normativo⁶⁴.

105, e SÁNCHEZ GONZÁLEZ, IDELFONSO, “Lo aduanero, lo arancelario: su delimitación conceptual” en *La Aduana Española ante la Empresa*, obra publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, p. 129, y MATTERA, ALFONSO, *El mercado único europeo. Sus reglas y funcionamiento*, Civitas S.A., Madrid, 1991, p. 343.

⁶⁴ Sobre el particular y en esta línea argumental VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., en su obra, “Criterio diferenciador entre delitos e infracciones aduaneras y de estas entre sí”, *El Derecho*, t. 162, Buenos Aires, p. 1186 y siguientes, señalaba nuevamente que la controversia subsiste en saber si el elemento subjetivo solo incluye a la conducta negligente o imprudente (culposa) o también comprende un proceder intencional (doloso). En el Derecho Penal la culpa consiste en definitiva (siguiendo a SEBASTIÁN SOLER), en omitir un deber de previsión o cuidado exigido por el ordenamiento jurídico que, de no haber sido omitido, no hubiera provocado determinado resultado considerado disvalioso por dicho ordenamiento. En el sistema aduanero vigente se estructura la infracción aduanera sobre la base de la inobservancia de los deberes inherentes al régimen, operación, destinación, o situación en que interviniera el agente, surgiendo a veces de la propia norma, otras veces de la reglamentación. De forma que estos deberes consisten en obligaciones de desarrollar conductas determinadas ante circunstancias concretas, tal como es el caso de llenar en forma completa y veraz determinados formularios, reexportar antes de una determinada fecha, presentar estados demostrativos etc. En tal sentido, concluye el autor que tal esquema de responsabilidad coincide con la estructura de los delitos culposos por ello al conceptualizar a la infracción aduanera como una inobservancia de deberes debiendo mediar un mínimo de culpa en el sujeto activo. Pero al carecer de un distingo que permita señalar claramente cuando una situación en principio sería configurativa de un delito o de una infracción, en el campo aduanero, propone una serie de modificaciones: a) precisar la definición legal de infracciones, señalando en forma expresa su carácter subjetivo, esto es la exigencia de un mínimo de culpa, a la par que excluir de su ámbito aquellas conductas que tengan entidad para dificultar el control aduanero que se reservan para los delitos; b) mantener para las figuras de contrabando simple de contenido doloso la estructura de una fórmula amplia con ardid o engaño, pero que requieran subjetivamente una conducta intencional y

C. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS INFRACCIONES ADUANERAS

Corresponde ahora analizar la naturaleza jurídica de las infracciones aduaneras. En tal sentido resulta imprescindible seguir lo investigado por Enrique C. Barreira y Héctor G. Vidal Albarracín⁶⁵, que destacaron, al abordar este tema, que cuando la doctrina se ocupa de este asunto apunta a determinar si les resultan aplicables los principios del derecho penal general o no, de suerte tal que quienes les atribuyen, a las infracciones, una naturaleza jurídica penal, critican algunas disposiciones que suelen ser comunes en los ordenamientos que regulan este tipo de ilícitos, señalándolas como anacronismos. Por otra parte, quienes les atribuyen una naturaleza

objetivamente la posibilidad de dificultar o impedir el control del servicio aduanero; y c) precisar el alcance de las otras transgresiones previstas en los arts. 994 y 995.

A su vez VILLAR, MARIO A., en “Delito de contrabando e infracción aduanera, un acercamiento a su diferenciación”, *Revista de Estudios Aduaneros del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros*, Año VIII N° 12, Buenos Aires, primero y segundo semestre de 1998, pp. 129 a 141, señaló sobre el particular que el tema de la delimitación entre el contrabando e infracción aduanera en el Código Aduanero vigente, permite soslayar la discusión acerca de la validez y conveniencia de la distinción entre el derecho penal y derecho penal administrativo, destacando que la ventaja de mantener un sistema infraccional consiste en la celeridad del proceso, por tratarse de un juicio simplificado y en que la condena no implica una estigmatización del infractor, no teniendo en consecuencia estas conductas la misma entidad en la medida con respecto al daño social que produce. Admite que el problema de la distinción dogmática entre el contrabando y las infracciones aduaneras en la legislación vigente surge de la falta de claridad para encontrar un punto seguro para su distinción. En tal sentido con vistas a una reforma legislativa, destaca que se debe encontrar una vía de distinción entre ambos campos por vía la vía ascendente desde la infracción hacia el delito, manteniendo dos ámbitos separados, actuando el ámbito de las infracciones como cinturón externo del correspondiente al delito. En síntesis propone la delimitación del objeto, es decir establecer un límite entre el delito de contrabando y las infracciones aduaneras, la precisión del denominado bien jurídico tutelado, la valoración y precisión del ardid, que lleva necesariamente al análisis del elemento subjetivo –dolo y culpa- y a la consideración de la imputación objetiva.

También recopilan estas posiciones GOTTIFREDI, SILVINA M. Y SCHURIG, HARRY L., “La afectación del bien jurídico protegido por la Aduana con relación a delitos e infracciones”, *Suplemento especial de Derecho Penal Aduanero, Fascículo N° 4*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 28/07/2004, pp. 10/17. Concluyen que no puede existir ardid cuando el mismo sea fácilmente detectable por el control aduanero, ello fundado en el hecho que la base mínima para la existencia de este presupone al menos la posibilidad concreta de que no sea detectado por un simple control rutinario aduanero.

⁶⁵ Cfr. “La responsabilidad en las infracciones aduaneras”, *La Ley*, t. 1989 A Sección Doctrina, Buenos Aires.

jurídica no penal, descartan la aplicación de esos principios generales aduciendo que estos ilícitos poseen principios propios.

Sobre el particular, estos especialistas señalan que el carácter penal de la institución estará dado según dónde se ponga el acento al definir lo que se debe entender por norma penal, y además consideran que una institución puede tener naturaleza penal y, sin embargo, no serle aplicables la totalidad de los principios del derecho penal general.

1. Dificultades interpretativas

Ahora bien, se advierte la dificultad cuando se busca distinguir la naturaleza de la norma penal con la norma civil, sobre todo, cuando la sanción, tanto penal como civil, es de carácter pecuniario⁶⁶. No obstante, señalan que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que las sanciones de orden penal se caracterizan por su intención ejemplarizadora e intimidatoria⁶⁷, frente al carácter reparador de la prestación debida, propio de las sanciones civiles.

Pero se considera que el interés de toda la sociedad, en la observancia del Derecho Penal, pone en primer plano la relación entre el Estado y el individuo, justificando que se lo encuadre por dicha razón entre las ramas del denominado derecho público. Por ello puede sostenerse que la sanción penal ha de tener el objetivo de intimidar o ejemplarizar, mientras que la sanción civil ha de tener un carácter reparador, resarcitorio⁶⁸.

⁶⁶ Aquí los autores, siguiendo las enseñanzas de Kelsen, Hans, en *Teoría pura del Derecho*, destacan que el orden jurídico es un sistema de motivación social por el cual, a través de la atribución de determinadas sanciones, se procura desalentar conductas que la sociedad considera disvaliosas. En tal sentido, la acción u omisión opera como condición para que pueda ser aplicada la referida sanción, y esta por su parte en el orden penal (penal) como en el orden civil (ejecución forzosa de los bienes) consiste en irrogar coactivamente un mal o expresado negativamente en la privación coactiva de un bien (vida, libertad, propiedad, etc.).

⁶⁷ Cfr. “Frigorífico Anglo” 02/11/1934 (Fallos 171:367), y “Moreda y Louge” 20/5/1942 (Fallos 192:418).

⁶⁸ Debe recordarse que entre tantos fallos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho en los autos “Distrimeco SRL c/ANA”, de fecha 14 agosto 1986, publicado en La Ley, t. 1987-A, p. 627 y siguientes, que las multas aduaneras no tienen carácter retributivo del posible daño causado, sino que tienden a prevenir y a reprimir la violación de las disposiciones pertinentes, por lo cual no resulta controvertida su naturaleza represiva, la que no se altera por la existencia de un interés fiscal, accesorio en su

Sobre esta pauta de distinción, los doctrinarios se proponen trabajar sobre dos ideas acerca de la concepción de la función de la aduana; la primera como un órgano recaudador, y la segunda como un órgano de control del tráfico internacional de mercaderías.

2. La aduana como un organismo de recaudación

La primera visión, la de concebir a la aduana como el conjunto de oficinas estatales cuya única finalidad consistía en cobrar los tributos aplicables al comercio internacional, tuvo un fuerte desarrollo en ciertas épocas, toda vez que constituyeron el mayor ingreso del tesoro del país. La República Argentina no fue ajena a tal concepción.

Por consiguiente, las normas represivas de esa época estaban orientadas a castigar aquellas conductas que afectaran, real o potencialmente, la renta aduanera⁶⁹. Esa idea de concebir a la aduana, y por ende, al Estado como acreedor, y al importador o exportador como un deudor, era lo que justificaba que el Derecho Penal Aduanero se rigiera por los criterios imperantes del llamado Derecho Penal tributario, o financiero o fiscal.

De suerte tal, continúan indicando, que la necesidad que tiene el Estado de los recursos económicos, a fin de afrontar las necesidades públicas esenciales en las que está interesada toda la comunidad, hace que la defraudación fiscal se constituya en una infracción con características especiales. Cuando se viola una norma fiscal, al incumplir una obligación de entregar sumas de dinero al acreedor fisco, se asimila esta situación a la de una obligación civil, y si bien debe adecuarse a los preceptos constitucionales y legales, no escapa del esquema reflejado en la relación deudor-acreedor, ínsita en estas. De suerte tal que se veía en la pena de multa aplicada al infractor, más que un acto de reparación ante el incumplimiento pecuniario, un acto retributivo o preventivo en sentido penal.

Esta visión, según observan, trajo aparejada una serie de consecuencias: que la deuda así originada era transmisible a los herederos del infractor; que la prescripción de la acción para aplicar la multa no era aplicable sino a

percepción. Por ello, el carácter de infracción, no de delito, no obsta a la aplicación de las normas generales del Código Penal (Fallos 288:356; 290:202. 293:670; 297:215).

⁶⁹ Aquí los autores destacan que en las Ordenanzas de Aduana de 1876, la principal figura contravencional era la defraudación fiscal contemplada en los artículos 1025 y 1026, que destacaba como figura infraccional todo hecho que tendiera a disminuir indebidamente la renta.

pedido de parte; que las personas jurídicas podían ser sujetos activos de este tipo de hechos; admitía la solidaridad en el cumplimiento de las penas; se acentuaba la impersonalidad de la pena, como el caso del comiso de la mercadería sin tener relevancia su propietario; y finalmente, que no se requería que mediara intención del imputado para que la sanción le fuera aplicada.

Esto tuvo repercusiones en la jurisprudencia, que llevaron a que se considerara que la responsabilidad, en materia de infracciones aduaneras, resultaba *sui generis*, fundada en el carácter especial de estas y en el propósito fiscal que las originaba, agregando que, de alguna forma, estas penas tenían cierto carácter indemnizatorio por los daños que ocasionaba⁷⁰.

⁷⁰ Aquí los autores citan a PALLAIN, G. en *Les douanes francaises. Regime, organisation, fonctionnement*, t. 3, Paris, 1912, p. 297, cuando señala que las multas aduaneras eran a la vez penas y reparación civil, teniendo un carácter mixto. Y en orden a la doctrina, citan a FERRO, CARLOS A., *Procedimiento administrativo penal en materia aduanera*, Ediciones Sociedad Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1942, pp. 19 y 57; GARCÍA, TOMÁS, *Legislación penal aduanera*, Buenos Aires, 1945, pp. 21/22; FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Derecho Aduanero*, tomo II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1966, p. 831; BIELSA, RAFAEL, *Estudios de derecho público*, Tomo II (Derecho Fiscal), Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1951, pp. 480 y 487; GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., *Derecho Financiero*, Tomo II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1982, p. 603; VILLEGAS, HÉCTOR B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1975, p. 356; POTENZE, JAIME, “Naturaleza jurídica de las sanciones aduaneras”, *Revista de Derecho Aduanero*, t. V-B, Buenos Aires, p. 577.

Podemos agregar a lo vertido sobre el particular, que en líneas generales, autores como WITKER, JORGE, *Derecho Tributario Aduanero*, ob. cit., pp. 289 a 299, también sigue con esta misma línea cuando clasifica a los delitos e infracciones aduaneras conforme al lineamiento que fijó GIULIANI FONROUGE. Este autor clasifica las infracciones tributarias aduaneras en: 1- Infracciones no delictuales: a) violaciones formales o de prohibición; b) actos u omisiones culposas; 2- Infracciones delictuales: a) contrabando; b) defraudación. Respecto de las primeras: se incluye toda acción u omisión de los administrados, atentatoria de las ordenanzas aduaneras de carácter burocrático administrativas, de orden o policía. Los reglamentos aduaneros, casuísticos en extremo, señalan una serie de obligaciones a cumplirse por parte de los usuarios de las aduanas en general, y de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria aduanera en especial; cuyo incumplimiento sancionan con el único objetivo de asegurar el rodaje regular del mecanismo de administración, conminando al transgresor a no persistir en su conducta que dificulte el sistema. Constituyendo la infracción un simple incumplimiento de normas administrativas aduanera, concernientes al rodaje burocrático, o normas de orden y policía, la sanción, siempre de carácter pecuniario, no tiene un sentido retributivo de castigar al infractor haciéndole pagar una deuda contraída con la sociedad, sino tan

De manera que se fortaleció el criterio que sustentaba que en materia aduanera no se requería intención dolosa, y que la responsabilidad en este campo era de carácter objetivo, mientras que en los delitos comunes, el dolo y la culpa juegan un rol decisivo, resumiéndose esta postura en el aforismo según el cual “la aduana juzga hechos y no intenciones”, utilizado como verdad incontrastable en la aduana argentina hasta el día de hoy.

3. *La aduana como un órgano de control*

La segunda óptica, la de concebir a la aduana como un órgano de control del tráfico internacional de las mercaderías, fue la consecuencia de admitir una idea distinta acerca de cuál es la función del servicio aduanero. Por lo que, considerar el control de la importación y exportación de las mercaderías como modo de ejecutar la política económica establecida por el Estado respecto del comercio exterior, constituye la función esencial de la aduana; implica que se comenzara a ver el arancel como una herramienta de estímulo, o no, de determinada actividad económica, y si bien se admite que la aduana cumple funciones extrafiscales al lado de las de recaudación, esto no genera un mayor interés en doctrina y en la jurisprudencia.

solo, disuadirlo de su conducta perniciosa e instarlo a colaborar con la administración aduanera. Aquí destacan la objetividad de estas conductas.

Los actos u omisiones culposas constituyen aquellas infracciones cometidas sin dolo. Están sustentadas en que la actividad del Estado, que es necesaria para alcanzar los objetivos de bienestar común, no podría llevarse a cabo sin el concurso de múltiples presentaciones y actos por parte de los gobernados. En el específico campo aduanero, por ejemplo, la aplicación y percepción de los ingresos de orden tributario aduanero, no podrían tener lugar con certeza, justicia y facilidad requeridos, si el contribuyente aduanero no estuviera obligado a presentar las declaraciones que hemos denominado esenciales (arancelarias, de valor, de origen, etc.).

Se puede señalar que, en concordancia con lo ya enunciado, VARELA, RAÚL VICENTE, en *Cuestiones de Derecho Aduanero*, Ediciones Panedille, Buenos Aires, 1971, pp. 13 a 27. Allí señalaba que, partiendo de la noción de pena dada por KELSEN, las penalidades aduaneras son represivas, afflictivas, sancionadoras de índole penal, revisten un carácter peculiar, ya que sin perder su condición represiva y ejemplificadora, se transforman en resarcitorias, al permitir la indemnización del daño causado. Por ello destaca que el sistema represivo aduanero, estructurado en las Ordenanzas de Aduana y en las leyes complementarias, tiene como finalidad asegurar la recaudación e integridad de las rentas del Estado, cuyo carácter nacional resulta de mandato constitucional.

Se ha podido ver también a la aduana como organismo de recaudación, en consecuencia, se reconoce que el delito de contrabando es la respuesta del Estado, entre otros elementos, por afectar la función recaudatoria de los tributos (Cfr. VINCIGUERRA, SERGIO, *Il delitti doganali*, Giuffrè Editore, Milano, 1963, pp. 194 y siguientes.

Nuevos institutos, y la asignación de funciones en la aduana para aplicar el arancel y el régimen de prohibiciones, condujo poco a poco a que se fuera afianzando una nueva concepción de la aduana, en donde la recaudación pasó a un segundo plano. Esto derivó en la necesidad de sancionar conductas que pusieran en peligro el referido control, con independencia de que la renta fiscal pudiera o no sufrir menoscabo.

Por consiguiente, los autores destacan que fue cada vez más difícil sostener que las infracciones aduaneras tenían una naturaleza jurídica *sui generis* (en parte punitiva, en parte resarcitoria), sobre todo, cuando el perjuicio fiscal había dejado de ser el elemento constitutivo de la figura. Esto puso en crisis el sistema, hasta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación reconoció la naturaleza penal de las infracciones aduaneras, consagrando de esta manera la aplicación, de los principios generales del derecho penal a este tipo de transgresiones⁷¹.

Esto comenzó a reflejarse en situaciones concretas que se presentaban, por ejemplo, con motivo de la muerte del imputado, o la prescripción. La reforma legislativa en tal sentido no se hizo esperar, evento que aconteció gracias a la Ley 21.898, a través de la cual se sentó el principio de la responsabilidad objetiva en materia infraccional, como un intento de marcar una tajante diferencia respecto de la posible aplicación al derecho penal aduanero de los principios del derecho penal general. No obstante lo dicho, se recordó que esta norma tuvo corta vigencia, ya que al poco tiempo, se sancionó el actual Código Aduanero, que no recogió el principio de responsabilidad objetiva, sino todo lo contrario, adoptó un sistema en el cual tenían aplicación supletoria los principios generales de derecho penal, siempre que estos no estuviesen expresa, o tácitamente excluidos por el régimen del Código Aduanero.

De tal manera, concluyen los autores citados, que el Código Aduanero Argentino se apartó de los viejos criterios que consideraban que las

⁷¹ Aquí citan fallos importantes, alguno de ellos, célebres en materia aduanera por la trascendencia que han tenido, a saber: “Woleszanski Hersch” 15/05/1967 La Ley t. 127, p. 1084, (Fallos 267:457); “Pastorino Alberto” 05/11/1969 (Fallos 275:241) La Ley, t. 139, p. 838; “Mirás Guillermo” (Fallos 287:76) 18/10/1973 La Ley t. 150, p. 242; “Papelería Hurlingham” (Fallos 288:356) 6/5/1974 La Ley, t. 155, p. 367; “Bigio Alberto” (Fallos 289:336) 29/8/1974 La Ley t. 156, p. 489; “Frydman, Hercy K.” (Fallos 297:215) La Ley 1977 C, p. 75, “Industrias Automotriz Santa Fe” (Fallos 304:1692) 25/11/1982 El Derecho 31/12/1982 número 1764; “D’Ambra Salvador” (Fallos 304:849) 17/03/1981 *Derecho Fiscal* XXXI-635.

infracciones aduaneras gozaban de una naturaleza mixta (parte penal y parte resarcitoria), reconociéndoles un marcado carácter penal, a pesar de que a través del juego que permite el artículo 861 con las disposiciones generales de las infracciones, se impidió un salto al vacío en materia de aplicación de los principios generales del Código Penal, estableciendo un sistema hermenéutico cerrado, que sólo abre sus puertas a los principios generales del Derecho Penal, en el caso de que el sistema propio no le pudiera dar solución de manera expresa o implícita.

Dentro de esta línea doctrinaria, se puede sumar de igual manera que, y casi sin oposición sobre el particular, la moderna doctrina penal y administrativa admiten la naturaleza penal de las infracciones, entre las cuales se incluyen las aduaneras.

Se ha señalado que las multas aduaneras no tienen carácter retributivo del posible daño causado, sino que tienden a prevenir la violación de las pertinentes disposiciones legales, por lo que no es dudoso su carácter represivo, que no es alterado por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción. Por eso, el carácter de infracción, que no es delito, no obsta a la aplicación de las disposiciones generales del Código Penal⁷².

Pero a pesar de lo expuesto, se va deslizando, poco a poco, una tendencia que se la conoce como la descriminalización de las infracciones o contravenciones, como consecuencia del avance del derecho administrativo sobre el Derecho Penal; o dicho de otra forma, como consecuencia de la despenalización de las sanciones administrativas. Algo fue ya esbozado al comienzo de este parte de la obra, y que lleva a que varios autores se pregunten acerca de los límites de la denominada despenalización.

Es cierto que, en este campo, muchas veces ocurre que a la conducta le puede ser imputable la comisión de un delito aduanero y una infracción, en forma simultánea. Si bien el Código Aduanero ha establecido la prevalencia del delito sobre la infracción, la jurisprudencia ha dado pautas interpretativas. Por un lado, nada impide que un hecho pueda ser considerado ilícito penal e ilícito contravencional, o disciplinario, y por ende juzgable en distintos ámbitos: judicial y administrativo, salvo, claro está, que el hecho haya sido negado en sede penal⁷³. Pero en caso de considerarse

⁷² Cfr. CNCAF, Sala I, “Henry Hirschen & Compañía SA c/ANA” 22/11/1996; “Filtrex SRL c/ANA” 18/11/1997.

⁷³ Cfr. CNCAF, Sala I, “Dafu SA (TF N° 11.071-A) c/DGA” 01/11/2001.

configurado el supuesto de contrabando, al sancionarse este delito se consuma la posibilidad de juzgamiento y de sanción respecto de la infracción prevista en el artículo 954 del Código Aduanero, toda vez que los hechos por los que se imputa el delito de contrabando no pueden constituir, al mismo tiempo, delito e infracción. Por esta razón se intenta juzgar la conducta del actor por la cuestión infraccional se estaría violando el principio del *non bis in idem*; además esta situación está prevista en el artículo 913 del Código Aduanero⁷⁴. Lo expuesto obedece a la estrecha relación que guarda la figura tipificada en el artículo 864 inciso b) del C.A.

Sobre el particular, Bonzón Rafart ha señalado, tomando lo expuesto a su vez por Juan Carlos Cassagne, que en este proceso particular de despenalización, se produce la quiebra del sistema que atribuía exclusivamente la facultad acerca de la aplicación de penas al Poder Judicial, y requiere para no afectar el principio de división de poderes, que se cumplan dos requisitos fundamentales: el denominado control judicial suficiente, a través de la revisión de la sanción penal administrativa ante los tribunales judiciales, con amplitud de debate y prueba, y la observancia de la garantía del debido proceso, lo que comporta la no-ejecutoriedad, o al menos, la suspensión de la pena contravencional hasta tanto se pronuncie la justicia. Recordemos que hasta ese instante rige la presunción de inocencia. A su vez esto lo complementa con un comentario de Germán Bidart Campos, con relación a un fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que señaló que cuando se aplican sanciones penales por parte de organismos administrativos –en el caso la aduana- es insoslayable el debido proceso y la defensa en juicio. Esto exige, entre otras muchas cosas, que el Estado provea los medios necesarios para que el juicio a que alude el artículo 18 de la C.N., se sustancie en igualdad de condiciones entre quienes ejercen la acción penal, y quien soporta la imputación, todo ello a través de una intervención efectiva y útil de la defensa⁷⁵.

⁷⁴ Cfr. CNCAF, Sala I, “Constantino D. Tisi y Hermano SAI c/AFIP –ANA” 25/01/2001.

⁷⁵ Cfr. “Descriminalización de las infracciones y contravenciones aduaneras y tributarias”, El Derecho, t. 184, Buenos Aires, 1999, p. 1353. Las citas que realiza aquí el autor corresponden a CASSAGNE, JUAN CARLOS, en su obra “En torno de las sanciones administrativas y la aplicabilidad de los principios del derecho penal”, El Derecho, t. 143, Buenos Aires, p. 939, y BIDART CAMPOS, GERMÁN, “La Corte nulifica sanciones penales impuestas en sede administrativa y debido a la indefensión absuelve a los procesados”, El Derecho, t. 136, Buenos Aires, p. 532.



II. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS Y ESTRUCTURA DEL TIPO INFRACCIONAL

A. INTRODUCCIÓN

Deben ahora precisarse los elementos constitutivos de las infracciones y la estructura del tipo infraccional aduanero.

De por sí se tiene que destacar que no existe un criterio que permita establecer diferencias y límites entre los delitos y las infracciones o contravenciones, y si bien estas últimas poseen ciertas características que no se presentan siempre en los delitos, ninguna de ellas revisten una entidad tal que resulte lo suficientemente determinante para adoptar, a partir de tal característica, un criterio diferenciador. La dificultad radica, como ya ha sido sentado anteriormente, en que la estructura normativa del delito y la contravención es la misma⁷⁶.

Se parte, en consecuencia, de analizar conductas humanas que están expresamente tipificadas como antijurídicas por el ordenamiento aduanero, que contienen una sanción para el caso de realización de tal presupuesto.

Ahora bien, este obrar humano implica que tiene que presentarse con un mínimo de actuar subjetivo, toda vez que sostener lo contrario implicaría aceptar un criterio absoluto de imputación de responsabilidad objetiva, situación que ha sido en la actualidad superada, a pesar de algunas interpretaciones desactualizadas⁷⁷.

También BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, en “Sanciones Administrativas y penales impuestas por la Administración. Distinto tratamiento Jurídico”, ob. cit.. En dicho trabajo, parte de la tendencia de descriminalización de las infracciones y contravenciones a partir de la tendencia mundial de atribuir a la administración la potestad de sancionar ilícitos de naturaleza penal, en la medida en que se cumplan con algunos requisitos que estén orientados a salvaguardar la garantía de los derechos individuales, distinguiendo las infracciones sustanciales o de fondo, las infracciones formales y contravencionales, las faltas disciplinarias, las sanciones de origen contractual, el régimen aduanero, régimen tributario, régimen cambiario, régimen financiero, régimen bursátil, régimen de defensa de la competencia, régimen de lealtad comercial, régimen de defensa del consumidor, régimen de abastecimiento, régimen de metrología, régimen laboral, régimen previsional, y otras leyes.

⁷⁶ Cfr. BARREIRA, ENRIQUE CARLOS, Y VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., “La responsabilidad en las infracciones aduaneras”, ob. cit., p. 938.

⁷⁷ Resulta interesante el análisis que realizan BARREIRA, ENRIQUE C., Y VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., en “La responsabilidad en las infracciones aduaneras”, ob.

De todas formas, debe quedar establecido que en el contexto de cómo se concibió el régimen infraccional aduanero actual, en lo conceptual se encuentra asimilado a las contravenciones, las que se definen, a su vez, como los hechos, actos u omisiones que se reprimen por transgredir las disposiciones de la legislación aduanera⁷⁸.

Sobre este tema, la Exposición de Motivos resalta que la delimitación del ámbito de la infracción se produce por un lado mediante la regulación de los deberes que deben observarse en los diversos regímenes, destinaciones, operaciones o situaciones en las cuales el administrado pueda intervenir o encontrarse. Por el otro, a través de la tipificación de las figuras punibles, que tienen por finalidad preservar el cumplimiento de esos deberes, ya que su incumplimiento constituye infracción.

Por ende, conforme señala Mario A. Alsina, debe quedar claro que las obligaciones del administrado deben ser buscadas allí donde están reguladas las obligaciones en sentido jurídico, pues allí es donde surge el deber de

cit., p. 938, cuando analizan este punto, donde citando a su vez a BASALDÚA, ISMAEL, en *Legislación Penal Aduanera*, publicada en Buenos Aires en 1923, expresaba: “no debe confundirse la capacidad de voluntad con la voluntad criminal. Esta se caracteriza por la intención o propósito de ejecutar un acto prohibido por la ley y hacerle producir sus efectos, en tanto que la primera significa sólo el grado de aptitud de un individuo para realizar los actos de la vida. Ella caracteriza al sujeto normal, y es indiscutible que esta condición es indispensable para poder siquiera imputar al agente el haber procedido con negligencia, culpa o error”. A tal fin, los autores señalan, respecto de BASALDÚA, que ya en esa época y en el marco de las Ordenanzas de Aduana, la infracción aduanera debía castigarse, por lo menos, a nivel de culpa.

⁷⁸ En la legislación española de conformidad al Texto refundido de las Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas de 1947, en el género hechos penales, en los artículos 336 y 337, se distingue entre las infracciones aduaneras y las faltas reglamentarias. Las primeras son definidas como las actuaciones que impliquen el incumplimiento de requisitos o formalidades reglamentarias establecidas en la legislación aduanera, de las cuales no puede deducir manifiestamente la intención o el ánimo de ocultar o sustraer, de forma dolosa, mercancías a la acción fiscal de la administración. Agrega luego la norma, que se presumirá esa intención o ánimo si las mercancías se encuentran contenidas en dobles fondos, espacios disimulados, y en circunstancias análogas que, racionalmente, supongan ese ánimo doloso. Por otra parte las faltas reglamentarias sancionables las que se castigan con multas que se exigirán en efectivo que se ha de considerar como parte integrante de la renta de aduana. En el caso de tabaco se aplicará además el comiso. Lo expuesto está extraído del libro *Fiscalidad sobre el comercio exterior (normativa básica, comunitaria y nacional)*, t. IV realizado por FERNÁNDEZ-RANZ, JOSÉ LUIS, SÁNCHEZ, ARTURO MARCOS, Y MONZÓN BAÑO, JOSÉ LUIS, todos Inspectores de Finanzas del Estado, publicado por la Escuela de la Hacienda Pública del Ministerio de Economía y Hacienda de España, 1992, p. 2969/2990.



cumplirlas. La regulación de estas obligaciones con su finalidad y con los deberes que deben ser cumplidos y acatados expresamente, deben ser encontrados en los regímenes, destinaciones, operaciones o situaciones en los cuales el administrado tuvo intervención o se ha encontrado. Esto es la letra y el espíritu del sistema infraccional⁷⁹.

Se debe recordar una vez más, que el sistema infraccional aduanero está estructurado sobre el incumplimiento de los deberes inherentes al régimen aduanero, operación aduanera, destinación aduanera o situación en que interviene el sujeto; y que el análisis que se ha de realizar a la conducta desplegada por parte de este tendrá por objeto determinar el origen del deber exigible, y luego determinar si este es propio del control aduanero referente a este tipo de operaciones⁸⁰.

Por tal motivo, se han de encontrar en el tipo infraccional elementos descriptivos, definidos como aquellos que el autor puede conocer y comprender predominantemente a través de sus sentidos; y también los elementos normativos, en los cuales predomina una valoración, y que, por lo tanto, no puede ser percibidos por los sentidos, tal es el caso de los conceptos jurídicos puros. En estas situaciones, es donde el juez ha de tener que valorar y expresar sus méritos a través de la confrontación de los elementos considerados⁸¹.

Pero atento a la reconocida naturaleza penal que tienen las infracciones aduaneras, el punto de partida para analizar los elementos y estructura del

⁷⁹ Cfr. “Conversaciones acerca del deber jurídico bajo las infracciones aduaneras”, ob. cit., p. 46.

⁸⁰ Cfr. VÁZQUEZ, JUAN CARLOS, “El tipo infraccional previsto en el inciso c) del Artículo 954 del Código Aduanero Argentino”, La Ley, t. 1998-F, Buenos Aires, p. 211. En esta obra, el autor se aparta de cualquier posición que prescindiera del origen del deber y su vinculación directa e inmediata, por cuanto el injusto infraccional aduanero no ha sido concebido como lesión de un deber, lo que importaría la adopción de una concepción positivista extrema fundada en el deber por el deber mismo, en vez de que el deber, exigible, debe provenir del bien jurídico protegido o tutelado.

⁸¹ Cfr. BACIGALUPO, ENRIQUE, *Derecho Penal Parte General*, 2ª Edición totalmente renovada y ampliada, Hammurabi, Buenos Aires, 1999, pp. 226 y 227.

En concordancia con lo expuesto, se puede señalar que, en materia aduanera, sobre el particular la CNCAF, Sala III, 16/03/1999, en los autos “Editorial Médica Panamericana SACF c/ANA” ha señalado que cuando la causa versa sobre una cuestión penal fiscal, es requisito ineludible que se encuentren reunidos todos los elementos que caracterizan la figura ilícita para poder tenerla por configurada.

sistema infraccional debe hacerse, indefectiblemente, desde la teoría del delito.

B. ANÁLISIS A PARTIR DE LA TEORÍA DEL DELITO

Con los elementos ya puestos de relieve, no se puede dejar de destacar que, en cuanto a la estructura, el tipo infraccional no difiere de la del tipo delictual, sirviendo para fijar sus precisiones partir de la teoría del delito, que permitirá, merced a su precisión conceptual, afrontar las dificultades que se pueden presentar en este tipo de estudio.

Dentro de la evaluación de la teoría del delito, existen a su vez dos escuelas, la denominada “clásica u objetivo-subjetivo”, o simplemente “causalista”, y la denominada “de la acción final” o “finalista”.

Ambas escuelas aceptan la definición clásica de delito como: “la conducta típica, antijurídica y culpable”.

1. *La conducta*

Siguiendo la definición dada, respecto de la acción o conducta puede señalarse que se ha de situar en el plan físico, en el cual la voluntad del agente se ha de limitar en forma única a querer ese movimiento físico o corporal. Esto significa que no se requiere que la disposición psíquica (tanto intelectual como volitiva) del sujeto se dirija a la obtención de los resultados o consecuencias que se derivan de dicho movimiento. En cambio, para la teoría finalista, la acción es ejercicio de la actividad final, de manera que la voluntad ya está dirigida al resultado, pues como el ser humano, dentro de ciertos límites, puede prever las consecuencias posibles de su accionar, puede dirigirla a producir determinados efectos.

Es decir que, para algunos, la acción consiste en la conducta humana socialmente relevante, que resulte tanto en un ejercicio de una actividad final, según postulan los finalistas, como en la causación de determinadas consecuencias, conforme a los causalistas. Pero este concepto ha sido también criticado por su carencia de contenido, habida cuenta de que se señala que una conducta es socialmente relevante o no, si se subsume o no bajo un tipo penal. Finalmente, otros señalan que el concepto de acción tiene un papel completamente secundario o la niegan en la estructura de la teoría del delito; pero esta idea se sustentaría en un concepto ingenuo de la



conducta humana, ya que se considera que no se necesita una teoría de la acción, dado que es suficiente con comprobar la posibilidad de la persona para evitar la conducta prohibida⁸².

No obstante, se coincide en que no existe acción en aquellos casos en que el sujeto inculminado hubiera obrado a través de meros actos reflejos, o en estado de inconsciencia, o cuando hubiera sido objeto de una fuerza física irresistible. En todos estos casos, no ha existido un más mínimo atisbo de voluntad exigible para considerar que hubo acción.

Es decir que los conceptos de la antijuridicidad y culpabilidad se fueron edificando históricamente sobre la distinción entre aspectos objetivos y subjetivos del delito. Esta correspondencia no obedeció a cuestiones arbitrarias, ya que la lesividad de un hecho, para bienes jurídicos ajenos, depende ante todo de la realización de cambios físicos en el mundo exterior, para que puedan afectar a los objetos en los que se encarna el bien. La representación del autor de estos hechos o los motivos o intenciones con los cuales los realizó son, en principio, indiferentes, pero su presencia resultará esencial para la imputación subjetiva del hecho⁸³.

Por lo expuesto, en el esquema de las infracciones aduaneras, se han de encontrar una gran cantidad de acciones y, también, de omisiones, que se realizan conforme a la voluntad de los sujetos que actúan en la actividad aduanera, pero estas acciones, al menos en este inicio, no deben ser confundidas con el dolo o la intención del agente.

2. *La tipicidad*

El otro elemento que propone la definición clásica gira en derredor del concepto de tipicidad.

La acción ha de ser típica, es decir, debe adecuarse a la descripción de ley penal, y en el caso puntual bajo estudio, a la ley infraccional. Esto implica que el legislador ha realizado una evaluación acerca de la elección y descripción de las conductas que consideran disvaliosas, y que por ende las ha incluido en las figuras infraccionales. Por lo tanto, ya que esta situación responde al principio clásico *nullum crimen nulla poena sine lege*, que a su vez expresamente está receptado en el artículo 894 del Código Aduanero, el

⁸² Cfr. BACIGALUPO, ENRIQUE, *Derecho Penal Parte General*, ob. cit., pp. 246/247.

⁸³ Cfr. MOLINA FERNÁNDEZ, FERNANDO, *Antijuridicidad penal y sistema del delito*, José María Bosch Editor, Barcelona 2001, p. 419.

régimen de infracciones claramente exige que la conducta deba resultar típica⁸⁴.

Según las escuelas citadas, el tipo penal tiene diversas relevancias. Para el caso de los seguidores de la teoría causal, la tipicidad es una descripción objetiva en la que en principio, no hay valoración; es decir, se prescinde de todo elemento subjetivo, anímico. En cambio, los finalistas parten de la base de que en el tipo existe, en forma concreta, un proceso valorativo que permite distinguir el tipo doloso del tipo culposo.

Dentro del tipo doloso, los seguidores de esta escuela han de distinguir los elementos del tipo objetivo, de los del tipo subjetivo. Respecto de los primeros, han de constituir la descripción de la conducta prohibida, que está conformada por el núcleo del tipo, como es el caso del verbo, que denota a la acción incriminada, pudiendo además incluirse referencias, es decir, modalidades o condiciones en las cuales se ha de desarrollar el citado núcleo del tipo. Los otros elementos que forman parte del tipo objetivo han de ser los elementos normativos, que son aquellas pautas de valoración cultural, y también de valoración jurídica (como puede ser un término técnico jurídico).

Resulta ilustrativo, sobre el particular, la síntesis que realiza Enrique Bacigalupo, cuando hace un desarrollo del concepto del tipo penal en la dogmática argentina y destaca que el concepto del tipo penal se ha de limitar, exclusivamente, a la realización del principio de legalidad. Solamente se refiere a la adecuación exterior de la conducta con las prescripciones de la ley penal, estando excluidos del concepto de tipo así elaborado, el dolo, la culpa y aun la culpabilidad. Se rechaza, en principio, la vigencia en la ley argentina, de la problemática en la cual Beling se basó para elaborar la teoría del tipo penal. Se admiten las condiciones objetivas de punibilidad, dentro de la figura delictiva (Soler) o fuera de ella (Núñez, y Fontán Balestra). Se admite, unánimemente, que las condiciones objetivas de punibilidad no requieren ser alcanzadas por el dolo; se otorga al tipo penal una función puramente descriptiva con excepción de las primeras formulaciones de Núñez y de Fontán Balestra, que no es seguida

⁸⁴ Este principio igualmente está consagrado en la Constitución Nacional en los artículos 18 y 19, que fueron circunstanciadamente analizados en el capítulo 3, cuando se detallaron los principios que informan al Derecho Aduanero.



coherentemente por su autor; y la función descriptiva del tipo se caracteriza esencialmente por ser exhaustiva⁸⁵.

3. *El elemento subjetivo*

En lo que se refiere al elemento del tipo subjetivo, tendrá preponderancia el aspecto intelectual del agente; es decir, el conocimiento de que se está realizando el tipo objetivo con todos sus elementos, y que además este quiere realizar esa conducta.

1.1 *La postura finalista*

El dolo, para la línea finalista, ha de consistir en que, en los hechos traídos a juzgamiento, se den los elementos del tipo subjetivo, coincidiendo lo que el sujeto hizo con lo que quiso hacer; mientras que en el tipo culposo, no hay elementos del tipo subjetivo, o la finalidad es irrelevante para el derecho penal, y basta la posibilidad de prever el resultado típico.

De manera que para la teoría finalista los elementos del tipo culposo consisten en: 1- Causar un resultado; 2- Que este sea previsible, y 3- Que medie una falta o violación a un deber de cuidado, fuera porque no se previó lo previsible, o bien porque previéndolo se confió en que el resultado no sucedería.

1.2 *La postura causalista*

En la teoría causalista, se considera que la culpa implica una cierta relación subjetiva del agente con el acto por él realizado, y que teniendo la aptitud de prever el resultado no cumplió con esa previsión, tal vez, por negligencia, imprudencia, impericia o inobservancia de los reglamentos.

Pero ambas corrientes doctrinarias, coinciden en concluir que la culpa consiste, en definitiva, en omitir el deber de previsión o cuidado exigido por el ordenamiento jurídico, y en que de no haber sido omitido, no hubiere podido provocar el determinado resultado disvalioso por el ordenamiento jurídico penal⁸⁶.

⁸⁵ Cfr. BACIGALUPO, ENRIQUE, *Tipo y error*, 3ª Edición ampliada, Hammurabi, José Luis Depalma Editor, Buenos Aires, 2002, pp. 27/28.

⁸⁶ Sobre este punto, BARREIRA, ENRIQUE C., Y VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., “La responsabilidad en las infracciones aduaneras”, ob. cit., p. 942 y siguiente, mencionan

1.3 La vertiente objetiva

Pero puede señalarse, como característica de los que siguen la vertiente objetiva del tipo injusto, que a diferencia de lo que acontece con los delitos denominados clásicos, en la esfera del derecho penal socio-económico, el legislador tiene que recurrir con frecuencia a la creación de tipos de peligro abstracto de mera actividad, en los cuales no hay resultado alguno, ni materialidad, ni peligro concreto. Pero de todas formas, y al margen de los problemas específicos que plantean los tipos de peligro abstracto, se debe tener presente que los criterios básicos de imputación objetiva, consistentes en exigir una adecuación de la acción y una concordancia con el fin de protección de la norma, deberán ser examinados siempre a la luz de las particulares características de los delitos socio-económicos, y sobre la base del sentido singular de cada figura delictiva que se examine. Por otra parte, se debe llamar la atención respecto del denominado riesgo permitido, institución dogmática que posibilita reputar, conforme a derecho, acciones que comportan un peligro de lesión dentro de unos límites razonables, y que el agente haya adoptado las medidas de precaución y de control impuestas, precisamente, para disminuir el peligro de aparición de dichos resultados lesivos. Esta consideración tiene influencia en el derecho penal económico, y que involucra al aduanero, atento al modelo de economía de mercado. En efecto, esta actividad implica supuestos de admisión del riesgo permitido, lo cual ha implicado una ponderación de intereses, en los que se tiene en cuenta el bien jurídico amenazado, el grado de peligro que corre y las posibilidades de control, y por otro lado, la relevancia de la conducta peligrosa y los beneficios que esta pueda proporcionar. Esto significa que esta rama del derecho se construye sobre una normativa extrapenal que le sirve de base para definir delitos o infracciones, lo que conduce a que se utilicen, en ciertos aspectos, como herramienta, los límites cuantitativos para deslindar el injusto penal del meramente administrativo⁸⁷.

expresamente a los distinguidos autores nacionales, como es el caso de SOLER, SEBASTIÁN, *Derecho Penal Argentino*, t. II, Ediar, Buenos Aires, 1963, NÚÑEZ, RICARDO, *Derecho Penal Argentino*, parte general bibliográfica, Omeba, Buenos Aires, 1965, FONTÁN BALESTRA, CARLOS, *Tratado de Derecho Penal*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1970.

⁸⁷ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS, *Derecho Penal Económico*, ob. cit., pp. 120/137. En igual sentido, CANCIO MELIÁ, MANUEL, *Líneas básicas de la Teoría de la imputación objetiva*, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, 2001, pp. 98/130.

1.4 La vertiente subjetiva

En lo atinente a quienes siguen la vertiente subjetiva del tipo injusto, se señala que en el ámbito de este tipo de delitos, se asegura como regla general, que estos tipos legales sólo pueden ser ejecutables a título de dolo y que, únicamente de forma muy excepcional, será admisible la comisión imprudente. Y esto es así desde el momento en que el principio de intervención mínima aconseja, ya con carácter general, limitar el castigo a las conductas dolosas admitiendo la punición de las imprudentes tan sólo a los delitos que comportan ataques intolerables para bienes jurídicos fundamentales. ¿Pero qué sucede con las infracciones o contravenciones? La justificación estará dada en un especial deber de cuidado, o un deber de diligencia intensificado, o en otros casos, de conformidad al cumplimiento de ciertas obligaciones profesionales, o en un especial deber profesional. De suerte tal, que en aquellos casos en que contrario *sensu* no resulte exigible este especial deber de diligencia, no estaría justificada la incriminación de la modalidad imprudente, sin necesidad, por consiguiente, de entrar en mayores disquisiciones. De todas formas, y en lo que a este capítulo interesa, la presencia de específicos elementos subjetivos del injusto, diferentes del dolo, ha sido una cuestión abordada frecuentemente por la doctrina penalista en materia económica⁸⁸.

En esta misma línea, ARROYO ZAPATERO, LUIS, en “Derecho Penal Económico y Constitución”, en *Revista Penal, Sección Doctrina*, pp. 1/3, señala que la primera condición de legitimidad de una infracción penal es que se dirija a la tutela de un bien jurídico. El mal que se causa a través de la imposición de una pena sólo resulta conforme con el principio de proporcionalidad si con ello se trata de tutelar un interés esencial para el ciudadano o la vida en comunidad. En tal sentido, el Derecho Penal de acuerdo con las pautas del modelo económico tendría legitimidad para garantizar la capacidad de intervención financiera del Estado, frente a la disminución fraudulenta de sus ingresos fiscales, que afecta a las reglas de comportamiento de los agentes económicos en el mercado establecido por disposiciones legales, fijando derechos y bienes específicos de la participación de los individuos como agentes de la vida económica. Por ese motivo no se pone en duda que el Derecho Penal no puede renunciar a la protección de bienes universales ya que la protección de la organización social, atento a su complejidad, requiere de esta para la autorrealización del individuo.

⁸⁸ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS, *Derecho Penal Económico*, ob. cit., p. 162, y siguientes. Aquí el autor cita y sigue a TIEDEMANN, K., en sus obras *Poder Económico y delito*, Barcelona, 1995, y *Lecciones de Derecho Penal Económico*, Barcelona, 1999.

Concluye igualmente MOLINA FERNÁNDEZ, FERNANDO, en *Antijuridicidad penal y sistema del delito*, ob. cit., pp. 432/433, que tanto en la acción sin más, como en la acción subjetivamente típica (si se acepta el examen del dolo en el tipo), o en la acción culpable

1.5 La culpa

Pero resulta primordial, en el análisis de los tipos infraccionales aduaneros el tema de la culpa, el cual ha de tener una relevancia fundamental, pero fundada en el hecho de que el sistema ha de reclamar y exigir a los usuarios una intensidad de los deberes de cuidado y de diligencia en su obrar, ya que de lo contrario, en la medida que la conducta esté tipificada, ha de generar el reproche de la aduana por medio de la aplicación de una sanción.

Es decir, que cuando el Código Aduanero Argentino, en el artículo 902, al neutralizar el sistema de responsabilidad objetiva –en la cual no interesa la buena fe, ni excusas de cualquier naturaleza-, y la hace girar con el cumplimiento de los derechos propios del régimen, le incorpora un elemento subjetivo muy parecido al que se aprecia en el artículo 84 del Código Penal, que determina los aspectos y alcances de la culpa cuando habla de imprudencia, negligencia, incumplimiento de los deberes, inobservancia de los reglamentos⁸⁹.

se trata siempre de los mismo: la imputación (subjetiva) de un hecho a una persona. La diferencia estaría dada sólo en el hecho (o en los aspectos del hecho) imputado. En el primer caso, el hecho llegaría sólo hasta el movimiento o inactividad inicial (al menos, si se mantiene un concepto causal de acción). En el segundo, la imputación se extendería a los elementos objetivos de un tipo penal y a los presupuestos objetivos de las causas de justificación (salvo que se mantenga la teoría estricta de la culpabilidad, en cuyo caso, esto último se vería también en la culpabilidad). Por último en el tercero, y según hoy la opinión mayoritaria, la imputación abarcaría también el conocimiento de la prohibición. De cara a la imputación del hecho delictivo como tal (y por lo tanto, a la imposición de la pena), todos tienen igual trascendencia y no sería necesario establecer diferencias entre ellos, situándolos en categorías dogmáticas distintas. Sólo si a otros efectos fuera suficiente con una imputación limitada que afectara a ciertos hechos o aspectos del hecho (por ejemplo, sólo al movimiento corporal, o sólo a los aspectos objetivos del tipo, o sólo a los presupuestos objetivos de las causas de justificación), estaría justificada una distinción sistemática. Si de lo que se trata es, precisamente, de la delimitación del injusto respecto de la culpabilidad, conforme al modelo teórico básico, sólo debería ser decisivo determinar qué aspectos de la realidad, subjetivamente imputables al autor, condicionan la lesividad del hecho para los bienes jurídicos.

⁸⁹ Cfr. VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., “Los delitos aduaneros. Necesidad de su reforma”, ob. cit., p. 124 y siguientes. En este debate, recuerda una vez más el distinguido autor, que “(...) en las infracciones aduaneras en su estructura también tienen un elemento subjetivo, al igual que la tienen los delitos. Podríamos decir que ese elemento subjetivo, en su piso es un elemento culposo. La pregunta que nos hacemos es ¿cuál es su techo, hasta dónde un incumplimiento de los deberes que deja de ser culposo y pasa a ser intencional o doloso, puede convertirse en delito? El Código Aduanero no

En igual sentido a lo expuesto, Spisso ha señalado que en relación con las personas físicas y con las jurídicas como consecuencia de las exigencias de la realidad social en la que las relaciones económicas han estimulado la creación de grandes corporaciones de importante poder económico, que han llevado a que se les extienda, en el campo del derecho económico, financiero, tributario, aduanero, responsabilidad de naturaleza penal por aplicación del principio de que no hay pena sin culpa, según la posición que se adopte sobre este punto, se arriba a resultados opuestos como afirmar la irresponsabilidad de las personas jurídicas, o sostener que, respecto de ellas la ley ha admitido un supuesto de responsabilidad objetiva, situación que también se aplica a las personas físicas⁹⁰.

Obrar con cuidado ha de significar que debe extremarse la precaución, pero también implica que el actuar en sede aduanera siempre requiere una actuación profesional, y por ende, no cualquiera está habilitado para interactuar en ese ámbito, sino aquellos que de alguna forma han dado muestras de cierta idoneidad, como es el caso de los despachantes de aduana, agentes de transporte aduanero, y también los importadores y exportadores.

Es decir que, de antemano, el sistema aduanero señala y advierte que ese accionar debe ser profesional y responsable⁹¹.

nos da un criterio absoluto entonces como existía antes, que hablaba de responsabilidad objetiva. Ha mejorado, buscando conciliar el principio penal de que no hay pena, no hay culpa, sin previa ley penal; pero nos ha dado una fórmula que requiere de una jurisprudencia uniforme, requiere de una interpretación que vaya dándole un cerramiento, o por lo menos, aclarando este aspecto. Lamentablemente la experiencia indica que este cerramiento no se da o no se ha dado (...)

⁹⁰ Cfr. *Principios constitucionales del derecho penal tributario*, ob. cit., p. 963. También el autor señala la posición que adopta GIULIANI FONROUGE en *Derecho Financiero*, obra actualizada por NAVARRINE-AZOREY, t. II, 4ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, p. 696, en cuanto a que afirmaba la tesis general que en materia represiva fiscal no se aplican las reglas comunes sobre responsabilidad, ya que la delictuosidad del acto se juzga en su solo aspecto sin considerar intenciones, no la comparte ya que el principio que no hay pena sin culpa tiene plena aplicación en el Derecho Penal común, como en las demás ramas del derecho represivo y hace al reconocimiento de la dignidad del ser humano. Además la postura que se critica ya fue superada ampliamente por los antecedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

⁹¹ Cfr. ZOLEZZI, DANIEL, “Despacho aduanero, despachantes y sociedades importadoras”, *El Derecho*, t. 171, Buenos Aires, p. 1020. Aquí el autor nos recuerda y resalta la función profesional de estos protagonistas de la actividad aduanera, y pone precisamente de relieve esa especial característica que tienen en su interrelación con la aduana.

Pero tal como ya se ha dicho, la infracción aduanera, al estar fundada sobre la base de la inobservancia de los deberes propios al régimen, operación, destinación o situación en que interviene el agente, estos deberes tienen que surgir necesariamente de la propia norma penal aduanera; otras veces, de las diversas resoluciones que dicta el titular de la AFIP⁹², y en muchas otras, de otro tipo de normas que regulan la actividad aduanera⁹³. De modo que la creación de múltiples y variables deberes, que llenan de contenido muchas de las normas en blanco existentes en los tipos infraccionales aduaneros, al reconocer diversas fuentes, genera dificultades interpretativas y situaciones que tensionan el principio de seguridad jurídica⁹⁴.

Según Enrique C. Barreira y Héctor G. Vidal Albarracín, estos deberes consisten en obligaciones de desarrollar conductas determinadas ante circunstancias también concretas, tales como declarar ciertos datos, presentar determinado tipo de documentación, en forma veraz e inequívoca, reexportar o reimportar mercaderías dentro de plazos establecidos, aplicar a cierta mercadería importada, con exención de derechos, un determinado destino, presentar estados demostrativos de la afectación o empleo de esa misma mercadería al destino predeterminado, exigir al vendedor de mercadería extranjera documentación comercial, con expresa indicación de número de despacho, y así muchos casos más⁹⁵.

⁹² Cfr. a las facultades que tiene en razón del artículo 9 del Decreto 618/97.

⁹³ Tal es el caso de las resoluciones dictadas por el Ministerio de Economía y la Secretaría de Industria y Comercio, las que exigen para ciertas ocasiones la obligatoriedad de presentar certificados de origen. La no presentación de estos documentos dentro de los plazos que se establecen, señalan estas normas extraaduaneras, configurará la infracción aduanera prevista en el artículo 954 del Código Aduanero, como por ejemplo, el caso de la Resolución MEOYSP 763/96, Resolución ANA 2536/95, Resolución General AFIP 270/98, entre las más destacadas.

⁹⁴ Como resultan las figuras previstas en los artículos 954, 965, 970, todas del Código Aduanero Argentino.

Debe destacarse igualmente que, conforme señala MOLINA FERNÁNDEZ, FERNANDO, en *Antijuridicidad penal y sistema del delito*, ob. cit., p. 478, uno de los puntos en los cuales puede encontrarse un mayor acuerdo en la doctrina, a la hora de distinguir antijuridicidad y culpabilidad, es en la estimación de que el conocimiento de la prohibición es un requisito de la culpabilidad y, por lo tanto, su reverso, el error de prohibición deja intacta la antijuridicidad del hecho, y tan solo excluye, si es vencible, o atenúa, si es invencible, la culpabilidad.

⁹⁵ Cfr. “La responsabilidad en las infracciones aduaneras”, ob. cit., pp. 943 y 944.

De manera que queda evidenciado que a las infracciones aduaneras se las ha de encontrar dentro de los tipos culposos que brinda la teoría del delito como punto de partida, fundado en el especial deber de cuidado que debe tenerse, dentro de los elementos objetivos del tipo, debiendo sumar a que, atento a las características que tiene la culpa requerida para su configuración, resulta mínima, lo que hace que el error –que tiene mayor campo de aplicación en el ámbito del dolo o la intencionalidad- no tenga casi relevancia⁹⁶.

Esto en consecuencia, ha de significar que el principio de culpabilidad es un presupuesto necesario de la legitimidad de la pena estatal. A su vez, la culpabilidad es el resultado de una imputación reprobatoria, en el sentido de que la defraudación que se ha producido viene motivada por la voluntad defectuosa de una persona. Por lo que existe una necesidad de vincular la legitimidad de la pena a un reproche, esto es como razón del principio de culpabilidad que se aduce, y que sólo de esta manera, puede evitarse la instrumentalización de la persona al imponer la pena. En tal sentido, se argumenta que quien impone una pena sin que la persona que va a ser castigada merezca un reproche por el hecho cometido, o en todo caso, cuando merece un reproche menor que el que correspondería a la medida de la pena, incluye a aquella persona – a diferencia de lo que ocurre en el caso de la pena merecida- entre los objetos del derecho de cosas⁹⁷.

⁹⁶ La jurisprudencia, sobre el particular y referido a la temática de las infracciones aduaneras, ha señalado en los autos “Yarole SA c/ANA” CNCAF, Sala IV, 13/04/1994, que las contravenciones en el Código Aduanero, como tales, están reguladas por el derecho penal administrativo, de donde, para que se configure la infracción, no es indispensable la “culpa” y menos aún el “dolo” (Cfr. MARIENHOFF, MIGUEL S., *Tratado de Derecho Administrativo, tomo IV*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 579 y siguientes) por lo tanto debe deducirse que, en principio, pueden quedar incriminadas conductas por el sólo hecho de coincidir con el tipo penal. Sin embargo, la CSJN ha entendido que 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 quién la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos 311:2779).

A su vez, la Sala II, en los autos “Seghini Luis Atilio s/apelación c/ANA”, 19/11/1998, estableció que la responsabilidad que origina una declaración inexacta recae sobre los autores, es decir, aquellos sujetos a cuyo cargo está efectuarla en su formalización.

⁹⁷ Cfr. JAKOBS, GÜNTHER, *Fundamentos del Derecho Penal*, 1^a Edición, *Ad-Hoc SRL*, Buenos Aires, 1996, pp. 15/16.

Pero no debe olvidarse que el concepto de *nullum crimen, nulla poena, sine culpa*, exige la incorporación del elemento subjetivo, junto al objetivo (acción u omisión), como requisitos indispensables para la apreciación de una infracción. A esto se oponen aquellos que consideran que el régimen sancionador de las infracciones debe operar en la mayor parte de los casos, como si se aceptara el principio de responsabilidad objetiva o sin culpa, sólo se admitiría para los supuestos excepcionales en que el interesado demuestre la inexistencia total de culpa persiguiendo una total desvinculación con la configuración penalista y, en consecuencia, de la voluntad del sujeto infractor o, en definitiva, en el resultado producido por las acciones u omisiones constitutivas de la infracción⁹⁸.

4. La antijuridicidad

Respecto de la antijuridicidad, puede afirmarse que, como elemento que debe contener la acción ha de significar que así expresamente está previsto por el orden jurídico como condición para aplicar una sanción. En cierta forma, está íntimamente ligada al principio de legalidad, pero obviamente no la colma, ya que lo antijurídico, expresamente tiene que estar preestablecido, y la sanción prevista debe ser la consecuencia a aplicar aquel que realiza la mentada acción. Por lo tanto, se puede concluir en que toda conducta típica es, a la vez, antijurídica.

Ahora bien, respecto de las acciones antijurídicas, se admite que estas puedan estar alcanzadas por eventuales causales de justificación. Pero en los tipos culposos, como los que se están analizando, sólo se permiten las causales de justificación de estado de necesidad y cumplimiento de un deber⁹⁹.

El estado de necesidad justificante, es aquel en que se encuentra quién comete una infracción con total conciencia de su actuar ilícito, pero con la finalidad de salvarse, o de salvar a otro de un mal grave e inminente.

El cumplimiento de un deber, como justificativo, implica una colisión de normas que se contradicen, y que a su vez, su aplicación implica la comisión de otra infracción. También dentro de este esquema, se ha desarrollado todo

⁹⁸ Cfr. APARICIO PÉREZ, JOSÉ, BAENA AGUILAR, ÁNGEL, GARCÍA DE LA MORA, LEONARDO, Y MARTÍNEZ LAGO, MIGUEL ÁNGEL, (COORDINADOR), *Delitos e infracciones tributarias, teoría y práctica*, Editorial Lex Nova, 1991, Valladolid, p. 31.

⁹⁹ Cfr. artículo, 34 incisos 3 y 4, del Código Penal.

lo relativo al caso fortuito y la fuerza mayor, y que a lo largo de varios años, la jurisprudencia ha generado un importante repertorio de circunstancias en las que los agentes se han visto impedidos de cumplir con sus deberes de cuidado por imperio de una fuerza irresistible, un acontecimiento insuperable, imprevisible, y que, aun previéndolo, no podía impedirse.

5. *La culpabilidad*

Finalmente, el principio de culpabilidad ha de significar que la culpabilidad es un presupuesto necesario de la legitimación de la pena estatal; y a su vez ha de ser el resultado de una imputación reprobatoria, en el sentido de que la defraudación que se ha producido viene motivada por la voluntad defectuosa de una persona¹⁰⁰.

1.1 Concepto

El concepto de culpabilidad está estructurado sobre la base de tres elementos: 1- Capacidad de comprender la ilicitud o de comportarse de acuerdo con ella (capacidad de culpabilidad o imputabilidad); 2- Posibilidad de conocimiento de la ilicitud (conciencia potencial de la antijuridicidad y del error de prohibición); y 3- Exigibilidad (circunstancias que excluyen el reproche de culpabilidad).

Por lo tanto, culpable ha de ser el autor de un ilícito si ha podido comprender la ilicitud y comportarse de acuerdo con esa comprensión, si ha podido saber de la ilicitud, y si no ha obrado en un contexto en el que se excluye su reprochabilidad. El orden en el que estos elementos se presentan tiene consecuencias prácticas: la exclusión de la capacidad de culpabilidad elimina la punibilidad, pero determina de por sí la posibilidad de aplicar al autor una medida de seguridad, aunque este haya obrado con un error de prohibición inevitable, a pesar de que, en tales supuestos, el autor no debería ser considerado peligroso¹⁰¹.

Es de destacar que para que exista culpabilidad, aunque parezca contradictorio, no deben existir causales de inculpabilidad. Estas pueden ser: 1- coacción, tanto la física como la moral. Ambas han de suponer la existencia de una fuerza exterior al sujeto, que le restringe su libertad y lo

¹⁰⁰ Cfr. JAKOBS, GÜNTHER, *Estudios de Derecho Penal*, Primera Edición, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1997, p. 365.

¹⁰¹ Cfr. BACIGALUPO, ENRIQUE, *Derecho Penal, parte general*, ob. cit., p. 424.

determina a transgredir su deber jurídico. Si resulta ser física, habrá ausencia de acto, mientras que si es moral, afectará la libertad de actuar; y 2- obediencia debida, situación que se presenta cuando un superior jerárquico transmite una orden ilegal y antijurídica a un inferior, y este la cumple porque no tiene facultad para revisarla, o bien, porque carece de los elementos de juicio para apreciar su carácter delictuoso¹⁰².

La culpabilidad a su vez puede ser explicada conforme a dos teorías: la primera, la psicológica, que considera que un sujeto es culpable cuando hay una correspondencia entre lo que hizo y la representación que de este hecho tuvo en su mente. Si bien resulta de fácil comprensión, tiene limitaciones en orden a las circunstancias en las cuales se está ante la presencia de la coacción, o bien el caso de los enfermos mentales.

1.2 La teoría psicológica

En tal sentido, Günther Jakobs señala que en el Derecho Penal moderno nadie responde sin culpabilidad. La culpabilidad jurídico penal tiene como presupuesto que en cualquier Estado no totalitario, la persona culpable se tiene que haber comportado de un modo socialmente perturbador. Esto es lo que explica que no exista una culpabilidad jurídico-penal meramente por malos pensamientos, o por un movimiento corporal socialmente insignificativo, aunque vaya acompañado por malos pensamientos. Ahora, la respuesta de la conducta socialmente perturbadora, en principio, ha sido la lesión del bien jurídico; es decir, la destrucción de un bien. Pero si bien esta postura no logra abarcar la totalidad de los casos que se presentan, tal como podría ser el del Derecho Penal Aduanero, es que se comenzó a analizar el concepto del denominado “riesgo permitido”, que parte de fundamentar la culpabilidad en haber infringido un deber de cuidado. En tal sentido, el límite entre lo que está permitido o no, estará dado conforme al juego de reglas técnicas reconocidas en ciertos sectores profesionales. A este concepto, también se debe añadir, atento a que guarda una genuina analogía, el principio de confianza, que va a depender del cuidado que se pongan, en la realización de los actos, determinadas personas¹⁰³.

¹⁰² Cfr. Código Penal en el artículo 34, inciso 2, e inciso 5.

¹⁰³ Cfr. *Estudios de Derecho Penal*, 1ª Edición, Editorial Civitas SA, Madrid, 1997, pp. 209/213.



1.3 La teoría normativa

La otra teoría es la denominada normativa, que entiende que el sujeto es culpable cuando se le puede reprochar lo que hizo. Es decir, al momento del hecho, el sujeto tenía motivación normal –capacidad- podía además elegir libremente entre cumplir o transgredir la norma –libertad-, y nada le impedía desarrollar la conducta pretendida por el ordenamiento. Por consiguiente, la culpabilidad ha de ser reprochabilidad, lo que permite la posibilidad de imputarle a un sujeto culpabilidad por la realización de una conducta prohibida. Por ello se ha de advertir, con nitidez, el perfil normativo de la concepción de la culpabilidad, pues la reprochabilidad significa una valoración negativa de una conducta desaprobada, cristalizándose en un juicio de reproche, formulable a un individuo dotado de motivación normal¹⁰⁴.

De manera que esta idea introduce el criterio de la imputabilidad, habida cuenta de que, si se parte de la base que a través de la sanción el derecho pretende motivar el cumplimiento de la ley, alentando determinadas conductas y disuadiendo otras, resulta claro que el agente tiene la capacidad suficiente como para representar el resultado ilícito y, de esta forma, poder evitarlo. Esto explica por qué se ha dicho, desde siempre, que el primer supuesto de la culpabilidad es la imputabilidad, es decir que, para delinquir se necesita que el agente sea capaz, que pueda comprender que el hecho que realiza está en colisión con el ordenamiento jurídico, y que dirija su conducta conforme a esa comprensión¹⁰⁵.

¹⁰⁴ Cfr. FRANK, REINHARD, *Sobre la estructura del concepto de culpabilidad*, Editorial B de F, Julio César Faira Editor, Montevideo-Buenos Aires, 2000, pp. 19 y 27.

¹⁰⁵ En este sentido, los inimputables no serán responsables de la comisión de infracciones aduaneras, como el caso de los menores de edad o los enfermos mentales. Respectos de los primeros, expresamente su situación está regulada en los artículos 905 y 906 del Código Aduanero. Respecto de los segundos, por remisión del artículo 861 del mismo texto legal y el 34 del Código Penal. En esta línea, que demuestra la aplicación de los principios del Derecho Penal en el régimen infraccional aduanero, JOSÉ LICINIO SCELZI, ha expuesto acerca de los criterios para tener en consideración a la hora de imputar responsabilidad, y el análisis previo que ello supone, para distintos supuestos de incapacidad o capacidades disminuidas del sujeto a condenar, conforme “Limitación de la punibilidad por minoridad en materia aduanera”, La Ley, 1986-C, p. 965, Buenos Aires, 1986.

1.4 La conciencia de antijuridicidad

El otro presupuesto de la culpabilidad es la conciencia de la antijuridicidad, vale decir, que el sujeto tiene que saber que el hecho que realiza o ejecuta es contrario al ordenamiento jurídico. Pero no se busca que el sujeto sepa exactamente, sino que basta que pudiera saber.

Existe también lo que se denomina la antijuridicidad del hecho, conocido comúnmente como error de derecho, que sólo ha de excluir a la culpabilidad si es insuperable o invencible, ya que de lo contrario, sólo ha de jugar en la graduación de la pena.

Se ha señalado, de conformidad con el derecho vigente, que todo error inevitable acerca de la norma, excluye la culpabilidad. Esta disposición ha sido alabada como triunfo del principio de culpabilidad y también por los tribunales en el sentido de que la pena presupone culpabilidad. La culpabilidad es reprochabilidad. A través del juicio de valor negativo, es decir, de la culpabilidad, se le reprocha al autor que se haya decidido a favor de lo injusto, aunque podría haberse decidido a favor del derecho - comportarse conforme a derecho-. La razón interna del reproche de culpabilidad está en que el ser humano es capaz de desarrollar una autodeterminación libre, responsable, moral, y por ello, tiene capacidad de decidirse a favor del derecho y en contra de lo injusto. En tal sentido, para así obrar, tiene que conocer lo que es conforme a derecho y lo que resulta antijurídico, aunque se considera que no todo error excluye la culpabilidad, sino sólo aquellos que son inevitables¹⁰⁶.

¹⁰⁶ Cfr. JACKOBS, GÜNTHER, *Estudios de Derecho Penal*, ob. cit., p. 29 y siguientes, y 69/70. Aquí concluye sobre este tema que en un mundo desmitificado, un defecto cognitivo en cuanto error (pero no el que es consecuencia de la indiferencia) es muestra de falta de competencia organizativa. Por ello, el defecto inevitable y sus consecuencias no forman parte del esbozo que una persona hace de la realidad; esa persona no tiene culpabilidad. En el caso del defecto inevitable, la firmeza del derecho penal se recorta considerablemente, la culpabilidad se halla disminuida.

En el Derecho Infraccional Aduanero, se ha señalado, por parte de la CNCAF, Sala IV, 06/07/2000, en los autos “Fornieles de Elkhuisen María Inés c/DGA”, que la buena fe como eximente de responsabilidad penal ha sido desarrollada en materia penal aduanera en relación con el tercero tenedor de mercadería extranjera en plaza, que no haya podido acreditar su legítimo ingreso al país. Lo que el apelante busca demostrar en esta causa es la existencia de un error de derecho en su mandante, error que era común en el ambiente y que justificaría su conducta en la emergencia.

A su vez, también la Sala IV, con fecha 28/10/1993, en los autos “Bossi García SA s/apelación c/ANA”, estableció que no puede sostenerse la existencia de causal de



Pero puede destacarse que la gran mayoría de los errores de hecho son de tipo, y la mayoría de los errores de derecho son de prohibición. Respecto de este último supuesto, se da cuando la equivocación recae sobre un elemento de la antijuridicidad, es decir, cuando el sujeto cree que el hecho que ejecuta no es contrario a derecho. Pero debe tenerse en cuenta que esta causal exculpativa sólo se da en el ámbito del dolo, no siendo requerido a los fines infraccionales, ya que como se ha indicado, tan sólo basta la graduación de la culpa¹⁰⁷.

excusación de la infracción cometida, toda vez que ha mediado una acción consciente y voluntaria al declarar la inexistencia de circunstancias que eran de directo conocimiento del documentante, por lo que no puede protegerse, desde el punto de vista penal, la supuesta mediación de buena fe excusable.

Finalmente, la Sala V, con fecha 10/11/1999, en los autos “Compañía Elaboradora de Productos Alimenticios SA-CEPA c/ANA”, ha establecido que, en las infracciones aduaneras, la comprobación del hecho objetivo genera una presunción de culpa; lo que hace que exista, independientemente de todo elemento intencional. Por ello, sólo se libera de responsabilidad, el infractor cuando por fuerza mayor, caso fortuito o situaciones asimilables se justifica su incumplimiento de los deberes legales desde que se encuentran totalmente desvinculados de la intención del sujeto obligado (conforme artículo 902 del C.A.).

En la aplicación de multas automáticas en materia aduanera, la CNCAF, Sala IV, en el caso “Iochpe Maxion Argentina SA (TF N° 10.449-A) c/DGA”, 08/08/2000, resolvió que en cuestiones de índole sancionatoria, como el que nos ocupa, se tiene consagrado el criterio de la personalidad de la pena. De ello se desprende que, si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merece sanción, su impunidad sólo puede encuadrarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente (Fallos 278:266). En estos supuestos de infracciones formales nace, de la misma conducta del infractor, una presunción de culpa que debe ser destruida por su autor.

¹⁰⁷ Sobre el particular, JAKOBS, GÜNTHER, *Estudios de Derecho Penal*, en ob. cit., pp. 373 y 374, destaca que en estos casos el sujeto incurre en error, atento a que desconoce la existencia de deberes, lo cual, en definitiva, afecta lo que denomina la autocomprensión del derecho. Destaca que de conformidad al derecho vigente en la actualidad, todo error inevitable acerca de la norma excluye la culpabilidad. Esta disposición ha sido alabada como un triunfo del principio de culpabilidad, y también el Tribunal Supremo Federal Alemán la ha fundamentado en este sentido: “(...) la pena presupone culpabilidad. La culpabilidad es reprochabilidad. A través del juicio de valor negativo, esto es, de la culpabilidad, se le reprocha al autor que se haya decidido a favor de lo injusto, aunque podría haberse decidido a favor del derecho, comportarse conforme a derecho. La razón interna del reproche de culpabilidad está en que el ser humano es capaz de desarrollar una autodeterminación libre, responsable, moral, y por ello tiene la capacidad de decidirse a favor del derecho y en contra de lo injusto (...)”. Luego el Tribunal aprovecha estos conceptos para aplicarlos al supuesto del desconocimiento de la norma:

Es dable recordar brevemente que la consideración diferenciada de tipo subjetivo y culpabilidad, que caracteriza la dogmática penal desde el finalismo, permite distinguir entre: a) la imputación subjetiva como un problema de subsunción, donde se considera la relación interna del autor con el hecho en el ámbito del tipo subjetivo; y b) la teoría de la culpabilidad, ámbito destinado a ponderar las circunstancias que condicionan la punibilidad de los comportamientos antijurídicos.

De manera que, cuando en función de la idea del estado de derecho, se sostiene que la mera causación de un resultado no es suficiente para la imputación penal, ya que la responsabilidad objetiva contradice el principio de culpabilidad, según el cual es necesario que el autor haya obrado con dolo o imprudencia, lo que significa es que se realiza una afirmación, en torno a la cual toda imputación penal requiere que el comportamiento del autor haya surgido del fuero interno. La cuestión será distinta si se considera que la culpabilidad constituye un presupuesto de la punibilidad, pues lo que se señala es que la imposición de la pena al autor por un comportamiento típico y antijurídico de este, requiere que concurren un conjunto de condiciones, de las cuales algunas tienen relación con el fuero interno del autor –como el error de prohibición–, mientras que otras se vinculan a circunstancias externas relacionadas con el contexto en que el comportamiento humano fue realizado –como el caso del estado de necesidad¹⁰⁸.

1.5 Su tratamiento en el Código Aduanero Argentino

Debe quedar claro que, en el campo infraccional aduanero, rige en toda su plenitud, el principio de la personalidad de la pena. Por ello, sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente¹⁰⁹.

“para que el ser humano se decida a favor del derecho, en ejercicio de su autodeterminación, libre, responsable, y moral, debe conocer aquello que es conforme a derecho y aquello que es antijurídico”, aunque no se considera que todo error excluya la culpabilidad, sino sólo los que son inevitables: “los defectos en el ámbito del conocimiento pueden repararse hasta cierto punto”.

¹⁰⁸ Cfr. RIGHI, ESTEBAN, *La imputación subjetiva*, Ad Hoc Villela Editor, Buenos Aires, 2002, pp. 15/16.

¹⁰⁹ Cfr. CSJN “Parafina del Plata SA” (Fallos 271:297); CNCAF, Sala IV, “IBM Argentina SA c/ANA”, 05/08/1997.

Claramente el artículo 902, apartado 2, del Código Aduanero Argentino, establece que el error de derecho no constituye eximente de sanción, y su fundamento radica en que tal solución busca preservar la eficacia del ordenamiento jurídico, potenciándose en materia aduanera, con motivo de la responsabilidad que el sistema reclama a los agentes, en atención a que tanto el servicio como los sujetos deben cooperar en la realización del control, objetivo principal de la actividad aduanera.

Sin embargo, muchas veces esta solución no parece ajustada, ya que en el campo del Derecho Penal Económico, no resulta aplicable, como consecuencia de la planeación e intervencionismo estatales, en las cuales el legislador pone en vigor una infinidad de regulaciones, para cuya efectividad ha considerado del caso anexarles sanciones retributivo-ejemplarizadoras, lo que genera una verdadera inflación penal que está constituida por una gran malla de reglamentaciones. Esto no significa que nadie pueda alegar que no conoce determinadas maniobras defraudatorias contra el fisco, pero sucede que siempre van acompañadas de complejas operaciones que interactúan regulaciones cambiarias, aduaneras y fiscales propiamente dichas, lo que parece injusto reprocharle el error o la ignorancia de que se puede padecer en la materia. Por ello se señala en materia de Derecho Penal Económico el ocaso del añejo principio *erro juris nocet*, está impuesto, no sólo por consideraciones estrictamente técnico jurídicas, sino también –y sobre todo– por el análisis realista de la compleja coyuntura económica y social contemporánea. A tal punto esto es así, que en este sector del derecho el legislador en algún caso reconoce en forma expresa, lisa y llana, fuerza exculpatoria al error excusable, ya sea de hecho y de derecho, y la jurisprudencia, por su parte, tiende a soslayar por diversas vías, las consecuencias injustas que acarrea la aplicación rígida de los principios de responsabilidad objetiva y de *error juris nocet*¹¹⁰.

De manera que el acto culpable o negligente estará fundado, en materia de infracciones aduaneras, en la inobservancia de los deberes a cargo del agente que actúa ante la aduana, atento a que la actividad que realiza va a estar fundada en la habitualidad y profesionalidad que la norma aduanera reclama, teniendo en cuenta que el control de la circulación de las

¹¹⁰ Cfr. AFTALIÓN, ENRIQUE R., “Sanciones en el Derecho Penal Económico”, ob. cit., pp. 713/714. Es de resaltar que esta postura ya la destacaba en 1958, y cita expresamente el fallo de la C.S.J.N. “Moschini y Cía., Antonio SRL s/Infracción aduanera” (Fallos 235:841), LL, t. 87, p. 33, donde se aplicaron estos principios.

mercancías resulta un objetivo de todos, es decir, usuarios y aduana. La inobservancia de los deberes a cargo de los usuarios afectará, de alguna manera, el debido control, como también la renta que debe ser recaudada¹¹¹.

III. CRITERIOS DE IMPUTACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Deben estudiarse, ahora, los criterios de imputación de responsabilidad por la comisión de infracciones aduaneras, aspecto que, por otra parte, ha tenido una marcada evolución en la legislación argentina y que, de alguna forma, continúa generando discusiones, ya que no resulta del todo claro a la hora de juzgar las conductas desplegadas por los sujetos imputados, sobre todo teniendo a la vista algunos pronunciamientos emitidos por la aduana como por la justicia en su fase revisora.

A. LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA

Uno de los criterios usuales en el Derecho Infraccional Aduanero para imputar responsabilidad se denomina “objetiva”, y se sustenta en el concepto de que basta que el agente cometa la acción que está tipificada como infracción, para permitirle a la autoridad estatal la posibilidad cierta de aplicarle una sanción. De esta concepción, es que se acuñó la frase, ya citada y clásica por cierto, “que la aduana juzga hechos y no intenciones”, tantas veces repetida antes de la sanción del Código Aduanero.

Este criterio resultaba coherente con la idea ya comentada de ver el accionar de la aduana como un ente recaudador de tributos destinados a abastecer al tesoro. Por lo tanto, al no observarse los reglamentos que tienden a ese cumplimiento y objetivo, se justificaba la presencia de la infracción. Por ende, esta característica se asemeja, en mucho, a la justificación de las infracciones existentes en el Derecho Tributario¹¹².

¹¹¹ Cfr. LASCANO, JULIO CARLOS, “Infracciones aduaneras”, conferencia publicada por el Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires en www.cpacf.org.ar, 28/98/2003.

¹¹² Cfr. TOW, HÉCTOR JULIO, “Contribución al esclarecimiento de la legislación infraccional aduanera”, publicado en *Tratado de Derecho Penal Especial*, colección dirigida por AFTALIÓN, ENRIQUE, ob. cit. p. 622. También FRANCISCO D’ALBORA, “El contrabando como delito común”, ob. cit., p. 297.

Pero, de todas formas, también junto a este criterio, existía la denominada responsabilidad civil, tomada de la doctrina francesa, en la cual se consideraba, a los propietarios de mercaderías, civilmente responsables por el hecho de sus factores, agentes, servidores y criados, en aquello que concierne a los derechos, confiscaciones, multas y costas. Esta línea fue seguida por Cristóbal de Aguirre al introducir los artículos 1027 y 1028 de las Ordenanzas de Aduana de 1876, aunque eliminando la calificación de civil¹¹³.

Esto es también puesto de relieve por Enrique C. Barreira y Héctor G. Vidal Albarracín¹¹⁴, quienes al respecto dicen que la institución del civilmente responsable por el pago de la multa aduanera deriva del concepto que considera que la infracción aduanera posee una naturaleza mixta, es decir, parte penal y parte resarcitoria.

Pero en materia infraccional aduanera, se aprecian circunstancias en que terceros sin ser autores del injusto, deben afrontar el pago de multas aduaneras. La explicación que se daba para la procedencia de esto giraba en torno a lo expuesto anteriormente, es decir, el tercero responsable actúa como una suerte de garante por el pago de la multa aplicable, no a título punitivo, sino al solo efecto de garantizarle al Estado que se ha de abonar la multa.

¹¹³ Las citadas Ordenanzas de Aduana establecían: Artículo 1027: “Todo comerciante, fabricante, consignatario, capitán de buque, lancharo, dueño de carros y otras personas que por su comercio o profesión tengan relaciones con las aduanas serán responsables de los hechos de sus empleados, dependientes, obreros, domésticos u otras personas asalariadas por ellos, en cuanto esos hechos sean relativos a las operaciones de aduanas y puedan perjudicar a la renta”. Mientras que el artículo 1028 decía: “En el caso de fraude o contravenciones en que los comerciantes y demás personas expresadas en el artículo anterior, sostuviesen para su justificación que el fraude o la contravención ha sido cometido por sus dependientes o empleados, sin su conocimiento, incurrirán, a pesar de su ignorancia del hecho, en la multa impuesta a la contravención o fraude; quedándole sin embargo su derecho a saldo para recurrir ante la autoridad correspondiente contra el que causó la pena”.

¹¹⁴ Cfr. “La responsabilidad en las infracciones aduaneras”, ob. cit., p. 951 y siguientes.



B. LA RESPONSABILIDAD INDIRECTA O REFLEJA. EL CRITERIO SUBJETIVO

1. El régimen de la Ley de Aduanas y del Código Aduanero

El régimen de imputación objetiva no era satisfactorio en el esquema de las Ordenanzas de Aduana y de la Ley de Aduanas. Esto se evidenciaba en el hecho de que la sanción de la infracción aduanera es penal, y no civil, y por ende, no puede aceptarse que tenga un carácter resarcitorio, siendo, a juicio de los autores, más apropiado hablar de responsabilidad indirecta o refleja¹¹⁵.

¹¹⁵ Cfr. ZANELLI, ISIDRO LUIS, en “Carácter Penal de las multas aduaneras”, *Derecho Aduanero* Año I, N° 8, Ediciones Contabilidad Moderna Buenos Aires, agosto 1969, pp. 673/680, señalaba que la multa como pena es de naturaleza penal, ya que como sanción pecuniaria castiga al infractor en su patrimonio y tiene por lo tanto naturaleza penal, y que conforme aclaró SEBASTIÁN SOLER, el fin del estado al imponer una multa no es el de aumentar sus rentas o crearse fuente de recursos, sino reprimir un delito en la persona de su autor.

La discusión que sobre este punto existió antes del Código Aduanero, venía en que se hacía la distinción en dividir las multas en administrativas, fiscales o penales, considerando por ejemplo, según la visión de BIELSA, una actitud resarcitoria del fisco como consecuencia de la comisión de una infracción aduanera. Esto es lo que llevó a que se dedujera que las multas aduaneras son de claro contenido penal, limitando el carácter administrativo únicamente para las obligaciones derivadas del incumplimiento de un contrato administrativo o de una concesión pública.

Sobre el particular, POTENZE, JAIME, en “Naturaleza jurídica de las sanciones aduaneras”, ob. cit., p. 577 y siguientes, analiza la naturaleza jurídica de las sanciones del poder administrador, en orden a resolver el dilema si estas son penales o administrativas. Si bien pasa revista a las posiciones doctrinarias que en esa época se tenía sobre este tema, y en particular sobre la legislación vigente –AFTALIÓN, JAMES Y ROBERTO GOLDSCHMIDT- señala que en el dictamen emitido por el Procurador General de la Nación, en los autos “S.A. Comercial, Industrial y Financiera I.A.F.A. SACIF s/apelación c/DNA”, (Fallos 286:225), 10/05/1972, se señaló que “la ley concibe a la multa como verdadera pena cuyo sujeto es el empleador que presuma responsable. Si deja a aquel la posibilidad de destruir esta presunción, no frente al Estado, sino en su relación con el dependiente para obtener resarcimiento, ello no obsta a que su responsabilidad derive de la aplicación de un concepto especial de participación, característico del derecho penal administrativo. Sin considerar la justicia última de tales reglas especiales, nacidas en virtud de necesidades de la práctica, cabe señalar que ellas responden a una corriente generalizada que admite en materia penal administrativa, sobre la base del fundamento de las sanciones de tal clase con relación a las del derecho penal en sentido estricto, la atenuación en este campo del principio de culpabilidad, reconociendo así en esta esfera, la responsabilidad penal de las personas jurídicas”.



En el Código Aduanero Argentino, se encuentran regulados en varios artículos -903, 904, 905, 906, 907, 909, y 962- supuestos de responsabilidad indirecta o refleja¹¹⁶.

De manera que el arquetipo de estas figuras es sin duda, el de la responsabilidad del principal por el hecho del dependiente, y constituye el caso más notable de responsabilidad indirecta.

Condenar a quien es ajeno a un hecho ilícito es irritativo en el Derecho Penal moderno, y por lo tanto, también en el Derecho Infraccional aduanero,

¹¹⁶ El artículo 903 dice: “Las personas de existencia visible o ideal son responsables en forma solidaria con sus dependientes por las infracciones aduaneras que estos cometieren en el ejercicio o con ocasión de sus funciones”. El artículo 904 establece: “Cuando una persona de existencia ideal fuere condenada por alguna infracción e intimada al pago de las penas pecuniarias que se le hubieren impuesto no fuere satisfecho su importe, sus directores, administradores, y socios ilimitadamente responsables responderán solidariamente con aquella por el pago del importe de dichas penas, salvo que probaren que a la fecha de la comisión del hecho no desempeñaban dichas funciones o no revestían tal condición”. El artículo 905 prescribe: “Cuando un menor que no hubiere cumplido 14 años de edad cometiere un hecho que constituyere infracción aduanera no será personalmente responsable. En este supuesto responderá aquel a cuya guarda o cuidado se encontrare el menor al momento de cometerse la infracción”. El artículo 906 ordena: “Cuando un menor que fuere mayor de 14 y no hubiere cumplido 18 años de edad cometiere un hecho que constituyere infracción aduanera responderá solidariamente con aquél a cuya guarda o cuidado se encontrare al momento de cometerse la infracción, sin perjuicio del derecho de este último de repetir del menor el importe pagado”. El artículo 907 expresa: “El importador o el exportador será responsable por toda infracción aduanera que el despachante de aduana, sus apoderados o dependientes cometieren en ejercicio o con ocasión de sus funciones, en forma solidaria con estos”. El artículo 909 sanciona: “En toda infracción aduanera cometida por el transportista o por las personas por las cuales debiere responder el mismo, el servicio aduanero podrá dirigir la acción respectiva contra el agente de transporte aduanero que lo represente. En este último supuesto si el agente de transporte aduanero fuere una persona de existencia ideal no se aplicará a su respecto lo previsto en el artículo 904”. El artículo 962 dice: “Cuando en un medio de transporte se hallare mercadería oculta o en lugares de acceso reservado a la tripulación o en poder de algún tripulante que no hubiere sido oportunamente declarada ante el servicio aduanero, corresponderá el comiso de la mercadería en infracción y se aplicará al transportista una multa igual a su valor en plaza”.

Por su parte, TOSI, JORGE LUIS en “Responsabilidad indirecta en materia delictual e infraccional aduanera”, *Revista de Estudios Aduaneros, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros*, Volumen 12, Buenos Aires, primero y segundo semestre 1998, pp. 77/86, reseña algunos casos de responsabilidad indirecta o refleja que prevé el Código Aduanero Argentino.

cuya naturaleza penal, como se ha visto es pacíficamente aceptada. Respecto a esta cuestión, los autores se preguntan si puede sostenerse que, en los casos de responsabilidad refleja o indirecta, previstos en el Código Aduanero, hay ajenidad con el hecho ilícito.

Pareciera que la respuesta está en la particularidad que tienen estos regímenes. La aceptación de cierta razonabilidad de la responsabilidad indirecta parece estar fincada en las conductas que se buscan preservar.

La realidad aconseja la adopción de este instituto por parte de la legislación, a riesgo de dejar las puertas abiertas a la impunidad de este tipo de ilícitos, a través de la comisión de interpósitas personas. Esto ha de implicar que se reconoce que la citada ajenidad entre el hecho ilícito y el responsable indirecto, no debe ser total.

Pero bajo la influencia de la denominada participación presunta, se desarrolló la teoría que expresaba que la participación en una infracción, es a veces muy débil o lejana, y tiene la dificultad adicional de que la naturaleza que debe revestir la participación que no condice con la naturaleza de la infracción aduanera tiene que tener un carácter meramente culposo.

No obstante, debe tenerse en cuenta que en el Derecho Aduanero, se tiene muy en cuenta la especial relación del servicio con las personas que desarrollan y despliegan la actividad aduanera. Circunstancia que genera un gran desarrollo del deber de cuidado, atento al mayor rigor que exige la labor que realizan. Como hay un deber de previsión, el error no resulta excusable.

Bajo tales pautas es que se justifica que los actos infraccionales que el dependiente realice, en ejercicio o con ocasión de sus funciones, se encuentren alcanzados por el régimen infraccional aduanero, ya que se busca impedir los ilícitos de los subordinados o, al menos, que no los facilite. Por ello, sin perjuicio de la responsabilidad directa del autor, la ley hace compartir aquella con el superior.

Como corolario de lo expuesto es que se ha de considerar que quien tenga un cargo, o por la jerarquía y facultades que posee, debe necesariamente extremar la supervisión sobre el actuar de quienes dependen de él, ya que en caso de suceder la infracción, va a resultar, en principio, merecedor de un reproche indirecto o reflejo.

Pero debe recordarse que, en el tipo culposo, el resultado no es perseguido por la finalidad del autor, sino causado. Como el resultado es solamente causado, no se puede hablar de ningún dominio del hecho, puesto

que no se condujo la finalidad causalmente hacia ese resultado, sino que sólo desembocó en él. Como no hubo una conducta dirigida a ese resultado, no pudo haber ni autor ni partícipe, sino solo causantes. Por consiguiente, lo que al tipo culposo le interesa, es que por violar un deber de cuidado se haya causado un resultado¹¹⁷.

Siguiendo esta línea de razonamiento, el principal tiene una porción de responsabilidad personal y autónoma, pues emerge de su falta de cuidado sobre quienes están a su cargo, debiendo tener en consideración que este control cesa, cuando el accionar del subordinado no es cumplido en ejercicio u ocasión de sus funciones.

Respecto a las personas jurídicas, estas tienen responsabilidad en tanto y en cuanto pueden responder por hechos propios, no por hechos ajenos a ellas, ya que los actos realizados por el órgano del ente, dentro de sus funciones habituales, resultan actos de la misma, y por lo tanto, jurídicamente relevantes. Por lo dicho, en materia de infracciones es perfectamente posible imputar responsabilidad a las personas jurídicas por la comisión de infracciones aduaneras¹¹⁸.

Esta cuestión de separar las responsabilidades de los agentes y/o responsables, cuando han actuado en representación de las personas jurídicas, genera dificultades, ya que si bien el Código Aduanero establece reglas de interpretación que determinan el alcance de las responsabilidades penales, también se originan problemas cuando lo que está en juego es la continuidad del ente ideal, por haberse fusionado por absorción con otro y, en consecuencia, por haberse formado otra persona jurídica, pero continuadora de la anterior. En estos casos, como la absorción o incorporación de la sociedad absorbida incorpora su patrimonio sin liquidarse a la sociedad absorbente o incorporante, y sus socios, al recibir la correspondiente participación social implica, también que incorporen la responsabilidad por penas aduaneras que por tal motivo se transmiten¹¹⁹.

¹¹⁷ Aquí se sigue a ZAFFARONI, ENRIQUE R., *Tratado de Derecho Penal*, t. IV, Editorial Ediar, Buenos Aires, 1981, p. 351.

¹¹⁸ Sobre el particular, los autores BARREIRA, ENRIQUE C., Y VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR. G., en “Responsabilidad de las personas jurídicas en materia de contrabando”, *La Ley*, t. 1988-B, Buenos Aires, p. 116, desarrollaron detalladamente los fundamentos por los cuales las personas jurídicas pueden ser condenadas por delitos aduaneros, y por extensión cabe esta misma fundamentación para el caso de las infracciones aduaneras.

¹¹⁹ Cfr. CNCAF, Sala IV, “Pasa SA (TF N° 14.381-A) c/DGA”, 13/11/2003. Aquí se argumentó que, al aplicarse la multa en cabeza de una sociedad que fue luego absorbida

Se ha citado sobre este punto la posición del Derecho Aduanero francés, que ha tenido influencia al menos en las ya derogadas Ordenanzas de Aduana. Actualmente, se considera también sobre el particular que, conforme a los términos del artículo 404 del Código Aduanero Francés, que los propietarios de las mercaderías son responsables civilmente de los hechos de sus empleados en lo relativo a los derechos, confiscaciones, multas y gastos. Ellos consideran que es adecuado, atento a que el subordinado actúa en ocasión de sus funciones. También fundamentan la responsabilidad en lo que llaman “una comunidad de intereses”, tal como es el caso de quienes actúan mediante poder o representación de una persona jurídica¹²⁰.

2. *El rechazo al criterio objetivo*

Finalmente, restaría señalar que, en el actual sistema infraccional aduanero no cabe más la imputación de responsabilidad sobre la base de un criterio objetivo, sino que ha evolucionado en orden a considerar el cumplimiento de los deberes inherentes o propios al régimen, operación, destinación¹²¹.

Esta situación conduce a que el juzgador administrativo ya no sea un inanimado verificador cuya misión consista en la de corroborar la comisión objetiva de una infracción aduanera para de allí aplicar una multa. Muy por

por otra, la situación es análoga al fallecimiento de la persona física y, por ende, debía considerarse extinguida la acción penal, ya que de lo contrario se violaría el artículo 5.3 de la Convención Americana de Derechos Humanos. Pero esta postura fue rechazada por la Cámara Federal.

¹²⁰ Cfr. BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Le Droit Douanier, communautaire et national*, ob. cit., pp. 475, 476.

¹²¹ El anterior criterio de imputación de responsabilidad en materia infraccional, desde la perspectiva de la objetividad, generó sumarios en los cuales se consagraba un exceso de ritualismo aduanero, donde los funcionarios pasaban a ser meros controladores de formas. Ya en su momento IZURIETA Y SEA, ÁLVARO, en “Las infracciones aduaneras y su objetividad”, Revista Impuestos Año XLI n° 5, La Ley, Buenos Aires, mayo 1983, pp. 879/881, al comentar el fallo de la CNCAF, Sala IV, “Tiffemberg Samuel”, 02/03/1983, señaló que se advertía en este antecedente un avance sobre el ritualismo aduanero y el restablecimiento de la verdad objetiva, haciendo privar esta última sobre la verdad formal emergente de la documentación aduanera, valorando lo resuelto por la Cámara, cuando destaca que tratándose de materia penal, no puede inculparse a quien ha demostrado no haber actuado culposamente. Esto implicaba dar por tierra con la teoría de la objetividad de las infracciones aduaneras.



el contrario, se le ha de exigir, conforme a lo que señala el procedimiento para las infracciones, que sin perjuicio de lo anterior, tenga la misión de comprobar la existencia de la infracción, determinar a los responsables, y averiguar las circunstancias relevantes para su calificación legal, y la graduación de las penas aplicables¹²².

Es decir que esto resulta coherente con el criterio de imputación de responsabilidad del citado artículo 902, habida cuenta de que se tiene que determinar, precisamente, si ante la comisión objetiva del hecho infraccional que se denuncia, se dan las causales eximentes de responsabilidad o sus atenuantes, y esencialmente, si el hecho denunciado configura en efecto una infracción aduanera o no¹²³.

Por ese motivo, se ha señalado que la sola configuración objetiva de la infracción –por ejemplo, la constatación de una inexactitud- es insuficiente para hacer responsable penalmente al documentante de las consecuencias de las diferencias observadas, siendo preciso para hacer recaer las sanciones previstas por esa conducta la verificación de la consecuencia prevista por la ley, por el acaecimiento de aquella inexactitud¹²⁴.

Pero cuesta mantener estos criterios, ya que cuando con motivo de análisis insuficientes del bien jurídico que tutela el régimen infraccional aduanero, persiste, por parte de la autoridad aduanera la tentación, de considerar que la responsabilidad penal, en materia de infracciones aduaneras, es un principio de carácter objetivo¹²⁵.

¹²² Cfr. artículo 1091 del Código Aduanero Argentino.

¹²³ Sobre esta línea interpretativa se desarrolló el análisis de la responsabilidad que les compete a los despachantes de aduana cuando actúan en representación de sus mandantes, que son los importadores y exportadores. Sobre el particular, la Sala I, con fecha 04/07/1996, en los autos “Vidriería Argentina SA y otro c/ANA”, ha señalado que, en atención a que el despachante de aduana se ajustó a los datos que se le proporcionara en la factura emitida por la exportadora, y atento a que esta admitió que había cometido un error en su confección, la revocación de la multa que se impusiera resulta ajustada a derecho; aclara además, en contestación a la postura del fisco, que los despachantes de aduana no tienen la obligación de conocer el valor real de la mercadería de que se trata, con lo que al no existir esta obligación, el despachante cumple con las funciones a su cargo si se ajusta a los datos contenidos en la factura.

¹²⁴ Cfr. CNCAF, Sala IV, “Daniel Iván Madruga SA (TF N° 8755-A) c/ANA”, 11/11/1999

¹²⁵ Cfr. CNCAF, Sala II, “Alpemar SRL (TF N° 7107-A) c/ANA” de fecha 28/12/99, ED, t. 188, p. 651. Se trata de un fallo que transcribe este concepto que es absolutamente minoritario y que contradice los criterios de imputación de responsabilidad que tiene el

De manera que debe quedar claro que la imputación objetiva de responsabilidad debe ser rechazada con énfasis, ya que no resulta suficiente para hacer responsable penalmente al sujeto que actúan ante la aduana, toda vez que será preciso averiguar las circunstancias y el grado de participación que ha tenido en la conducta que, en principio, concuerda con el tipo infraccional que se le imputa¹²⁶.

Muchas veces, por vicios, falta de estructura, o de capacidad, esta labor investigativa no se cumple. Es más fácil aplicar una sanción con un criterio objetivo, para que luego sea revisada, ajustada y, eventualmente, revocada por el Tribunal Fiscal de la Nación o la Justicia Federal competente, como desgraciadamente acontece en una gran cantidad de casos.

El artículo 916 del Código Aduanero Argentino señala que cuando hubiere motivos suficientes de atenuación se podrá reducir la pena a aplicar por debajo de los topes mínimos. Esta norma es actualmente letra muerta, por una mera cuestión interpretativa que reconoce paternidad en cierta objetivización del concepto de la responsabilidad infraccional.

Finalmente, pareciera que la implementación de sistemas informáticos de declaración conlleva a la aceptación de un sistema más objetivo, y por ende cualquier incumplimiento pasa a ser ahora potencialmente una infracción; en consecuencia coexisten dos criterios: el de la ley que representan los principios del Código Aduanero y el de la operativa aduanera basado en normas de inferior jerarquía y prácticas administrativas e interpretaciones *ad hoc*, que tienen como finalidad la implementación de un sistema objetivo de responsabilidad, todo ello en serio conflicto con la ley de fondo.

IV. FUNCIONAMIENTO DEL RÉGIMEN INFRACCIONAL ADUANERO

Para que exista un reproche por la comisión de una infracción aduanera se debe partir de la idea previa que tiene que existir una acción por parte de un sujeto que denote actividad aduanera; es decir, en ocasión de realizar una

Código Aduanero vigente, a diferencia de lo que establecía la Ley de Aduanas (t.o. 1962 y sus modificaciones). Se aclara que en cuanto al fondo de la cuestión que resuelve es ajustado a derecho.

¹²⁶ Cfr. CNCAF, Sala IV, “Daniel Iván Madruga SA (TF N° 8755-A) s/apelación c/ANA”, 11/11/1999.

operación, destinación o toda actividad que implique necesariamente la intervención aduanera.

Este accionar supone que debe estar encuadrado dentro del marco legal de un régimen aduanero determinado, como es el caso del régimen de equipaje, envíos postales, muestras, importación temporaria etc., por citar algunos ejemplos.

Las operaciones aduaneras habituales implican el acatamiento de determinadas reglas. El servicio aduanero espera realizar el debido control en forma conjunta con el usuario. Pero debe quedar claro que el hecho que la labor se repunte compartida no es justificativo de cierto eximente de responsabilidad en el accionar de los funcionarios aduaneros.

De suerte tal que el acto que ha de realizar el sujeto tiene que adecuarse a las reglas y a las normas que regulan las destinaciones o los regímenes especiales.

Esa falta de adecuación del acto a las reglas o reglamentos que regulan la destinación o régimen especial, y en la medida en que esté así tipificado, presentará a dicha conducta en principio como constitutiva de una infracción aduanera. Y esto tiene la precariedad del encuadre que formule el funcionario aduanero denunciante, habida cuenta de que constituirá el objeto del sumario comprobar la existencia de la infracción aduanera, determinar a los responsables, averiguar las circunstancias relevantes para su calificación legal y graduación de las penas aplicables, para, finalmente, disponer las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las penas que pudieran corresponder¹²⁷.

De manera que se ha de partir de un acto realizado por un sujeto en ocasión y en función de realizar una actividad regulada por la normativa aduanera, y que de conformidad a las normas que regulan esa actividad – destinación o régimen especial según sea el caso- deberá establecerse si dicha conducta se encuentra tipificada como una infracción aduanera.

También se debe agregar aquí, que en esta actividad necesariamente deben presentarse los presupuestos básicos del Derecho Aduanero, es decir, la existencia de un territorio aduanero, de mercadería, y de una importación, o exportación¹²⁸.

¹²⁷ Cfr. artículo 1091 del Código Aduanero Argentino.

¹²⁸ Cfr. Las consideraciones que realiza BASALDÚA, RICARDO XAVIER, en *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., pp. 47, 56.

Esto ha de significar que si como consecuencia de una declaración no estuviera comprometida una mercadería -conforme a la definición que la ley ha realizado de este presupuesto básico de la actividad aduanera-, mal podría haber actividad aduanera de contralor, y por ende, no se podría vulnerar o comprometer el bien jurídico tutelado, que, como tantas veces se ha señalado, es el debido o adecuado control aduanero. En igual consideración, no podría existir esta actividad si no se tiene un territorio aduanero, y además, sin esta referencia concreta tampoco se puede hablar de importación o exportación atento a la interrelación que estos conceptos tienen¹²⁹.

Por ello cuando se advierte una denuncia por infracción aduanera, esta ha de contener las circunstancias fácticas que señale que el acto, en principio, ha sido realizado teniendo en consideración estos presupuestos del Derecho Aduanero.

A. LOS TIPOS ABIERTOS O EN BLANCO. SUS DIFICULTADES

Ahora bien, una de las dificultades que ha tenido y tiene la adecuada interpretación de la infracción aduanera se deriva del Derecho Penal tradicional al adoptarse en sus tipos infraccionales la estructura de las normas de tipo abierto que lo obliga a integrarse con otras normas de inferior jerarquía, como decretos, resoluciones, muchas de estas procedentes de diversos organismos, (Aduana, Ministerios, Entes Autárquicos, etc.) que dictan numerosos reglamentos, instrucciones, y hasta circulares.

Esta característica contiene el peligro que no se tenga el conocimiento cabal de todas las normativas por parte de todos los actores del comercio exterior, dificultando por consiguiente, el accionar de estos, pero exponiendo también al usuario a ser víctima de un cierto abuso en la interpretación de las normas por parte de los agentes del servicio aduanero, quienes al tener una concepción objetiva pura esta no les permita preestablecer, dónde ha existido el incumplimiento de los deberes propios de la actividad que están obligados a observar, y también les dificulta la labor de control; ya que puede acontecer que el funcionario aduanero sea víctima de alguna confusión o desconocimiento y permita situaciones que debería haber reparado.

Esto ha de significar que la conducta bajo estudio siempre tiene que ser evaluada con el criterio señalado en el artículo 902 del Código Aduanero que

¹²⁹ A tal fin, ver los artículos 2, 3, 9, 10 y 11 del Código Aduanero Argentino.



establece las bases sobre las que se sustenta el régimen de responsabilidad de los eventuales infractores.

Este criterio implica y reclama necesariamente una posición más amplia y un mayor conocimiento técnico por parte de los funcionarios aduaneros, ya que el objetivo del sumario conforme a lo indicado, ha de tener una total correspondencia con este criterio de imputación de responsabilidad.

Por lo tanto, a mayor desconocimiento técnico, mayor tentación o probabilidad que se busque una imputación y, consecuentemente, una condena sustentada en un criterio objetivo de responsabilidad, desnaturalizándose el precepto del artículo 902 del Código, y con la finalidad del sumario administrativo, al incumplirse con los objetivos de este, previstos en el artículo 1091 del Código Aduanero Argentino¹³⁰.

Se han expuesto las características del tipo infraccional. Es común advertir cierta proliferación de denuncias por supuesta comisión de infracciones aduaneras atento a la profusa integración del tipo con otras normas de inferior jerarquía y a la objetivización del acto que se advierte en la confección y presentación de destinaciones aduaneras por el medio informático, que en ciertos aspectos, se contradice con el sistema regulado por el Código Aduanero.

No obstante, algunos conceptos requieren precisiones. En términos amplios, suele partirse de la idea de que una norma penal en blanco es aquella en la que parte de su supuesto de hecho, o presupuesto, viene

¹³⁰ Acaso convenga señalar que muchas veces la falta de conocimiento, en este aspecto de las obligaciones a cargo de los operadores del comercio exterior, lleva a que se impute gratuitamente la comisión de una infracción. Lo expuesto se demuestra con la gran cantidad de veces que se inicia un sumario por supuesta falsa declaración en cabeza de los despachantes de aduana. Sobre el particular la CNCAF, Sala IV, en los autos “Dinel SA y Hugo Alberto Ruggeri (TF N° 6996-A) s/apelación c/ANA”, 20/07/1995, ha dicho que como mandatario del exportador el despachante de aduana debe actuar dentro de los límites de las instrucciones impartidas por este debiendo resguardar su responsabilidad y acreditar la existencia de tales órdenes para verse liberado de las eventuales sanciones por hechos ilícitos que se cometan en las operaciones que realicen. Sobre esa base, a los fines de su exculpación, el despachante debió probar adecuada y terminantemente que recibió instrucciones a las cuales debía someterse para declarar del modo en que lo hizo en un acto que se presupone libre, aún actuando a nombre de otro. Las órdenes que puedan haber sido impartidas por su mandante, no ajustadas a la documentación aportada por este –y a la que debía sujetarse en su declaración como agente auxiliar de la aduana-, tenían que haber sido dadas, al menos por escrito, de modo de permitir deslindar su responsabilidad por la declaración inexacta ocurrida.

recogido en una norma de carácter no penal. Pero en sentido estricto, la norma penal en blanco se corresponde con el de aquella que se remite a una norma extrapenal de rango inferior, que de esta forma interviene en la definición de la conducta prohibida. Debe tenerse en cuenta que la norma reglamentaria que se integra a la estructura de una norma penal, no plantea problemas exclusivamente por el hecho de poseer un rango inferior, sino por el grado de incidencia que su integración posee respecto a los requisitos mínimos que debe reunir toda norma penal. Esto lleva a que Tiedemann diga que las leyes en blanco propiamente dichas se caracterizan porque el establecimiento del presupuesto se remite a otra instancia no legislativa que, en definitiva, ejerce la amenaza penal. Así, el concepto estricto de este tipo de ley se reserva, para la originaria concepción de Binding, a aquellas normas que delegan en una autoridad inferior (administrativa o regional) la definición de parte de la conducta típica¹³¹.

Estas características se aplican a las normas aduaneras infraccionales, y se realiza mediante dos clases de remisiones: 1- en bloque, y 2- las denominadas interpretativas. Las primeras serán aquellas en las que la infracción de la normativa administrativa se convierte en un elemento típico. Pero cuando se efectúa una referencia a una infracción administrativa, significa que se sanciona penalmente la desobediencia a la norma administrativa¹³².

Ahora bien, en estos casos si no hay una violación administrativa no ha de existir infracción, y la conducta queda impune en el caso de derogación o inexistencia de la normativa administrativa.

Las segundas se refieren a aquellas en las que la normativa extrapenal es necesaria para interpretar o integrar el elemento típico¹³³.

¹³¹ Cfr. GARCÍA ARAN, MERCEDES, “Remisiones normativas, leyes penales en blanco y estructura de la norma penal”, *Estudios Penales Criminológicos XVI*, Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, 1993, pp. 66/69.

¹³² Tal sería, por ejemplo, el caso de las infracciones al régimen de equipaje cuando remite al concepto de mercadería que no fuera la admitida conforme a lo que establezcan las respectivas reglamentaciones (art. 977, ap. 1, del Código Aduanero Argentino), o el caso de los supuestos previstos dentro de la infracción a la tenencia injustificada de mercadería de origen extranjero, con fines comerciales o industriales, señalados en los artículos 991 y 992, cuando refieren a las transgresiones a las formas reglamentarias, y a las normas reglamentarias del régimen, respectivamente.

¹³³ Aquí como ejemplo puede señalarse el caso del artículo 970 del Código Aduanero Argentino, cuando el régimen sanciona el no-cumplimiento de las obligaciones asumidas

En estos casos, no se produce una incorporación del cumplimiento de la normativa extrapenal como interés añadido al protegido penalmente, puede sostenerse que aquí existe un único bien jurídico protegido y una única materia de prohibición.

Pero debe convenirse en que el problema más delicado que tiene este tipo de normas, por lo que se trata de exigir una mayor precisión, es la posibilidad que se lesione o vulnere el principio de legalidad, en la medida en que la definición de la infracción y de las penas se encuentra afectada por la reserva de ley, y que la intervención de la normativa administrativa, en la mencionada definición, puede suponer confiar la materia penal a normas que no poseen el rango constitucionalmente establecido.

En consecuencia, para que esto no suceda, el ámbito de la lesión o puesta en peligro del bien jurídico debe ser el seleccionado por la ley penal, y deben serlo también las conductas mediante las cuales se lleva a cabo tal afectación al bien jurídico: por lo que de la lectura de la ley penal debe desprenderse con claridad, lo que se protege y cuáles son las acciones u omisiones que se prohíben, sin que su establecimiento pueda deferirse a instancias no legislativas¹³⁴.

Por ello es claro que las remisiones normativas son una característica de técnica legislativa propia de los derechos que se encargan del ámbito económico, tal como es el caso del aduanero, en el que, conforme a la protección de nuevos intereses caracterizados por una importante

como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria, en la que, como puede apreciarse se debe recurrir a la norma que establece precisamente las obligaciones, y en igual sentido, los casos previstos en las infracciones denominadas Transgresión de las obligaciones impuestas como condición de un beneficio (art. 965 C.A.).

¹³⁴ Cfr. GARCÍA ARAN, MERCEDES, “Remisiones normativas, leyes penales en blanco y estructura de la norma penal”, ob. cit., p. 85. Ver también BACIGALUPO, ENRIQUE, *Principios constitucionales de derecho penal*, ob. cit., pp. 99/101. Por su parte ARROYO ZAPATERO, LUIS, en *Derecho Penal Económico y Constitución*, ob. cit., p. 10, señala que esta técnica no es contraria al principio de legalidad y que en la medida que se respeten ciertas pautas resulta un modo de legislar que favorece la seguridad jurídica, siempre y cuando contenga el contenido esencial de la prohibición, lo cual supone que han de describir ya la conducta típica con un grado de taxatividad semejante al que requiere el principio de determinación, concluyendo en que cuando a esta descripción se añade la remisión a normas sublegislativas, lo que en realidad se está haciendo no es ampliar, sino restringir el ámbito de lo prohibido.

intervención administrativa que recae sobre ellos, influyen en las infracciones aduaneras.

B. EL SISTEMA INFRACCIONAL ADUANERO ARGENTINO

Como puede apreciarse, la adopción, en el sistema infraccional aduanero argentino, del esquema de las normas penales en blanco, implica además, que tanto quien ha de denunciar una conducta y juzgarla luego, como el imputado que se tiene que defender, han de tener que disponer de un conocimiento acabado y completo de la normativa, con el objeto de lograr que la norma resulte eficaz, sin perjuicio de señalar que esto puede llevar a generar situaciones insólitas y, a veces, poco felices¹³⁵.

Téngase en consideración que tal como se ha visto, el sistema aduanero vigente estructura el régimen infraccional aduanero sobre la base de la inobservancia de los deberes inherentes al régimen, operación, destinación o situación en que interviniera o se encontrara el agente. En consecuencia, se establecen una serie de deberes que integran el contenido de las normas en blanco existentes en los tipos infraccionales aduaneros. Esto significa que se torna imprescindible conocer cuáles son los deberes que tienen los diversos regímenes, operaciones y destinaciones aduaneras. Por consiguiente, en la interpretación estos deberes, estos tienen que ser adecuadamente jerarquizados, a fin de determinar si la nueva norma incide, modifica la conducta prohibida o debida, o si tan solo se refiere a la conducta fluctuante comprendida en ella¹³⁶.

¹³⁵ Ha de señalarse el dilema que esta situación comprende. Tenemos un funcionario aduanero que con cabal conocimiento efectúa una denuncia de una infracción, y el denunciado desconocía que tal acto era constitutivo de una ofensa al régimen aduanero, pero el que juzga como desconoce absuelve. Veamos el otro caso, que el que denuncia, por desconocimiento pone en funcionamiento todo el aparato administrativo jurisdiccional para luego ser, en el mejor de los casos, absuelto, y en el peor, condenado; lo cual ha de implicar que resulte competente la justicia o el Tribunal Fiscal de la Nación, quien resuelva la cuestión planteada. Y finalmente, el caso en que en realidad todo se origina por el desconocimiento puntual de quien actúa ante la aduana, o del que lo asesora, ya que atento a las remisiones normativas que se realizan, lleva a confusión y reclama una alta y constante especialización.

¹³⁶ Cfr. CASTIGLIONE, HUGO J., “Garantías constitucionales en el Derecho Penal Aduanero”, *Suplemento especial de Derecho Penal Aduanero, Fascículo N° 4*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 28/07/2004, pp. 4/10. Aquí el autor cita expresamente dos antecedentes jurisprudenciales de aplicación al caso de la CSJN: “Ayerza, Diego L”

De manera que ello conduce a que el funcionamiento del sistema infraccional, en el contexto de la integración normativa, conforme al sistema adoptado, tenga que ser analizado desde la perspectiva de determinar fehacientemente las obligaciones y deberes a cargo del administrado. De forma que, si bien la lista jamás podrá ser exhaustiva, con el esbozo de ciertos principios podrán establecerse los lineamientos que implicarán demostrar el criterio rector que tiene el régimen. Y es aquí donde nuevamente surge la necesidad de tener claros los principios rectores del Derecho Aduanero.

Debe quedar establecido que mientras subsista esta técnica jurídica, no cabe duda de que el sujeto activo, que es el administrado, y que interactúa y se desenvuelve en el medio del comercio exterior, al tener que actuar estrechamente con la aduana, estará obligado a conocer su oficio y a dedicarle, con total profesionalidad, la mayor atención posible. Y si no hiciera estas se expondría al error, y esto, desde la perspectiva económica ha de significar mayores costos, y por ende, poca competitividad, y en consecuencia, la actualidad significará salirse del mercado¹³⁷.

Pero este actuar debe tener un mecanismo que permita evaluar la actividad que realiza la aduana, desde la perspectiva de la eficiencia administrativa que implique un adecuado control al menor costo posible para el administrado. Es decir, la regla de eficiencia también se exige y reclama al servicio aduanero, quien en miras al bien común está obligada a cumplirla.

(Fallos 321:824), 16/04/1998, que estableció que el principio de retroactividad de la ley penal más benigna no se aplica en aquellos casos en los cuales la norma que tipifica el delito mantiene su vigor y sólo varían los reglamentos a los que remite el tipo penal; y los autos “Argenflora SCA s/inf. Ley Penal Cambiaria” (Fallos 320:763), 06/05/1997, en el cual la Corte señaló que las variaciones de la ley extrapenal que complementa la ley penal en blanco no dan lugar a la aplicación de la regla de la ley penal más benigna cuando ese complemento de la norma penal es un acto administrativo concebido ya por ella misma como de naturaleza eminentemente variable. En tal sentido, las variaciones reflejan circunstancias de hecho cuya desaparición, luego de cometido el delito, en nada influyen sobre la posibilidad de este. Si se aplicara indiscriminadamente el principio de la retroactividad benigna del art. 2 del C. Penal, importaría, respecto de las leyes especiales, despojarlas *a priori* de toda eficacia, pues el ritmo vertiginoso con que se desenvuelve el proceso económico desactualizarían rápidamente las disposiciones anteriores que intentaban protegerlo.

¹³⁷ En este aspecto, se sigue y comparte los lineamientos expuestos por ALSINA, MARIO A., “Conversaciones acerca del deber jurídico bajo las infracciones aduaneras”, ob. cit., p. 27 y siguientes.

Pero muchos servicios aduaneros tienen problemas endémicos: la falta de recursos, capacitación, permanencia de funcionarios ineptos e ineficientes, sin dejar de señalar la corrupción administrativa.

Por lo tanto, cuando ambos elementos se combinan, el resultado es un incremento de situaciones que, lejos de haber sido previstos con cierto margen de riesgo por el legislador, se desmadra el accionar no permitiendo ver la real situación de lo que acontece.

De suerte tal que el comercio exterior reclama respuestas rápidas, francas y precisas, con la finalidad de que resulte previsible el criterio aduanero y sus tramitaciones operativas. En el caso contrario, ante las diversas situaciones que se pueden presentar, ha de representar inexorablemente pérdida de tiempo, mayores costos, ineficiencia, baja competitividad y corrupción.

La clave del éxito, en tales circunstancias, residirá en esclarecer los objetivos que ambos lados deben procurar, es decir, capacitar al personal, promover un uso adecuado de los medios que ofrece el sistema, optimizar los costos, contar con modelos ágiles, flexibles y de fácil adaptación a los constantes cambios del mundo contemporáneo, y capacidad para analizar la información que se recibe y genera.

Pero vale concluir en que, conforme se utilice el sistema de leyes penales en blanco, para que no se presenten reparos constitucionales, la conducta calificada como delictiva tiene que estar cabalmente precisada, de manera que la integración del tipo no quede sujeta al arbitrio del juez o de la autoridad administrativa, no debe perderse de vista el bien jurídico tutelado, para no afectar de esta manera el principio de legalidad y reforzar la seguridad jurídica.

C. INCONVENIENTES Y DIAGNÓSTICO

Los criterios expuestos no siempre están orientados por el mismo espíritu entre las partes, aparentemente antagónicas -administrado y la administración-.

Se ha indicado que una forma de evitar conflictos es la posibilidad que tienen los administrados de predecir criterios y, de esta, forma evitarlos.

Pero sin saber la razón del origen de tal costumbre administrativa, los únicos dictámenes técnicos que emite la aduana, que tienen publicidad, son

los referidos a las controversias de clasificación arancelaria de mercaderías, y especialmente, los recaídos en los sistemas de consultas, o cuando se considera oportuno establecer una norma general y obligatoria para el despacho¹³⁸.

1. Falta de publicidad de criterios

Jamás se publican los criterios de aplicación general establecidos en las causas bajo sumario por infracción, lo concerniente a los métodos de valoración, ni las condiciones de punibilidad, ni los elementos que se consideran válidos para establecer un pronunciamiento absolutorio o condenatorio, ni aquello que movió a fijar la pretensión tributaria aduanera adicional y sus accesorios.

El autor que inspira estas líneas se pregunta si esto obedece a razones de confidencialidad, o a un esfuerzo adicional que habría que cumplir para realizar la publicación. Y las respuestas son varias. Respecto a lo primero, claramente no. Respecto a lo segundo, es evidente que existen múltiples medios para hacer conocidos estos criterios, por lo que debe dejarse a salvo que únicamente interesan los criterios generales de interpretación de las normas. Los ejemplos internacionales que cumplen con estos requisitos son varios, y abarcan a todos los países desarrollados¹³⁹.

De suerte tal que el administrado, en sentido amplio, cuenta con derecho a la publicación de los criterios que conciernen al interés general, ya que cotidianamente tiene que cumplir con sus obligaciones en la aduana¹⁴⁰.

¹³⁸ También puede señalarse, en este aspecto, los criterios de clasificación que se acuerdan en el marco del MERCOSUR, que se publican puntillosamente en el Boletín Oficial.

¹³⁹ Cfr. ALSINA, MARIO A., “Conversaciones acerca del deber jurídico bajo las infracciones aduaneras”, ob. cit., p. 27 y siguientes.

¹⁴⁰ Resulta paradigmático que, en el aspecto infraccional, generalmente el tribunal que termina poniendo fin a la cuestión resulta ser la Cámara Federal del fuero en lo Contencioso Administrativo Federal, la citamos a esta ya que absorbe la gran mayoría de las causas, y excluimos en este aspecto la Corte Suprema de Justicia de la Nación en vistas de que a ella se accede por vía del recurso extraordinario, y si bien esta alternativa se ve facilitada, en materia aduanera, atento a que se trata generalmente de interpretaciones del alcance de normas federales, no por ello deja de ser una vía extraordinaria, el que toma conocimiento de los hechos respecto de situaciones en las que acontecieron entre 6 y 8 años, promedio, una cifra que quita todo tipo de expectativa, pudiendo resultar análogica la sensación que se tiene cuando miramos las estrellas y barruntamos acerca del tiempo que le ha llevado a esa luz llegar a nuestro mundo.

Esta forma de incomunicación, y la demora por hechos pretéritos en publicarse, como es el caso de lo que resuelve la jurisprudencia, vulneran el deber de cuidado y predicción, que tiene que llevar y que se exige al administrado.

2. *Lentitud del proceso*

Tal como acontece con los pronunciamientos judiciales, aunque eruditos muchos de ellos, llegan tarde, ya que la distancia entre el hecho y la fijación del criterio es mucha, y por ende, para el caso contemporáneo no resulta eficaz. En una etapa intermedia, se puede citar la actividad que cumple el Tribunal Fiscal de la Nación, pero poco a poco se lo ha recargado de tareas, atento a la falta de recursos que mellan su accionar adecuado, y con motivo de la falta de resolución que de los temas ordinarios tiene la aduana, con lo cual el factor tiempo, que era uno de los tantos activos que tal órgano tenía, poco a poco, se fue desgastando; si se suma la poca asignación presupuestaria que las autoridades gubernamentales han otorgado en los últimos años, con el perjuicio que esto implica para su normal funcionamiento ya que compromete los recursos humanos y físicos para desarrollar una labor que tiene, cada año, una mayor demanda de servicios, la consecuencia es una demora cada vez más pronunciada en emitir sus fallos¹⁴¹.

3. *Mutabilidad de las reglamentaciones*

Otro elemento que fomenta esta suerte de falta de previsibilidad por parte de los administrados, y por ende, demostrativa de una grave inseguridad jurídica, es la particular forma de legislación que tiene la aduana argentina, hoy AFIP, de reglamentar las leyes de fondo a través de resoluciones generales, instructivos, recomendaciones -algunos de ellos reservados-, en los cuales habitualmente, no se rinde cuenta de ello.

¹⁴¹ Una cuestión que se hace cada vez más evidente es que, por falta de capacidad o medios, la aduana prácticamente rechaza todo tipo de petición del administrado tanto en los recursos de impugnación o repetición, y condena sistemáticamente en los procedimientos por infracción, abusando en este último caso de criterios de responsabilidad objetiva, lo que implica de hecho transferirle la responsabilidad de resolver el caso al Tribunal Fiscal de la Nación, con lo cual la proliferación de causas en esta instancia crece en forma geométrica.

El servicio aduanero, en consecuencia, es posible cuando incumple con esas obligaciones de publicidad afecta la certidumbre de la legislación aduanera, e invade los derechos del administrado, haciendo más complejo y dificultoso el cumplimiento de las obligaciones que corren a su cargo.

En lo que al aspecto infraccional interesa, es posible apreciar muchas veces esta situación se la puede cuando por medio de resoluciones generales se modifica al Código Aduanero, sobre todo en aspectos concernientes a la materia operativa de la gestión propiamente aduanera, y también respecto de las obligaciones que corren a cargo del administrado. Esto genera el lógico interés de determinar si tal accionar implica una concepción más gravosa, en orden a que impone al administrado mayores cargas, y alteran el alcance de la punibilidad al extender los límites de los deberes del administrado hasta el caso de poder hacerlos caer, en cualquier momento, bajo las figuras de infracciones aduaneras.

En efecto, conforme a la interpretación de gran parte de los funcionarios aduaneros, y de esa suerte de costumbre administrativa que justifica su accionar -ya que existe un convencimiento que lo que se hace es lo correcto con prescindencia de lo que la jurisprudencia ha establecido y la doctrina también-, provoca un desgaste administrativo estéril en donde todos los sectores involucrados terminan perjudicados.

4. Diversas consecuencias

Como ejemplo de lo expuesto, se observa que en las destinaciones de importación y exportación para consumo, en sustitución de la obligación de verificar, constatar valor y clasificar las mercaderías que según el Código Aduanero corren a cargo del servicio aduanero¹⁴², han quedado circunscriptas únicamente a las de contralor, o fiscalización, como gusta denominarse ahora, según la terminología de la AFIP, y consecuentemente, pasar denuncia, y se desplaza, al administrado, las funciones técnicas de valorar y clasificar las mercaderías; así, la verificación queda librada al azar o a la perspicacia del funcionario.

Lo grave es que muchas de las pautas reglamentarias establecidas, conspiran con principios de libertad de comercio y de reglas de mercado que

¹⁴² En el caso de importación, esto está regulado en los artículos 234 y 242, mientras que en el caso de la exportación la materia está regulada en los artículos 332 y 339, todos del Código Aduanero Argentino.

la República Argentina ha adoptado desde la década de los noventa del siglo XX, y que obliga a los administrados a suministrar una serie de datos y elementos que afectan el principio de libre competencia y de confidencialidad, que resulta esencial para la actividad mercantil¹⁴³.

Por consiguiente, desplazar las funciones que corren a cargo del servicio aduanero hacia el administrado implica alterar el espíritu y la letra de la ley en orden al modo y forma de establecer los elementos del tributo aduanero, y en algunos casos, también los elementos y condiciones tipificantes de la punibilidad al afectar los principios de reserva legal en materia tributaria y en materia penal, así como también, acuerdos internacionales¹⁴⁴.

Esta estrechez de criterio, o falta de este, genera conflictos permanentes, que tienen consecuencias en la proliferación de denuncias por supuestas infracciones aduaneras, tal como es el caso de las controversias de valoración, y también de clasificación arancelaria de mercaderías.

En este último aspecto, no cabe duda de que la mejor información y estructura para realizar dicha labor la ha de tener el servicio aduanero. Por ende, pretender que sea el administrado quien disponga de los mejores elementos para hacerlo, es una clara desviación del principio legal aduanero que consagra lo contrario. Téngase en consideración que es el organismo aduanero quien participa en los comités técnicos internacionales tendientes a elaborar la correcta y adecuada aplicación de la nomenclatura. Por lo tanto, es absurdo que se pretenda interpretar que se desentienda de la función de clasificación de las mercaderías y circunscriba su función únicamente a la de controlar, comprobar inexactitudes de clasificación y formular la denuncia, conservando además y al mismo tiempo las facultades de condenar y de establecer pretensiones tributarias adicionales.

Pero, y aun considerando válido que por parte de la aduana resulte necesario contar con declaraciones más restringidas, contemplando la posibilidad de una mayor actividad de sus funcionarios en modo diferente al

¹⁴³ Por cuestiones de falta de capacitación e inversión, se ha considerado, con tal de no castigar el accionar aduanero en orden a que controla en forma deficiente, hacer intervenir a cámaras empresariales de productores locales en la actividad importadora de sus competidores. Esto implica poseer poca imaginación, y sobre todo desarrollar una idea de cierto proteccionismo mal entendido, ya que genera que la aduana termine siendo árbitro de controversias comerciales, respecto a las cuales es totalmente ajena.

¹⁴⁴ Tal como sería el caso de Acuerdo del GATT, hoy OMC, respecto de los métodos de constatación del valor en aduana de las mercaderías de importación aprobado por la Ley 23.311.



contemplado en el Código Aduanero, no por ello queda la institución relevada del deber de ser coherente con sus decisiones. Debe recordarse que, en virtud del estímulo establecido por la Ley 23.993, que luego fue modificada en orden a sus alcances, las multas efectivamente cobradas, al pasar un porcentaje de la suma percibida a los denunciantes, llevó a que el sistema, poco a poco, se desnaturalizara, para transformarse en una verdadera búsqueda de presas, sin interesar mayormente si la denuncia estaba mínimamente fundada, o al menos sustentada en algún atisbo de razón o no, ya que lo que interesaba era la mera expectativa pecuniaria de la eventual recaudación final de la recompensa.

A la dificultades enunciadas debe incluirse también otra, que se sustenta en una cuestión que se produce como consecuencia de la expansión de los ilícitos económicos que genera muchas veces una inadecuada aprehensión normativa, que lleva frecuentemente a que colisionen con el principio de legalidad, conforme lo destaca Héctor G. Vidal Albarracín, sobre todo, cuando se advierte una falta de precisión o amplitud en el tipo (tipo penal abierto o en blanco, que fomenta la aplicación de la analogía), o cuando se superponen tipos (algunos del mismo nivel –delito aduanero y delito tributario- o distinto nivel –delito o infracción aduanera y los ilícitos cambiarios-, también cuando se producen cambios legislativos retroactivos, y finalmente cuando se realizan prácticas investigativas que tienen como objeto la búsqueda de un efecto mediático¹⁴⁵.

5. Su influencia en las infracciones aduaneras

Ahora bien, ¿cómo influye este esquema en el funcionamiento del régimen de las infracciones aduaneras? En primer lugar, se debe dejar bien sentado que bajo las figuras infraccionales sólo se definen las penas a aplicar, pero no se explicitan las obligaciones y correlativos deberes que corren a cargo del administrado, situación que se resiente cuando se le reclama al juzgador que explicita los deberes vulnerados.

En este caso, pareciera que lejos de juzgar a supuestos infractores, se juzga a la infracción, lo que lleva a que no se investigue y todo se reduzca a un mero proceso para dictar condenas en serie siguiendo un patrón más o menos uniforme, pero siendo letra muerta la eventual aplicación de las consideraciones que hacen a la graduación, atenuación de las multas y el

¹⁴⁵ Cfr. “Lineamientos de Derecho Penal Aduanero”, ob. cit., p. 186/187.

análisis real, tendiente a establecer si efectivamente se han violado los deberes de cuidado u obligaciones a cargo del administrado.

Se ha indicado que las leyes penales en blanco y la delegación de facultades a la actividad específica aduanera generan inconvenientes que han afectado también en la dinámica de las infracciones, y han lesionado, habitualmente, garantías constitucionales, asimismo han forzado interpretaciones, de neto contenido analógico, que afectan el principio de legalidad¹⁴⁶.

Debe quedar claro que siempre el criterio sobre el cual se sustenta el régimen de imputación de responsabilidad por una infracción aduanera debe estar basado en el incumplimiento de un deber de cuidado, conforme ya fue expresado profusamente¹⁴⁷, en el cual se ha de observar una conducta negligente o imprudente, pero que, de todas formas, excluye toda posibilidad e imputación de responsabilidad en forma objetiva, ya que se aprecia a este accionar incompatible con el anterior.

Por consiguiente, la aceptación de causales de fuerza mayor, como contingencia particular aplicable al caso aduanero, debe ser también aceptada, aun cuando se la defina como fase negativa de la culpabilidad, pero, al contener la infracción aduanera naturaleza penal, con más razón los hechos deben ser valorados con la suficiente discreción, que permita considerar la subjetividad del presunto infractor. Por lo tanto, debe recordarse que la fuerza mayor es un factor externo, inevitable o imprevisible, que impide el cumplimiento de la acción u omisión esperadas¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Sobre el particular EKMEKDJIAN, MIGUEL ÁNGEL, en “Algo más sobre las leyes penales en blanco (De nuevo sobre la delegación de funciones legislativas al Poder Ejecutivo)”, *El Derecho*, Buenos Aires, 13/03/1990, decía so pretexto de comentar el fallo de la CSJN, “Legumbres SA y otro s/contrabando” (Fallos 312:1920), 19/10/1989, que si la delegación de funciones legislativas en la administración pública es descalificable en general, mucho más lo es cuando esta delegación implica la posibilidad de la administración de dictar normas penales tal como sucede con las denominadas leyes penales en blanco.

¹⁴⁷ Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., Y VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., “La responsabilidad en las infracciones aduaneras”, *ob. cit.*, y de este último “Criterio diferenciador entre delitos e infracciones aduaneras”, *ob. cit.*, p. 1187.

¹⁴⁸ Cfr. LASCANO, JULIO CARLOS, “La fuerza mayor en el derecho aduanero”, *La Ley*, t. 1990-A, Buenos Aires, p. 342 y siguientes. Aquí el autor comenta la aceptación de esta causal para no imputar la infracción aduanera (CNCAF, Sala IV, “Mastellone Hnos. S.A. c/ANA”, 29/03/1988). Aclara igualmente que el derecho aduanero

Sin mayores dificultades, ha sido el caso de la aplicación de la ley penal más benigna en materia infraccional aduanera, ya que siendo también este un principio del Derecho Penal común, resulta de absoluta aplicación, atento al mandato expreso del Código Aduanero, y además adecuado por la naturaleza penal de la infracción aduanera.

Pero, en este campo, debe distinguirse de los elementos esenciales, o permanentes, otros que resultan accidentales o coyunturales, que integran la norma aduanera con referencia a un momento determinado, que habitualmente afectan o al menos llevan a cierta confusión con la aplicación del principio de la ley penal más benigna.

En tal sentido, el artículo 899 del Código Aduanero Argentino, establece el principio que no surtirá ese efecto la norma que modificara el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería. No cabe dudas de que la primera de esas expresiones se refiere al régimen legal que regula la operación aduanera de que se trate, en tanto que las restantes se refieren a las obligaciones jurídicas tributarias que nacen de esas operaciones. En la Exposición de Motivos menciona que se recepta el criterio jurisprudencial predominante, que sostiene que la ley posterior a la configuración de la infracción que altere el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería, afecta sólo un elemento coyuntural de esta, pero es irrelevante con relación al tipo penal. Distinta solución correspondería si se reformara la conducta punible y se exigieran otros recaudos que no hubieran sido desplegados por el responsable, o se eximieran los cumplidos, pues allí, el hecho o acto que se juzgara sería atípico por aplicación de la norma penal más benigna¹⁴⁹.

internacional ha elaborado principios claros en dirección a considerar mediante reglas generales causales de no-aplicación de infracciones aduaneras, recordándonos que la Convención de Kyoto, de 18 de mayo de 1972 (que está ratificada por nuestro país), contiene numerosas directivas en este sentido, entre las que deben ser destacadas que “las infracciones aduaneras que resulten de errores cometidos de buena fe, de casos de fuerza mayor o de otras circunstancias independientes de la voluntad de la persona interesada, no se sancionan normalmente cuando se cumplen ciertas condiciones principalmente cuando no hay intención alguna de fraude”.

A su vez, en complemento de lo expuesto la CNCAF, Sala I, en los autos “Polisur Sociedad Mixta c/ANA”, 20/10/1998, ha señalado que de los artículos 513 y 514 del Código Civil, resulta que para que ellos se configuren se requiere la existencia de hechos imprevisibles, inevitables o insuperables, que hagan imposible el cumplimiento de la obligación para invocar el caso fortuito o fuerza mayor.

¹⁴⁹ Cfr. VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., “La aplicación de la ley penal más benigna en materia infraccional aduanera”, *Revista de Estudios Aduaneros*, Instituto Argentino de

Estudios Aduaneros, N° 4, año II, Buenos Aires, 2° semestre de 1991, y 1° semestre de 1992, p. 25 y siguientes. Aquí también destaca el autor, que es muy importante efectuar una jerarquización de estos deberes, a fin de determinar si la nueva norma incide o modifica la conducta prohibida o debida o tan solo se refiere a la conducta fluctuante comprendida en ella. Por lo tanto si la nueva ley modifica sólo esos elementos no es aplicable como más benigna, pues la infracción se consumó y, al no cambiar la concepción jurídica o fundamento de su punibilidad, el tipo permanece intacto, y por ello los nuevos deberes desplazan a los anteriores, pero sólo rigen para el futuro.

CAPÍTULO 8

LAS DECLARACIONES INEXACTAS
Y OTRAS DIFERENCIAS INJUSTIFICADAS**I. ACLARACIONES PRELIMINARES**

Como objetivo de esta obra, se manifestó la pretensión de individualizar y analizar los principios que nutren al Derecho Aduanero, como así también estudiar el funcionamiento y estructura del régimen infraccional aduanero.

Pero las consideraciones y conclusiones arribadas, necesariamente deben ser puestas en tensión y prueba en el marco de una infracción aduanera propiamente dicha. Sobre el particular, se ha considerado adecuado hacerlo con la principal infracción aduanera que regula el Código Aduanero Argentino, que es conocida como las “declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas”. Esto obliga a realizar un estudio pormenorizado de esta infracción, que llevará a considerar su evolución normativa, la estructura del tipo infraccional y las causales de no punición previstas. Todo ello con un análisis crítico en donde los antecedentes jurisprudenciales elegidos tienen especial incidencia, atento a que juegan con la interpretación y aplicación de los principios individualizados en la primera parte de este trabajo.

Atento a su extensión el estudio se realizará en cuatro capítulos. En el primero se analizará con profundidad el tipo infraccional a partir de la estructura básica, y las derivaciones e interpretaciones que de ella se derivan. En los tres capítulos siguientes se abordará en detalle cada una de las consecuencias que prevé la figura infraccional: una declaración inexacta que causa perjuicio fiscal, una declaración inexacta que trasgrede el régimen de prohibiciones, y finalmente una declaración inexacta que genera un ingreso o egreso de importes distintos desde o hacia el exterior.

II. EVOLUCIÓN NORMATIVA

Ya ha sido indicado que la estructura de las normas infraccionales aduaneras, como también las disposiciones penales, fueron en cierta forma esbozadas de manera incompleta, sobre todo a partir de los preceptos contenidos en las Ordenanzas de Aduana, lo que llevó a que, poco a poco resultara necesario incorporar por diversos medios, textos normativos sucesivos a figuras que contemplan distintas situaciones, atenuantes, agravantes, aclaraciones, modificaciones, etc.

Esa realidad reclamó, con el tiempo, la necesidad de contar con textos ordenados, ya que se tornaba imprescindible saber cuál norma resultaba la vigente, cuestión que devenía esencial sobre todo por tratarse de infracciones de naturaleza penal.

Sin perjuicio de algunas consideraciones contenidas en las Ordenanzas de Aduana, la figura infraccional figuraba en el texto de la entonces denominada Ley de Aduanas (t.o. 1962) a partir del artículo 166 –que establecía un tipo de infracción relativo a los responsables de consignar falsas anotaciones en los libros o documentos, o bien que los alterara o destruyera, o que incurriera en falsedad en los informes que proporcione o que se niegue a suministrarlos, o impida o entorpezca el accionar de la aduana-, y más específicamente, en el artículo 167, que plasmaba el concepto de las falsas declaraciones situación que involucra también a los artículos 168, 169, 170, 171 y 171 bis, debiendo incluir además, al artículo 186 que se refería a las falsas declaraciones en exportación¹.

Se advierte que la matriz de la actual figura infraccional, que se encuentra en el artículo 954 y siguientes del Código Aduanero, resulta ser el articulado de la Ley de Aduanas ya citada.

A. LA INFRACCIÓN EN LA LEY DE ADUANAS

¿Cuál era la estructura de esta infracción en el anterior texto normativo?

En primer término, se observa que la infracción se concibió conforme a la técnica jurídica consistente en detallar cada una de las operaciones y destinaciones que podían verse alcanzadas, y sobre la concurrencia de ciertas

¹ Estos artículos fueron el fruto de la evolución de las leyes 11.281, 12.949, 14.391, 16.690, 17.138, y 19.881,

circunstancias estableció las penas correspondientes, tal como se aprecia en todo el largo texto del artículo 167.

Se destacaba en ese texto que las diferencias resultantes de las declaraciones comprometidas para mercaderías a documentar: en copia de factura a depósito, despacho a consumo de plaza, o cualquier otra falsa manifestación que se comprobara en declaraciones, o documentación exigible respecto de mercaderías que tramiten su importación a consumo o admisión temporal, o involucradas en operación de reembarco, trasbordo o tránsito constituirán infracción aduanera². Seguidamente señalaba la norma que la falsa manifestación aun cuando no produjera ni pudiera producir perjuicio fiscal, siempre que no tuviera por efecto o pudiera tenerlo de pasar inadvertida, evadir la correcta aplicación de prohibiciones con carácter permanente o transitorio (suspensiones), contingente, licencias u otras restricciones directas, será penada de la siguiente manera: a) cuando se refiere a la cantidad de mercadería, con multa de 2 a 10 veces el importe de la diferencia entre el valor en aduana de lo declarado o documentado y el valor en aduana que correspondiera a la cantidad comprobada; b) cuando se refiere a los importes pagados o por pagar con relación a la mercadería por el consignatario, el importador o propietario, con multa de 2 a 10 veces el importe de la diferencia entre los importes declarados o documentados y los que se comprobare que efectivamente correspondieran; c) cuando se refiere a la naturaleza, especie, calidad, procedencia u origen de la mercadería, a la naturaleza del negocio por el cual la mercadería hubiera sido importada, o a cualquier otra circunstancia que pudiera ser relevante, con multa de dos veces el valor en aduana de toda la mercadería comprometida en aquello mal declarado o documentado.

Para el caso que la falsa manifestación encuadrara en forma simultánea en más de uno de los supuestos citados, a los efectos de la pena, se aplicará únicamente aquel que diera por resultado con la multa mayor en el caso concreto.

² Aquí la norma utiliza la terminología propia de las Ordenanzas de Aduana, y de la Ley de Aduanas, y si bien ahora algunas de ellas tienen cambios que han contribuido a darle una mayor precisión técnica, no generan, por ello, mayor dificultad interpretativa. Sí se advierte una criticable técnica, que permite llevar a cierta confusión en orden a que pretende ser detallista, casuista, pero por otra parte, contiene un tipo abierto, lo cual lleva a que la norma, en definitiva, carezca de precisión.



Seguidamente, el artículo bajo estudio contenía un párrafo particular que luego será de especial análisis, ya que ha de tener una influencia directa y esencial en el actual texto normativo, que se señalaba: que las disposiciones del párrafo precedente serán de aplicación igualmente en el caso de falsas manifestaciones en operaciones de despacho para el consumo de plaza, admisión temporal, o documentación a depósito en virtud de las cuales resultare un importe pagado o por pagar desde la Nación al exterior distinto del que se comprobara, aun, cuando tales falsas manifestaciones no tuvieran posibilidad de afectar la aplicación de una restricción directa, pero siempre que no produjeran ni pudieran producir, aun de no pasar inadvertidas oportunamente, perjuicio fiscal en materia de percepción aduanera de los derechos de importación, antidumping, o compensatorios, y demás tributos a la importación, pero no considerándose tales, a dicho fin, a las tasas.

Finalmente, el texto legal, abordaba la situación consistente en que, si como consecuencia de la falsa manifestación se produjera o se hubiera producido, al no ser advertido, un menor ingreso en concepto de gravámenes o servicios de cualquier naturaleza, cuya percepción estuviera encomendada a las aduanas, correspondía siempre una multa de 2 a 10 veces el importe de la diferencia de gravámenes resultante, situación que se debía adunar si además se daban también las previsiones del segundo párrafo del artículo 167. También en este caso aplicaba solidaridad a los despachantes de aduana³.

Los artículos 168, 169 y 170 se referían a situaciones específicas propias de bultos, partidas homogéneas tanto en especie o calidad, o excesos que se detectan en las verificaciones. Por ello el artículo 168 preveía la situación del artículo 167 anteriormente citado, pero referida a los bultos; el 169, cuando la mercadería no estaba obligatoriamente sujeta a verificación y siempre y cuando fueran partidas de mercancías homogéneas en especie y calidad detalladas en una única declaración, y finalmente, el 170 cuando se

³ Sobre este texto normativo, resulta ilustrativo lo que la CNCAF, Sala I, en los autos caratulados “Moschini Antonio y Cía s/apelación c/ANA”, 31/10/1974, decía: la falsedad susceptible de originar perjuicio fiscal en virtud de las diferencias resultantes en las declaraciones comprometidas al documentar las mercaderías para su despacho configura una infracción aduanera que se sanciona en razón de que el manifiesto del despacho es el documento fundamental para el despacho de importación, y quien lo compromete debe describir la mercadería con todos los detalles y características necesarias para que el funcionario aduanero pueda realizar una correcta ubicación de aquella en la partida de tarifa que corresponde.

detectaban en una misma partida de mercaderías excesos que sobre no estar manifestados viniesen ocultos dentro de otros envases o dentro de las piezas manifestadas o en alguna forma análoga de clandestinidad.

El artículo 171 resultaba ser un espejo respecto del planteo previsto en el artículo 167, con la única diferencia de que estaba referido a las destinaciones de exportación y a sus similares acciones operativas, como la reexportación o salida temporal, así también cualquier falsa manifestación que se comprobara en declaraciones o documentación exigible respecto de mercaderías que tramitaran dichas operaciones.

En tales supuestos, se establecían las siguientes penalidades: a) cuando se refería a la cantidad de la mercadería la multa resultaba de 2 a 10 veces el importe del valor FOB de la diferencia comprobada; b) cuando se refería a los importes percibidos o por percibir por el cargador, exportador o propietario de la mercadería, con una multa de 2 a 10 veces el importe de la diferencia entre los importes declarados o documentados y los que se comprobaran que efectivamente correspondieran; c) cuando se referían a la naturaleza, especie o calidad de la mercadería o al país o lugar de destino de la exportación se fijaba una multa de 2 veces el valor FOB comprobado que correspondiera a toda la mercadería comprendida en lo mal declarado o documentado; d) cuando exclusivamente, para el caso en que la declaración o documentación sobre el punto fuera exigible y la falsedad tuviera por efecto, o pudiera tenerlo, de pasar inadvertida, evadir la correcta aplicación de restricciones, incluidos los precios mínimos, y se refiere a la naturaleza del negocio por el cual la mercadería que se exportara, el origen de la mercadería o cualquier otra restricción respectiva, con una multa de 2 veces el valor FOB comprobado que correspondiera a toda la mercadería comprendida entre lo mal declarado o documentado. Al igual de lo que acontecía con los casos de importación ya descriptos, en esta figura cuando la falsa manifestación encuadrara, simultáneamente, en más de uno de los supuestos precedentes, a los efectos de la pena se aplicaba únicamente aquella que diera por resultado la multa mayor.

Los párrafos siguientes del extenso artículo 171, detallan una serie de situaciones y precisiones relativas a cuándo considerar, casi casuísticamente, que determinadas situaciones correspondían a la infracción en trato, determinando consecuentemente, la multa a aplicar.

Así pues se señalaba, que si como consecuencia de la falsa manifestación se hubiera podido producir, o produjera efectivamente, un menor ingreso de

gravámenes, o bien como resultado de una mayor erogación, se aplicaría una multa de 2 a 10 veces el importe de dicho perjuicio, funcionando además como adicional a la ya correspondiente por los párrafos precedentes.

El párrafo siguiente se encargaba de definir la diferencia punible, y el régimen de solidaridad⁴.

Finalmente, se establecía que las penalidades que correspondieran por falsas manifestaciones, o falta de documentación a que se refiere se aplicarán sin perjuicio de la pérdida total de los beneficios del *draw-back* u otros de reintegros o reembolsos de impuestos por la exportación que hubieran eventualmente podido corresponder a la mercadería si no se hubiera producido la infracción.

El artículo 171 bis presentaba una serie de circunstancias en las cuales se consideraba que no existía falsa manifestación, tal como era el caso que se daba con motivo de consignarse una clasificación arancelaria incorrecta, tanto en la declaración como en la documentación exigible, siempre y cuando constare una manifestación verdadera y completa, en cuanto a la naturaleza, especie o calidad de la mercadería para su correcta clasificación por parte de los funcionarios aduaneros.

Se reconocía, en función de lo previsto por el artículo 1056 de las Ordenanzas de Aduana, que cuando se dieran los supuestos allí establecidos se podía atenuar las sanciones previstas para la falsa manifestación. Igualmente se permitía en esta infracción, absolverse al acusado de toda pena cuando la falsa manifestación provenía de un error evidente de hecho imposible de pasar inadvertido, conforme a lo prescripto por el artículo 1057 de las Ordenanzas de Aduana.

Seguidamente se establecían tolerancias y montos mínimos a partir de los cuales no correspondía que se instruyera sumario.

Se indicaba que cuando la falsa manifestación tuviera, pudiera tener por efecto o tendiera a la negociación, ingreso o transferencia al exterior de

⁴ En el primer caso, se señalaba que la diferencia punible tenía que surgir de las declaraciones contenidas en los permisos de embarque, pasavantes, remitos y toda otra documentación aduanera exigible para la realización de la exportación, reexportación o salida temporal, o entre cualquiera de estas declaraciones y el resultado de lo comprobado. En lo relativo al pago de la multa, existía responsabilidad solidaria entre el propietario, exportador, documentante, agente o capitán de buque, lancharo, camionero, arriero, barraquero, prensista, etc., a menos que estos probaren haber cumplido por su parte con sus respectivas obligaciones.

divisas en forma indebida, o implicara cualquier otra violación o lesión al régimen cambiario, monetario o crediticio aplicable a las operaciones de importación o exportación, aun cuando ello no resultara aduaneramente sancionable, se debían poner conocimiento de las autoridades competentes. Igualmente se establecía que serían de aplicación en los casos en que la falsa manifestación tuviera o pudiera tener por efecto o tendiera a incrementar los gastos o disminuir los ingresos y afectar eventualmente, en virtud de ello, la correspondiente aplicación y percepción de otros impuestos nacionales; en cuyo caso, se ordenaba comunicar en forma inmediata a la Dirección General Impositiva, la que sería la autoridad competente. En tales casos, se reconocía a la aduana la facultad de interdicción de la mercadería en interés de las autoridades competentes.

Con la figura del artículo 186, el régimen concluía destacando que cualquier falsa declaración, acto u omisión, sea o no con intención de defraudar, que en documentos aduaneros lleve a la percepción del servicio de estadística en cantidades menores a las legítimamente adeudadas por la mercadería que se exportara, se la juzgaba con arreglo al procedimiento de las Ordenanzas de Aduana y leyes complementarias, pero con una pena de multa de hasta el décuplo del importe que el fisco hubiera dejado de percibir, salvo que el hecho estuviera reprimido con una pena mayor.

En el contexto normativo señalado, la adecuada interpretación y aplicación de la infracción era un tema dificultoso, ya que muchas veces implicaba confundir una falsa manifestación con el delito de contrabando. En tal sentido, ya en aquella oportunidad se ligaba a la falsa manifestación, en forma indisoluble, un acto aduanero de suma trascendencia: la documentación de la mercadería y la consecuente formulación de la declaración comprometida. El carácter definitivo e irrevocable de esta constituía el punto de partida de toda la mecánica posterior del despacho aduanero en el acto de la verificación de la posible falsa declaración⁵.

⁵ Cfr. JUAN CARLOS LAURENS, “Ilícitudes aduaneras: la falsa declaración”, *Derecho Aduanero* Año III, N° 26, Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, febrero 1971, p. 101 y siguientes. Sobre el particular, señalaba que la falsa declaración en la Ley de Aduanas y las Ordenanzas de Aduana constituye una figura ilícita de mayor significación en el diario quehacer aduanero por su habitualidad, para lo cual solicitaba correctamente que se veía como necesaria una adecuada sistematización del texto legal, definiendo claramente cada tipo de falsa declaración con la fijación de tipo de penas precisas y adecuadas a cada figura, lo que significaría un evidente progreso para la legislación aduanera.

Este sistema como puede apreciarse, resultaba en cierta forma, confuso, pleno de consideraciones, tal vez como un típico fruto de una época, y de diversas circunstancias económicas que influían decididamente en el comercio exterior de la República Argentina. En consecuencia en la Exposición de Motivos del Código Aduanero, sobre el particular, cuando se comenta la nueva redacción y estructura a dar a esta infracción se pone de manifiesto que se procuró evitar una redacción extensa y confusa, buscando, en consecuencia, una mayor claridad y precisión de la conducta punible.

Otro elemento a recalcar es que, a juzgar por la terminología que se utilizaba, algunas de sus situaciones, como la descripción misma de la figura –“falsa manifestación”- no resultaba adecuada a la impronta y diferenciación que se quería realizar entre las infracciones y los delitos aduaneros, conforme también es señalado en la Exposición de Motivos⁶.

De todas formas, la evolución del país, las instituciones del comercio exterior, y la vida misma de los operadores en este sector vital de la economía, exigían una adecuación de las normas aduaneras, y también del régimen infraccional, labor que culmina con la sanción del Código Aduanero en el año 1981.

B. LA INFRACCIÓN SEGÚN EL CÓDIGO ADUANERO

Dentro de la Sección XII, Título II, capítulo séptimo, se regula la infracción denominada “Declaraciones Inexactas y otras diferencias injustificadas”.

Esta figura, como se ha visto, resulta una evolución de la anteriormente denominada “Falsas declaraciones”.

⁶ Debe recordarse también, si bien sobre este punto ya se ha desarrollado en el capítulo correspondiente al régimen infraccional aduanero, las dificultades que existieron en el orden legislativo respecto del problema de la clasificación de los ilícitos en materia aduanera, y que si bien existe la denominada división bipartita entre delitos y defraudaciones, se admitió siempre una tercera clase, que son las contravenciones. En tal sentido, CARLOS A. FERRO, en su obra *Código Aduanero Comentado*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1982, p. 612 y siguientes, destaca que en la ley de aduanas, hasta la sanción de las reformas introducidas por la Ley 17.138, la clasificación tripartita citada era doctrinariamente aceptada en virtud de que el artículo 166 del ordenamiento reprimía a quienes se negaran a suministrar informes a la entonces Dirección General de Aduanas. Pero luego se consagra el principio bipartito que consta en el ordenamiento de delitos e infracciones.

A la estructura se la concibe sobre la descripción del tipo infraccional, evento que acontece en el artículo 954, el cual es complementado con el supuesto especial previsto en el artículo 955. Seguidamente, el artículo 956 establece precisiones terminológicas que inciden directamente en el artículo 954.

Los artículos, 958, 959, y 960 establecen pautas y criterios de no punibilidad, como así también de justificación, y con el artículo 961 finaliza el capítulo; se establece un criterio interpretativo en orden a la denominada cuestión de la ley penal más benigna⁷.

De manera que, a diferencia de lo que acontecía con el anterior texto normativo, es evidente que se produce, al menos, un cambio importante, no sólo en orden a los supuestos infraccionales, situación que se logra en gran parte en la esquematización y clarificación del tipo infraccional, sino que, además, merced a una mejor técnica legislativa se da coherencia y estructura a la figura, que a diferencia de lo que había acontecido con la norma anterior, había sufrido agregados y modificaciones parciales.

1. Descripción del tipo infraccional

El artículo 954 norma: “1- El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación, y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio; b) una transgresión a una prohibición a la importación o exportación, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el valor en aduana de la mercadería en infracción; c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia. 2- Si el hecho encuadrare simultáneamente en más de uno de los supuestos previstos en el apartado 1, se aplicará la pena que resultare mayor”.

Como una primera aproximación, se ha de advertir que la figura infraccional consta de un núcleo que abarca a varias situaciones, y que en la medida en que el hecho descrito pueda tener cualquiera de las tres

⁷ También lo hacía el artículo 957 del C.A., pero fue derogado merced a la Ley 25.986.



consecuencias que se detallan seguidamente se aplicará la sanción conforme a la graduación prevista, cerrando la figura con una pauta interpretativa, en orden a qué sanción aplicar cuando en forma simultánea concurren varias de las tres hipótesis planteadas.

Una vez confrontada la acción desplegada por el actor con las hipótesis legales, se analizarán las aclaraciones del artículo 956, para recién luego determinar si le resultan aplicables los supuestos exculpatórios previstos en los artículos 958 a 960.

De manera que la figura infraccional actual, a diferencia de la anterior, se destaca por su mayor precisión y síntesis, ya que en pocos artículos permite analizar claramente cómo se estructura y funciona la infracción denominada ahora “declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas”, sin perjuicio de que, conforme se ha señalado, atento a las características propias de las infracciones aduaneras que se nutren de los tipos penales abiertos, necesariamente deben ser integradas por otras normas que las completan o precisan, como ya se verá más adelante.

2. El núcleo estructural del artículo 954 del Código Aduanero

Realizada la presentación de la infracción, se debe analizar ahora el núcleo estructural del tipo infraccional.

El nudo de la infracción contiene la siguiente estructura: *a todo aquel que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación.*

Esta descripción, en su simpleza, evita una serie de consideraciones que se podían presentar con el tipo infraccional anterior, ya que únicamente aquí ha de tener incidencia todo aquel que tenga la necesidad de cumplir con una operación o destinación aduanera⁸.

⁸ En consecuencia la CNCAF, Sala I “YPF SA (TF N° 7288-A) c/ANA” 10/09/1999, ha señalado que las declaraciones inexactas sólo son punibles a tenor de lo dispuesto en los artículos 954 y siguientes, ya que si la conducta resulta atípica frente a estas normas, ella no es susceptible de reproche bajo la fórmula residual del artículo 955 del citado ordenamiento. También la misma Sala, en la causa “Sontec SA (TF N° 7304-A) c/ANA” 11/04/1997. En igual línea, pero en otro supuesto de aplicación analógica, la Sala II, en los autos “SA San Miguel AGICIF (TF N° 6716-A) c/ANA” 10/03/1998, ha señalado que el artículo 6 del Decreto 637/79 no constituye una norma penal toda vez que no dispone un régimen de penalidades en forma expresa que sancione el incumplimiento de

Debe indicarse que salvo el Estado nacional, las provincias, las municipalidades y sus respectivas reparticiones centralizadas, las entidades estatales, cualesquiera fuere la forma jurídica que adoptaren, no gozan de inmunidad alguna en materia de responsabilidad por infracciones aduaneras, conforme lo establece el artículo 910 del Código Aduanero Argentino⁹.

Por lo tanto, aun cuando actúen como importadores y exportadores, y que como consecuencia de dicha actividad pudieran cometer objetivamente la infracción prevista en el artículo 954, conforme al privilegio legal, no tendrán responsabilidad alguna. Este privilegio comprende al resto de las entidades estatales cualquiera fuera la forma jurídica que adopten.

1.1 Los sujetos

La respuesta para determinar quiénes pueden presentar una destinación u operación aduanera queda circunscripta, conforme al texto del Código Aduanero, únicamente a los importadores y exportadores, despachantes de aduana, y agentes de transporte aduanero. Esto exige obligatoriamente la necesidad de precisar estas actividades profesionales que el propio Código Aduanero llama “sujetos”, y cuya regulación prevé en el título III de la sección I.

a) Importadores y Exportadores

Por importador, el artículo 91 del Código Aduanero Argentino se refiere a las personas que en su nombre importan mercaderías, ya sea que la trajeran consigo, o que un tercero la trajera para ellos; el mismo artículo consigna que el exportador es la persona que en su nombre exporta mercaderías, ya

los requisitos exigidos en los casos de exportación de mercadería en consignación de dicho decreto, sin que pueda entenderse configurado, tampoco de su letra por la generalidad del texto, un supuesto de ley penal en blanco, y que al remitir a la Ley de Aduanas (t.o. 1962 y sus modificaciones), pero al no prever esta un régimen penal aplicable a la exportación en consignación no cabe sancionar la conducta de la infractora mediante su adecuación a otra figura pues en materia de infracciones aduaneras, no procede la incriminación por analogía (art. 895 del C.A.).

⁹ La CSJN ha señalado que teniendo en cuenta el artículo 910 del C.A. las actuaciones que lleve adelante la aduana contra las personas que gozan de inmunidad debe declararse la nulidad de todo lo actuado (“Río Negro, provincia de c/AFIP/DGA”, 22/03/2005, Fallos 328: - -).

que sea que las lleve consigo, o que un tercero lleve las que el hubiera expedido¹⁰.

Esta definición permite esclarecer cuál es la actividad de estos sujetos, pero debe destacarse que lo único relevante, y que ha de caracterizar a estos es la posibilidad de solicitar una destinación aduanera a nombre propio, asumiendo todas las responsabilidades legales que de tal actividad se desprenden.

Se ha de notar que la definición de esta labor permite la posibilidad de que las mercaderías puedan ser traídas consigo o que un tercero lo haga para ellos. Es decir que un tercero trae para el importador las mercancías, desde el punto de vista técnico-aduanero, ha de interesar y legitimar la solicitud de una destinación aduanera, a aquellas personas que figuran como destinatarias de ellas, en la que una vez aceptada la consignación, se obtiene la disponibilidad jurídica para poder solicitar una destinación aduanera¹¹.

¹⁰ Sobre el particular, BASALDÚA, RICARDO X., en *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., pp. 431/433, señala que para poder comprender esta idea necesariamente debe estar unida a la comprensión previa de los conceptos de mercadería, importación y exportación, y finalmente territorio aduanero, ya que están íntimamente ligados. El concepto de importación, como ya anteriormente fue señalado, está definido en el artículo 10; el de importación y exportación son definidos en el artículo 9, y el de territorio aduanero en el artículo 2, con más las precisiones de los artículos 1, 3, y 4. De la interrelación de estos conceptos técnico jurídicos, se ha de comprender la labor que realizan los importadores y exportadores. Pero de todas formas, para el Derecho Aduanero ha de interesar la persona que asume ante la aduana las consecuencias jurídicas que trae aparejado el hecho de la importación o la exportación. En consecuencia, no ha de interesar quien sea el que materialmente lleve a cabo la importación, sino aquel que aparece ante las aduanas solicitando que a su nombre se autorice la realización de una destinación de importación. También destaca que a la aduana no le interesa si la persona que importa o exporta una mercadería en su nombre lo hace por cuenta propia o por cuenta ajena, ya que de conformidad con la ley, lo único relevante para configurar la calidad de importador o de exportador es solicitar la destinación aduanera respectiva a nombre propio.

¹¹ Como también recuerda BASALDÚA, RICARDO X., *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., p. 437, conforme a lo normado por el artículo 181 del Código Aduanero (acreditado ante el servicio aduanero el derecho a disponer de la mercadería con la entrega del conocimiento, carta de porte y u otro documento que cumpliera tal función, su titular deberá solicitar a su respecto alguna de las destinaciones aduaneras autorizadas en este código), cuando los documentos que amparan el transporte internacional de las mercaderías, que arribaren por vía acuática, aéreo, o terrestre (conocimiento de conformidad con los artículos 298, 303, y 304 de la Ley de Navegación [20.094], carta de porte de conformidad con los artículos 119 y 121 del Código Aeronáutico [Ley 17.285], y también artículo 165 del Código de Comercio). Para

No se debe confundir a la actividad que realiza el importador o exportador, con los conceptos jurídicos de propietario, destinatario o consignatario, y comerciante, ya que no necesariamente dichas definiciones deben coincidir con la función citada. En rigor de verdad, si bien pueden coexistir estas características o cualidades, el importador o exportador se diferencia del resto, en lo terminológico, por adquirir la voluntad ante la aduana de importar o exportar la mercadería a su nombre.

Esa manifestación de voluntad que se asume ante la aduana, está llamada a tener relevancia esencial en lo tributario-aduanero, y eventualmente en lo infraccional-aduanero, ya que quienes están legitimados a realizar las destinaciones, o a presentar las declaraciones, de las que se han de derivar los hechos imposables que correspondan, y los eventuales reproches por ilícitos aduaneros que se hubieran cometido son los importadores o exportadores. De todas formas, para poder actuar como importador o exportador, la reglamentación exige el cumplimiento de una serie de requisitos legales y formales, y no estar además, comprendidos en causales de inhabilitación que impidan mantener vigente su inscripción ante el servicio aduanero¹².

b) Despachantes de Aduana

Son despachantes de aduana las personas que, profesionalmente y mediante una habilitación previa del servicio aduanero, gestionan en nombre y por cuenta de sus clientes, el despacho de mercaderías ante las aduanas¹³.

el caso que sean estos documentos nominativos, bastará acreditar la identidad ante la aduana para encontrarse legitimado en forma suficiente para solicitar una destinación aduanera.

¹² Respecto de esto, nuevamente debemos recordar lo expresado en el capítulo correspondiente al análisis del régimen infraccional aduanero, cuando se analizó el sustento del régimen de imputación de responsabilidad, y en forma sintética se debe señalar que conforme al artículo 902 del Código Aduanero gira en el cumplimiento de los especiales deberes de cuidado en el desarrollo de una actividad profesional, en la cual debemos incluir la labor de los importadores y exportadores.

¹³ Esta actividad está regulada en los artículos 36 a 56 del Código Aduanero Argentino, y se trata de una actividad profesional de larga tradición en la República Argentina, que se remonta al siglo XIX, y que siempre tuvo reconocida relevancia atento a que, no sólo se le confían los trámites y gestiones para representar intereses ante el servicio aduanero, sino que también resulta de interés para el fisco. Esto ha implicado que se reconozca y así está expresado también en el Código Aduanero, cuando lo señala como “auxiliares del servicio aduanero”; esto implica que la labor profesional que realiza

Por disposición expresa del Código Aduanero, son además, agentes auxiliares del comercio y del servicio aduanero.

El despachante de aduana puede actuar ante la aduana de varias formas: a) en representación de sus mandantes, esto lo realiza de acuerdo con algunas de las formas previstas en el artículo 38 del Código Aduanero Argentino¹⁴; y b) en nombre propio, es decir, como un comisionista más, pero aquí no priva ya su condición de despachante, sino la de un interesado directo como importador o exportador cuya destinación gestiona.

La naturaleza jurídica del vínculo que une al despachante de aduana con sus clientes, es la del contrato de mandato, es decir, un contrato bilateral, comercial, oneroso, por el cual el cliente encomienda al despachante de aduana la realización de uno o más actos jurídicos ante la aduana, en su representación, relativo a las mercaderías de que se trate.

Estos conceptos tienen significación en el aspecto tributario e infraccional, ya que la actuación del despachante de aduana configurará la realización de un hecho imponible, y asumirá también la eventual responsabilidad ante el servicio aduanero por las declaraciones que realice, o bien sin realizar el hecho imponible, mantendrá la eventual responsabilidad que se puede derivar del incorrecto cumplimiento de las instrucciones de su mandante (que resulta como se ha visto, el importador o exportador)¹⁵.

es también la de colaborar en la regular y correcta percepción de tributos aduaneros, que el servicio aduanero ve facilitada con su intervención.

¹⁴ El artículo 38 dice que “los despachantes de aduana deberán acreditar ante el servicio aduanero la representación que invocaren por cualquiera de las formas siguientes: a) poder general para gestionar despachos, en cuyo caso el despachante podrá solicitar del servicio aduanero el registro del instrumento pertinente; b) poder especial para gestionar el despacho de la mercadería de que se tratare; c) endoso en procuración del conocimiento o de otro documento que autorizare a disponer jurídicamente de la mercadería. Los poderes aludidos en los incisos a) y b) podrán suplirse mediante una autorización otorgada ante el servicio aduanero en las condiciones que determinare la Administración Nacional de Aduanas. Salvo limitación expresa en el poder respectivo, el despachante queda facultado para efectuar todos los actos conducentes al cumplimiento de su cometido”.

¹⁵ Esto que se ha señalado ha de tener relevancia cuando el despachante actúa conforme a lo normado por el artículo 39 del Código Aduanero Argentino; es decir, cuando actúan a título personal, pero sin acreditar su condición de representante; con lo cual se lo asimila a un importador o exportador más asumiendo las condiciones y requisitos de estos. Pero cuando actúan en representación de un importador y exportador, la relevancia de esta actuación estará dada en el apego estricto, dentro del correcto ámbito profesional, de las instrucciones dadas por su mandante.

c) Agentes de Transporte Aduanero

El Código Aduanero Argentino, en el artículo 57, los define como las personas de existencia visible o ideal, que en representación de los transportistas, tienen a su cargo las gestiones relacionadas con la presentación del medio transportador y de sus cargas ante el servicio aduanero, conforme a las condiciones previstas en el Código. Al igual de lo que acontece con el caso de los despachantes de aduana, también se los considera como auxiliares del comercio y como auxiliares del servicio aduanero.

En esta labor, se han de ocupar de promover e impulsar ante el servicio aduanero la actividad administrativa correspondiente a la llegada, permanencia, tránsito de importación, removido y salida del territorio aduanero de los medios de transporte en los puertos, aeropuertos y demás lugares habilitados para estos efectos. A tal fin, se someten, los medios transportadores y sus cargas, a los regímenes aduaneros previstos en el Código Aduanero, mediante la presentación de la documentación pertinente ante el servicio aduanero¹⁶.

Vale decir que la actuación que tienen estos sujetos es la de representar, ante la aduana, a los empresarios de transporte, pero únicamente relacionado con el medio transportador y las cargas que ellos portan, y que conforme a la reglamentación aduanera, deben ser presentadas al servicio aduanero.

De manera que la responsabilidad quedará circunscripta a esas labores y obligaciones profesionales que tienen las partes involucradas en los términos que el propio Código Aduanero fija, a pesar de que, con relación a sus clientes y terceros, pueden realizar cualquier otro tipo de actividad conforme a lo que, privadamente, hayan acordado¹⁷.

¹⁶ Cfr. BASALDÚA, RICARDO X.. *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., p. 479.

¹⁷ Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, *Revista de Estudios Aduaneros Publicación Semestral Año XI, N° 14*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1° y 2° semestres de 2000 y 1° semestre de 2001, pp. 134/135, señala que esto se da con la declaración previa en su primera fase; es decir, la que deben realizar el responsable del medio transportador cuando arriba al puerto, aeropuerto, o lugar de introducción al territorio aduanero. Esta declaración relativa a la mercadería que transporta se suele instrumentar en lo que en la jerga aduanera se denomina el “manifiesto” de la carga. En la exportación, el orden de la declaración se hace una vez que el exportador ya declaró ante la aduana su voluntad de someterla a una destinación de exportación.

Pero debe quedar claro que como tienen el carácter de auxiliares del servicio aduanero, atento a la especificidad y al profesionalismo de la labor que realizan, asumen responsabilidades eventuales en el orden tributario e infraccional, como en lo disciplinario.

Por ese motivo, únicamente la responsabilidad que origina una declaración inexacta ha de recaer sobre los autores, es decir, aquellos sujetos a cuyo cargo está efectuarla o intervienen en su formalización, no otros¹⁸.

1.2 Las operaciones y destinaciones aduaneras

Determinados que han sido los sujetos posibles de ser imputados por la infracción bajo estudio, se debe ahora establecer qué operaciones o destinaciones aduaneras deben ser realizadas, y potencialmente verse comprendidas en el tipo infraccional.

El texto de la norma refiere claramente a aquellas declaraciones que tengan por objeto cumplir con una importación o exportación, y que deban efectuarse ante el servicio aduanero.

a) Descripción

La operación o destinaciones que tiene relevancia es la que se realiza ante el Servicio Aduanero, no es posible, en consecuencia, determinar como comprendidas dentro de este concepto a aquellas declaraciones que se efectúen fuera del ámbito aduanero, o ante otros organismos, aun cuando pueda tal declaración o documentación tener repercusión en la aduana¹⁹.

¹⁸ Cfr. CNCAF, Sala II, “Seghini, Luis Atilio (TF N° 6810-A) c/ANA”, 19/11/1998.

¹⁹ Estas pautas ya fueron establecidas en los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Megsa SA s/apelación, 15/09/1987, en la que se señaló que el artículo 954 inciso a) del Código Aduanero y el artículo 1° del Decreto 1691/81 requieren, para la viabilidad de la sanción que prevén la configuración de una declaración inexacta o falsa manifestación, relativa a las distintas operaciones o destinaciones de importación o exportación cuyo alcance no resulta susceptible de extender a otras inexactitudes o manifestaciones que en su integración material no resultan punibles dada la descripción literal del precepto, pues lo contrario vulneraría los principios generales del Derecho Penal, que a su vez resultan aplicables en virtud de la naturaleza de la sanción examinada. El citado fallo también cuenta con un comentario realizado por GOTTIFREDI, MARCELO A., “Analogía. Su prohibición en el derecho infraccional aduanero”, La Ley, t. 1989-A, Buenos Aires, p. 328. En igual sentido se observa en el fallo de la CNCAF, Sala IV, “Cormasa SA c/ANA”, 24/04/1997, donde se señaló que para configurar el ilícito previsto en el artículo 954 del Código Aduanero, se requiere que la declaración inexacta

Pero esta descripción de acciones requiere precisiones, por resultar el eje central de la infracción.

Se trata de acciones que han de desarrollar los sujetos ya individualizados que se ha de cristalizar en la confección de una declaración escrita que, inexorablemente, se ha de presentar ante el servicio aduanero. Esto significa que no podrá aceptarse una interpretación amplia o extensiva a otros organismos que no sean el servicio aduanero, aunque tengan vinculación con una operación de comercio exterior. Pero además, necesariamente, siempre esta declaración escrita es relativa a operaciones aduaneras o destinaciones de importación o exportación²⁰.

b) Las operaciones aduaneras

Por operaciones aduaneras se debe entender: todo movimiento que se ha de realizar de mercaderías que carecen de libre circulación en el territorio

se efectúe ante el propio servicio aduanero por lo que cualquier otra presentación que se haga ante otros organismos, aun cuando se relacionen con la operación aduanera, no serán hábiles como para permitir la imputación que se discute, aclarando en tanto y en cuanto que esa documentación inexacta no sea el fundamento de una declaración inexacta aduanera. Este fallo cuenta con un comentario del autor VÁZQUEZ, JUAN CARLOS, “El ámbito de la individualización de la acción en la infracción de declaración inexacta”, *Jurisprudencia Argentina*, t. 1991-I, Buenos Aires, p. 13. En dicha oportunidad, se concluye en que las declaraciones inexactas efectuadas fuera del ámbito del servicio aduanero, y aun cuando puedan vincularse o relacionarse con un régimen aduanero, operación aduanera, destinación aduanera, o situación en que intervenga el sujeto ante la aduana, no se encuentran comprendidas objetivamente en el tipo.

En cierta forma, por el resultado que se obtiene, también es de aplicación lo fallado por la CNCAF, Sala I, “Frigorífico Meatex C.I.A.F.I.E.S.A. (TF N° 6651-A) c/ANA” 06/06/2000, publicado en *El Derecho*, Diario de Jurisprudencia, Buenos Aires, 21/09/2000. En este caso, se trataba de determinar los alcances del beneficio estatuido por la Ley 19.184, por el cual se concedía un reembolso adicional por exportaciones no tradicionales, y cuestionaba la aduana que la mercadería en el país de exportación tuviera un ulterior destino, que no coincidía con el del país efectivamente exportado. En esta oportunidad, se consideró que no se cometía la infracción aduanera ya que la Cámara consideró que era irrelevante la circunstancia que se destine o no al consumo interno del país importador.

²⁰ El hecho de subsumir las operaciones aduaneras, y las destinaciones tanto de importación como de exportación implicó un notorio avance en la estructura del tipo infraccional respecto de lo que acontecía con la Ley de Aduanas, que hacía un tratamiento diferenciado y que, además, llevaba a confusión; esto fue destacado por la doctrina.

aduanero, y que sin encuadrar en forma específica en una destinación aduanera, debe realizarse bajo el control aduanero.

En tal sentido, el Código Aduanero Argentino ofrece varios supuestos, tales como todo lo relativo a las presentaciones que deben realizar los agentes de transporte aduanero ante el servicio aduanero con motivo del arribo de los medios transporte²¹, las justificaciones de echazón, pérdida o deterioro de mercadería²², permanencia²³, ingresos, traslados o movimientos a realizarse de las mercaderías que carecen de libre circulación en el territorio aduanero, desde o hacia diversos depósitos fiscales, incluyendo zonas francas, los trasbordo²⁴, y los reembarcos.²⁵

También se pueden incluir, dentro del genérico operaciones aduaneras, aquellas declaraciones que sin constituir específicamente una destinación aduanera, por su simplicidad y celeridad del trámite, autorizan un tratamiento sumario, y muchas veces sin la intervención de un despachante de aduana, y que usualmente se reservan a las operaciones que se encuadran en lo que el Código Aduanero Argentino denomina “Regímenes Especiales”, aclarando que en varios de ellos, por su especificidad contienen normas infraccionales propias²⁶.

²¹ Cfr. artículo 135 y siguientes cuando el arribo es por vía acuática; 148 y siguientes cuando el arribo es por vía terrestre por automotor; y 153 y siguientes, cuando es por ferrocarril, y finalmente el artículo 160 y siguiente, cuando el arribo es por vía aérea.

²² Cfr. al régimen previsto en los artículos 178 a 184 del Código Aduanero Argentino.

²³ Cfr. al régimen previsto en los artículos 185 a 190 del Código Aduanero Argentino.

²⁴ Cfr. al régimen previsto en los artículos 410 a 416 del Código Aduanero Argentino.

²⁵ Cfr. al régimen previsto en el artículo 290 del Código Aduanero Argentino.

²⁶ Estos regímenes están previstos en la sección VI del Código Aduanero Argentino y se refiere en 13 capítulos a determinados regímenes de importación y exportación que, por sus características, son considerados especiales. Según señala FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Código Aduanero, comentado y anotado*, ob. cit., p. 773, se trata de normas singulares aplicables a operaciones que, por carecer de contenido o finalidad comercial, no resultan gravadas, por lo cual dichas regulaciones disminuyen o suprimen requisitos. Sobre el particular debe señalarse el régimen de los medios de transporte (art. 466 a 471), régimen de las operaciones aduaneras efectuadas por medios de transporte de guerra, seguridad y policía (arts. 472 a 484), régimen de los contenedores (arts. 485 a 487), régimen de equipaje (art. 488 a 505), régimen del rancho, provisiones de a bordo y suministros del medio de transporte (arts. 506 a 516), régimen de pacotilla (arts. 517 a 528), régimen de franquicias diplomáticas (arts. 529 a 549), régimen de envíos postales

c) Las destinaciones aduaneras

En lo que respecta a las destinaciones aduaneras, aquí el concepto es mucho más preciso, ya que taxativamente están establecidas en el texto legal, y se distinguen las que corresponden a importación y a exportación.

En referencia a las primeras, se prevén las siguientes: a) destinación de importación definitiva a consumo, que involucra al denominado despacho directo a plaza; b) destinación suspensiva de importación temporaria; c) destinación suspensiva de depósito de almacenamiento; y d) destinación suspensiva de tránsito de importación²⁷.

(arts. 550 a 559), régimen de muestras (arts. 560 a 565), régimen de reimportación de mercadería exportada para consumo (arts. 566 a 572), régimen de importación o exportación para compensar envíos de mercaderías con deficiencias (arts. 573 a 577), régimen de tráfico fronterizo (arts. 578 a 580), y régimen de envíos de asistencia y salvamento (arts. 581 a 584). Algunos de estos regímenes especiales, además como se ha advertido, cuentan con un régimen infraccional específico, como es el caso del régimen de equipaje, pacotilla y franquicias diplomáticas (arts. 977 a 982), el de envíos postales (arts. 983 a 984) y mercadería a bordo sin declarar que involucra a los medios de transporte en general (arts. 962 a 964).

²⁷ La destinación definitiva de importación a consumo está definida en el artículo 233 del Código Aduanero Argentino, como aquella en virtud de la cual se permite que la mercadería importada pueda permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero. A su vez, la modalidad del denominado despacho directo a plaza es definido en el artículo 278 del mismo texto legal, como el procedimiento en virtud del cual se posibilita que la mercadería pueda ser despachada directamente a plaza sin previo sometimiento de esta al régimen de depósito provisorio de importación. La destinación suspensiva de importación temporaria está definida en el artículo 250, como aquella en virtud de la cual es posible que la mercadería importada pueda permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo. La destinación suspensiva de depósito de almacenamiento, está definida en el artículo 286, como aquella en virtud de la cual es posible que la mercadería importada pueda quedar almacenada bajo control aduanero por un plazo determinado, para ser sometida a otra destinación autorizada. Finalmente, la destinación suspensiva de tránsito de importación, está descripta en el artículo 296 como aquella en virtud de la cual se permite que la mercadería importada que carecieren de libre circulación en el territorio aduanero, pueda ser transportada dentro de este desde la aduana por la que hubiera arribado hasta otra aduana para ser sometida a otra destinación aduanera.

Sobre estos temas. BARREIRA, ENRIQUE C., en *Código Aduanero. Comentarios, antecedentes, concordancias. Arts. 130 a 249*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986, pp. 197, y 198, dice que el Código distingue estas destinaciones de importación en dos clases, las definitivas y las suspensivas. Las primeras son aquellas por las cuales la mercadería se incorpora al circuito económico del territorio aduanero sin reconocer

Las destinaciones de exportación previstas son: a) destinación definitiva de exportación para consumo; b) destinación suspensiva de exportación temporaria; c) destinación suspensiva de tránsito de exportación; y d) destinación suspensiva de removido²⁸.

trabas a su libre circulación interna, salvo las restricciones propias de las obligaciones, a cuyo cumplimiento se condicionarán ciertos beneficios otorgados en materia de prohibiciones relativas, o en materia de exenciones de tributos (arts. 626, 627, 668, 669 y concordantes). La importación de dicha mercadería tiene vocación de permanencia indefinida en el territorio aduanero y por ello los artículos 233 y 636 ponen el acento en que ella puede permanecer por tiempo indeterminado. Esta clase de destinación tiene la característica de constituir el hecho gravado por los derechos de importación (art. 635) y hacer aplicables las prohibiciones de carácter económico (art. 613). Las importaciones suspensivas de importación son aquellas en las que la mercadería, si bien importada, carece de libre circulación interna, fuera porque su introducción es meramente transitoria y su finalidad es retornar al exterior en un plazo más o menos breve, fuera porque quede depositada en zona primaria aduanera teniendo vedado su ingreso a plaza, o fuera porque se encuentra en el territorio aduanero al mero fin de su transporte a otro país o a una aduana interior para efectuar allí los trámites tendientes a otorgarle una nueva destinación aduanera. En fin, se trata en todos los casos, de mercaderías sometidas a regímenes que no admiten su permanencia indefinida en el territorio aduanero por lo que, en definitiva y si esta fuese la de importación para consumo, a la correlativa aplicación del régimen arancelario y de prohibiciones imperantes en el territorio aduanero. Es decir que desembocarán en una importación para consumo, si se quedan, o en una exportación para consumo (por vía de la reexportación) si retornan al exterior. Esta característica de mantener la destinación definitiva “en suspenso” es la que les vale el nombre de “suspensivas”. Análogo criterio se aplica para el caso de las destinaciones de exportación que tienen también ambas categorías, es decir, definitivas y temporarias.

²⁸ En el Código Aduanero Argentino se define la destinación definitiva de exportación para consumo, en el artículo 331, como aquella en virtud de la cual se hace posible que la mercadería exportada pueda permanecer por tiempo indeterminado fuera del territorio aduanero. La destinación suspensiva de exportación a consumo está definida en el artículo 349 como aquella en virtud de la cual se posibilita que la mercadería exportada pueda permanecer con una finalidad y por un plazo determinado fuera del territorio aduanero, quedando sometida desde el mismo momento de su exportación, a la obligación de reimportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo. La destinación suspensiva de tránsito de exportación, se la define en el artículo 374, por el cual la mercadería de libre circulación en el territorio aduanero, que fuere sometida a una destinación de exportación en una aduana, pueda ser transportada hasta otra aduana del mismo territorio aduanero, con la finalidad de ser exportada desde esta última. Y, finalmente, la destinación suspensiva de removido está definida en el artículo 386 como aquella en virtud de la cual puede la mercadería de libre circulación en el territorio aduanero salir de este para ser transportada a otro lugar del mismo con intervención de las aduanas de salida y de destino, sin que durante el trayecto, atravesase o haga escala en un ámbito terrestre no sometido a la soberanía nacional. Se incluye en este concepto, al transporte de mercadería de libre circulación en

De manera que sobre estas operaciones y destinaciones es que se ha de circunscribir el accionar de los sujetos ya determinados, que se van a valer de una declaración que tiene por finalidad el cumplimiento del objetivo buscado, y que tiene que realizarse ante el servicio aduanero.

Como se advierte, esto delimita el campo de acción de la infracción ya que lo que exceda a lo expuesto sería una acción no punible, conforme al principio de reserva de rango constitucional, y además, por no integrar el tipo infraccional.

d) El principio de veracidad y exactitud

Ahora bien, la declaración sobre la que se sustenta la operación o destinación aduanera que se efectúa, con las precisiones que se han señalado, tiene que ser comparada con un hecho objetivo concreto, y aquí es donde surge el término “comprobación”. Esto ha de significar que lo declarado tiene que compaginarse con lo que efectivamente compruebe o verifique el agente verificador o funcionario aduanero actuante, o todo aquel que cumpla con esa función de control.

Esto introduce a los principios de veracidad y exactitud de las declaraciones sobre el cual reposa el sistema aduanero y que los autores destacan, como también la jurisprudencia, que ha de constituir la esencia del sistema. Estos principios se aplicarán respecto de la naturaleza, calidad y propiedades de las mercaderías que constituyen el fin de las destinaciones u operaciones que se realizan en las aduanas, como también de todos los demás datos relevantes que puedan ser requeridos en la destinación u operación de que se trate²⁹.

el territorio aduanero por ríos nacionales de navegación internacional entre dos puntos de dicho territorio.

Con referencia a la circunstancia en que la mercadería se encuentre en tránsito al exterior, no impide que la aduana ejerza sus facultades de control para impedir que, todo o parte de ella, sea introducida ilegalmente al país. De allí que las descargas efectuadas en el territorio aduanero nacional, en el transcurso del transporte, quedan bajo la supervisión de la autoridad aduanera y sujeta a las disposiciones tributarias y penales de la legislación nacional (Cfr. CNCAF, Sala IV. “Agencia Marítima Neto SA (TF N° 12.066-A) c/DGA”, 02/09/2004).

²⁹ Cfr. FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Código Aduanero, comentado y anotado*, ob. cit., p. 1603.

Sobre el particular la CNCAF, Sala I, en los autos “Federal Express Corporation (TF N° 6715-A) s/apelación c/ANA”, 06/06/1996, ha dicho que el artículo 954 del C.A. da

Es decir que el núcleo de la figura ha de girar en orden a toda declaración que se realiza o efectúa ante la aduana, y que, necesariamente, será comprobada, verificada, contrastada con la realidad de la mercadería que se presenta para su control. No debe dejar de advertirse que no se está ante una operación virtual, al menos en la estructura de la norma aduanera argentina, sino ante un hecho real que implica siempre la presencia de mercadería, y que esta constituye el objeto de la operación o destinación aduanera que el sujeto activo realiza.

Esta relación, por consiguiente, está sustentada sobre la base de reclamar a los protagonistas profesionalidad y una especial capacitación, ya que lo que declaren será sometido ineludiblemente al control y verificación por parte del servicio aduanero.

De manera que la declaración que se ha de realizar por parte del sujeto ante el servicio aduanero, tiene que corresponder a una destinación u operación, tanto de importación como de exportación, cuyo contenido se debe compadecer totalmente respecto de lo que se ha de verificar por parte de la autoridad de control.

1.3 La declaración aduanera

Resta ahora analizar el sentido de “Declaración Aduanera”. Se vislumbra a este concepto como un elemento esencial en el Derecho Aduanero, de suma trascendencia, como también sobre la que han de presentarse principios que hacen al Derecho Aduanero.

a) Definición y concepto

prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante –salvo los supuestos previstos por la propia ley- o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación, reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficacia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan.

Se ha señalado que consiste en una manifestación del hecho imponible o impositivo, cuya realización se pone en conocimiento de la administración solicitando además que se permita su perfeccionamiento³⁰.

³⁰ Cfr. SÁNCHEZ GONZÁLEZ, ILDEFONSO, “La declaración aduanera”, *Derecho Aduanero*, Año I, N° 11 Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, noviembre 1969, pp. 961 a 969. Aquí, el especialista español nos manifiesta que, sobre esta particular idea en orden a determinar la naturaleza jurídica de la declaración aduanera, la doctrina se centraba en dos tesis, que anticipa irreconciliables. Señala que para CUTRERA, ACHILLE, en *Principii di diritto o política doganale*, CEDAM, Padova, 1941, p. 63, la declaración es sobre todo la manifestación de voluntad dirigida a establecer un negocio jurídicamente eficaz, partiendo del estudio de la declaración jurídica del declarante. Así, pues, la importancia de la declaración surge del hecho de que esta consiste en una declaración de voluntad dirigida a poner en conocimiento de la administración, inequívocamente, cuál es la clase de relación jurídica que se quiere establecer con ella. Pero esta declaración debe ser realizada por aquel que tenga la libre disponibilidad de la mercadería. De manera que se deduce que a criterio de este autor, la declaración es un acto de disposición de la mercadería que manifiesta la voluntad de establecer un negocio jurídico con la administración. Para DI LORENZO, MARIO, en *Corso di diritto doganale*, Giuffrè, Milano, 1947, p. 117 y siguientes, señala que la declaración aduanera constituye el primer acto con el cual se inicia la relación aduanera, que asume una función muy distinta de la de simple denuncia del contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones aduaneras, pues además de manifestar los elementos necesarios para la determinación del sujeto, del objeto y de la deuda tributaria, expresa un acto de voluntad dirigido, libremente, a un fin práctico que consiste en el destino aduanero, cuya constitución, modificación o resolución depende siempre, dentro de los límites del derecho, a una declaración del interesado. La posición opuesta a la descripta es la sostenida por ALESSI, en *Monopoli fiscali, imposte de fabbricazioni, dari doganal*, UTET, Torino, 1956; VANONI, “La dichiarazione tributaria e la sua irretroattività”, *Rev. Dir. Fin. E Sc. Fin.* 1937, I, p. 256; VINZIGUERRA, *Il delitti doganale*, Ed. Giuffrè, Milano, 1963, p. 162; y CORTÉS DOMÍNGUEZ, “Aspectos de la relación aduaneras”, *Revista de Derecho Financiero Vol. XIII N° 51*, Madrid, 1963, p. 766. El primero de ellos parte de la doble función que cumple la declaración aduanera, como acto inicial del procedimiento de liquidación de la deuda tributaria y como medio de dar a conocer a la administración el destino que el propietario se propone dar a la mercancía, sienta la tesis que se puede excluir la naturaleza negocial de la declaración, aunque sea la simple de un negocio unilateral. De suerte tal que la declaración aduanera de hecho no es una declaración de voluntad negocial en cuanto a que es expresión de una voluntad dirigida inmediatamente a la constitución o modificación de una relación o de una situación jurídica. En esta línea, la declaración únicamente se limita a comunicar a la aduana el futuro destino de la mercadería, es decir, qué actos de disposición intenta ejercer el propietario, por lo que concluye el actor en que la declaración ha de presentar la naturaleza de comunicación jurídicamente relevante; acto jurídicamente relevante y no negocio. Por ello de esta concepción se ha de derivar que, con referencia a la declaración del declarante, los temas de capacidad no llevan aparejado la anulación de la destinación ni de la obligación tributaria que de esta se deriva. Una vez que el autor señala las posturas más importantes destaca que, para tener una mayor precisión sobre el particular,

se debe estudiar el hecho imponible aduanero. Sobre el particular, señala que el hecho imponible tiene valor de causa eficiente de la obligación aduanera. La norma tributaria, al atribuir efectos jurídicos fiscales a determinados hechos, crea una serie de causas jurídicas. El hecho produce efectos -obligaciones- porque así lo dispone la norma. Pero la norma no es causa inmediata, sino es creadora de la relación de causalidad entre hecho y efecto. Por lo tanto, la obligación tributaria es el efecto legal del hecho imponible y, en este sentido, únicamente, entiende que se puede hablar de una obligación *ex lege*, en oposición de una obligación *ex contractu*. Por lo tanto, si la declaración aduanera fuera una declaración de voluntad negocial no vincularía al agente hasta que el negocio de que formara parte se perfeccionara o concluyera. Presentada la declaración, y expresada la voluntad del declarante en cuanto al destino de la mercadería, queda aquel sujeto a los efectos que surjan de esta, aun antes de que el hecho imponible se perfeccione. La declaración no puede ser libremente revocada, y por otra parte, desde el momento en que de ella tenga conocimiento la aduana deja de depender del declarante, sin que se invalide por muerte o incapacidad de este como sucede en los negocios jurídicos. Lo expuesto le permite sostener, a este autor, que la declaración aduanera no es un acto de disposición sobre la mercadería; por lo tanto, no es una declaración de voluntad negocial, sino una simple manifestación del hecho imponible y de sus elementos ante la administración; no posee carácter constitutivo de la obligación aduanera, pues esta le corresponde al hecho imponible; y la incapacidad del declarante solamente anula la declaración a instancia de parte o de oficio cuando es conocida por la administración antes de la recaudación de la deuda tributaria.

KRAUSE MURGUIONDO, GUSTAVO A., en “La declaración aduanera”, *Revista Impuestos N° 2, t. LVI-A*, La Ley, Buenos Aires, febrero 1996, pp. 187 a 202, adhiere a la vertiente doctrinaria expresada por ALESSI, que acepta la doble función que cumple la declaración aduanera, como acto inicial del procedimiento de liquidación de la deuda tributaria y como medio de dar a conocer a la administración el destino que el propietario se dispone dar a la mercadería. En tal sentido, el declarante no sólo manifiesta su voluntad de dar a la mercadería un destino determinado, y este es un hecho voluntario, al que la ley le atribuye específicos efectos jurídicos aduaneros, pero no los de un negocio jurídico, ni siquiera unilateral. Se trata de un hecho voluntario, o si se quiere, de un acto jurídico el cual la ley le atribuye efectos específicos. No tiene, por ende, especial relevancia que se le atribuya al declarante la simple voluntad fáctica de ingresar o egresar a la mercadería, o la de intentar perfeccionar el hecho imponible. Los efectos legales previstos lo son sin tomar en cuenta cuál era la intención del presentante. Señala igualmente que, conforme al Derecho Aduanero argentino, la sola declaración aduanera, o su registro, no constituye el hecho imponible, ya que este ha de ser la importación o exportación a consumo, conforme lo prevén los artículos 635 y 724 del Código Aduanero. Tampoco ha de ser la declaración de un acto de disposición jurídica de la mercadería, en sentido tradicional, ya que sólo pretende lograr un destino aduanero de la mercadería. En definitiva, concluye en que la declaración aduanera aparece como una manifestación del hecho imponible y sus elementos constitutivos ante la administración, y que por lo tanto, no posee carácter constitutivo de la obligación aduanera. Los efectos previstos para tal declaración (arts. 224, 235, 321, 637 y 726 y demás del Código Aduanero Argentino), le son atribuidos por la ley, y no derivan ni de una supuesta caracterización como negocio jurídico, ni porque se la considere como el hecho imponible del que surja la obligación tributaria.

Según el Consejo de Cooperación Aduanera, la declaración aduanera de mercancías es “el acto efectuado en la forma prevista por la Aduana, mediante el cual los interesados indican el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mercancías y comunican los elementos cuya declaración exige la Aduana para la aplicación de este régimen”³¹.

Según el glosario de términos aduaneros latinoamericanos, declaración es el acto por el cual se proporcionan por escrito u oralmente las informaciones necesarias para la aduana; y declaración de mercaderías es la que se hace en

También en esta línea, al comentar la relación aduanera, CORTÉS DOMÍNGUEZ, MATÍAS, “Aspectos de la relación aduanera”, ob. cit., pp. 764 y 765, se pregunta acerca de la naturaleza jurídica de la declaración aduanera, como constitutiva o declarativa, siguiendo las posiciones doctrinarias italianas de DI LORENZO y ALESSI.

³¹ Según BARREIRA, ENRIQUE C., en “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 115 y siguientes, señala que la definición indicada comprende dos conceptos: por una parte, hace referencia al acto mediante el cual, el interesado indica a la aduana el régimen aduanero que desea aplicar a la mercadería; es decir, la exteriorización de la voluntad del titular de la mercadería de someterla a una destinación aduanera, dando iniciación al trámite de despacho aduanero, y dado que ese régimen aduanero contempla ciertos deberes a los cuales debe someterse el interesado, este acto implica también un compromiso de cumplir con las obligaciones que emergen del mismo; y por otra parte, el acto mediante el cual el mismo interesado comunica a la aduana los datos exigidos por esta para aplicar dicho régimen aduanero. Aclara el autor que por destinación aduanera entiende el destino que, desde el punto de vista aduanero, puede dársele a la mercadería que se introduzca al territorio aduanero o se extraiga de él. Esto implica que cada destino aduanero trae aparejado la aplicación de un régimen aduanero para la mercadería en cuestión; es decir, un estatuto de derechos y deberes del importador o del exportador frente a la aduana, según el caso. Por su parte, la solicitud de destinación aduanera sería la manifestación de voluntad del importador o del exportador, como aquellos que tienen la disponibilidad jurídica de la mercadería, para que se le otorgue a la mercadería el régimen aduanero escogido.

Respecto a las posiciones adoptadas acerca del alcance de la declaración aduanera, señala que la solicitud de destinación aduanera es un simple acto voluntario lícito y, como tal, le son aplicables los principios generales de los actos jurídicos voluntarios, los cuales rigen para todos los actos voluntarios, constituyan o no actos jurídicos propiamente dichos.

Sobre el particular, la CNCAF, Sala III, en los autos “Moscoso Boedo, Marcelo c/ANA” 04/08/1998, ha señalado que la disposición categórica que hace el artículo 224 del Código Aduanero, obliga al despachante, en este caso, a cumplir con la solicitud en la forma que lo disponen las reglamentaciones, es decir, consignando correctamente todos los datos exigidos por las normas, entre ellos indicar la destinación solicitada (art. 234, inc. 1 del C.A.); más allá de que el modo en que se documentó el tipo de mercadería de que se trataba, pudiera haber inducido a error a la administración sobre la operación que se debería realizar.

la forma prescripta por la aduana, por la cual las personas autorizadas por ella indican el régimen aduanero que debe darse a las mercaderías y proporcionan las informaciones necesarias para su aplicación.

A su vez la Aduana Argentina ha definido que “la declaración comprometida sobre la calidad de las mercaderías es la que obligatoriamente y en la forma determinada por la aduana, debe efectuar el documentante y mediante la cual se compromete a que sus manifestaciones en ese sentido, además de ajustarse a la verdad permitan conocer en forma completa, clara, precisa y concisa la naturaleza, especie y calidad de los productos, con la finalidad de lograr su correcta clasificación arancelaria y valoración por parte del servicio aduanero”³².

Ahora bien, la solicitud de destinación aduanera por la cual se ha de requerir al servicio aduanero del Estado un régimen aduanero para la mercadería, es un acto que recién ha de surtir el efecto querido cuando el Estado preste su conformidad. Tal acto, como señala Barreira, ha de contener una verdadera declaración de voluntad que origina un procedimiento tendiente a obtener la conformidad del servicio aduanero. De todas formas establece que en lo atinente a la invalidez del acto, podrá ser abordado desde dos posiciones: a) por un lado la invalidez de la declaración exteriorizada en la solicitud de destinación aduanera, en lo referente a las condiciones en que esa voluntad se emitió. La invalidez de la solicitud podrá ser opuesta con independencia de que el acto administrativo haya sido o no emitido. Aquí el interés del particular radicará en interrumpir el procedimiento del despacho que se encuentra en curso de ejecución, y evitar, que dictándose el acto administrativo, se cree sobre la mercadería un estado jurídico cuyo titular puede no querer, o al cual puede ser ajeno; b) la que afecte directamente a la invalidez del acto administrativo³³.

Pero queda claro que esta declaración aduanera tiene precisos efectos jurídicos, que se generan una vez que ha sido registrada ante el servicio aduanero.

³² Cfr. Resolución ANA 1789/1992. Se señala en esta norma que a una correcta declaración sucede una sencilla clasificación y una ágil valoración, con la consiguiente celeridad que ello involucra. Por contrapartida, una manifestación insuficiente, innecesariamente frondosa, confusa o contradictoria, da origen a interpretaciones subjetivas que, a su vez, generan detenciones, intercambios de opinión, consultas, ampliaciones y demoras.

³³ Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., en “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 125.

La declaración aduanera, en tal sentido, tiene por finalidad hacer conocer a la aduana todos los datos relevantes a la operación, y a la mercancía involucrada, lo que ha de permitir que el control que se efectúe sea más eficiente y rápido.

La jurisprudencia a su vez la ha definido como aquella manifestación escrita que realiza el interesado, mediante la cual se individualiza, cuantifica y valora una mercadería a la que se pretende someter a alguna de las destinaciones aduaneras autorizadas³⁴.

b) Características

Esta declaración también es de carácter informativo, lo que ha de permitir que la aduana realice un examen preliminar que es denominado “admisión de declaración de mercadería” o “control de presentación”, que se circunscribirá a un control extrínseco de la presentación a fin de establecer que se encuentren reunidos todos los elementos que exige la reglamentación, y además comprobar que esté agregada la totalidad de la documentación complementaria necesaria. Una vez completado todos los datos, y realizadas las aclaraciones que pudieran resultar menester a pedido del servicio aduanero al declarante, se procederá a registrar la destinación otorgándosele un número. Este acto ha de tener una gran importancia ya que ha de implicar: 1- El inicio del procedimiento administrativo que culmina con la destinación aduanera solicitada. 2- Si se trata de una destinación aduanera que trae aparejada la exigencia del pago de tributos, contiene los elementos

³⁴ Cfr. CNCAF, Sala V, “Jiménez Juan Carlos c/ANA”, 09/08/1996. También CNCAF, Sala II, “Shell Capsa (TF N° 9833-A) c/DGA”, 02/02/2000, se señaló que en el régimen del Código Aduanero, la declaración aduanera debe contener, según la destinación de que se trate, la posición de la mercadería, la nomenclatura arancelaria, la naturaleza, especie, calidad, estado, peso, cantidad, precio, origen y procedencia, y toda otra circunstancia para permitir la correcta clasificación y valoración de la mercadería en la aduana (arts. 234, 287, 332, y 352). Los datos incorrectos que se aporten en tal sentido tipifican la infracción de manifestación inexacta, excepto en el supuesto del artículo 957 –declaración de posición arancelaria incorrecta-. A su vez la CNCAF, Sala IV, en los autos “Itapesca SACI (Proyesur UTE) (TF N° 9849-A) c/DGA”, 07/08/2001, ha señalado que, al momento del registro de la operación de exportación, es que quedan fijadas las obligaciones y los derechos del documentante, en relación con la operación que se instrumenta. Es la ley vigente entonces, en que ha de serle aplicada a todas las consecuencias que nacen del hecho de su compromiso, tanto en relación con los beneficios que puede obtener con la operación que realiza, como también en cuanto a su responsabilidad tributaria y penal.

necesarios para practicar la liquidación tributaria. 3- Si se trata de una destinación definitiva suele determinar el alcance de las restricciones de carácter económico a la importación o exportación. 4- Suele determinar en principio, la inalterabilidad de la declaración informativa anexa a la solicitud correspondiente de importación y por ende compromete la responsabilidad del declarante respecto de la exactitud de los datos allí consignados³⁵.

Pero, como afirma Enrique C. Barreira, el pedido o solicitud del administrado es la manifestación de voluntad que exterioriza el consentimiento de este, integrando el respectivo acto administrativo y permitiendo su formación y existencia. Este pedido ha de revestir fundamental importancia a los fines del régimen que el servicio aduanero otorgue a la mercadería en cuestión, ya que, según la destinación solicitada, varía no sólo el procedimiento administrativo, sino también los deberes, tanto a cargo del administrado como del propio servicio aduanero. Por una parte, surte el efecto de comunicar a la aduana la intención del particular en cuanto a la destinación de la mercadería, y por la otra, obliga a este a dar curso a la solicitud presentada, cumpliendo con todas las operaciones necesarias para que el interesado pueda disponer de la mercancía en los términos y de conformidad con las limitaciones propias del régimen elegido³⁶.

c) Contenido de la declaración aduanera

Resta analizar ahora lo que se denomina “el contenido de la declaración aduanera propiamente dicha”, o como también la identifica el coautor del Código Aduanero, la “declaración de información”.

El más elemental método de control aduanero de la mercadería al ingreso o al egreso del territorio aduanero ha de consistir en el examen directo de ella, que se realiza cuando se la presenta. Este acto se denomina “de comprobación administrativa, o de constatación administrativa”, que se resume en la simple presentación de la mercancía ante la aduana para que esta desarrolle la labor de análisis físico, la encuadre en la nomenclatura correspondiente y determine su tratamiento aduanero. Para el caso de estar

³⁵ Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 126.

³⁶ Cfr. “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 127.

sujeta a tributos, establezca la valoración de la mercadería, y la determinación del importe adeudado en concepto de tributos.

Pero se acota que este método únicamente podría ser concebible en una sociedad con un tráfico comercial rudimentario, en el cual sólo circulen escasos bienes, y con mercaderías de pobre desarrollo tecnológico. En virtud de esto, merced al desenvolvimiento actual, tanto de las mercaderías, como de los métodos de comprobación, estas modalidades directas fueron sustituidas por el método de la declaración previa, que junto con el principio del despacho en confianza se transformaron a su vez en pilares del actual sistema aduanero mundial³⁷.

Es decir que, en la declaración, el declarante se ha de comprometer que lo allí consignado es verdadero y que con los elementos que se vierten, conforme lo reclaman los artículos 234, 253, 287, 298, 332, 352, y 387 del Código Aduanero Argentino, se ha de permitir la correcta clasificación y valoración por parte del servicio aduanero³⁸.

1.4 Estructura de la declaración

La declaración aduanera está concebida en dos partes o etapas, a saber, la primera, que es la que debe realizar el responsable del medio de transporte, cualquiera sea la vía de arribo al lugar de introducción al territorio aduanero.

³⁷ Aquí BARREIRA, ENRIQUE C., en “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 134, además de los conceptos por él vertidos, destaca que el despacho en confianza actúa en función de la declaración previa, pues parte de la base de que el servicio aduanero no procede a la verificación de la totalidad de la mercadería que ingresa o egresa, confiando en el importador o el exportador, ingresa o egresa exactamente la mercadería que él ha declarado. Este sistema permite el despacho en confianza, ya que parte de la idea de que el servicio aduanero autoriza el libramiento a plaza de la mercadería sin proceder a la verificación de esta o verificando parte de ella, por presumir correcta la declaración efectuada por el interesado, agilizando los trámites aduaneros. El riesgo que se asume es que el operador de mala fe declare inexactamente los datos, con el fin de obtener un tratamiento aduanero o impositivo más ventajoso que el que corresponde; esto es evidente, pero es contrastado por la legislación aduanera al prever un régimen sancionatorio riguroso cuando se detecten estos casos.

³⁸ Ver sobre el particular, SARLI, JORGE, Y SERRA, CLAUDIO, “Ámbitos de responsabilidad en la operativa aduanera: declaraciones inexactas de cantidad de operaciones de importación”, *Revista Impuestos XLVII-B*, La Ley, Buenos Aires, 1990, p. 2050.

De todas formas, si bien no cambia la esencia, los artículos citados deben ser vistos conforme a las modificaciones que implementó la reforma introducida por la Ley 25.986.

La segunda, que será efectuada por quien tenga la disponibilidad jurídica de la mercadería ya transportada, o de inminente arribo al territorio aduanero.

Con referencia a la primera, queda claro que el transportista no tiene la posibilidad de constatar las características de la mercadería contenida en los bultos o contenedores cerrados, por lo cual el contenido de la declaración que supone la presentación del manifiesto, sólo puede referirse a la cantidad de bultos, su volumen y su peso, siendo ello el motivo por lo que las diferencias punibles en esa etapa sólo se deben a los denominados faltantes o sobrantes. En cuanto a la descripción de la mercadería, la obligación del transportista sólo consiste en transcribir lo que ha sido declarado por el cargador, por lo que es irrazonable exigirle que haga una declaración en detalle de la mercadería que se encuentra en el interior de los contenedores o bultos, y menos que comprometan la posición que le correspondería a la mercadería en la nomenclatura aplicable³⁹.

Este sistema concebido sobre dos declaraciones, la primera con motivo del arribo del medio transportador al territorio aduanero, y la segunda con motivo de darle a la mercadería una destinación aduanera por parte del que legalmente se encuentra habilitado para hacerlo, tienen, en caso de discrepancias con la verificación, responsabilidades diferentes, ya que son distintos supuestos de exactitud y veracidad a observar como se ha visto, aunque se trate de la misma mercadería⁴⁰.

³⁹ Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., pp. 144 y 145.

⁴⁰ Una cosa es la declaración del transportista y su agente ante el servicio de aduanas al arribo del medio transportador y su consecuente descarga, y otra es la destinación aduanera que solicita respecto de esa mercadería el importador. En la primera, la conducta ilícita descripta en el artículo 954 del C.A., se verifica en el momento en que el agente transportista presenta, ante la autoridad aduanera, el manifiesto general de carga. De tal manera asume su responsabilidad, ante aquella autoridad, de la exactitud y fidelidad de los datos allí contenidos, y el hecho de que la diferencia advertida hubiera podido producir perjuicio fiscal desplaza el supuesto de multa tarifada del artículo 955 del Código Aduanero. (Cfr. CNCAF, Sala III, “Galimi, María Claudia (TF N° 9821-A) c/DGA”, 27/03/2001. En igual sentido, la misma Sala en los autos “Agencia de Transporte Mc Cormack S.A.”, 02/04/1985, y “Cía. de Transporte y Comercio Internacional SACIFIA y de Mandatos c/ANA”, 08/08/1989). A su vez, la Sala IV, en los autos “Aerolíneas Argentinas SA (TF N° 15.169-A) c/DGA”, 07/09/2004, ha señalado, conforme a copiosos antecedentes jurisprudenciales, que debe considerarse que el manifiesto general de carga constituye un documento mediante el cual comienza la operación aduanera y permite la descarga del buque hasta tanto el consignatario acepte la carga, por lo que resulta razonable la previsión del artículo 956, inciso c) del C.A. Y es

Respecto de la segunda, el que se encuentra legitimado para disponer de la mercadería, necesariamente debe solicitar una destinación aduanera dentro del plazo de 15 días de arribado el medio transportador conforme lo prevé el artículo 217⁴¹. Esta labor es efectivizada con la presentación de la declaración aduanera, denominada también como “declaración en detalle”, por contraposición a la anterior. Esta declaración está orientada a que la aduana, con los denominados elementos de hecho, pueda clasificar y valorar la mercadería. Como señala Barreira, la correcta determinación del tratamiento aduanero a la cual se encuentra sometida la mercadería cuya destinación es solicitada, depende de su clasificación y valoración, para las cuales el servicio aduanero debe contar con una declaración en detalle de todo los datos que le permitan realizar esas operaciones⁴².

así, en cuanto por ella se dispone la equiparación, a los fines punitivos, de la presentación del manifiesto general de la carga con las declaraciones de destinaciones de importación, pues aquel forma parte de la documentación complementaria, imprescindible con el fin de respaldar parte de los dichos de la declaración comprometida.

Este dato se complementa con lo sostenido por la CNCAF, Sala IV, en los autos “Sucesión Carlos A. Saliva SRL (TF N° 12.816-A) c/DGA”, 10/06/2004, cuando señala que la exigencia del pago de derechos por la mercadería faltante a la descarga de un buque, tiene como finalidad la protección de la renta fiscal, previendo los perjuicios al erario público del posible ingreso ilegítimo a través del desvío de su transporte hacia otras entradas que son aquellas legalmente autorizadas; de allí que la ley cree una presunción de que la mercadería se introdujo al país a través de ese despacho concluyendo el trámite. Por ello, que en estos casos se considera configurada la infracción, ya que busca impedir su ingreso ilegal (Cfr. “Agencia Marítima Dodero SA (TF N° 12.796-A) c/DGA”, 30/04/2001).

⁴¹ El citado artículo dice: “El importador debe solicitar una destinación de importación dentro del plazo de 15 días contados desde la fecha de arribo del medio transportador, sin perjuicio de poder hacerlo con anterioridad a dicho arribo en el supuesto y de conformidad con lo previsto en el artículo 279”.

⁴² Cfr. “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 139. Aquí también agrega que los datos que se requieren deben incluir tanto las características de la mercadería –naturaleza, especie, calidad, estado, peso, cantidad y origen- como también las circunstancias que rodean su importación, principalmente, en lo referente a los aspectos de la relación comercial subyacente entre el importador y el proveedor extranjero, o entre el exportador y el destinatario en el extranjero –precio, condiciones del nivel comercial, condiciones de financiación, existencia de cánones, o regalías pagaderas al proveedor, la existencia de envíos escalonados, importe del flete, y del seguro de transporte, etc.- ya que ello incide principalmente en las normas de valor que deben ser aplicadas.

Ahora bien, esta declaración de los datos, tal como ya se ha señalado, debe ser veraz, completa e inequívoca, ya que lo que se pretende es que el servicio aduanero pueda correctamente clasificar y –según se considera más adecuado y preciso- controlar la valoración de la mercadería en el caso de importación, y eventualmente valorar en materia de exportación.

Esto es así, ya que, de conformidad con los artículos 224 y 331 del Código Aduanero Argentino, la declaración aduanera es inalterable una vez registrada, y el servicio aduanero no admitirá rectificación, ampliación o modificación, salvo los supuestos que prevé la propia ley. La rectificación es admitida como excepción, cuando sea comprobable de su simple lectura, o de la de los documentos complementarios a esta. En materia de exportación, se admite la posibilidad de rectificar sin datos, siempre que la inexactitud no constituya un delito o una infracción –conforme a los artículos 225 y 322, ap. 1 del Código Aduanero Argentino-⁴³.

⁴³ La CNCAF, Sala III, en los autos “Seghini Luis Atilio c/ANA”, 26/09/1997, ha destacado que el artículo 224 del C.A. establece que, una vez registrada la declaración, es inalterable, y el servicio aduanero no admitirá del interesado rectificación, salvo las excepciones previstas expresamente. En tanto que, para las diferencias entre la declaración contenida en el manifiesto de la carga y el resultado de la descarga, se regula un procedimiento de justificación específico (art. 140 y siguientes del C.A.). Igualmente, la Sala IV, en los autos “Acindar SA (TF N° 10254-A) c/DGA”, 30/12/1999, ha indicado que la inalterabilidad de la declaración supone que sus atestaciones responsabilizan a su autor, sin perjuicio de la obligación que pesa sobre este de efectuar las correcciones necesarias cuando advierta la existencia de diferencias entre lo declarado y lo que fue realmente objeto de la operación. Esa responsabilidad, consecuencia de la diferencia observada, se extiende aun al supuesto de existencia de error, por cuanto, para la configuración de la infracción descrita en el artículo 954 del C.A., no se requiere la existencia de una conducta dolosa, basta que haya mediado inexactitud entre lo declarado y lo realmente exportado.

Por consiguiente complementando lo señalado por la Cámara, la Sala III, en los autos “Moscoso Boedo Marcelo c/ANA”, 04/08/1998, ha señalado que la disposición categórica que hace el artículo 224 del C.A. obliga al despachante, en este caso, a cumplir con la solicitud en la forma en que lo disponen las reglamentaciones; es decir, consignando correctamente todos los datos exigidos por las normas, entre ellos, indicar la destinación solicitada más allá de que el modo en que se documentó el tipo de mercadería de que se trataba pudiera haber inducido a error a la Administración Nacional de Aduanas sobre la operación que se debía cumplir (conforme voto del Dr. Mordeglia). En los autos “Transplata SA (TF N° 8942-A) c/DGA”, 07/09/2004, la Sala I, conforme al voto del Juez Buján, destaca que si existe una diferencia en la declaración y en la medida en que la rectificación no sea presentada dentro del plazo legal, se configura la infracción prevista en el artículo 954, inc. a) del C.A.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que el precepto legal del artículo 954 tutela el principio básico de la veracidad y exactitud en la declaración de la mercadería objeto de cada operación, y delimita el tipo de infracción que se verifica cuando se produce efectivamente daño, o cuando puede producirse, exista o no-control aduanero, y sea este obligatorio o no. En tal virtud, los actos posteriores a la declaración no pueden incidir sobre la configuración de la infracción, habida cuenta de que la ley alcanza al hecho ilícito en el momento en que se efectúa la declaración aduanera. El fisco descansa en esa declaración exacta por parte del declarante, quien, en forma escrita, establece todas las características y circunstancias que identifica a la mercadería⁴⁴.

Esta particularidad que tiene de la declaración aduanera ha sido invariable, ya que toda la legislación aduanera reposa sobre tales principios, habida cuenta de que en la manifestación que se hace, por parte del usuario, se compromete la realidad, o al menos la que se espera, surgiendo de ahí su inalterabilidad, lo cual permite que, en principio, toda discordancia que se verifique respecto de lo declarado haga ver que se está en presencia de una falsa declaración⁴⁵.

⁴⁴ Cfr. CSJN “Subpga SACIE c/Estado Nacional ANA s/Nulidad de resolución” (Fallos 315:942), 12/05/1992”. El criterio tan genérico del fallo no es compartido, como se ha de ver más adelante, pero al menos, resta quedarnos con el concepto de inalterabilidad que toma el más alto tribunal de la Nación.

En igual línea, la CSJN en el caso “Free Port Importación SRL s/apelación c/ANA”, (Fallos 322:355), 16/03/1999, confirma la doctrina sentada en los antecedentes (Fallos 321:1614 y 315:929), respecto que la función primordial del organismo aduanero consiste en ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías, para lo cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas. Por este motivo, se puntualizó que el inciso c) del artículo 954 debía ser apreciado desde esa amplia perspectiva que se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado.

⁴⁵ Cfr. LAURENS, JUAN CARLOS, “Ilicitudes aduaneras: la falsa declaración”, ob. cit., p. 107.

Debe recordarse lo manifestado por ALLIX, EDGARD, en *Les droits de douane. Traité théorique et pratique de législation douanière, avec le concours de LOUIS ROUX, A Rousseau*, Paris, 1932, volumen II, pp. 320 a 329, que las infracciones aduaneras, como muchas y numerosas, y que pueden ser agrupadas en cuatro categorías: 1- Las falsas declaraciones; 2- Las importaciones sin declaración; 3- El contrabando; y 4- Las infracciones diversas. Según la definición de la ley aduanera francesa de la época, se destacaba, que la falsa declaración es aquella que se admite en confianza y a través de la

Es decir, que la declaración punible conforme al tipo infraccional es la falsa, no las incompletas, ya que este supuesto no sería el previsto por la descripción del núcleo estructural del tipo⁴⁶. En todo caso en estos supuestos deberán ser modificados, si así fuera necesario, por medio del mecanismo de la rectificación.

a) *La rectificación*

Pero para que se admita la rectificación sin otras consecuencias en los casos ya señalados, esta debe ser solicitada antes que se hubiera dado a conocer que la declaración debe someterse al control documental o a la verificación de la mercadería, o al libramiento, si se la hubiera exceptuado de los controles antes señalados. También esta procederá bajo las condiciones indicadas hasta cinco días posteriores al libramiento, siempre que la inexactitud se acredite debidamente ante el servicio aduanero, aun cuando fuera solicitada con posterioridad si se hubiera llevado a cabo el control documental o la verificación de la mercadería sin que se hubiera advertido la diferencia por parte del servicio aduanero, o al libramiento efectuado sin control documental o verificación de la mercadería. Cuando

cual se ingresa un derecho inferior al realmente debido, como así también las que presentan, bajo una denominación inexacta, las mercaderías exentas de derechos.

Esto también está en concordancia con lo expuesto por PALLAIN, G., en *Les douanes francaises. Régime général, organisation, fonctionnement*, P. Dupont, Paris, 1913 en la que en el tomo I, p. 17 señalaba que toda operación de aduana comporta una declaración previa. En el dominio de las abstracciones, no sería posible concebir una legislación impositiva sustentada en otra forma que la de presentar las mercaderías al vista de aduana y de liquidar los tributos que serán reconocidos como exigibles. Pero obligar a que los funcionarios de aduana verifiquen, pesen, cuenten y midan todas las mercaderías afectaría las operaciones comerciales, ya que esto no tendría fin jamás. Nótese con que sentido común, casi a principio del siglo XX, como este problema ya se ponía de manifiesto, y se aceptaba una suerte de control ficto.

⁴⁶ Al no poder determinar si la declaración aduanera es correcta o falsa, o verdadera o falsa, no puede sostenerse que la conducta sea punible, conforme a la jurisprudencia de la CNCAF, Sala III, “Cosméticos Avon SACI” del 09/08/1994. También la misma Sala en el caso “Astarti SA y otro c/ANA”, 11/02/2000, ha señalado que no se encuentra configurada la infracción del artículo 954 inc. a) del CA, cuando la declaración incompleta no admite su consideración como verdadera o falsa y, por lo tanto inexacta. Este criterio es reconocido por la Sala en los autos “Dicon” del 24/08/1982 y “Ekiparcon SA” del 09/05/1989. La misma Sala III, en los autos “Couselo Omar c/AFIP DGA”, 23/08/2004, ha destacado una vez más que una declaración incompleta no admite ser considerada como verdadera o falsa y, por tanto, inexacta.

esta procede, conforme a lo previsto en el artículo 958 del Código Aduanero Argentino, no se producen por los errores cometidos las consecuencias infraccionales del artículo 954.

El tema tiene trascendencia ya que muchas veces sucede que las mercaderías arriban en mala condición, aspecto que se advierte de la simple inspección del estado de los embalajes. En estos casos, la reglamentación aduanera indica que obligatoriamente debe hacerse una toma de contenido conforme al régimen reglado por el artículo 221 del Código Aduanero Argentino. Se ha señalado que, en los casos en que se constata en el ingreso a depósito la presencia de bultos en mala condición corresponderá actuar conforme a los artículos 203 y 204 del Código Aduanero Argentino. Si esto se da en el momento del artículo 142 del C.A. y sus equivalentes, conforme al medio de transporte utilizado, serán estos responsables por los faltantes no justificados. El depositario será a su vez responsable por el faltante de mercadería a su egreso del depósito provisorio de importación en los casos en que la mercadería hubiera ingresado sin observación, y su peso y embalaje no hubieran merecido observación conforme al artículo 211 del C.A. Ahora bien, y esto es trascendente, cuando se hace uso del ignorando contenido, al tener por objeto comprometer una declaración aduanera, corresponde que esta se realice con ajuste a tal toma de contenido, es decir, al resultado hecho que se acreditará con el acta de verificación respectiva, y sin que las diferencias existentes con la documentación complementaria constituyan inexactitud de dicha declaración. Por consiguiente, no se puede argumentar que si surgen discrepancias con la documentación complementaria que es comprensiva del total, lleve a justificar una aparente infracción⁴⁷.

Como señala Gustavo Krause Murguiondo⁴⁸, una vez registrada la declaración aduanera se la considera inalterable como tal, produciendo, en el ámbito tributario, efectos precisos. En principio, el contribuyente debe abonar conforme a lo que ha comprometido; lo que no empece a que el servicio aduanero pueda modificar o rectificar la liquidación presentada

⁴⁷ Cfr. Instrucción Nota 2847/00 (DE TEIM) de la DGA. Resulta ilustrativa esta instrucción ya que tiene por finalidad despejar dudas y evitar ciertos abusos interpretativos que llevaban a la generalización de denuncias por la supuesta comisión de la infracción prevista en el artículo 954 del C.A. De todas formas, con la reforma introducida a los artículos 225 y 322 del C.A., no se admiten las dudas interpretativas de sus textos anteriores.

⁴⁸ Cfr. “La declaración aduanera”, ob. cit., pp. 198 y 199.

antes del libramiento de la mercadería, formulando lo que se ha llamado una liquidación originaria de la obligación.

Pero se estima igualmente, que aun con el efecto infraccional resultante, nada impide que el usuario se presente al servicio aduanero a solicitar que de hecho se rectifique la declaración aduanera, habida cuenta de que advierte que ha cometido un error, y que conforme al deber que tiene de efectuar el control en forma conjunta con el servicio aduanero, incluso asumiendo la sanción que pudiera corresponder, exija que la operación o declaración sea rectificada. Se podría decir que se trata del caso de una rectificación que se realiza por medio de una resolución condenatoria⁴⁹. Este mecanismo puede denominarse como una “autodenuncia impropia”, para distinguirla del instituto regulado en el artículo 917 del Código Aduanero Argentino⁵⁰.

⁴⁹ Tal sería el caso en que una empresa importadora o exportadora se viera en la necesidad de solicitar una rectificación aduanera, ya que, de mantenerla, la expone ante otros sistemas normativos, como puede ser el caso del régimen de ingreso de divisas que controla el Banco Central de la República Argentina, o la propia DGI, con motivo de tener un importe de una operación comercial distinto del declarado en la operación aduanera. Situaciones estas en las que inexorablemente, si han de ser corregidas conforme a la ley, deben iniciarse de una rectificación aduanera, aun cuando esta implique la imposición de una sanción.

⁵⁰ El citado artículo dice: “Cuando el responsable de una declaración inexacta comunicare por escrito la existencia de la misma ante el servicio aduanero con anterioridad a que este por cualquier medio la hubiera advertido o a que hubiere un principio de inspección aduanera o a que se hubieren iniciado los actos preparatorios del despacho ordenados por el agente verificador, se reducirá en un 75% el importe mínimo de la multa que correspondiere y, sin necesidad de proceder a la apertura de un sumario, se dispondrá la pertinente rectificación”.

Sobre el particular, la CNCAF ha señalado, cuando la presentación de la actora que comunica la inexactitud, es posterior al libramiento de la mercadería, lo que presupone que se efectuaron los trámites relativos al despacho (conforme art. 347 y 330 del C.A.) queda excluida la posibilidad de acordar a esa presentación el carácter de una autodenuncia, con independencia de ser o no la diferencia advertida por la autoridad aduanera (Cfr. art. 917 del C.A), Sala III *in re* “Marcala SA (TF N° 7707-A c/ANA)”, 04/03/1997; a su vez, la Sala IV en los autos “Stolt Nielsen Argentina SA (TF N° 6649-A) c/ANA”, 04/11/1993, dijo que el beneficio de la reducción de la pena prevista en el artículo 917 del C.A., para el supuesto de autodenuncia, procede únicamente cuando se den los recaudos de espontaneidad expresamente previstos en el precepto. Esto es, cuando el responsable se anticipa al servicio aduanero y, antes de que se realizan actividades que permitan comprobar la inexactitud, pone en conocimiento la existencia de una diferencia. En igual sentido, Sala I, “Agencia Marítima Basal SA (TF 6770-A), 19/07/1996, siguiendo el fallo de CSJN “Agencia Marítima Helein SA” (Fallos 315:919), 12/05/1992.

b) Efectos y consecuencias

Siguiendo con el trabajo de Enrique Barrera ya citado, se ponen de relieve una vez analizada la primera parte de esta declaración, las distintas consecuencias que se pueden presentar según arroje el resultado de la verificación, por aplicación del sistema de selectividad que implemente el servicio aduanero. Conforme a esta metodología operativa de control una parte de las operaciones de importación o exportación no van a ser objeto de compulsión alguna, ni de examen físico de la mercadería, ni tampoco, en otros casos de examen de la documentación complementaria. Pero debe tenerse en cuenta que la legislación ha de exigir que el declarante formule la declaración jurada, comprometiendo la clasificación de la mercadería en la nomenclatura, y la aplicación de las reglas de valoración aplicables, haciéndolo responsable por las inexactitudes resultantes. Este sistema implica poner a cargo del declarante la responsabilidad del encuadre legal de la operación de que se trate, liberando al servicio aduanero de la función de clasificar y valorar. Dentro de este sistema, el ámbito del principio del “despacho en confianza” es ampliado, de manera que el servicio aduanero pueda omitir, no solamente la tarea de verificación –examen físico– de la mercadería, sino también las tareas de control documental y la correspondiente supervisión sobre la clasificación y valoración de la misma⁵¹.

Pero con motivo de la registración de la declaración por vía informática, se han presentado situaciones inconvenientes, originando la iniciación de causas por la supuesta comisión de infracciones aduaneras, al considerar que la misma no se ha adecuado a las especificaciones reglamentarias. Se puede observar que la actividad de comprometer una declaración aduanera se ha

Sobre el particular, ya BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, en *Derecho Infraccional Aduanero*, Ediciones Hammurabi, Buenos Aires, 1987, p. 144, destaca que esta infracción es frecuentemente cometida en razón de lo fácil que resulta equivocarse o caer en error involuntario al documentar la operación, debido a la gran cantidad y dispersión de requisitos reglamentarios a cumplirse, lo que permite sostener que es tarea reservada para expertos.

⁵¹ Cfr. “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 140 y 141. Concluye, sobre este punto particular, en que este sistema es tentador para las administraciones aduaneras, ya que reduce costos de estructura, y le disminuye responsabilidad en la realización de su labor específica que es el control, pero, por otra parte, al declarante le obliga a asumir un riesgo adicional que demanda de él un alto grado de especialización ya que, de hecho, lo pone en la labor de interpretar normas y regímenes aduaneros, como son los de clasificación y valoración.

transformado en una actividad de alto tecnicismo, ya que requiere conocimientos de nomenclatura, criterios, ya que bajo este sistema se considera que quedan sin efecto las declaraciones incompletas, duales o ambiguas⁵².

La aduana, con anterioridad a la implementación de los sistemas de control selectivo y del control centralizado de valor, y considerando la pronta puesta en marcha del Sistema Informático María, volcó en una norma que fue conocida como el “Manual de Declaración Comprometida sobre la calidad de las Mercaderías”, que estableció una serie de pautas que ilustran a los agentes aduaneros acerca de cómo actuar ante los casos que se pueden presentar.

Sobre el particular, se destaca que para la importación y exportación, ya sean destinaciones definitivas o suspensivas, de cualquier clase de mercaderías, deberá comprometerse una declaración completa y clara en cuanto a la naturaleza, especie y calidad de estas, a fin de permitir tanto su correcta clasificación arancelaria, como su valoración aduanera por parte de los funcionarios correspondientes. Señala igualmente que, cuando la declaración efectuada sea con ajuste a los textos de la nomenclatura, agota los datos del producto, suficientes para clasificar, se considera que es una declaración completa y, por economía administrativa, no deben acompañarse descripciones o detalles suplementarios. Por el contrario, si la declaración no aporta los datos del producto, sea por ajuste parcial y no total a los textos de la nomenclatura, o bien porque se omita mención de datos del producto para clasificarlo correctamente, la declaración será incompleta. Igual criterio de completo o incompleto se aplicará cuando lo que se busca es la correcta valoración de la mercadería. Con referencia a la declaración dual, se indica que es aquella que permite ubicar a la mercadería declarada en dos o más posiciones arancelarias diferentes en forma simultánea. Si la declaración es completa, será el funcionario aduanero que procederá a sustituirlos por los correctos debiendo notificar al interesado la reliquidación de los tributos. Si existe imposibilidad de clasificarla, se citará al interesado para que opte y cese la dualidad. Únicamente para el caso que la verificación resulte

⁵² Cfr. CAMAÜER, FERNANDO, “La declaración punible en el Sistema Informático María”, *Revista de Estudios Aduaneros* N° 6, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, Segundo Semestre de 1993 y Primer Semestre de 1994, p. 38. En igual sentido, BARREIRA, ENRIQUE C., “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 141.

mercadería diferente de la documentada, el funcionario aduanero deberá clasificar y valorar la resultante a los efectos de considerar si se está en presencia de una infracción por declaración inexacta prevista en el artículo 954 del C.A. Por último, y para aquellos despachos que tuvieron asignados canal verde, es decir, que fueron despachados en confianza, en caso de constatarse declaraciones duales procederá el cargo por el mayor derecho de importación entre los emergentes de dicha dualidad vigente al momento del hecho imponible, sin perjuicio de las sanciones disciplinarias que pudieran corresponder⁵³.

Se suele exigir la mención de la posición arancelaria de la mercadería en la nomenclatura arancelaria aplicable, pero este acto, en modo alguno, implica comprometer una declaración respecto de la posición elegida, sino que constituye una propuesta de clasificación⁵⁴.

Pero la vía informática, como modo de declaración, ha llevado a las autoridades que dictan las reglamentaciones, quizás sin que hayan tomado conciencia de ello, a exigir a los usuarios que la declaración aduanera se integre con una tarea de interpretación de las normas aplicables, y que esta se haga incluso bajo amenaza de sanción en caso contrario; pese a que la legislación de base no autorice ese criterio. La actividad de comprometer la declaración aduanera por vía de símbolos, se convierte en una labor de alto

⁵³ Cfr. Resolución ANA 1789/92.

⁵⁴ Cfr. GARCÍA PRIETO, HORACIO, “La declaración aduanera de la posición arancelaria errónea en la legislación actualmente vigente”, *Revista de Estudios Aduaneros Año IV N° 6*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1993/1994, pp. 41, 42. Aquí señala que el Código Aduanero guarda coherencia con la distribución de responsabilidades, ya que le compete al importador la labor de declarar, y le compete a la aduana clasificar y valorar. Por este motivo el Código Aduanero ha de sancionar al importador que declara incorrectamente los elementos necesarios para clasificar, pero no sanciona la expresión incorrecta de la posición arancelaria. Entonces ha de reconocerse que la labor de clasificar arancelariamente una mercancía es reconocida como una actividad técnica compleja, en la que frecuentemente se deben aplicar criterios que involucran un alto grado de subjetividad, razón por la cual se establece como tarea a cargo del servicio aduanero y se la mantiene al margen de las obligaciones que se imponen al importador y a su régimen punitivo.

Esto es coherente también con lo preceptuado por el Código Aduanero Argentino, en el artículo 241 que establece: “Con sujeción a las normas establecidas en la legislación en la forma, en los plazos y con los recaudos que estableciere la Administración Nacional de Aduanas con alcance general, el servicio aduanero procederá a verificar, clasificar y valorar la mercadería de que se tratare, a fin de determinar el régimen legal aplicable a la misma”.

tecnicismo, propia de expertos, que requiere de un profundo conocimiento de la nomenclatura, de sus normas de aplicación, y de los criterios aprobados por los órganos nacionales e internacionales, lo que unido al alto grado de probabilidad de error, lleva a que, so color de la declaración inexacta, se llegue a castigar la falta de conocimiento o la impericia en la especialidad clasificatoria⁵⁵.

Pero las legislaciones aduaneras exigen que la declaración aduanera en detalle se haga de conformidad con los formularios que, a tal efecto, indica el servicio aduanero. La redacción de estos limita la espontaneidad de la declaración, y en la mayoría de los casos, los encasillamientos restrictivos de los formularios restringen la libre exteriorización de la voluntad del administrado. Pero el sistema informático suele ser más estricto en este sentido, ya que establece una serie de opciones, que en su ejercicio, colocan al administrado en una situación de tener que declarar de un modo que muchas veces no se compadece con la verdadera intención de comunicar y transmitir un dato veraz acerca de la naturaleza, especie, calidad de la mercadería de que se trata, por lo tanto se replantea en consecuencia, la razonabilidad de aplicar sanciones por diferencias, en una declaración cuya autoría está distorsionada por el sistema.

En tal sentido es que Enrique C. Barreira, sobre el tema de las eventuales sanciones que se desprenden de este planteo, resume su posición sosteniendo que: a) Por una parte se tienen las infracciones por declaración aduanera inexacta, en las cuales se castiga la declaración inexacta de los elementos de hecho, es decir: la referente a la descripción de la mercadería –naturaleza, especie, calidad, estado, cantidad, peso, volumen, origen, etc.- que va a tener importancia fundamental en cuanto a la ubicación de la mercadería en la nomenclatura aplicable y secundariamente en su valor; también lo referente a la relación subyacente en la relación comercial entre el proveedor extranjero y el importador –existencia o no de vinculación, incidencia de esta en el precio, existencia de cánones, y regalías, etc.- que son elementos ajenos a la mercadería en sí, pero que tienen una directa incidencia en la liquidación del valor en aduana, y por ende de la eventual percepción de los tributos. b) Por otro lado, aquellos casos en los cuales lo que se castiga es el error técnico de los denominados “elementos normativos”; es decir, en la interpretación o aplicación de las normas clasificatorias, o de valoración. Por

⁵⁵ Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 145.

ello concluye en que, de aceptarse el criterio amplio, conforme a un principio de justicia, se exige discriminar claramente los casos citados a los fines de establecer sanciones menos severas, en los supuestos en los cuales la declaración inexacta procede de errores técnicos en los elementos normativos, ya que siendo allí el error más excusable, el reproche social es menor y consecuentemente, también debe ser menor la sanción aplicable⁵⁶. Esta posición es correcta ya que interpreta cabalmente la postura que debe adoptar el servicio aduanero.

Como puede apreciarse acerca de la declaración aduanera según la posición que se tome respecto de ella se pueden presentar varias derivaciones y consecuencias que repercutirán en lo tributario y en lo infraccional. De conformidad al sistema que está previsto en el Código Aduanero, se advierten conflictos insalvables, motivados por cambios reglamentarios que, de alguna manera, han resentido el sistema coherente de la ley aduanera de fondo, razón por la cual, en este campo, se esperan reformas en el futuro.

c) La reforma del Código Aduanero Argentino

De todas formas, la reciente reforma producida en el Código Aduanero Argentino, merced a la Ley 25.986, introdujo cambios importantes a los artículos 234 y 332, tomando su aplicación a las demás destinaciones aduaneras (artículos 253, 287, 298, 352, y 387 del C.A.). En esencia se mantiene el criterio que las destinaciones deben formalizarse ante el servicio aduanero mediante una declaración por escrito en soporte papel, con constancia de la firma del declarante y el carácter en que este lo hace, o bien por escrito a través del sistema informático establecido por la AFIP, en cuyo caso y sin perjuicio, exigirá la ratificación de la declaración bajo la firma del declarante o de la persona a quien este representare, salvo que el sistema permitiera la prueba de la autoría de la declaración por otros medios fehacientes. En estas declaraciones, se debe indicar toda circunstancia o elemento necesario para permitir el control de la correcta clasificación y valoración de la mercadería de que se trate. En el supuesto de los procedimientos informáticos, el servicio aduanero podrá codificar los elementos de la declaración.

⁵⁶ Cfr. “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 143.

Como se puede ver se introduce en el texto legal la realización de declaraciones por la vía informática y como consecuencia de los aludidos conflictos que se presentaron con la implementación del Sistema Informático María, la reforma legislativa permite ahora que, si a juicio del declarante, el sistema de codificación no llegara a contemplar ciertos datos relativos a la descripción de la mercadería o a las circunstancias concernientes a la operación, que sean necesarios para la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería, o que tuvieran relevancia para la correcta aplicación del régimen tributario o de prohibiciones o restricciones, podrá optar por registrar la destinación solicitando la intervención del servicio aduanero, brindando los elementos que considere necesarios para efectuar una correcta declaración. En estos casos, el servicio aduanero tiene un plazo de cinco días para expedirse con los elementos aportados por el declarante y los que tuviera a su disposición.

Finalmente, también permite que esta declaración pueda realizarse en forma verbal o mediante una simple presentación de los efectos cuando se tratara de regímenes especiales que tuvieran contemplada esta manera de declaración del trámite del despacho.

d) Conclusiones

Queda claro que para que pueda existir entonces la infracción bajo análisis, el núcleo central sobre la que está concebida tiene que quedar condicionado a la efectiva existencia de discordancia o diferencia en las declaraciones, que permitan ineludiblemente que se presenten algunas de las tres hipótesis que la misma norma prevé a continuación, ya que de lo contrario, si esto no sucediera no existirá infracción. Es decir, se presentará lo que denomina un defecto del tipo, ya que para que exista reproche, la conducta del declarante debe darse en forma completa, para de esta manera dar derecho al servicio aduanero a que reclame la potencial multa y los tributos que pudieran corresponder.

Por esa razón, en caso de declarar en forma completa, a pesar de que falte mercadería, no necesariamente se va a estar en presencia de una infracción aduanera, ya que si bien el importador es pasible de ser responsabilizado, en los términos del artículo 954 del C.A. por la inexactitud de su declaración comprometida relativa a la cantidad de la mercadería manifestada, ello no obsta a que tal responsabilidad resulte excluida si, de las pruebas aportadas en el proceso, surgiese que los faltantes o sobrantes de bienes debieran

razonablemente, ser atribuidos a las esferas de responsabilidad de otros sujetos –el transportista o el depositario- que intervienen en operaciones previas a la solicitud de destinación⁵⁷.

Se puede resumir, por lo tanto, que la acción, además de consumarse y realizarse en su primera parte, que puede denominarse núcleo, debe efectivamente presentarse alguna de las consecuencias perfectamente descritas en los tres incisos siguientes, que se pueden describir como condicionantes.

Ahora bien, entre el núcleo y las consecuencias determinantes para que se presente la infracción, existe un nexo o relación de no menor importancia que reclama además que la conducta “que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir (...)”. Esta descripción viene a significar que la labor que ha de desarrollar el servicio aduanero con motivo de la constatación, primeramente no se sana por la advertencia que de la diferencia existente realice el declarante, como tampoco por su posterior rectificación -evento que, por otro lado, obliga siempre a que, una vez detectada la discordancia, deba ser rectificada, por el mecanismo del sumario infraccional-; y en segundo lugar, no requiere un resultado concreto al momento de la verificación, es decir que, por el solo hecho que la aduana verifique y apruebe, no implica o significa que ha convalidado la declaración.

Vale decir que basta, no sólo el resultado concreto de alguna de las hipótesis planteadas en los tres incisos condicionantes de la figura, sino que además esta posibilidad pueda presentarse en forma potencial, bastando la mera posibilidad –situación que se advierte con los tiempos de conjugación

⁵⁷ Cfr. CNCAF, Sala IV, “Free Port Importaciones SRL (TF N° 8583-A) c/DGA”, 19/08/2003. Por su parte la Sala I, en los autos “London Supply AS (TF 14.725-A) c/DGA”, 29/03/2005 ha señalado que el importador al aceptar la consignación y pedir la destinación aduanera de la mercadería compromete su responsabilidad por la exactitud de lo manifestado, según resulta de lo establecido en la primera parte del artículo 954 del CA, sin que surja de una interpretación sistemática de las disposiciones del mencionado cuerpo legal, que la mera circunstancia de que la declaración se ajusta a los datos de la factura comercial pueda excluir la aludida responsabilidad. Por otra parte, la responsabilidad del importador resulta exluida si, de las pruebas aportadas en el proceso surge que los faltantes o sobrantes deben razonablemente ser atribuidos a las esferas de responsabilidad de otros sujetos –transportistas o el depositario- que intervienen en operaciones previas a la solicitud de destinación, y que, también al igual que este último se encuentran sometidas al control del servicio aduanero.

que tiene la acción de producir, es decir que produjera o hubiera podido producir⁵⁸.

Pero debe insistirse una vez más que esta potencialidad o circunstancia real está referida a alguna de las tres consecuencias previstas en los incisos a), b) y c) del artículo 954, ya sea que se presenten de forma individual o conjunta, siempre vinculadas a una declaración realizada por un sujeto ante el servicio aduanero, de una operación o destinación de importación o exportación, cuyo contenido no coincida con lo efectivamente verificado por la autoridad aduanera.

De manera que el acto que realiza el declarante, indefectiblemente deberá ser analizado desde la perspectiva de su concordancia entre el núcleo y las consecuencias previstas en el tipo infraccional, ya sea que este se encuentre alcanzado por una posibilidad real o potencial. Estos eventos dañosos, al afectar al bien jurídico tutelado, son lo que han de justificar la aplicación de la sanción⁵⁹.

⁵⁸ Igual criterio interpretativo se encuentra en el comentario que realiza a este artículo del Código Aduanero, GOTTIFREDI, MARCELO A., en *Código Aduanero comentado*, Ediciones Macchi, 2° Edición actualizada, Buenos Aires, 2000, pp. 685 a 688.

⁵⁹ Sobre el particular la CNCAF, Sala IV, con fecha 30/12/1999, en los autos “La industrial alimenticia SA (TF 8152-A) s/apelación c/ANA”, ha indicado que la infracción de declaración inexacta es de comisión instantánea al momento de comprometer la manifestación y teniendo en consideración la misma declaración del documentante. El hecho ilícito consiste en la falta de concordancia entre lo declarado por este y lo que realmente se comprueba en la verificación, sin que sea óbice a ello la manifestación del transportista respecto de la realidad de lo traído en el medio de transporte.

En esta misma línea, la Sala III, en los autos “Intercitrus SA (TF N° 6833-A) c/ANA”, 25/04/1996, indicó que el hecho ilícito queda configurado con la presentación de la declaración si se encontraran reunidos, en ese momento, todos los elementos que el artículo 954 establece. Y para poder determinar si esa declaración inexacta pudo producir el efecto a que se refiere el inciso c) de ese artículo, carece de relieve cualquier conducta posterior del declarante, remitiendo a lo ya fallado en los autos “Lotopa” 24/03/1992.

A su vez, la Sala V, en los autos “Bodegas y Viñedos Giol EEIC s/apelación c/ANA” 20/02/1997, ha destacado que el tipo infraccional que aquí se sanciona está considerado por la existencia de falsas declaraciones, con independencia del acaecimiento de un agravio concreto para el erario, siendo suficiente sólo la posibilidad de un perjuicio eventual.

La misma Sala V, en los autos “Puerto Norte SA c/ANA”, 08/09/1997, ha indicado que la infracción en el artículo 954 del C.A. consiste en efectuar, ante la aduana, una declaración, en relación con una operación o destinación de importación o exportación

No cabe duda de que la cabal interpretación de esta posibilidad que prevé la figura infraccional despertó algunos inconvenientes interpretativos, con relación a la existencia o no de controles aduaneros. A tal fin, la Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló que la figura del artículo 954 del C.A. distingue el supuesto en que se produzca, de manera cierta, alguno de los efectos contemplados en los incisos a), b), y c) de aquel otro en que la maniobra sea descubierta, en cuyo caso, para que la acción sea punible deberá concurrir la posibilidad, si se hubiera superado el control aduanero, de generar alguno de los resultados previstos; es decir, que la diferencia entre una y otra conducta radica en que la primera requiere un daño concreto, en tanto que para la consumación de la segunda se requiere que la acción desplegada ponga en peligro el bien que la norma tutela⁶⁰.

No obstante, dicho fallo tuvo una disidencia importante en el voto del Dr. Carlos S. Fayt cuando indicó que la falsa declaración contemplada por el artículo 954 del Código Aduanero está sujeta a sanción no sólo cuando produce daño, sino también cuando puede producirlo, exista o no exista control aduanero, sea este obligatorio o no obligatorio, sea eficiente o ineficiente. Sostener lo contrario equivaldría a no tener en cuenta una conducta negativa para los intereses fiscales y cuya sanción está prevista por ley, en tanto de pasar inadvertida la manifestación inexacta por circunstancias aleatorias, hubiera producido evidentemente un daño⁶¹.

que difiera de lo que resultara de la comprobación y que en caso de pasar inadvertida, produzca alguno de los supuestos previstos en el artículo. Por esa razón, esta infracción es de las llamadas formales o de pura acción, que se configura mediante la realización del hecho, con independencia de que sea seguido por el resultado dañoso, bastando que se dé el peligro efectivo de que tal resultado llegue a producirse. Por ello, cuando por la índole de la inexactitud y la clase y extensión de los controles, esta no posee idoneidad necesaria para causar el daño previsto, la ilicitud no se configuraría. Es decir que si la aduana pudo ejercitar el debido control, independientemente de si en la práctica lo hizo o no, el documentante no puede ser responsabilizado por esta infracción, ya que su declaración no podía pasar inadvertida, y esta es una de las condiciones exigibles para sancionar.

⁶⁰ Cfr. CSJN “Comaltex Comercial, Algodonera y Textiles SA s/Recurso de apelación” (Fallos 311:1759), 01/09/1988. Aquí mantienen el criterio fijado en el caso “Frigorífico El Duraznillo IFCA SAI FCA s/recurso de apelación” (Fallos 305:1294) de fecha 08/09/1983.

⁶¹ Cfr. (Fallos 311:1759). Se puede afirmar que esta es la línea que adopta luego la CSJN, conforme al antecedente “Agencia Marítima Río Paraná s/apelación” (Fallos 312:1997), 26/10/1989. En este señaló que, en el artículo 954 del C.A. se distingue el supuesto en que se produce, de manera cierta, alguno de los efectos contemplados en los

En orden al actuar subjetivo del presunto infractor, tal como se ha adelantado, al analizar, en el capítulo anterior, lo referente al régimen infraccional aduanero, ha de requerir, como mínimo culpa o negligencia en su accionar, lo que lleva a que por tal motivo, se vulnere el bien jurídico protegido, pero claro está, que no requiere que este accionar resulte doloso, ya que en caso contrario, no se estaría en presencia de una infracción, sino de un delito aduanero⁶².

incisos a), b) y c) de aquel otro en que la maniobra es descubierta; en cuyo caso, para que la acción sea punible, deberá concurrir, si se hubiese superado el control aduanero, la posibilidad de producir alguno de los resultados previstos.

⁶² No deja de resultar, en cierta forma, polémico este punto, ya que alguna doctrina admite la posibilidad de existencia de la infracción al artículo 954 del Código Aduanero, cuando se realice con dolo, como es el caso de VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., cuando señala, en el *Código Aduanero comentado t. VII A*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992, p. 137 y siguientes, que la infracción de la declaración inexacta dolosa se configura cuando la acción ilícita tiene cierta entidad como para dificultar o impedir el control del servicio aduanero, e idoneidad para cambiar el tratamiento aduanero o fiscal que correspondiera a la mercadería importada o exportada. En igual línea, MEDRANO, PABLO H., en su obra *Delito de contrabando y comercio exterior*, Ediciones Lerner, Buenos Aires, 1991 pp. 104 y 105, señala que es infracción (la declaración inexacta prevista en el artículo 954) cuando pese a ser dolosa, no se actúe con la particularidad finalidad o intención (ultratípica) exigida para los delitos que llama tendencia interna intrascendente, y que se manifiesta en pretender: someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto del que le correspondiera; un tratamiento aduanero más favorable al que le correspondiera; o un beneficio económico. En contrario a esta postura se posiciona BONZÓN RAFART, como lo expresa en “Difícil armonización entre normas penales e infracciones tributarias y aduaneras”, ob. cit., p. 653, donde señala que desde hace algunos años viene sosteniendo, en soledad doctrinaria, que el documentante que acompaña al despacho de importación una factura ideológicamente falsa, por no corresponder los precios asentados en ella a la realidad de la operación comercial que instrumenta, comete el delito de contrabando y no la infracción de declaración inexacta, ya que ese accionar, en forma indudable, afecta el control aduanero.

También admite BERTONI, EDUARDO A., en “Comercio Exterior y subfacturación en la importación. Un caso complejo para la subsunción penal”, publicado en *Delitos no convencionales*, compilación a cargo de JULIO B. J. MAIER, Ediciones del Puerto, Buenos Aires, 1994, pp. 260 y 261, que si bien gran parte de los autores sostiene que no se exige dolo para la configuración del tipo de la infracción, aspecto que diferenciaría claramente el ámbito de punición de esta norma del de la antes citada, no comparte tal posición: Y es así, pues, aun admitiendo como válido que en el ámbito de las infracciones se describe las conductas que tienen un menor grado de injusto, argumento que conduciría a concluir en que sólo aquellas realizadas culposamente ingresan en este ámbito, nada impide la comisión dolosa, por ejemplo, a título de dolo eventual, si de la graduación del injusto se habla, de las infracciones. Por ello concluye en que la diferencia reside en que, para considerar completo el tipo penal delictivo, deberá haberse acreditado el especial

1.5 La declaración aduanera como declaración comprometida

elemento subjetivo del tipo (tipo delictual). En cambio en el ámbito de las infracciones, deberá acreditarse el perjuicio potencial o efectivo, desde el punto de vista objetivo, en carácter de imprescindible. De ser esta una conclusión válida, el paso de la infracción (menos disvaliosa) al delito (más disvalioso) residiría, precisamente, en que el tipo delictivo exige en el autor algo más que el dolo (el tipo subjetivo se amplía). Mediante esta interpretación, se posibilitaría que los fiscales formularan acusaciones alternativas, en el supuesto de que, en casos como el de análisis, existiera duda sobre la posibilidad de probar ese especial elemento subjetivo requerido por la figura delictual.

BONZON RAFART, JUAN CARLOS, en los trabajos ya citados, “Diferencias entre delitos e infracciones aduaneras. Similitud de tratamiento tributario”, “El ilícito previsto en el artículo 954 inciso c) del Código Aduanero: una criticable jurisprudencia”, y más recientemente con motivo del fallo dictado por la CN Penal Económico, Sala B, febrero 27 de 1997, en la causa “ANA s/denuncia N° 36.258”, critica las posturas doctrinarias cuando sostienen la posibilidad de exigir dolo en las infracciones aduaneras, sobre todo, cuando analiza un fallo en el cual el tribunal estimó que la conducta infraccional prevista por el artículo 954 del Código Aduanero, a diferencia de todas las figuras de contrabando, no se pune más que una simple mentira. Esta simple mentira se caracteriza por carecer de entidad objetiva suficiente para ser reconocida como causa del error que determina la disposición perjudicial de la víctima. En el contrabando, la mentira deja de ser simple cuando se la acompaña de maniobras engañosas capaces de impedir o dificultar el control aduanero.

En tal sentido, el comentario de BONZÓN RAFART, titulado “La infracción aduanera de declaraciones inexactas no puede ser dolosa porque si lo fuera configuraría contrabando”, *El Derecho*, t. 174, Buenos Aires, 1998, p. 468 y siguientes, destaca que en su opinión no existe una simple mentira que no dificulte el control aduanero; siempre atenta la mentira contra el bien jurídico protegido: “el debido control aduanero”, y no puede relacionarse la “simple mentira” como causa de error, porque siempre el mentir es doloso y el error implica por naturaleza culpa e inexistencia de dolo.

En esta misma línea, de alguna manera se ha expedido la CN Penal Económico, Sala B, con fecha 01/03/2002, en los autos “Garac y Gojak s/Incidente de apelación en Baxter Argentina SA”, publicado en *La Ley* del 23/07/2002, cuando destaca que la legislación no tuvo el fin de tornar delictiva una simple mentira (previsto específicamente por el artículo 954 del Código Aduanero), sino una mendacidad que deja de ser simple cuando es acompañada de otras maniobras engañosas o ardidosas que son aptas e idóneas para provocar el error del servicio aduanero y, por ende para impedir o dificultar las tareas de control de aquel. Sostiene además, que una interpretación contraria a la expresada significa: a) despojar de autonomía y contenido al tipo infraccional del artículo 954 del Código Aduanero, pues en esta hipótesis, la conducta descrita siempre constituiría un modo de comisión del delito de contrabando; y b) se contraría el modo de interpretación y aplicación de las leyes establecido desde antiguo por la CSJN, por el cual debe buscarse la armonización entre estas, teniendo en cuenta el contexto general y los fines que la informan (Fallos 301:1149), de modo que no se destruyan entre sí (Fallos 307:518), correspondiendo adoptar el sentido que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos 314:458).

Por último resta precisar el concepto de declaración jurada que asume la declaración comprometida, ya que el accionar de los protagonistas ante el servicio aduanero, estando la mercadería de por medio, ante una destinación u operación aduanera se ha de contrastar respecto de una declaración escrita, que es la que se compromete.

Se trata indudablemente de un concepto técnico, que ya ha sido objeto de precisiones y alcances, como ya se ha podido advertir más arriba al tratar la declaración aduanera.

Está claro que el sistema aduanero argentino, como el de todos los países del mundo, está estructurado sobre la base de la declaración escrita previa a la presentación de la mercadería ante el servicio aduanero⁶³.

⁶³ Este es un criterio que viene de antiguo en el Derecho Aduanero Argentino, ya que se señalaba que el manifiesto y la declaración previa que debe ser siempre escrita, son los actos que justifican el permiso aduanero. Estos elementos resultaban esenciales en el régimen fiscal de Aduanas toda vez que el propietario, consignatario o destinatario de la mercadería debía realizar la declaración previa para la determinación del impuesto. Se entendía que este acto era la declaración del contribuyente. Esa declaración comprometida era su responsabilidad, aun cuando la represión aduanera afectara directamente, como se dice, la mercadería. Como acto previo al permiso, y por lo tanto al desembarco para la circulación comercial de la mercadería, es el manifiesto general que el transportador –capitán del buque, etc.- debe hacer a la aduana. El manifiesto es la relación formal y documental de las mercaderías que se introducirán al país, sea para su circulación, en cuyo caso pagan impuesto, sea para tránsito, trasbordo, o, en su caso, no desembarco por retorno. Lo expuesto fue dicho por BIELSA, RAFAEL, en su obra *Compendio de Derecho Público, constitucional, administrativo, y fiscal*, III, Derecho Fiscal, Buenos Aires, 1952, pp. 335/336. Respecto a la manifestación, el ilustre profesor señala que la manifestación es un acto importantísimo, esencial en el proceso aduanero; ese acto debe infundir confianza a la aduana por su precisión y veracidad. Lo requiere así no solamente el interés fiscal, desde el punto de vista financiero, sino también desde el moral; se trata de impedir las consecuencias de la ligereza e incluso de la inmoralidad del personal que actúa en el proceso aduanero del despacho. La mercadería debe ser bien determinada como toda base imponible –acto o hecho-. La especie y la cantidad deben ser veraces y claramente determinadas en cuanto a calidad, valor, peso y medida. La inexactitud respecto de aquellas determina el comiso o la multa equivalente, de acuerdo con la nueva ley. Sólo respecto de las diferencias que resultaran en más de la verificación del despacho directo, si ellas excedieran de la tolerancia del 2%, según el artículo 128 de las Ordenanzas de Aduana, esta ley dispone que el Vista suspenderá el despacho y dará cuenta por escrito al Administrador. Se puede advertir que los conceptos básicos señalados son de absoluta aplicación en la actualidad y nos permite ver esencialmente el mecanismo técnico de la declaración, su finalidad, y las consecuencias que se derivan.

En el caso de la legislación aduanera de España, para el caso de una importación se realiza a través del sistema EDI, que es la denominación del sistema informático aduanero; esto significa que el declarante asume el compromiso de la exactitud de las

Ya esta característica ha sido analizada en el capítulo 3, cuando se identificó, como un principio débil iuspostivo del Derecho Aduanero, el principio de veracidad, exactitud e inalterabilidad de las declaraciones aduaneras.

La documentación que certifica los datos volcados en la declaración aduanera, tiende a dar plenitud a lo manifestado por el declarante. Y esto es así habida cuenta de que es función esencial de la aduana verificar la mercadería, para de esta forma poder determinar su adecuada clasificación arancelaria, mecanismo que ha de brindar el tratamiento arancelario –tanto de importación como de exportación según corresponda- y el régimen de prohibiciones que pudiera involucrarla, como así también la de controlar la valoración –en el caso de una importación- o bien controlarla, o establecerla en el caso de una exportación⁶⁴.

Debe recordarse una vez más que el declarante debe indicar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el

afirmaciones que figuran en la declaración, la autenticidad de los documentos adjuntos, y el cumplimiento del conjunto de obligaciones que conlleve la inclusión de las mercancías de que se trate en el régimen aduanero en cuestión (Cfr. BAJO ANTÓN, LUIS MIGUEL, en *El despacho Aduanero*, Fundación Confemetal, Madrid, 2000, p. 208). Por su parte, BERR, CLAUDE J., Y TREMEAU, HENRI, en *Le droit douanier. Communautaire et national*, ob. cit., pp. 177 a 179, destacan que en Francia, como en la Comunidad Europea, se parte del principio que toda mercadería destinada a plaza, conforme a un régimen aduanero, debe ser objeto de una declaración que implique todas las características y enunciados, que permita la aplicación del régimen elegido. Por lo que se acepta el principio de la declaración controlada, de la declaración escrita y de la declaración de los elementos de derecho –que ha de tener relevancia con lo concerniente a la aplicación de la tarifa aduanera-. Esta declaración tendrá efectos jurídicos. La declaración en detalle constituye el acto por el cual el declarante manifiesta la voluntad de dar a una mercadería un régimen aduanero de importación o exportación y además se compromete a cumplir con las obligaciones propias del régimen elegido. De esta manera, asume la obligación de suministrar al servicio aduanero todos los datos y elementos que el régimen reclama, con el propósito de permitir a la aduana la identificación de la mercadería que es objeto de la destinación.

⁶⁴ Debe recordarse que el Acuerdo de Valoración de Mercaderías del GATT/OMC parte del principio de desechar los valores teóricos o referenciales en materia de importación. Por consiguiente, la aduana tiene la función de controlar el valor, no de formarlo. Mientras que en el caso de las exportaciones, si bien aplica principios similares al otro acuerdo, como no lo alcanza, puede en principio basar la valoración de conformidad a los valores teóricos o referenciales, es decir que, de alguna forma, puede establecer o determinar un valor.



control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se trate⁶⁵.

En consecuencia, la declaración va a estar fuertemente sostenida por los principios de veracidad y exactitud con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante, salvo, claro está, los supuestos previstos por la propia ley o del control que pueda efectuar el servicio aduanero⁶⁶.

Se ha dicho que la modificación del sistema operativo y de registro, junto con la instauración de sistemas de control selectivo, ha significado la modificación de algunas pautas establecidas en el Código Aduanero Argentino, lo cual generó numerosos conflictos, sobre todo a partir de la interpretación que se realizó luego del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que estableció que el bien jurídico tutelado por el Código Aduanero, en todas sus declaraciones, es el principio de veracidad y exactitud, siendo entonces irrelevante para la configuración de la infracción del artículo 954, la existencia o no del control aduanero, sea este obligatorio o no, habida cuenta de que la ley alcanza al hecho ilícito en el momento en que se efectúa la declaración⁶⁷.

Debe considerarse también que antes de este criterio, la pauta jurisprudencial giraba en torno a la idea y al convencimiento de que si la aduana podía ejercer el debido control, independientemente de si en la práctica lo había hecho o no, el documentante no era responsable de la

⁶⁵ Esto ya se sostenía desde antes de la sanción del Código Aduanero, tal como se desprende de la lectura del trabajo de MICELE, MARIO R., “Las conductas como elementos valorativos en el derecho penal aduanero”, *La Ley*, t. 1977-D, Buenos Aires, p. 247 y siguientes. Este autor realiza estos comentarios con motivo del fallo dictado por la CNCAF, Sala II, de fecha 12 de mayo de 1977, “Minondo Marcial c/Gobierno Nacional”. En esa oportunidad, estaba en juego una supuesta falsedad en la declaración de un producto que surgía de la discrepancia de los peritos en determinar la calidad de la mercadería. En tal sentido, se comentó que no podrá imputarse inexactitud cuando se declara el producto comprado en el exterior según la especie y calidad ofrecida por el fabricante vendedor, y el juzgamiento de la exactitud o inexactitud no puede depender del arbitrio de un único método de análisis, cuando existen varios, aunque respondan a distintas técnicas, sin atender a las propias características de la mercadería en el comercio internacional.

⁶⁶ Cfr. CSJN “Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Sociedad del Estado) c/ANA s/recurso de apelación” (Fallos 316:1588), 02/07/1993.

⁶⁷ Cfr. CSJN “Subpga SA c/Estado Nacional s/nulidad de resolución” y “Frigorífico Río Platense S.A. s/recurso de apelación”, ambos de 12 de marzo de 1992. Esto, de alguna manera, implicó el cambio jurisprudencial sentado por la Corte en “Frigorífico El Duraznillo ICFA SAIFCA”, de fecha 8/09/1983.



infracción porque su declaración no podía dejar de pasar inadvertida, y tal situación constituye una de las condiciones exigibles para poder sancionar. Sin perjuicio de ello, la jurisprudencia reconoce el grado de responsabilidad que tienen los declarantes, ya que, al hacerlo, deben actuar con responsabilidad y acatando expresas instrucciones contenidas en el Código Aduanero⁶⁸.

Como señala sobre este punto Bonzón Rafart, el fundamento del cambio de criterio se sustenta en lo vertido en la Exposición de Motivos del Código Aduanero, y que tal situación -a criterio del autor-, lleva a confusión. Sostiene que, efectivamente, el mentado informe de elevación determina sobre el particular que se tutela el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera. Pero esta opinión de los redactores del Código Aduanero debe ser interpretada en el sentido de que el principio básico de la veracidad y exactitud se relaciona con el llamado despacho en confianza, el que a su vez tiene que ver con la imposibilidad fáctica de la aduana de controlar la totalidad de mercaderías que se despachan. De ello es que se deduce que la falta de veracidad o exactitud de las declaraciones atenta contra el debido control aduanero, que es el bien jurídicamente protegido tanto por el contrabando como por las infracciones aduaneras⁶⁹.

⁶⁸ Cfr. Sobre el particular la CNCAF, Sala IV, “Tochpe Maxion Argentina SA (TF N° 13.862-A) c/DGA”, 27/03/2003. En esta ocasión ha señalado que se configura la infracción de declaración inexacta cuando tanto la importadora como el despachante, con todos los elementos de juicio necesarios para declarar, comprometieron su manifestación al incurrir en una inexactitud de modo negligente, y que no se trata de un simple error involuntario, sino de una conducta culposa por haber omitido desplegar la diligencia necesaria para cumplir con los deberes que les impone su respectivo carácter de auxiliares del servicio aduanero. En igual sentido, en los autos “Free Port Importaciones SRL (TF N° 8583-A) c/DGA”, la misma Sala, 19/08/2003, ha dicho que es principio del régimen aduanero la responsabilidad del documentante, en tanto que su manifestación ante el servicio aduanero hace plena fe de su contenido y lo responsabiliza de las diferencias que puedan observarse entre lo allí declarado y lo exactamente comprobado. Por su parte, la Sala III de la citada Cámara, en los autos “Moscoso Boedo Marcelo c/ANA”, 04/08/1998 ha señalado que la disposición categórica que hace el artículo 224 del Código Aduanero obliga al despachante a cumplir con la solicitud en la forma que lo disponen las reglamentaciones, es decir, consignando correctamente todos los datos exigidos.

⁶⁹ Cfr. BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, “La declaración comprometida aduanera”, Legislación Argentina N° 20, El Derecho, Buenos Aires, p. 1481. Aquí también el autor critica el denominado “Manual de Declaración Comprometida sobre la calidad de la mercadería”, Resolución ANA 1394/97, en orden a que está referido solo a la calidad de

Pero debe quedar claro que no cualquier inexactitud de la declaración provoca en forma automática la configuración efectiva de la infracción, ya que puede suceder que atento a su naturaleza y a los controles que se ejercen puede determinar que carece de idoneidad suficiente para causar el daño previsto, con lo cual no se configurará la infracción. Esto se sustenta en que, frente a la declaración del documentante, es necesario que la aduana despliegue una actividad suficiente para acreditar sumariamente su falsedad y no limitarse a una afirmación dogmática, como puede ser el caso del valor de la mercadería, sin referirse a las bases tomadas en cuenta al efecto⁷⁰.

La declaración inexacta no es punible en sí misma o por sí misma, ya que no se castiga en haber incurrido en una inexactitud, sino sólo si con ella se puede o pudiera afectar alguno de los bienes jurídicos que la norma protege, causando o pudiendo llegar a causar un perjuicio contra el Estado, ya sea en la recaudación, en la aplicación de una prohibición o en el indebido ingreso o egreso de divisas. Como se ve, no requiere un daño efectivo sino que sólo se establezca un peligro seguro de que dicho resultado se puede producir⁷¹.

3. Configuración de la infracción

Debe señalarse cuándo la infracción se configura. De la propia lectura de la figura central del artículo 954 del Código Aduanero, esta se comete con la presentación de la declaración ante la autoridad aduanera.

la mercadería, ya que la exactitud debería referirse a todas las circunstancias o elementos necesarios que permitan su correcta clasificación arancelaria y valoración por parte de la aduana.

Debe destacarse además que, conforme a antigua jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se ha reconocido que importan defraudación las falsas declaraciones efectuadas ante la aduana que, si hubieran pasado inadvertidas, habrían producido menos renta que la legítimamente adeudada (Cfr. “García Ángel y García Aurelio” (Fallos 184:417) del año 1939. A su vez, también desde antiguo, se ha reconocido a la Aduana la clasificación de las mercaderías con arreglo a la Tarifa de Avalúos, esta es una función que corresponde a la aduana y no al introductor (Cfr. “Cía. Swift de la Plata SA” (Fallos 184:615).

⁷⁰ Cfr. CNCAF, Sala I, “Aceitera General Deheza SA s/apelación c/ANA” 11/03/1994; Sala V, “Renault Argentina SA (TF N° 11571-A), 07/05/2001; y “Capribek SA (TF N° 10.125-A) c/DGA”, 25/09/2000.

⁷¹ Cfr. SOSA, LIDIA C. Y PASTINE, SILVANA, en “Declaración aduanera: una figura conflictiva”, *Revista del Derecho Comercial y de las Obligaciones*, año 33, Vol. 2000 (enero-diciembre) N° 189 a 192, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 474.

Por este motivo, esta situación torna intrascendente cualquier accionar posterior a ese momento que el declarante o el funcionario del servicio aduanero hayan realizado⁷².

Esto también resulta de aplicación en los casos en que los agentes transportistas presentan ante la autoridad aduanera el manifiesto general de carga, con lo cual cualquier inexactitud que estos contengan y que no sean rectificadas y justificadas debidamente ante ella, configura, en ese momento, la infracción prevista en el artículo 954 del C.A.⁷³.

4. La determinación de las multas

De acuerdo con la figura infraccional en el artículo 954 del Código Aduanero Argentino se van a prever tres supuestos con determinaciones diferentes de multa. Si bien la conducta típica será objeto de análisis más adelante, corresponde ahora establecer cómo se determinan las multas allí previstas.

Para el caso del inciso a), es decir, cuando se constata un perjuicio fiscal, la multa que ha de corresponder es conforme a la escala de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio fiscal.

Es decir que va a estar representado por el importe que el servicio aduanero efectivamente determine en concepto de perjuicio, conforme a la regla del artículo 956 inciso b).

En el supuesto del inciso b), es decir, cuando se está ante la transgresión a una prohibición de importación o de exportación, la multa a aplicar será de 1 a 5 veces el valor en aduana de la mercadería en infracción.

La referencia es clara en cuanto a la mercadería objeto de la denuncia y a que la determinación del valor en aduana se ha de encontrar en el artículo 919 inciso a) que señala que es el valor normal establecido, conforme a lo dispuesto en el artículo 642, o el valor imponible previsto en el artículo 735, según que la infracción se hubiera cometido en relación con una importación o con una exportación respectivamente.⁷⁴

⁷² Cfr. CNCAF, Sala III, “Rotondo Vicente Leopoldo s/apelación” 18/08/1992; “Intercitrus SA (TF N° 6.833-A) c/ANA”, 25/04/1996.

⁷³ Cfr. CNCAF, Sala III, “Agencia de Transporte Mc Cormack SA” 02/04/1985; “Galimi María Claudia (TF N° 9821-A) c/DGA”, 27/03/2001.

⁷⁴ El artículo 642 del Código Aduanero Argentino fue modificado conforme a los lineamientos de la Ley 23.311 y 24.425, que aprueban el Régimen de Valoración del



Finalmente, el inciso c) establece que para el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar, distinto del que efectivamente correspondiera, corresponde aplicar una multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia.

Esta diferencia tiene que determinarse respecto del importe efectivamente declarado, y del real que corresponde a la operación. De manera que no se trata de una simple comparación de valores FOB, que es idóneo para el caso de determinar el inciso a) de la infracción en análisis, sino que va más allá, ya que no está en este supuesto en juego el perjuicio fiscal –que no obstante puede existir- sino que aquí prevalece la diferencia de los importes pagados o por pagar. De manera que cobra especial relevancia el *incoterm* que se utiliza realmente en la operación comercial con prescindencia de comparar la circunstancia de un valor FOB únicamente⁷⁵.

Por último, resta destacar que si el hecho encuadrara simultáneamente en más de uno de los supuestos previstos en el apartado 1 del artículo 954, se aplicará la pena que resulte mayor.

5. Causales de no punición

Esta figura infraccional prevé causales de no punición.

Ante todo debe quedar claro que como causal de no-punición se permite inferir la no adecuación de la conducta desplegada a la típica, ya que si no se dan las causales previstas en el artículo 954 del Código Aduanero, la declaración, aunque resulte inexacta, no resultará punible⁷⁶.

GATT, hoy OMC. De manera que este valor se refiere al valor de transacción con más los ajustes que correspondan conforme a esa metodología que sirve de base imponible. A su vez, el artículo 735, del mismo texto legal, establece como base imponible sobre la que se ha de aplicar el derecho de exportación, *ad valorem*, el valor FOB (para operaciones que utilicen la vía acuática o aérea) y FOT o FOR (según sean operaciones por vía terrestre).

⁷⁵ Se puede señalar, a título de ejemplo de lo expuesto, que en la declaración aduanera, se establece un valor de exportación FOB, cuando en realidad, la operación en cuestión fue conforme al *incoterm* DDU. En este caso, el importe pagado o por pagar desde el exterior va a ser no solo el FOB sino los gastos que tuvo el exportador hasta el lugar de entrega del bien en el país de importación. De manera que la aduana, para determinar la multa no debe comparar únicamente ambos FOB, sino el FOB originario frente al DDU detectado, ya que la multa claramente se determina respecto de las diferencias existentes en el importe efectivamente pagado o por pagar.

⁷⁶ Cfr. CNCAF, Sala I, “Swissair Líneas Aéreas Suizas s/apelación c/ANA”, 08/11/1993.



Al comienzo del análisis de esta infracción, se anticipó que existen causales de no-punición, expresamente previstas por el texto normativo, y que son las establecidas en los artículos, 958, 959, y 960 del Código Aduanero Argentino.

1.1 La clasificación arancelaria inexacta

Debe aclararse que existía además la causal eximente del artículo 957, que fue derogado merced a la reforma introducida por la Ley 25.986. Esta norma prescribía que la clasificación arancelaria inexacta, comprendida en cualquier declaración relativa a operaciones o a destinaciones de importación o de exportación, no sería punible si se hubieran indicado todos los elementos necesarios para permitir, al servicio aduanero, la correcta clasificación arancelaria de la mercadería de que se tratara.

Debe no obstante recordarse que la jurisprudencia siempre fue pacífica en la interpretación de esta causal de no punición, al sostener que, si el servicio aduanero, con el aporte de la documentación complementaria, puede clasificar correctamente la mercancía, no resulta punible la mención de una posición incorrecta⁷⁷.

⁷⁷ Cfr. KRAUSE MURGUIONDO, GUSTAVO, “La declaración aduanera”, ob. cit., p. 190 a 197, hace un detallado análisis relativo a la denominada cuestión de aforo a la luz de la jurisprudencia, sobre todo, lo referido a la denominada “Declaración completa”, desde el punto de vista arancelario, considerándose a esta cuando se ajusta la descripción a los textos de la nomenclatura. Se entiende por “declaración dual” aquella cuyo contenido permite ubicar la mercadería involucrada en dos o más posiciones arancelarias diferentes. Aquí la aduana debe suspender la verificación y requerir al interesado que subsane la dualidad, y no acarrea responsabilidad infraccional. La “declaración contradictoria o autocontradictoria” se configura cuando dos o más partes de la declaración resultan lógicamente incompatibles entre sí. Es evidente que por un lado, se ha de tener una declaración completa y veraz y, por el otro, se declarará un dato que se opone a lo expuesto. Al no poder determinar si esta declaración es correcta o falsa, o verdadera o falsa, no puede sostenerse que la conducta sea punible, conforme a la jurisprudencia de la CNCAF, Sala III, “Cosméticos Avon SACI” del 09/08/1994. También la misma Sala en el caso “Astarti SA y otro c/ANA”, 11/02/2000, ha señalado que no se encuentra configurada la infracción del artículo 954 inc. a) del CA, cuando la declaración incompleta no admite su consideración como verdadera o falsa y, por lo tanto inexacta. Este criterio es reconocido por la Sala en los autos “Dicon” del 24/08/1982 y “Ekiparcon SA” del 09/05/1989. También la misma Sala III, en los autos “Couselo Omar c/AFIP DGA”, 23/08/2004, ha destacado una vez más que una declaración incompleta no admite ser considerada como verdadera o falsa y, por tanto, inexacta.

A su vez, la jurisprudencia estableció que, en la medida en que con los elementos que se aporten al despacho, a pesar de la limitación que ofrece el sistema informático, si la declaración y la documentación es completa, atento a la vigencia del artículo 957 del Código Aduanero, este debe aplicarse⁷⁸.

Cabría preguntarse por los motivos de la derogación de este artículo. En todo caso, todo parece indicar su falta de sentido desde la implementación del Sistema Informático María. Pero se considera que, de la detenida lectura de la actual redacción de los artículos 225 y 322 del C.A., se permite inferir que siempre es función de la aduana clasificar correctamente la mercadería, y controlar la clasificación propuesta por el declarante, y en la medida en que se permita un método de consulta sumaria del declarante ante el servicio aduanero, para que actúe y defina la cuestión, nunca se presentará la hipótesis infraccional que nos ocupa.

1.2 Las causales del artículo 958 del C.A.

El supuesto previsto en el artículo 958 señala que salvo disposición especial en contrario, en los casos en que el Código Aduanero Argentino hubiera previsto la dispensa del pago de tributos por las causales de siniestro, caso fortuito, fuerza mayor o en el supuesto de rectificación de declaración debidamente justificada, las diferencias que fueran consecuencias directas de dichas causales, no serán tomadas en consideración a los efectos punibles.

Este artículo trata varios acontecimientos, algunos de ellos previstos en la legislación civil y penal.

Los artículos 213, 315, y 380 del Código Aduanero Argentino, expresamente, contienen dispensas del pago de tributos para el caso de destrucción de mercadería en forma total o bien su pérdida irremediable. El

⁷⁸ Cfr. CNCAF, Sala V, “Seysu SRL s/apelación c/ANA”, 25/03/1996. En esta oportunidad, se estableció que no se incurre en declaración inexacta o diferencia injustificada cuando la descripción de la mercadería en el documento de despacho corresponde a la realidad de lo introducido y a su clasificación, y esto permite a la aduana establecer su naturaleza y consiguientemente su tratamiento arancelario. Asimismo, el Tribunal Fiscal de la Nación, entre otros tantos fallos, ha señalado que la aplicación del artículo 957 del C.A. no es fácil dentro del Sistema María, bajo el cual se efectúa y analiza, ya que la descripción de la mercadería está sujeta a los límites que le asigna este; y tan sólo frente a una declaración completa y unívoca puede el servicio aduanero ejercer la función de clasificar ratificando o no la clasificación pretendida (Cfr. “Tejica SA (TF N° 13.344-A) c/DGA, Sala F, 05/03/2002).

primero de ellos está referido a la mercadería que se encuentra dentro del régimen de Depósito Provisorio de Importación, es decir que es necesario que todavía no ha sido liberada a plaza y que se encuentra bajo control aduanero. El segundo caso es el de la mercadería que está afectada a una destinación suspensiva de tránsito de importación. El tercero corresponde a la mercadería afectada a una destinación suspensiva de tránsito de exportación⁷⁹.

En referencia a la precisión del caso fortuito y fuerza mayor, claramente debe recurrirse a Derecho Civil. En tal sentido, el artículo 514 del Código Civil dice: “Caso fortuito es el que no ha podido preverse, o que previsto no ha podido evitarse”. En materia aduanera, esto claramente resulta aplicable, ya que no cabe duda de que la destrucción o pérdida de la mercadería, cuando resulta de la acción de la naturaleza, no puede significar la comisión de infracción alguna. A su vez, por fuerza mayor, se considera cuando son

⁷⁹ El artículo 213 del Código Aduanero Argentino dice: “1- Cuando el deterioro o la destrucción se hubiere producido por algún siniestro, que no obedeciere a culpa grave del depositario o de quien tuviere derecho a disponer de la mercadería, ocurrido con posterioridad al momento que debe tomarse en consideración a los efectos de la valoración y antes del vencimiento del plazo previsto en el apartado 2 inciso a), o del comienzo de la mora prevista en el apartado 2, inciso b), el servicio aduanero dispensará del pago de tributos en forma proporcional a la importancia del deterioro o de la destrucción, siempre que este y el hecho que lo causó se acrediten debidamente a su satisfacción sin perjuicio del pago de las tasas devengadas por servicios. 2- La dispensa prevista en el apartado 1 de este artículo no será de aplicación si al momento de producirse el siniestro: a) los tributos hubieran sido pagados o garantizados y el interesado no hubiera retirado la mercadería dentro del plazo de cinco días contado desde la fecha de su libramiento; o b) el interesado estuviere en mora en el pago de las obligaciones tributarias correspondientes a las mercaderías que se refiere el apartado 1”.

El artículo 315 del Código Aduanero Argentino dice: “La mercadería irremediamente perdida por algún siniestro ocurrido durante su transporte bajo el régimen de tránsito de importación y que hubiere sido comunicado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 308 no está sujeta al pago de tributos que gravaren su importación a consumo, excepto las tasas devengadas por servicios, siempre que la causal invocada se acredite debidamente a satisfacción del servicio aduanero. La mercadería no se considerará irremediamente perdida cuando pese a no poder ser recuperada por su propietario pudiera ser empleada por un tercero”.

El artículo 380 del Código Aduanero Argentino dice: “Cuando algún siniestro produjere el deterioro, destrucción o pérdida irremediable de la mercadería sometida al régimen de tránsito de exportación, la persona a cuyo cargo se encontrare en ese momento el medio de transporte debe dar aviso de inmediato al servicio aduanero y adoptar las medidas necesarias para asegurar la integridad de la mercadería y las condiciones que permitieren ejercer el control aduanero”.

originados por los hechos del hombre, como la guerra, los hechos del soberano o fuerza del príncipe. Los hechos del soberano se han de entender, como los actos emanados de su autoridad tendiendo a disminuir los derechos de los ciudadanos. Se aclara que las violencias y las vías de hecho de los particulares no se cuentan en el número de los casos de fuerza mayor, porque son delitos y, como tales, están sujetos a otros principios que obligan a la reparación del mal que causen⁸⁰.

Finalmente, debe recordarse el concepto de la rectificación o modificación de la declaración. En materia de importación está previsto en el artículo 225, mientras que en exportación está regulado en el artículo 322. Este régimen permite al servicio aduanero autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera en los supuestos, en la medida en que se solicite conforme a las pautas allí establecidas.

Sobre el particular, se puede resaltar que muchas veces se producen errores que son fácilmente detectables, como los aritméticos, las traducciones, o las transcripciones equivocadas –inversión de números o columnas etc.-. En el caso de las exportaciones, si la diferencia no constituye delito o infracción, se puede ordenar la modificación, rectificación o ampliación siempre, es decir, sin condicionamiento alguno.

Pero claro está que el aspecto fundamental a tener en cuenta es que no tiene que haber mediado principio de inspección aduanera alguna, pero permitiendo ahora que pueda realizarse aún en los casos en que se libró la mercadería que fue sometida o no a los controles físicos o documentales y que no fueron detectados por el servicio aduanero, siempre que dicha presentación se haga dentro del plazo de los cinco días del libramiento⁸¹.

⁸⁰ Cfr. La nota de VÉLEZ SANSFIELD, DALMACIO, acerca del comentario del artículo 514 del Código Civil.

⁸¹ La reforma se aparta del criterio contenido en el *Código Aduanero de la Comunidad Europea*, según texto consolidado el 27/09/2000, Edición del Ministerio de Hacienda de España, en cuyo artículo 65 se establece: “El declarante está autorizado, previa petición suya a rectificar uno o varios de los datos mencionados en la declaración tras su admisión de esta por parte de las autoridades aduaneras. La rectificación no podrá incluir en la declaración mercancías distintas de las inicialmente declaradas. Sin embargo, no podrá autorizarse ninguna rectificación cuando la solicitud haya sido formulada después de que las autoridades aduaneras: a) o bien hayan informado al declarante su intención de proceder a un examen de las mercancías; b) o bien hayan comprobado la inexactitud de los datos en cuestión; c) o bien haya ordenado el levante de las mercaderías”. A su vez, el artículo 66 admite la invalidación de la declaración. Veamos: “1- Las autoridades aduaneras a solicitud del declarante invalidarán una

1.3 Los supuestos del artículo 959 del C.A.

Por su parte, los supuestos del artículo 959 del Código Aduanero Argentino son varios, y de alguna manera tienen relación también con el caso anterior. Señala la norma que, en cualquiera de las operaciones de importación como de exportación, no será sancionado el que hubiera presentado una declaración inexacta siempre que mediare alguno de los siguientes supuestos: a) la inexactitud fuera comprobable de la simple lectura de la propia declaración; o la circunstancia o el elemento en el cual ella recayera hubiera sido objeto de las opciones a las que aluden los artículos 234, ap. 3, ó 332, ap. 3 del C.A., b) la diferencia resultante de la inexactitud causara o pudiera causar un perjuicio fiscal y su importe fuera menor a \$ 58,10. En caso de que la diferencia causara o pudiera causar además alguna de las consecuencias previstas en los incisos b) y c) del artículo 954, la eximición de la pena contemplada en este inciso no será aplicable; c) la diferencia de cantidad de mercadería de una misma posición arancelaria no excediera del 2% sobre la unidad de medida que correspondiera a la misma. La reglamentación podrá aumentar este porcentaje hasta un 6%, en atención a la naturaleza de la mercadería de que se tratare. Esta exención no alcanza a las sanciones que pudieran corresponder por otras diferencias.

Respecto de este punto, se puede decir que, en relación con el primer caso, este ya ha sido desarrollado anteriormente. Sólo destáquese que conforme a la terminología anterior al Código Aduanero, este tema era conocido como el “error evidente de hecho”, descripción que influía decisivamente en el tema, según sea el concepto que se tuviera de la declaración comprometida y de la documentación complementaria involucrada. El error evidente de hecho es aquel que por imperio de lo que la

declaración ya admitida cuando el declarante aporte la prueba de que la mercancía ha sido declarada por error para el régimen aduanero correspondiente a dicha declaración, o cuando como consecuencia de circunstancias especiales, ya no se justifique la inclusión de la mercancía en el régimen aduanero para el que ha sido declarada. Sin embargo, cuando las autoridades aduaneras hayan informado al declarante de su intención de proceder a un examen de las mercancías, la solicitud de invalidación de la declaración sólo podrá admitir cuando ya se haya procedido al examen. 2- No se podrá proceder a la invalidación de la declaración después de la concesión del levante de la mercadería, salvo en los casos definidos de conformidad con el procedimiento del Comité. 3- La invalidación de la declaración no tendrá consecuencia sobre la aplicación de las disposiciones sancionadoras vigentes”.



Ley de Aduanas preveía (artículo 171 bis, t.o. 1962) permitía al juzgador absolver al imputado, aunque se compruebe la existencia de la falsa declaración, y las características que tenía el yerro era que resultaba imposible de pasar inadvertido. La crítica que se hace al texto normativo actual sobre este tema es que, tal como está previsto, pareciera reducir el concepto del error evidente a un mero error de suma efectuado en el cuerpo del despacho. Pero, si se parte de analizar a la declaración en conjunto con la documentación complementaria, se puede considerar que el error evidente, como causal exculpatoria, sigue teniendo validez, ya que surge de la simple lectura de la declaración. La declaración comprometida es, sobre todo, algo armónico, y no puede ser interpretada o tenida como una merca abstracción, porque la realidad legislativa así lo indica; y el rigor del Derecho Aduanero no puede llegar tan lejos. Por lo tanto, habrá error excusable cuando las diferencias existentes se ponen de manifiesto al cotejar el cuerpo de la declaración con la documentación complementaria⁸².

La reforma introducida al Código Aduanero Argentino al artículo 959 inciso a) permite que no sea punible aquella declaración de importación cuando conforme a los elementos que dispone el declarante requiere al servicio aduanero se expida en un plazo determinado -5 días- en orden a la aplicación de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería o que tuvieran relevancia para la correcta aplicación del régimen tributario o de prohibiciones o restricciones⁸³.

En consecuencia, siguiendo esa línea interpretativa se sostiene que debe estarse al análisis del texto del artículo 959, inc. a) del C.A., y se obliga, en consecuencia, al análisis de la declaración y la documentación complementaria para así determinar la existencia de la inexactitud de la simple lectura de la declaración⁸⁴.

⁸² Cfr. IZURIETA Y SEA, ÁLVARO, “Error evidente, documentación complementaria, declaración comprometida”, *Revista Impuestos, Año XXXVIII N° 11*, La Ley, Buenos Aires, noviembre 1980, pp. 1779/1781. En dicha oportunidad, comenta el fallo de la CNCAF, Sala II, de fecha 19/6/80, “Calzetta Jorge y otro c/Aduana de la Nación”

La CNCAF, Sala I, “Medosa SA (TF N° 8226-A) c/DGA”, 23/06/1998, ha establecido que constituye el supuesto previsto en el artículo 959 inciso a) del C.A., si el contribuyente declara en forma dual la mercadería como nueva y usada a la vez.

⁸³ El art. 234 ap. 3, resulta de aplicación para las declaraciones de importación, mientras que el art. 332 ap. 3, resulta de aplicación para las declaraciones de exportación.

⁸⁴ Cfr. CNCAF, Sala I, “Medosa SA (TF N° 8226-A) c/DGA”, 23/06/1998.

De todas formas, se ha señalado que el Código Aduanero, al contemplar dos supuestos de exención de responsabilidad, que pueden ser calificados, el primero “genérico”, como es el caso de la hipótesis previstas en el artículo 902, que exime de ella a quienes hubieran cumplido con los deberes inherentes a la destinación, operación o régimen, o cualquier otro acto en que hubiera intervenido o se encontrara; y el segundo, como “específico” que exime de responsabilidad en los casos en que se den las circunstancias previstas en el artículo 959 del C.A. En ambos, no corresponde aplicar jamás sanción alguna⁸⁵.

Con referencia al “específico”, se puede señalar que está fincada su razón de ser en la levedad del perjuicio fiscal, motivo por el cual no justifica la labor de control y puesta en funcionamiento del procedimiento para aplicar una eventual sanción, que no cubre siquiera los gastos administrativos. Pero queda claro que esta exención no corresponderá si la diferencia resultante de la declaración no tuviera como único efecto el perjuicio fiscal, dentro del monto fijado, si en caso de pasar inadvertida produjera o hubiera podido producir una transgresión o una prohibición a la importación o a la exportación, o el ingreso o egreso, desde o hacia el exterior, de un importe pagado o por pagar distinto del que correspondiere.

Finalmente, el último caso se construye sobre las diferencias que se pueden producir respecto de cantidad de mercadería (que afectan normalmente al peso o volumen), y que resultan habituales atento el tipo de mercadería, sus características químicas y de transporte. Este régimen de tolerancia, usualmente, actúa respecto de mercaderías que son transportadas a granel, y que básicamente constituyen volúmenes importantes. Sobre el particular, el Decreto 1001/82 estableció en el artículo 97 el criterio legal pertinente, admitiendo la tolerancia en su porcentaje mayor, conforme al margen que le fija la ley. A tal fin, determinó que, cuando se tratara de mercadería sólida, líquida o gaseosa, que en razón de sus condiciones intrínsecas o por circunstancias extrínsecas, fuera susceptible de aumentar o disminuir su cantidad, se admitirá hasta un 4% de diferencia sobre la base de la unidad de medida. Dicha diferencia se elevará al 6% cuando se tratare de corcho en planchas. Finalmente, se faculta al Ministerio de Economía para

⁸⁵ Cfr. CNCAF, Sala II, “Shell Capsa (TF N° 9833-A) c/DGA”, 02/02/2000.



aumentar o disminuir los porcentajes aludidos, pero dentro de los límites del Código Aduanero⁸⁶.

En general, esta normativa a su vez ha sido debidamente reglamentada en lo operativo, como ha sido el caso de medición de cargas a granel de buques, por el sistema de *draft survey*, o de medición de calados, y además lo concerniente a determinado tipo de mercancías, como por ejemplo, es todo lo relativo a hidrocarburos.

Los casos de sistema de medición de calados muchas veces generaron dificultades, habida cuenta de que se ponía en crisis el resultado cuando se contrastaban dos sistemas diferentes de medición incompatibles entre sí. En estos supuestos, cuando la carga se había realizado y medido con un sistema diferente al que se utiliza para su descarga en el país de destino, las diferencias que excedieran a las tolerancias legales, por la duda que genera, no resultan punibles. Pero este criterio fue impuesto por vía jurisprudencial, ya que en principio, la aduana sistemáticamente cuando detectaba una diferencia que excedía los límites legales, en forma automática efectuaba la denuncia e instruía el sumario correspondiente, aplicando posteriormente una condena⁸⁷.

De todas maneras, esta diferencia no puede justificarse cuando se detecta el faltante a la descarga conforme al método de pesaje utilizado, si no se puede demostrar la existencia de distintos modos de establecer el peso, sólo resta justificar el faltante conforme a los medios de prueba que alude el

⁸⁶ Debe quedar claro que si en la comprobación se advierte que se ha excedido de las tolerancias en la medida que se presenten los supuestos previstos en el artículo 954, inciso a), o c) del C.A., se estará en presencia de una declaración inexacta. A tal fin, así lo ha sostenido el Tribunal Fiscal de la Nación en “Olmedo José Enrique c/DGA s/apelación (TF N° 18.421-A), Sala E, 17/05/2004.

⁸⁷ La CNCAF en forma unánime ha establecido, desde hace varios años, que las contraverificaciones deben realizarse por el mismo método que se había utilizado originariamente, a fin de que las diferencias observadas resulten verosímiles. Sala I, “Richco Cereales SA (TF N° 8561-A) c/DGA”, 01/10/2002; Sala II, “Agencia Marítima Takis N. Contogregoris SRL s/apelación” 28/08/1986; Sala II, “Cía Continental s/apelación”, 28/06/1996; Sala III, “Agencia Marítima Agrano (TF N° 8824-A) c/ANA”, 01/10/1998; Sala IV, “Vicentín SA (TF N° 8547-A) c/ANA”, 19/02/1998; Sala III, “Consultores Marítimos (TF N° 7386-A) 05/02/1997; Sala IV, “Agencia Marítima Alpemar SRL s/apelación c/ANA”, 08/09/1993; Sala IV, “SA Sarsotti s/recurso apelación c/ANA”, 16/02/1993



artículo 142, punto 1, del C.A., y que para el caso que no se justifique entonces, podrá sostenerse que la infracción fue cometida⁸⁸.

1.4 La declaración supeditada

Resta analizar la hipótesis que prevé el artículo 960 del Código Aduanero Argentino, que señala que cuando en cualquier destinación de importación o de exportación, se declarara una mercadería en forma supeditada en los términos previstos en los artículos 226 y 323, respectivamente, la eventual declaración inexacta, efectuada en la declaración supeditada, no será punible.

Debe indicarse que la declaración aduanera supeditada es aquella en la cual se condiciona previamente el resultado de una controversia sumarial o no sumarial, originada en una declaración de los elementos necesarios para la clasificación arancelaria, valoración, o aplicación de los tributos y prohibiciones, referidos a una mercadería de importación, en la medida en que este caso resulte idéntico al caso que se pretende supeditar⁸⁹.

A su vez, para el caso de una declaración de exportación, se emplea la misma fórmula anterior, con la diferencia o el matiz propio de esta destinación, que la controversia sumarial o no sumarial esté originada en la declaración de los elementos necesarios para la clasificación arancelaria, valoración o aplicación de los tributos, prohibiciones y estímulos a la exportación⁹⁰.

En ambos supuestos, el pronunciamiento final que recayera en sede aduanera se hará extensivo a la declaración supeditada, sin perjuicio de la eventual interposición de los recursos que individualmente pudieran corresponder contra la decisión. Es decir, que la supeditación no implica resignar derechos, ya que el documentante puede interponer los recursos que el Código Aduanero autoriza en su caso o la Ley de Procedimientos Administrativos, contra la decisión recaída en el antecedente⁹¹.

⁸⁸ Cfr. CNCAF, Sala I, “Agencia Marítima Neto SRL (TF N° 7576-A) c/ANA”, 26/05/1999.

⁸⁹ Cfr. artículo 226 del Código Aduanero Argentino.

⁹⁰ Cfr. artículo 323 del Código Aduanero Argentino.

⁹¹ Cfr. FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Código Aduanero comentado y anotado*, ob. cit., p. 491.

Este régimen resulta muy útil, ya que muchas veces existen o se presentan controversias entre la aduana y el importador o exportador que afectan a cuestiones sumariales o no; o bien, por cuestiones administrativas que involucran disputas acerca del valor, la clasificación, por citar las más habituales. Para la eventualidad que el contribuyente pueda tener razón, se admite que se supediten las posteriores operaciones que se registren en sede aduanera al resultado de la primera. En caso de que efectivamente el servicio aduanero considere que le asiste razón al contribuyente, nada habrá sucedido. En la situación inversa, no se impondrá sanción alguna y se adecuarán las declaraciones posteriores al resultado del antecedente. El resultado del antecedente, obviamente, tiene que tener firmeza, es decir, pasar en autoridad de cosa juzgada⁹².

De suerte tal que, en estos casos, la aduana adecuará a la operación que se supedita, todos los recaudos tendientes a poner a resguardo la renta fiscal – para el caso que exista alguna controversia que pueda tener una diferencia en orden tributaria- como la exigencia de la constitución de una garantía conforme al régimen específico⁹³, como así también a que se acredite en forma fehaciente, ante la autoridad aduanera, la existencia del antecedente que se pretende supeditar y el estado procesal de la misma⁹⁴.

Debe finalmente considerarse la aclaración que realiza la norma aduanera en el artículo 961, cuando señala que la norma dictada con posterioridad a la configuración de la infracción que modificara el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería, no surtirá efectos como una norma penal más

⁹² Cfr. al artículo 1183 del Código Aduanero Argentino, que dice: “Las sentencia dictadas en las causas a las materias reguladas en este código, como así también las resoluciones administrativas dictadas en los procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones, una vez firmes, pasarán en autoridad de cosas juzgada”.

⁹³ Cfr. artículo 453 y siguientes del Código Aduanero Argentino.

⁹⁴ Debe señalarse que, en general, constituye un trámite bastante burocrático, ya que normalmente la supeditación, si bien en la gran mayoría de los casos implica la constitución a favor de la Aduana de una garantía por la eventual diferencia de tributos, la prueba del antecedente se realiza con la presentación de una copia del expediente o constancia que da cuenta de su tramitación. La aduana reclama, en muchos de estos casos, un informe a la oficina donde está radicado el antecedente, a fin de que se informe sumariamente el estado del expediente. Se comprende que se quiera tomar un recaudo de este tipo, pero los plazos resultan increíblemente lentos, lo que implica que la concesión de la supeditación y la posterior liberación de la mercadería demoren en promedio unos 15 días, lo que significará asumir mayores costos operativos, propios del desaduanamiento.

benigna, a los fines de la aplicación de las sanciones contempladas en el artículo 954.

Al fundamento de esta exclusión se lo puede encontrar en que se pretende evitar toda suerte de confusión en la práctica aduanera, buscando resguardar la política arancelaria fiscal, y por lo tanto de no tener en consideración la variación que existe en este tipo de normas, se podría afectar la eficacia aduanera del control, en donde aparecen diversos tipos multiformes de acciones evasivas.

Esto quiere significar que la aplicación de la ley penal más benigna, únicamente, tiene efecto en la medida en que exista un cambio en orden a las penalidades que pueda contener la norma punitiva aduanera, y que se aplica al caso, atento a su variación en el tiempo⁹⁵.

Esto resulta coherente con el principio general establecido en el artículo 899 del C.A. que, en el segundo párrafo, señala que no surtirá el efecto de la ley penal más benigna cuando se modificara el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería.

Pero si lo que varía básicamente en el tiempo, es el tratamiento aduanero y fiscal de una mercadería, no va a tener el efecto que sí se reconoce a la ley penal.

Por tratamiento aduanero, se considera a todos los regímenes que le pueden corresponder a una mercadería determinada, como también a las limitaciones o restricciones de todo tipo, vigentes al momento de la declaración aduanera –con diversos fines, salud pública, seguridad, defensa del consumidor, etc.-. Mientras que el tratamiento fiscal hace referencia exclusivamente al tratamiento arancelario o de estímulos que pudiera corresponder a una mercadería de importación o exportación, según sea el caso.

Como puede advertirse es frecuente la variación del tratamiento aduanero o fiscal de una mercadería, aconteciendo que lo que es objeto de reproche en un momento determinado y lo que origina un sumario por infracción al artículo 954, al momento de su juzgamiento, puede que no lo sea más. No obstante, claramente, la norma ha dejado estas situaciones fuera de la

⁹⁵ La CNCAF, Sala II, en los autos “Consultores Marítimos SRL (TF N° 6595-A) C/ANA”, 12/08/1997, ha señalado que la modificación del límite de la tolerancia, a los efectos de la aplicación de la sanción, constituye una de las circunstancias que autorizan la aplicación de la ley penal más benigna cuando tal modificación significa la vigencia de una norma más favorable, desde el punto de vista penal, para el presunto infractor.

consideración de sostener que resulte análoga a la ley penal más benigna, ya que, por otra parte, no se trata de una modificación de una norma penal⁹⁶.

III. LA INFRACCIÓN EN EL DERECHO COMPARADO

A. SITUACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA

Con la eliminación de los controles en las fronteras interiores de la Comunidad, así como la supresión de los trámites y documentos aduaneros relativos a los intercambios intracomunitarios de bienes, que han reducido al mínimo los obstáculos del comercio entre los estados miembros, además de facilitar la mayor agilidad en el intercambio, redundó en el establecimiento de otras regulaciones. Por tal motivo, el documento único aduanero (DUA) queda exclusivamente destinado para el asentamiento de datos correspondiente a las mercancías procedentes de terceros países. Pero, como resulta indispensable obtener datos con diversas finalidades, entre las cuales se destacan las estadísticas, resultó necesario crear una nueva declaración. Esto fue instaurado con la creación del sistema INTRASTAT, mecanismo a través del cual, por medio del Reglamento (CEE) 3330/91 –que ha tenido posteriores modificaciones–, tiene por único objeto, la obtención de estadísticas de los intercambios intracomunitarios de bienes. El incumplimiento de presentar esta documentación determina la aplicación de multas que contienen un mínimo y un máximo, y estas están graduadas en atención a cada caso, la gravedad del caso y del daño, así como el perjuicio que ocasione y los antecedentes del infractor. Contiene infracciones leves,

⁹⁶ Cfr. CNCAF, Sala II, “Aspitarte y Cía. SA (TF N° 6955-A) c/ANA”, 01/06/1995. Anteriormente al Código Aduanero, durante la vigencia de la Ley de Aduanas (t.o. 1962 y sus mod.), la CSJN había establecido en el caso “Hideco SRL c/DNA” (Fallos 293:670), 23/12/1975, que si no se produce una modificación de la norma penal implicada, y tan solo son cambios arancelarios, la falsa declaración no puede quedar impune sobre la base del art. 2 del C. Penal. La Sala I, en los autos “Capsi SRL (TF N° 14.371-A) c/DGA”, 28/10/2004, ha señalado que la aplicación de una resolución administrativa como ley penal más benigna no puede prosperar si el caso se encuentra regido por la disposición contenida en el art. 899 in fine del C.A. que establece que no surte ese efecto la norma que modificare el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería.

como es el caso de la presentación fuera de término, o el envío de datos incompletos o inexactos, cuando no hubiera esto causado perjuicio grave para el servicio. Las faltas graves, al igual que el caso anterior, se atenderán cuando la falta de envío de los datos, genere un grave perjuicio para el servicio, y cuando el infractor hubiera tenido dos faltas leves en un mismo año. Finalmente, se consideran faltas muy graves, como el suministro de datos falsos a los servicios estadísticos, resistencia notoria habitual o alegación de excusas falsas en el envío del dato requerido, y cuando el infractor hubiera cometido dos faltas graves en un año⁹⁷.

En lo concerniente al ámbito de aplicación de sanciones y delitos relacionados con el Comercio Internacional, excluido el intracomunitario, cada país ha conservado, mediante el uso de sus ordenamientos positivos internos, su aplicación, según los intereses de cada uno de estos territorios.

Con relación a las sanciones aduaneras, la jurisprudencia progresista estuvo orientada a combatir, desde su aparición, una forma nueva y sutil de proteccionismo que se evidenció en las fronteras. Este proteccionismo estuvo elaborado sobre el principio de que las sanciones aduaneras no deben ser desproporcionadas con relación con la infracción cometida, y que se deben analizar también en vista a la naturaleza de la infracción. Asimismo, en la valoración de los hechos, se debe partir del análisis de la intención fraudulenta o no del declarante, en la cual el estudio de la personalidad de

⁹⁷ Cfr. ALBI IBÁÑEZ, EMILIO, Y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J. L., en *Sistema Fiscal Español*, 15ª Edición puesta al día, Editorial Ariel S.A., Barcelona, Edición 2000/2001, pp. 999/1003. En igual sentido DE ANTONI, FRANCO, Y MANCA, DOMENICO, *IVA, INTRASTAT e Dogana. Demanda & Riposte*, IPSOA Editore SRL, Roma, 1999, p. 117 y siguientes. Este sistema se aplica a las operaciones realizadas por los operadores económicos que actúan en el territorio estadístico español, peninsular e insular (por citar un ejemplo), con los demás estados de la Unión Europea. Así pues con carácter general, el ámbito objetivo de aplicación comprende todas las mercaderías que circulen de un estado a otro, incluyendo a todos los operadores económicos intracomunitarios que tengan CIF de IVA comunitario, y que realicen operaciones anuales por un volumen superior al denominado umbral estadístico de exclusión (basado sobre un importe fijo ahora en euros). Esta declaración resulta obligatoria, y puede presentarse por escrito o en soporte magnético, existiendo obviamente casos eximidos como las realizadas por particulares, o personas físicas no sujetos pasivo del IVA, las personas jurídicas exentas de presentar la declaración fiscal, al igual cuando se trate de adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos –vehículos, embarcaciones y aeronaves- o bien se trate de operaciones intracomunitarias que no superen el denominado umbral estadístico y, finalmente, se trate de adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales.

aquel juega un importante papel, como así también los antecedentes que tenga el supuesto infractor. En consecuencia, la naturaleza de la infracción, la buena fe y la discriminación arbitraria constituyeron tres criterios al servicio del principio general de proporcionalidad, que permite demostrar el carácter excesivo de una sanción y su falta de justificación con relación al artículo 36 de la CEE. No se tratan, pues, de principios abstractos y aislados, sino de criterios precisos que se enmarcan en un contexto jurídico perfectamente delimitado⁹⁸.

1. España

Con referencia a España, se indica que, en materia de aduanas, el Real Decreto Ley 13/1976 ordenó que se acometa la refundición de las disposiciones vigentes en los tributos que recaen sobre el Comercio Exterior, que ha dado como resultado el Real Decreto Ley 511/1977, que incluye una regulación de las infracciones y sanciones. Las características de este régimen sancionador son: a) la distinción entre infracciones simples, de omisión y de defraudación, clasificación consagrada por la Ley General Tributaria hasta su reforma por la Ley 10/1985; b) se tipifican infracciones específicas de omisión y de defraudación, además de las establecidas en la Ley General Tributaria, como son: Omisión: falsa o inexacta declaración de origen o procedencia que dé lugar a una disminución de la deuda tributaria;

⁹⁸ Cfr. MATTERA, ALFONSO, *El mercado único Europeo. Sus reglas. Su funcionamiento*, Ediciones Civitas, Madrid, 1991, pp. 352/357. Aquí se citan las sentencias dictadas por el Tribunal de las Comunidades Europeas, “Donkerwolcke” del 15/12/1976, “Cayrol”, 30/11/1977, “Rivoira”, 28/03/1979, y “Casati”, 11/11/1981. Conforme a esta jurisprudencia, se sentaron las siguientes pautas: 1- Con carácter general toda medida administrativa o represiva que rebase los límites de lo estrictamente necesario para lograr que el Estado miembro importador obtenga informaciones razonablemente completas y exactas sobre los movimientos de las mercaderías sometidas a medidas de política comercial particulares debe considerarse una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa prohibida por el Tratado. 2- En principio la legislación penal, y las normas de procedimiento penal son competencia de los Estados miembros. No obstante, se desprende de una reiterada jurisprudencia del Tribunal que, también en este ámbito, el Derecho Comunitario introduce límites a las medidas de control que los Estados miembros pueden mantener, de acuerdo con aquel, en el marco de la libre circulación de mercancías y personas. Las medidas administrativas o represivas, no deben exceder de lo estrictamente necesario, las modalidades de control no deben concebirse de forma que restrinjan la libertad deseada por el Tratado, y no debe establecerse una sanción tan desproporcionada a la gravedad de la infracción que suponga una traba de esa libertad.

falsa o inexacta declaración de la naturaleza o cantidad de la mercadería con idéntica consecuencia que en el caso anterior; e incumplimiento de las condiciones exigidas reglamentariamente en el régimen de importación temporal; y Defraudación: presentación a despacho por separado de las partes de una mercadería, cuando tenga como finalidad la liquidación de una deuda tributaria menor a la que sería exigible en el caso de que se presentara la mercancía completa; utilización de mercancías importadas temporal o definitivamente con beneficios tributarios en usos o destinos diferentes de aquellos para los que hubieran sido concedidas las exenciones o bonificaciones; c) se tipifican como infracciones simples a los incumplimientos de obligaciones formales propias, tanto de los importadores como de los exportadores, como de otros operadores en el campo del comercio exterior (transportistas, consignatarios), especialmente en lo que se refiere a las obligaciones de presentar y declarar la mercadería a la aduana en el momento de su introducción en el territorio aduanero; también ha de constituir infracción tributaria grave, en el ámbito de los tributos que gravan el comercio exterior, la no presentación, o presentación fuera de plazo, previo requerimiento de la Administración Tributaria, o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que esta pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación⁹⁹.

2. Italia

En el caso de Italia, la normativa nacional aduanera se rige por el denominado Texto legal único aduanero (*Testo unico delle leggi doganali* –

⁹⁹ Cfr. Reseña realizada por RUIZ DE VELASCO, VICENTE, “El contrabando y el fraude en el comercio exterior” publicado en *Temas de Derecho Penal Tributario*, obra colectiva coordinada por César García Novoa y Antonio López Díaz, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 2000, pp. 232/233.

Respecto a las sanciones se han de encontrar en el título IV que contienen las “Disposiciones Penales de texto refundido de las Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas”. Allí el artículo 336 define a las infracciones aduaneras, y establece las faltas reglamentarias, aplicables a las documentaciones propias y obligaciones de los responsables de los medios de transporte internacional tanto de pasajeros como de mercancías. El artículo 341 define las faltas en el comercio de importación y el artículo 345 define las faltas en la exportación en general. Esta información se obtiene en *Fiscalidad sobre comercio Exterior (Normativa básica comunitaria y nacional)*, t. IV, publicado por la Escuela de la Hacienda Pública del Ministerio de Economía y Hacienda de España, Madrid, pp. 2969 a 2990.

T.U.L.D.-), a través del cual se regulan los institutos aduaneros aplicables en dicho país, al igual de lo que acontece en los demás países miembros de la Unión Europea. En lo que respecta al régimen sancionador, claramente distingue la figura del delito de contrabando, contiene además una norma represiva particular, como es el caso del tabaco, y normas especiales antimafia, como una figura agravada realizada por el denominado crimen organizado, de las denominadas sanciones administrativas, previstas en los artículos 302 a 321 del Texto Único Aduanero. Así pues, se prevén sanciones que serán aplicadas a las diferencias que se detecten entre lo declarado en el manifiesto de carga, y lo descargado, o transportado, en la medida en que no esté debidamente justificado. El artículo 303 prevé las diferencias respecto de la declaración de la mercadería destinada a la importación definitiva, a depósito, o destinadas a otra aduana. Sobre el particular, se establece la aplicación de una multa para los casos en que la declaración no resulte respecto de lo comprobado en una destinación de importación definitiva, o a depósito –lo que sería la destinación de depósito de almacenamiento- o a una expedición a otra aduana –sería lo que se denomina un tránsito-; y en cuanto afecte a la cantidad y valor de la mercadería involucrada. No obstante lo expuesto, la norma admite una serie de causales de excusación, por parte de los usuarios, cuando se trata de errores de tarifa, cuando la diferencia esté alcanzada por un porcentaje de tolerancia en más o en menos. Para los casos en que se detecten los denominados errores de conversión de valor o de cálculo, siempre que se consideren de buena fe, y en tanto se hubiera indicado la totalidad de los elementos necesarios para que la aduana pueda constatar el valor, se aplicará una multa atenuada. El artículo 304 prevé iguales situaciones, pero para el caso de las declaraciones de exportación con régimen de restitución de derechos o tributos. Los artículos 310, 311, 312 y 313 prevén los casos de diferencias que se detectan con relación a la declaración de la mercadería destinada a la importación o exportación temporaria, a la reexportación de la temporaria o a la reimportación. El artículo 318 prevén las omisiones y el retardo en presentar la declaración aduanera en la forma y el plazo que establece la ley aduanera; asimismo el artículo 319 pena las inobservancias de las formalidades aduaneras¹⁰⁰.

¹⁰⁰ Cfr. MURATORI, ALDO, *Comentario al testo unico doganale*, Casa Editrice Dott Milani, Milan, 1993, pp. 355/364. Aquí también resulta interesante el comentario que realiza en orden a las características que tiene que tener la declaración aduanera y las

3. *Francia*

En Francia, la situación resulta similar a lo ya comentado anteriormente. La declaración escrita que se ha de realizar constituirá un acto por el cual el declarante manifiesta su voluntad de someter la mercadería bajo un régimen aduanero de importación o de exportación, y se compromete a cumplir con las obligaciones que de tales destinaciones se derivan. Por este acto, se compromete igualmente a suministrar, al servicio aduanero, todos los elementos e indicaciones necesarios para permitir la identificación de la mercadería, de manera de poder aplicar las reglamentaciones que correspondan al régimen que se ha elegido para ellas. Ahora bien, el principio de irrevocabilidad de la declaración aduanera fue considerado, durante mucho tiempo, como un principio intangible por la gran mayoría de los estados miembros de la Comunidad Europea, incluido el estado de Francia. Poco a poco se ha ido diluyendo, habida cuenta de que se ha admitido que, luego de su registro, pueden ser modificadas las declaraciones en la medida en que se cumpla con ciertos tiempos, como también para aquellos casos en que se ha cometido un error de buena fe, siempre condicionado a que no se haya iniciado la inspección aduanera, o que esta haya sido notificada al declarante de su realización¹⁰¹.

El régimen infraccional aduanero francés, a diferencia de lo que acontece con su derecho común, conoce dos categorías, los delitos y las contravenciones. Según el Derecho Aduanero Francés, la diferenciación estará dada de acuerdo con la presencia y combinación de diversas calificaciones, sin perjuicio de que la distinción estará ligada a las penas involucradas, aspecto que permite vislumbrar el criterio del legislador. En este sentido, se consideran contravenciones aduaneras a cuatro clases de

formas y contenido que esta tiene que tener, aspectos que están regulados en los artículos 56 y 57 del texto único, como para poder registrar una de las destinaciones aduaneras que están previstas en el artículo 55 del mismo texto legal. Sobre del particular, se señala que la declaración aduanera es el acto por el cual una persona manifiesta la voluntad de vincular una mercadería a un determinado régimen aduanero. Esta presentación, que se realiza ante la aduana, determina la aceptación de la obligación que se asume dando inicio a la operación aduanera aceptando que los datos que declara resultan exactos en orden a la mercadería que ampara la declaración (pp. 88/89).

En igual sentido, GIANCANE, GAETANO, *Diritto doganale nazionale e comunitario*, Edizioni Laurus Robuffo, Roma, 1998, pp. 113/125

¹⁰¹ Cfr. BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Le droit douanier. Communautaire et national*, ob. cit., pp. 172 a 183.



infracciones caracterizadas por las penas crecientes que se prevén. Así pues, las penas de primera clase son pasibles de una multa donde el monto es periódicamente revisado, y variará entre un mínimo y un máximo expresado en unidades monetarias. La multa comprometida para el caso de una contravención de segunda clase, es de una a dos veces el importe de los tributos eludidos. La contravención de tercera clase comprende la confiscación de la mercadería en litigio y una multa que se fija entre un mínimo y un máximo¹⁰².

En orden a la clasificación de las infracciones aduaneras, podemos manifestar que se las agrupa respecto de las mercaderías, las formales, y genéricamente, otras infracciones. Las primeras, solamente admiten el contrabando de importación o exportación, y este está definido como la importación o exportación de mercaderías fuera del registro de aduana, así como toda violación de las disposiciones legales o reglamentarias relativas a la detención de mercaderías y medio de transporte en el interior del territorio aduanero.¹⁰³ Las segundas corresponden a las formalidades aduaneras sustentadas en la importancia que se da a la declaración en detalle. En tal sentido, se prevé el caso de la ausencia de declaración aduanera propiamente dicha, es decir, que se detecte una importación o exportación de mercadería que no ha sido objeto de una declaración de detalle, o bien, también los casos de declaraciones inexactas de los depósitos y de la documentación complementaria en los casos de procedimientos simplificados. Se asimila también a los supuestos de mercaderías a bordo sin declarar, diferencias en las cancelaciones de exportaciones temporarias¹⁰⁴.

¹⁰² Cfr. BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Le droit douanier. Communautaire et national*, ob. cit., pp. 414 a 417.

¹⁰³ Cfr. al artículo 265 del Código Aduanero Francés.

¹⁰⁴ De conformidad al actual Código de Aduanas de Francia, los delitos e infracciones están regulados a partir de los artículos a 438 bis. Debemos indicar lo siguiente: conforme al artículo 408 existen cinco clases de contravenciones y tres clases de delitos. El artículo 409 asimila la tentativa a la comisión del delito mismo. El artículo 410 regula la contravención de Primera Clase, y establece que se ha de aplicar una multa que contiene un mínimo (300 euros) a un máximo (3000 euros) toda infracción a las leyes y reglamentos que le sea confiada a la administración de aduanas, en la medida en que no esté severamente penado por este código. Se aplica en particular a todas las omisiones o inexactitudes en la medida que éstas no tengan repercusión sobre la aplicación de tributos o de prohibiciones; las omisiones de inscripción correspondientes al artículo 92, como así también las contenidas en los artículos 72, 77-1, 232, 236 y 261, como toda infracción a las reglas de calidad y acondicionamiento de mercadería de

4. Portugal

En Portugal, tal como acontece con casi todos los ordenamientos positivos aduaneros, se distingue entre delitos y contravenciones aduaneras; y ambos campos se distinguen a partir de analizar y considerar actos menos graves y poco censurables desde el punto de vista ético. En tal sentido, se señala que el Derecho Penal Fiscal Aduanero constituye el derecho sancionador que regula los llamados crímenes de fraude, entre los que se destacan el contrabando y el descamino, y las simples irregularidades fiscales, constituidas por las transgresiones y contravenciones. En esa línea, se ha de definir al delito de contrabando como todo acto u omisión fraudulenta que tiene por fin introducir en el país o extraer mercadería, sin pasar por la aduana. Se define el descamino como todo acto u omisión fraudulenta que tiene por fin retirar mercaderías de las aduanas o hacerlas pasar sin ser sometidas al despacho, o mediante un despacho falso de modo de permitir su ingreso o egreso, violando una prohibición, o por lo menos pagando menos derechos. En materia de contravenciones, considera el mismo supuesto previsto para el descamino, pero únicamente cuando no se trata de mercadería prohibida, y cuando existen diferencias en la declaración aduanera y lo que se verifica por la aduana; y finalmente, cuando se advierte un cambio indebido del régimen aduanero elegido. En esos casos, se prevé

importación o exportación en la medida en que no tengan por finalidad la obtención de un reembolso o exención tributaria o un tratamiento preferencial financiero o tributario. Las de segunda clase están previstas en el artículo 411, que disponen de una multa equivalente entre una a dos veces el importe de los derechos y tributos eludidos, incluyendo especialmente las faltas de nombre en los bultos declarados, en los manifiestos, las faltas de cantidad en las tiendas libres, involucradas en los regímenes suspensivos, y demás inobservancias de cantidad y medidas en diversas destinaciones aduaneras. Las infracciones de tercera clase están previstas en el artículo 412, que prevé la confiscación de la mercadería objeto del litigio y una multa mínima (150 euros) a una máxima (1500 euros) para los casos de contrabando en la que se importa o exporta una mercadería sin declaración en la medida en que estos bienes no están prohibidos o estén fuertemente gravados, ni estén alcanzados por tributos que gravan el consumo interior. Incluye las falsas declaraciones de origen, especie y valor de las mercaderías, igualmente cuando es falso el expendedor o el destinatario real de la mercancía, todo desaduanamiento de mercadería tendiente a obtener un beneficio comunitario, falta de manifiesto de mercadería, violaciones de zonas francas, y transporte de mercaderías por buques extranjeros violando las previsiones del artículo 259. Las infracciones de quinta clase corresponden para las disimulaciones en partes y piezas de operaciones que están comprendidas en los artículos 65 y 92 del código, a los que les corresponderá prisión de un mes y una multa de 90 euros a 450 euros.

una multa que se regula en un mínimo y un máximo. Se prevén igualmente, penas accesorias, como el caso de inhabilitaciones para ejercer alguna actividad o profesión, privación de participar en ferias o mercados, y pérdidas de subsidios¹⁰⁵.

5. Reino Unido de Gran Bretaña

Finalmente en el Reino Unido el planteo legislativo básico es el mismo que los comentados, en donde se regula conforme a la norma “*The custom and excise management Act 1979*”, que ha tenido varias modificaciones, pero regula las formas y alcances de las declaraciones aduaneras. Toda esta regulación es conforme a las normas comunitarias, que contiene diferenciaciones entre delitos e infracciones. Estas últimas tiene un tratamiento de penas de multa, cuyo monto quedará signado conforme al criterio que adopte el imputado con el servicio aduanero en terminar de aceptar la ofensa, y el grado de colaboración que tenga con el servicio, lo que puede llegar a atenuaciones que van del 40 al 20% de la multa en juego. También para el caso que involucre con tal motivo tributos internos, como el caso del Valor Agregado, estos se han de sancionar de acuerdo con el *Act 1994* que, conforme a la Sección 8, también se penan con multas equivalentes a una vez el importe de lo evadido.

B. LA INFRACCIÓN EN EL MERCOSUR

En el ámbito del MERCOSUR, aún no está resuelto el criterio que se adoptará respecto de las declaraciones que se han de registrar entre los países miembros, toda vez que el proyecto de Código Aduanero del MERCOSUR tuvo graves observaciones y que, de alguna manera, conspiraron con su aprobación; por consiguiente, entró en un proceso de revisión que, hasta el presente, no ha concluido¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Cfr. CRESPO DIAS COELHO, CARLOS A *ilicitude fiscal aduaneira, Rei dos livros, Lisboa*, 1989, pp. 15 a 25 y 43 a 55. También *Estruturar o sistema fiscal do Portugal desenvolvido*, publicación del *Ministerio das Financas, Librería Almedina, Coimbra*, 1998, pp. 213 a 216.

¹⁰⁶ El Código Aduanero del MERCOSUR fue aprobado como proyecto en *Ouro Preto*, Brasil el día 16 de diciembre de 1994, cuyo texto completo como así también las observaciones que mereció este por parte del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, pueden apreciarse en el ejemplar N° 7, Año V, segundo semestre 1994 y primer semestre

de 1995, en las pp. 21 y 71, respectivamente. En el citado antecedente, en el Título IX se previeron a las infracciones aduaneras. Precisamente en el artículo 156, se destacaba que han de ser consideradas infracciones aduaneras, los hechos, actos u omisiones que resulten de la inobservancia de las disposiciones de la legislación aduanera, objeto de penalidades de este Código. A su vez, el artículo 158 establecía las especies de infracciones aduaneras, señalando que estas era: contrabando, defraudación y declaración inexacta. En lo que atañe al contrabando, el artículo 166 lo definía como toda acción u omisión que tenga por objeto la introducción o salida del territorio aduanero de determinada mercadería, con evasión al control aduanero, que pueda producirse en perjuicio del erario o en la violación de las condiciones establecidas en leyes o reglamentos especiales aún no aduaneros, en las disposiciones de este código y en las normas de aplicación. En tal sentido el artículo 167, establecía que deben aplicarse en la infracción de contrabando las siguientes penas: comiso de la mercadería en infracción, comiso del medio de transporte, multa de 100% del valor del vehículo al responsable, cuando el valor de la mercadería en infracción fuera notablemente desproporcionado con relación al vehículo sujeto a la pena de comiso, y su propietario no fuere reincidente, se aplicará a este una multa de 3 veces el valor de la mercadería en infracción, finalmente en todos los casos se aplicará acumulativamente una multa de 30% del valor de la mercadería.

En el artículo 168, se definía la infracción de defraudación como toda acción u omisión que infrinja disposiciones legales o reglamentarias aduaneras o no, o implique perjuicio para el erario, siempre que el hecho no configure contrabando o declaración inexacta. Las penas que se preveían eran: una multa de 80% cuando se refieran al precio y valor aduanero de la mercadería, adulteración o falsificación de cualquier documento; del 40% cuando se refieran a la utilización de mercaderías importadas con exención, reducción o suspensión del pago de gravámenes, de fines o actividades diferentes de aquellas para las cuales fueron autorizadas, o bien cuando medie el incumplimiento de las condiciones del régimen en el cual fueron importadas; del 15% cuando se refieran a incumplimiento de los plazos establecidos, extravío o falta de mercadería manifestada o descargada en el territorio aduanero, e incumplimiento de cualquier otro requisito o formalidad previsto en este código o en las normas de aplicación.

Finalmente, el artículo 170 definía la declaración inexacta, y establece que esta se constituía cuando la autoridad aduanera en ocasión de la verificación aduanera constate que las informaciones, datos o indicaciones proporcionados por el declarante implican un pago menor de los gravámenes debidos al erario, en la concesión de incentivos o beneficios con valor superior al que el declarante tendría derecho si la declaración fuese efectuada correctamente, o el incumplimiento de la legislación aduanera, o de cualquier otra naturaleza y de cualquier otra formalidad. El artículo 171, a su vez, regulaba las penas a aplicar en estos supuestos, partiendo de la base del valor de las mercaderías, con lo cual será del 10% cuando se refieren a la especie, origen o procedencia diversa, de clase o calidad superior o inferior o de dimensiones diferentes, o gravadas con tributos más elevados; peso o cantidad en más o en menos; y mercaderías no manifestadas, siempre que no se configure contrabando; cuando la diferencia entre el valor declarado y el determinado por la autoridad aduanera fuera superior al 100% la declaración inexacta se considerará como defraudación y será penalizada conforme a la escala prevista en el ítem 1 del artículo 169.

1. La República Federativa del Brasil

En la República Federativa del Brasil, existe una serie de normas que tienen que ver con las normas aduaneras básicas aduaneras previstas en el Decreto Ley 2.472/88 que ha modificado el Decreto Ley 37/66, sin perjuicio de que existe un sinnúmero de normas que han modificado ciertos capítulos. En tal sentido, el artículo 499 define a las infracciones como toda acción u omisión, voluntaria o involuntaria, que importe inobservancia por parte de las personas físicas o jurídicas, de las normas establecidas por el Reglamento Aduanero o de los actos administrativos destinados a completarlo. El artículo 500 establece las penas que se aplicarán en las infracciones aduaneras, siendo estas: la pérdida del medio transportador, la pérdida de la mercadería, multa, sanciones administrativas. En lo que atañe a las multas de importación, el artículo 521 sostiene que, tomando como base el valor de la mercadería, se aplicará una multa equivalente al 100% cuando se falsifique o desvíe la mercadería que es objeto de exención o reducción tributaria; la multa será del 50% cuando fuera transferida la mercadería sin la previa autorización, por el retorno fuera de los plazos acordados al amparo del régimen de admisión temporaria, o el extravío de la mercadería; la multa será del 10% cuando no se presente o se lo haga fuera de término de la factura comercial, o esta no tenga la visación consular, o se cumplan fuera de plazos los tránsitos aduaneros. El artículo 524 fija que se aplicará una multa del 50% de la diferencia de tributos detectada como consecuencia de la declaración inexacta de la mercadería o imputación del valor o cantidad. Cuando la falsa declaración estuviere fundada en el valor o naturaleza y cantidad de la mercadería, la multa será del 100%. Finalmente, el artículo 526 establece, casuísticamente una serie de penalidades por operaciones que se realicen sin la presentación de documentación complementaria, estén subfacturados los precios, se embarque con plazos administrativos vencidos, falta de presentación ante órganos que intervienen en forma previa. El artículo 530 se refiere a los casos de exportación. Debe destacarse que, en el artículo 535, se establecen las denominadas sanciones administrativas que implica la aplicación de suspensiones o cancelación para utilizar regímenes especiales aduaneros, habilitaciones para oficializar despachos aduaneros, en

el registro de importadores o exportadores, autorización para prestar servicios en depósitos fiscales¹⁰⁷.

Como comentario sobre el particular se observa, respecto del tratamiento dado al Proyecto de Código Aduanero del MERCOSUR, una marcada influencia del tratamiento aduanero dado a las infracciones en la norma brasileña.

2. *Uruguay y Paraguay*

En las legislaciones de la República Oriental del Uruguay como en la del Paraguay, el planteo resulta similar a las normas ya comentadas. En el primer caso, contiene por un lado el Código Aduanero, que regula las funciones del servicio aduanero de la República Oriental del Uruguay, junto con las instituciones propiamente aduaneras, destinaciones, regímenes especiales, etc.; y en lo que respecta a las infracciones y delitos en un ordenamiento específico relativo a los Delitos y Procedimientos vigentes en dicho país, entre los que se encuentra el Capítulo XII referido a normas sobre el contencioso y represivo aduanero¹⁰⁸.

Admite el artículo 245, como infracciones aduaneras, la diferencia, la defraudación y el contrabando. Respecto de la primera, se regula en el artículo 246, considerando que existe, cuando se comprueba, al hacerse las verificaciones del caso, que si se hubieran seguido las declaraciones, datos o indicaciones del solicitante, el Fisco se habría perjudicado en la percepción de la renta encontrándose mercaderías o efectos en los siguientes casos: operaciones de importación o despacho: a) de especie, origen o procedencia, de clase o calidad superior, de valor o de dimensiones mayores, de aforo más elevado o gravados con tributos más altos; b) de más peso, de más cantidad; c) otras mercaderías, además de las manifestadas, siempre que no se trate de un caso de contrabando; d) de menos peso, de especie, clase, calidad inferior, de aforo, tributos, dimensiones menores o que, por cualquier otra circunstancia, no correspondan a los indicados en el permiso y estén sujetos a gravámenes más bajos. Este último caso no resultará de aplicación cuando el Poder Ejecutivo permita que no tenga que declararse exactamente la mercadería, como así tampoco cuando las diferencias estén comprendidas

¹⁰⁷ Cfr. ALVES ROCHA, PAULO CESAR, *Regulamiento Aduaneiro. Anotado com textos legais transcritos*, Ediciones Aduaneiras Ltda., Sao Paulo, 1997, pp. 395 a 417.

¹⁰⁸ Cfr. Decreto Ley 15.691/84 Código Aduanero, y la Ley 13.318.

dentro de las tolerancias permitidas. En las declaraciones de exportación o salida, las diferencias de: a) de especie diversa, de clase o calidad superior, de dimensiones mayores, de aforo más elevado, o gravados con tributos más altos; b) de más peso, de más cantidad. Para todos estos, casos las sanciones serán: recargo igual al monto de los tributos en perjuicio fiscal. El artículo 251, a su vez, define la defraudación como toda operación, manejo, acción u omisión, realizada con la colaboración de empleados o sin ella, desconociendo las leyes, reglamentos o decretos, que se traduzca o pudiera traducirse, si pasase inadvertida, en una pérdida de renta fiscal o en aumento de responsabilidad para el Fisco, y siempre que el hecho no esté comprendido en las prescripciones de declaración falsa o contrabando. Aquí la multa será equivalente a una multa igual al doble del importe de los gravámenes adeudados.¹⁰⁹

En el ámbito de la República del Paraguay, las infracciones, faltas y delitos aduaneros están regulados en el Código Aduanero¹¹⁰.

En tal sentido, se observa que el artículo 212 define las faltas aduaneras como el quebrantamiento por acción u omisión de las normas legales aduaneras que no configuren defraudación o contrabando. Pero se aclara que, cuando estas sean cometidas por los funcionarios públicos o despachantes de aduanas, estos sean juzgados y sancionados de conformidad con las disposiciones especiales que contengan estos regímenes. El artículo 213 expresamente consagra el principio de responsabilidad objetiva, y las multas se han de graduar entre el equivalente de 6 a 10 jornales mínimos para trabajadores de actividades diversas. El artículo 221 establece que las infracciones aduaneras son la defraudación y el contrabando. La primera es definida como toda acción u omisión realizada en forma dolosa con la colaboración o no de los empleados que, en violación de expresas disposiciones aduaneras, produzcan o pudieran producir perjuicio a la renta fiscal siempre que no configure contrabando. El artículo 223 contempla los casos típicos de defraudación: a) las declaraciones falsas o inexactas de la

¹⁰⁹ En tal sentido, VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., *Código Aduanero, comentarios, antecedentes, concordancias, artículos 860 a 891, t. VII-A*, ob. cit., p. 465, señala que en este orden la figura del artículo 246 equivale a una declaración aduanera inexacta, la defraudación del artículo 251 es subsidiaria de la anterior con el agregado que, de pasar inadvertida, puede causar un perjuicio fiscal o mayor responsabilidad al fisco, y el contrabando –art. 253– que se prevé en una fórmula genérica y enumera una serie de presunciones que admiten prueba en contrario.

¹¹⁰ Cfr. Ley 1173/85 y su decreto reglamentario 15.813/86.

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 fraccionada de las partes de un todo; c) la simulación del cumplimiento de algún requisito esencial para efectuar o concluir una operación aduanera; d) el uso, empleo o destino dado a las mercaderías introducidas en el país con franquicias tributarias, diferente del establecido en las leyes que las hayan acordadas; e) el ingreso para consumo sin autorización; f) en los casos de introducción de mercaderías ocultas en compartimientos secretos o de doble fondo, o en forma tal que escapen a la revisión normal de la Aduana.

C. SITUACIÓN EN OTROS PAÍSES DE AMÉRICA

1. Estados Unidos de Norteamérica

La legislación aduanera de los Estados Unidos de Norteamérica está estructurada sobre las mismas recomendaciones que los acuerdos internacionales referidos al tema aduanero han postulado, y respecto de los cuales, por otra parte, ha adherido. En consecuencia, presentan una gran similitud con los textos normativos ya analizados

La norma básica aplicable en la materia en consecuencia, es la prevista en el “*United States Code Title 19*” que refiere a los *Customs Duties*. Allí se ha de regular toda la actividad institucional del servicio aduanero, como una Agencia Federal integrante del Departamento del Tesoro, y se ha de reglar todo lo concerniente a los aspectos operativos y tributarios propios de la actividad cotidiana de la aduana. Guarda especial relevancia el Capítulo 4, que prevé la *Tariff Act 1930* que, sin perjuicio de regular todos los aspectos arancelarios y de formalidades, también regula lo propio de las infracciones que con motivo de tales operaciones, se pueden llegar a cometer, como el caso de la Sección 1497, que regula las penalidades por las faltas en la declaración aduanera; las Secciones 1584 a 1595, que prevén y regulan diversas penas para los casos de falsificación o falta de manifiesto, trasbordos no autorizados, contrabando que se realiza por vía aérea, penas,



en el caso de que se advierta fraude, negligencia grave o simple actuar negligente, reclamo indebido de *draw-back*, y otras penalidades¹¹¹.

2. *Estados Unidos Mexicanos*

En los Estados Unidos Mexicanos, resulta de aplicación la Ley Aduanera y su reglamento de 1995. Sobre el particular, el artículo 176 estipula que comete las infracciones relacionadas con la importación y exportación, quien introduzca en el país, o extraiga de él, mercancías en cualquiera de los siguientes casos: 1- Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos respecto del comercio exterior, y en su caso, de las cuotas compensatorias que deban cubrirse. 2- Sin permiso de las autoridades competentes o sin la firma electrónica en el pedimento, que demuestre el descargo total o parcial del permiso antes de realizar los trámites de despacho aduanero o sin cumplir cualesquiera otras de las regulaciones o restricciones no arancelarias, emitidas conforme a la Ley de Comercio Exterior, por razones de seguridad nacional, salud pública, preservación de la flora o fauna, del medio ambiente, de sanidad fitopecuaria, o los relativos a Normas Oficiales Mexicanas, compromisos internacionales, requerimientos de orden público o cualquier otra regulación. 3- Cuando su importación o exportación esté prohibida. 4- Cuando se ejecuten actos idóneos, inequívocamente dirigidos a realizar las operaciones a que se refieren las fracciones anteriores, si estos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del agente 5- Cuando se internen mercaderías extranjeras procedente de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional en cualquiera de los casos anteriores. Y 6- Cuando se extraigan o se pretendan extraer mercancías de recintos fiscales o fiscalizados, sin que hayan sido entregados legalmente por la autoridad o por las personas autorizadas para ello.

A su vez el artículo 177 prevé una serie de supuestos en los que se presume la comisión de las infracciones destacadas en el artículo anterior. El

¹¹¹ Esta información está en el *Legal Information Institute LII U.S. CODE COLLECTION*. Debe destacarse que a su vez en materia de delitos aduaneros, estos están previstos en la “*United States Code Crimes*”, en la Sección 18, capítulo 27. Allí, en las secciones 541 a 546, se tratan acerca de las importaciones de bienes con falsas clasificaciones, que afecta a la calidad y al valor de la mercadería, con presentación de cualquier documento falso, cuando causan perjuicio fiscal, que contienen penas de hasta dos años de prisión. Y la figura agravada es el contrabando de importación que contiene una pena de hasta 5 años de prisión y, además, comiso de la mercadería involucrada.



artículo 178 contiene las penalidades correspondientes, oscilando estas en multas equivalentes entre el 130 al 150% de los impuestos al comercio exterior omitidos, y comiso cuando además, la mercadería es prohibida.

Los artículos 182 y 183 describen los casos de uso indebido de regímenes de promoción, ya sea de exención total o parcial de tributos y demás ventajas aduaneras; en estos casos, las penalidades son también multas con elevadas escalas punitivas.

El artículo 184 es el que se asimila a las declaraciones inexactas, pero como una sanción de neto corte administrativo, ya que señala que cometen las infracciones relacionadas con las obligaciones de presentar documentación y declaraciones quienes: 1- Omitan presentar a las autoridades aduaneras, o lo hagan en forma extemporánea, los documentos que amparen las mercaderías que importen o exporten, que se trasporten o se almacenen, y demás declaraciones, pedimentos, etc. 2- Omitan presentar los documentos requeridos por las autoridades aduaneras dentro del plazo previsto para contestar el requerimiento. 3- Presenten documentos con datos inexactos o falsos o en su caso, omitiendo algún dato, siempre que alteren la información estadística y no implique la comisión de otra infracción prevista en esa ley. 4- Omitan presentar o lo hagan extemporáneamente los documentos que comprueben el cumplimiento de regulaciones no arancelarias. 5- Transmitan al sistema electrónico o de control de barras datos que no correspondan a la mercadería declarada. 6- Se omita declarar la portación de valores con motivo de entrada al país. 7- Omitan imprimir el código de barras a pedido de la aduana. El artículo 185 prevé las multas para cada caso que están reguladas con un mínimo y un máximo, y en otros casos, con porcentajes que se calculan sobre el valor de las mercancías¹¹².

3. Chile

En la República de Chile, la actividad aduanera, está regulada básicamente en la denomina “Ley Orgánica del Servicio de Aduanas” y las “Ordenanzas de Aduana”¹¹³.

En estas últimas, en el Libro III, se establecen las Infracciones de la Ordenanza, sus penas, y el procedimiento para aplicarlas. El artículo 168

¹¹² Cfr. la publicación *Nueva ley aduanera y su reglamento*, Ediciones Delma, México, 1998, pp. 89/100.

¹¹³ Cfr. DFL 329/79, y DFL 2/97.



claramente distingue las infracciones de carácter reglamentario de los delitos. Los artículos 172 a 175 inclusive, prevén las infracciones reglamentarias y sus penas. En tal sentido, se destacan las presentaciones que contienen declaraciones erróneas en los manifiestos y documentos a que se refiere el Libro II, título II, párrafo primero. Estas se han de castigar con una multa de hasta el valor de los tributos y derechos correspondientes a la mercadería en exceso o en defecto. Asimismo, cuando se haga una declaración que implique menores derechos o tributos que corresponda aplicar, se sancionará al declarante con una multa de hasta el doble de la diferencia resultante. Admite una escala menor (2% o 1%) para los casos de mercaderías de que no tenga tributos, o pago mayor de tributos, o por diferencias originadas en errores de aforo, conforme a lo que establece el artículo 173.

El artículo 174 establece sanciones menores para cualquier diferencia que se detecte y que se funde en motivos estadísticos o de información. Asimismo fija una multa de hasta $\frac{1}{2}$ unidad tributaria mensual. El artículo 175 establece distintos supuestos de infracciones aduaneras de carácter formal.

4. Perú

Finalmente, en la República de Perú se advierte la diferenciación entre infracciones y delitos¹¹⁴.

Resulta interesante señalar que el artículo 4 de la Ley General de Aduanas establece, claramente, que “los principios de buena fe y presunción de veracidad son base para todo trámite y procedimiento administrativo aduanero de comercio exterior”. Esto implica toda una declaración sobre la que obviamente han de tener incidencia las infracciones y delitos aduaneros.

Conforme a las normas indicadas, la Ley General de Aduanas establece que, por Decreto Supremo, deben aprobarse las tablas de sanciones que se aplicarán por la comisión de infracciones. Se prevé, en consecuencia, pena

¹¹⁴ Cfr. la Ley 26.020 Orgánica de la Superintendencia Nacional de Aduanas; Ley 25.343 y la Ley 26.461 de Delitos Aduaneros, y la Ley General de Aduanas Dto. Legislativo 809/1996, que contiene esta última en el Título VII denominado “De la Infracción aduanera y sanciones”. Se advierte pues que los Delitos Aduaneros están previstos en una ley especial mientras que las infracciones se contienen en el texto básico aduanero. Se deja aclarado que estas normas han sido a su vez modificadas por la Ley 27.296 del año 2000.



de multa, que se calculan sobre unidades tributarias, diferencias de tributos involucrados o eximidos, suspensiones y comiso de mercaderías; todo ello según el tipo de infracción que se cometa. En tal sentido, se encuentra que para las infracciones claramente se señala, que la responsabilidad ha de ser objetiva, conforme a lo indicado en el artículo 101; y en el artículo 103 se ha de establecer detalladamente, los casos específicos en que se ha de aplicar una sanción conforme al sistema de tablas de sanciones señalado.

A su vez, la ley hace jugar estas infracciones con diversas posibilidades de suspensiones, cancelaciones e inhabilitaciones para ejercer diversas actividades, tanto como Despachante de Aduanas, Depósitos Fiscales, o como importador o exportador –conforme a los artículos 105 a 107-, sin perjuicio de que, respecto de ciertas circunstancias, como también de mercancías, se ha de aplicar directamente la incautación o comiso de estas – conforme al artículo 108-.

La Ley General de Aduanas contiene figuras agravadas, de lo expuesto conforme los artículos 8 y 9, sin perjuicio de tratar, además, al delito de contrabando, como una infracción, en el caso de que se den determinadas circunstancias¹¹⁵.

¹¹⁵ Ver también SANABRIA ORTIZ, RUBÉN D., *Derecho Tributario e ilícitos tributarios*, 5ª Edición, Lima, 2001, pp. 541 a 562. Este autor destaca que conforme a la ley ya citada, la infracción de contrabando prevista en el artículo 26 constituye infracción administrativa vinculada al contrabando en los casos comprendidos en los artículos 1, 2, 3, y 6 de esa ley, y cuando su valor no exceda de cuatro Unidades Impositivas Tributarias. A su vez, por el artículo 27, las infracciones administrativas vinculadas al contrabando se sancionarán conjunta o alternativamente con comiso de las mercancías, multas, suspensión o cancelación definitiva de las licencias concedidas y/o autorizaciones pertinentes, cierre temporal o definitivo de los establecimientos e internación temporal de los vehículos.



CAPÍTULO 9

LA DECLARACIÓN QUE CAUSA UN PERJUICIO FISCAL

I. PRECISIONES CONCEPTUALES

Para una mejor comprensión del tipo infraccional, resulta menester realizar algunas precisiones conceptuales. La primera de ellas está referida a la existencia en la declaración aduanera de lo que se denomina “perjuicio fiscal”.

A. EL PERJUICIO FISCAL**1. Concepto**

La definición de este concepto jurídico se va a encontrar en el artículo 956, inciso b), cuando dice: “(...) se entiende por perjuicio fiscal la falta de ingreso al servicio aduanero del importe correspondiente por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto, o el pago por el fisco de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación”.

Esto significa, en consecuencia, que la declaración comprometida siempre en esencia ha de tener repercusión en orden a los tributos que se han de abonar con motivo de las declaraciones, tanto de importación y exportación, pero en tanto y en cuanto, existan tales tributos como consecuencia de hechos gravados, ya que de lo contrario, jamás se podría dar el concepto de perjuicio fiscal.

Pero no necesariamente, la definición limita el concepto de perjuicio fiscal a aquellos tributos propios que gravan el comercio exterior, sino que también incluye aquellos cuya percepción, con motivo de tales operaciones están confiados al servicio aduanero, como por ejemplo, el caso del

Impuesto al Valor Agregado, Impuestos Internos, o el anticipo del Impuesto a las Ganancias para los bienes de consumo, y otros tantos que, a lo largo del tiempo fueron creados como también, dejados sin efecto¹.

¹ El Código Aduanero Argentino regula los tributos específicos del comercio exterior, en los que tanto la percepción, como la interpretación y eventual devolución, le compete al servicio aduanero. Ellos son: los derechos de importación, que gravan la importación a consumo de una mercadería y que están regulados en los artículos 635 a 672); el impuesto de equiparación de precios, definido como aquel cuyo importe es equivalente a la diferencia entre un precio tomado como base y de otro de comparación, regulado en los artículos 673 a 686; los derechos antidumping, definidos como los tributos que se aplican para aquellas mercaderías que luego de un proceso de investigación se determina que son importadas en situación de *dumping*, por consiguiente el importe de este tiene que ser el porcentaje de *dumping* establecido, regulado en los artículos 687 a 696, además de la Ley 24.425 que aprobó el Acuerdo para la aplicación del Art. VI del GATT hoy OMC; derechos compensatorios, definidos como aquellos tributos que se crean para neutralizar el subsidio otorgado por un estado, que contiene una mercadería que es objeto de importación, y que se regulan en los artículos 687 a 699. En materia de exportación, se encuentran los siguientes tributos: los derechos de exportación, que gravan la exportación definitiva a consumo y que están regulados en los artículos 724 a 760. Existen además los denominados tributos de afectación especial, tal como es el caso del Impuesto al Valor Agregado, anticipo de Ganancias, Impuestos Internos, Impuesto a la transferencia de los combustibles, por citar algunos de los vigentes; debemos recordar también los ya derogados: Fondo de Vialidad Nacional, Marina Mercante, Promoción de Exportaciones, Factor de Convergencia, etc. También se encuentran comprendidas dentro de este concepto las denominadas tasas, que pueden ser definidas como toda prestación obligatoria, en dinero o especie, que el Estado en ejercicio de su imperio, exige en virtud de ley por ser un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago (Cfr. GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *Derecho Tributario*, ob. cit., p. 99). Bajo tales consideraciones, el Código Aduanero prevé las tasas de estadística como prestación del servicio de estadística y que se regulan en los artículos 762 a 766. La tasa de comprobación de destino es aquella en virtud de la cual, con motivo de un régimen especial tributario, resulta necesario realizar un control posterior a la mercadería, y se la norma en los artículos 767 a 772. Finalmente, se regulan dos tasas más que no han tenido incidencia en el campo infraccional ya que son tasas fijas tabuladas, con prescindencia del valor de las mercaderías, y de la declaración aduanera. Una es la tasa de servicios extraordinarios, que abonan los usuarios con motivo de la necesidad de contar con prestación de servicio aduanero durante los días y horas inhábiles, y que se regula en los artículos 773 a 774. La otra es la denominada tasa de almacenaje, que se abona con motivo del depósito de la mercadería que no cuenta con libre circulación en un territorio aduanero, por el tiempo que esa situación se ha presentado, y que se regula en los artículos 775 y 776.

A modo de análisis de legislación comparada, se advierte en la legislación de la Comunidad Europea que la declaración que se realiza ante el servicio aduanero, es un documento que justifica una acreencia a favor de la administración, lo que le confiere la potestad de perseguir por vía del apremio la satisfacción de este crédito, conforme

De esto resulta que la noción de perjuicio fiscal es más amplia, ya que incluye a todos los tributos y tasas, que en forma indirecta o directa resulten competencia del organismo aduanero, o aquellos respecto de los cuales se le ha confiado su percepción.

Pero también se han de incluir en este concepto los estímulos que, con motivo de una exportación, deban ser abonados, o que se haya solicitado su pago, o que se hubieran efectivamente pagado, y que, como consecuencia de tales acciones hayan sido realizados en forma incorrecta. Esta definición requiere aquí una precisión adicional que consiste en establecer jurídicamente qué es un estímulo a la exportación. Estos están concebidos como una devolución total o parcial de impuestos interiores, y de derechos de importación que se han abonado por los elementos importados que han de integrar el bien que finalmente será exportado, o que se han sido abonados durante el proceso de fabricación o elaboración, y que están incluidos en el costo final del bien que finalmente se ha de exportar².

destaca BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Le Droit Douanier communautaire et national*, ob. cit., p. 179.

² El Código Aduanero Argentino prevé, en la Sección X, los estímulos a la exportación, que contiene el *Draw back*, definido como el régimen aduanero en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieren pagado en concepto de tributos que gravaron la importación para consumo, siempre que la mercadería fuera exportada para consumo luego de haber sido sometida, en el territorio aduanero a un proceso de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio, que involucra también las mercaderías que se utilizan para acondicionar o envasar otra mercadería destinada a la exportación. La regulación está prevista en los artículos 820 a 824. Los reintegros y reembolsos están definidos y regulados en los artículos 825 a 833. Se define al reintegro como el régimen en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores por la mercadería que se exportara para consumo a título oneroso, o bien por los servicios que se hubieran prestado con relación a la mencionada mercadería. Dentro del concepto de tributos interiores no se incluyen los que hubieran gravado la importación a consumo, con lo cual lo hace además compatible con el *draw back*. El reembolso es aquel en virtud del cual se restituyen total o parcialmente los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos por la previa importación para consumo de toda o parte de la mercadería que se exportara para consumo a título oneroso, o bien por los servicios que se hubieran prestado con relación a la mencionada mercadería. Debe señalarse, finalmente, que existen en virtud de otros textos normativos otros estímulos a la exportación, como es el caso de los previstos en la denominada Ley de Promoción de Exportaciones 23.101, cuyos beneficios fueron dejados sin efecto prácticamente a lo largo del tiempo (sobre el particular ver ALAIS, HORACIO F., “Comentarios a la Ley de promoción de Exportaciones y sus decretos reglamentarios y complementarios”, *Legislación Argentina N° 23*, El Derecho Buenos Aires, 1985. p.

Como consecuencia de ello, se entiende una actitud de sacrificio fiscal, en orden a promover las exportaciones de un país sustentado en el principio de no-exportación de impuestos, recomendación que es aceptada universalmente en el comercio exterior. Por ello este capítulo ha de tener especial relevancia respecto de los elementos que se declaren al servicio aduanero, ya que sobre la base de este dato básico, se sustentará el pago del estímulo que corresponda, y por ello, toda inexactitud que tenga por objeto justificar un pago indebido habrá de configurar una declaración inexacta, ya que puede ocasionar perjuicio fiscal³.

2. Perjuicio fiscal real y también potencial

Por lo expuesto puede concluirse en esta primera aproximación, que la declaración que se realiza ante el servicio aduanero debe coincidir con lo que se verifica, y que en caso de que exista alguna diferencia, esta no debe producir, en forma real o potencial, un perjuicio fiscal.

El texto y las conclusiones resultan claros, a pesar de que, a veces, la interpretación de los vocablos “pudiere producir” ha generado ciertas disputas administrativas y judiciales, motivadas, tal vez, por la amplitud del agravio, y por un cierto exceso de celo fiscal de los funcionarios de la aduana.

No obstante, debe quedar claro que la potencialidad introduce la idea de que no será relevante el acto posterior que realice el declarante tendiente a minimizar o, directamente, hacer desaparecer el peligro hacia la renta fiscal, ya que siempre, con anterioridad a la declaración y con posteridad a esta, el

1275), la Ley de Puertos Patagónicos (Ley 23.018 y su modificación posterior), por citar las más notorias.

³ Debe señalarse igualmente que, en el caso de los estímulos a la exportación, solamente estos corresponden a los exportadores que directamente realizan la exportación, y en el particular caso del *draw-back*, que el solicitando del beneficio debe ser aquel que exporte directamente los insumos objeto de la devolución. Esto se sustenta en que tal beneficio reclama la necesidad de que el beneficiario del régimen sea importador directo, es decir, que el pretendido usuario del beneficio no podría importar directamente a través de un tercero que realiza la operación por su cuenta y orden. En tal sentido, se avala una interpretación restrictiva a fin de evitar maniobras distorsivas en el mercado interno. (Cfr. CNCAF, Sala II, “Compañía Naviera Pérez Compans SA c/ANA”, 16/03/1999). Esto repercute en el tema bajo examen ya que, si no corresponde el estímulo, no puede existir, en forma real ni potencial, perjuicio fiscal.



perjuicio fiscal tanto real como supuesto, tiene que estar presente para que se configure la infracción⁴.

Es decir que, para analizar si la declaración presentada ante el servicio aduanero permite tener por configurada la infracción tipificada en el artículo 954 del C.A., conforme a lo previsto en el inciso a), lo único relevante es que esta, por sí sola, pueda producir perjuicio fiscal. No obstante ello, pueden ocurrir circunstancias que impidan la posibilidad de configuración del hecho ilícito si se elimina, por ejemplo, la viabilidad de aquel resultado, aconteciendo tal evento cuando, al tiempo de registro de la declaración, se han pagado los tributos por la mayor cantidad comprometida, desapareciendo, de tal modo, la expectativa de que la renta fiscal pueda quedar afectada por aquella declaración⁵.

En igual línea, ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que, si no existe la posibilidad real o potencial de generar un perjuicio fiscal, las diferencias en la declaración resultarán insusceptibles de producir tal efecto, deviniendo tal situación en un presupuesto abstracto y, en tales condiciones, la conducta vinculada a la operación examinada no resultará idónea para poner en peligro el bien que el artículo 954 inciso a) del C.A. protege⁶.

Tal posibilidad debe conducir a la búsqueda de una mayor precisión del tipo y su terminología, sobre todo, por el hecho de que, en la declaración de una destinación, van a incidir varios elementos que tienen indudable repercusión en el aspecto tributario del comercio exterior, tanto de importación como de exportación, conforme a los múltiples elementos que contienen las declaraciones aduaneras, los cuales se tienen que compadecer con la verificación que luego a de realizar la aduana.

⁴ Tal como reiteradamente la CNCAF ha sostenido, luego del fallo de la CSJN “Subpga SA” (Fallos 315:942) del 12/05/1992, la Sala III *in re* “Agencia Marítima Agrano (TF N° 8824-A) c/ANA”, 01/10/1998, en cuanto, para determinar si la declaración inexacta pudo haber producido perjuicio fiscal, de acuerdo con el tipo penal imputado, carece de relevancia cualquier accionar posterior del declarante, así como el control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ahora, si la totalidad de los tributos fueron abonados antes del arribo del medio transportador, basta la declaración inexacta contenida en el manifiesto para que no se tenga por configurada la conducta punible.

⁵ Cfr. CNCAF, Sala II, “Cesare, Héctor s/apelación”, 25/08/1988; y Sala V, “Renault Argentina SA (TF N° 11.571-A) c/DGA”, 07/05/2001.

⁶ Cfr. “Agencia Marítima Río Paraná s/apelación” (Fallos 312:1997), 26/10/1997. En este particular caso, se trató de una importación de mineral que estaba beneficiada con franquicias en razón de su destino, y por lo tanto, no podía, producir perjuicio fiscal las diferencias que surgían en cuanto al peso, que era el dato en conflicto en tal declaración.

En la medida en que toda declaración de destinación aduanera, tanto de importación como de exportación, tengan que consignarse obligatoriamente la naturaleza, especie, calidad, estado, cantidad, precio, origen, procedencia, y toda otra circunstancia o elemento necesario, para permitir la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se tratara, por parte del servicio aduanero, la posibilidad de detectar diferencias y eventuales incidencias en el campo tributario van a ser reales y ciertas⁷.

⁷ En la destinación de importación definitiva a consumo, esto está regulado en el artículo 234; en la destinación suspensiva de importación temporaria, en el artículo 253; en la destinación suspensiva de depósito de almacenamiento, en el artículo 287; en la destinación suspensiva de tránsito de importación, igual exigencia se prevé en el artículo 298; en la destinación definitiva de exportación para consumo, se regula este aspecto en el artículo 332; en la destinación suspensiva de exportación temporaria, se lo regula en el artículo 352; en la destinación suspensiva de tránsito de exportación, se lo regula en el artículo 375; y finalmente, en la destinación suspensiva de removido, se lo regula en el artículo 387.

La reforma introducida por la Ley 25.986, involucró para las declaraciones aduaneras el uso genérico de indicar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se trate.

Sobre el particular, ha señalado la CNCAF, Sala I, en los autos “Primotex S.A. y Castelar SA s/apelación c/ANA”, 01/12/1998, que en el artículo 234, punto 2 del C.A., con claridad se expresa que la declaración aduanera deberá indicar, además de los elementos que expresamente prevé, toda otra circunstancia o elemento necesario para permitir la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se trate, por parte del servicio aduanero, norma que guarda innegable conexión con lo dispuesto en el artículo 241, al establecer que, con sujeción a las normas establecidas en la legislación, en la forma y en los plazos y con los recaudos que estableciera la Administración Nacional de Aduanas con alcance general, el servicio aduanero procederá a verificar, clasificar y valorar la mercadería de que se tratara, a fin de determinar el régimen legal aplicable a esta, debiendo concluirse, al incidir aquella fecha –se declara en forma inexacta en el caso bajo examen la fecha de embarque en el medio transportador- directamente en la determinación del régimen legal aplicable, en que constituye una declaración que difiere de lo que resultó de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, hubiera podido producir un perjuicio en los términos que establece el artículo 954, inciso a), del C.A.

En igual sentido, la Sala IV, en los autos “Saab Scania Argentina SA s/apelación c/ANA”, 24/03/1992, ha dicho que la descripción de la mercadería y la errónea mención de la ubicación arancelaria (que coincide con la descripción incompleta) configuran la infracción prevista en el artículo 954, inciso a) del C.A.

Finalmente la misma Sala, en los autos “Aerolíneas Argentinas SA c/ANA”, 30/04/1999, ha dicho que para que se configure la infracción que reprime el inciso a) del Artículo 954, del C.A., deben concurrir los siguientes requisitos objetivos: 1) es necesario que exista una diferencia y que ella origine una declaración inexacta, es decir,



Si bien en este aspecto, se ha de encontrar, en forma permanente, la función de control de la aduana en orden al ingreso y egreso de las mercaderías afectadas al tráfico internacional, en cuanto a su incidencia en el régimen de prohibiciones y la recaudación, en el caso que nos ocupa, el segundo ha de tener una mayor preponderancia. Por ello no cabe duda de que se pone especial énfasis en la actividad de recaudación, y por ende, debe recaudar lo que le corresponde, lo debido, exigiendo al contribuyente que pague lo que establece la ley⁸.

De igual forma, se estará ante la presencia de un real perjuicio fiscal por aquellas operaciones en las que se pretenda hacer prevalecer un régimen preferencial o arancelario al que efectivamente corresponda, tal como sería el caso en que expresamente estén vedadas las triangulaciones⁹

Pero es claro que hay situaciones que no constituyen real o eventual perjuicio fiscal pasible de ser sancionado por esta hipótesis. Se constituye esta, cuando por operaciones de tránsito se despachan mercaderías con destino a Tierra del Fuego, que, como se ha visto, rige un sistema arancelario especial, y en la liquidación de los tributos correspondientes no se incluyen los derechos antidumping que le corresponden a la mercadería conforme a su posición arancelaria. El fundamento es que si no corresponde a dicha mercadería tal tributo no tiene por qué ser garantizado. La falta del eventual derecho antidumping en la liquidación de la garantía no puede ser sostenida como potencial perjuicio fiscal, ya que de hecho no le corresponde jamás¹⁰.

que la declaración –que por principio debe ser previa- no se ajuste a la realidad; y 2) que como consecuencia de aquella inexactitud se produzca un perjuicio fiscal o que dicho perjuicio se hubiere podido producir, es decir, que requiere o bien la inexistencia de un daño –un perjuicio fiscal-, o bien que dicho daño se hubiera podido producir (Cfr. Sala II, “V. M. Naerlovicha”, 17/11/1987, y “Subpga SACI”, 12/05/1988).

⁸ Cfr. CNCAF, Sala IV, “Compañía Argentina de Levaduras SA s/recurso de apelación” de fecha 26 julio de 1991. En dicha oportunidad, el tribunal señaló respecto de las dos primeras hipótesis que establece el artículo 954 del Código Aduanero Argentino, que aparece en forma nítida un agravio al Estado, sea con relación al ejercicio de su política recaudatoria, sea en el control de su poder de policía económica en el control del tráfico internacional.

⁹ Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación “Fleytas, Mónica Liliana c/DGA s/apelación” (TF N° 12.799-A), Sala G, 21/02/2002. Se trató el caso de una importación realizada bajo el régimen de ALADI durante un periodo que no admitían las triangulaciones. En este caso se acreditó tal situación y se consideró que existió perjuicio fiscal potencial ya que no correspondía el tratamiento preferencial y sí el régimen arancelario general.

¹⁰ Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación, “BGH SA s/apelación (TF N° 17.716-A)”, Sala E, 14/08/2003.

B. LAS FUNCIONES ADUANERAS TÉCNICAS ESENCIALES

Esta cuestión introduce un concepto ya esbozado anteriormente. Estas funciones pueden definirse como aquellas funciones técnicas principales a cargo del servicio aduanero. Entre ellas, una parece más atenuada o, al menos con signos de haber mutado en la actualidad.

Estas funciones son las de clasificación y de valoración de las mercaderías. Ambas han de tener una vinculación directa con la función de recaudación, ya que la primera consistirá en ubicar una mercadería en la partida arancelaria correspondiente y, por lo tanto, se establecerá el nivel arancelario que le corresponde como también si está comprendida en alguna restricción de carácter económico o no económico; y la segunda determinará la correcta base imponible sobre la que se ha de aplicar la alícuota tributaria prevista para esa mercadería.

Por un lado, se advierte que el grado de detalle de descripción de elementos a declarar en la destinación, respecto de la mercancía, se sustenta en que la norma lo reclama de esta manera para permitir las dos funciones aduaneras básicas aludidas.

Respecto de la primera, significa la posibilidad de permitir ubicar a cada mercadería que se presenta, dentro de la posición arancelaria, conforme al Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías establecido por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías, que fue elaborado bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera, en Bruselas con fecha 14 de junio de 1983, y que fue a su vez, modificado por su Protocolo Enmienda, hecho en Bruselas el 24 de junio de 1986, y sus Notas explicativas¹¹.

Esto significa que la función de clasificar las mercaderías es indelegable y esencial del servicio aduanero, y por ello, debe interpretar el acuerdo que establece las reglas y forma de clasificación¹².

¹¹ Este acuerdo fue aprobado por la Ley 24.206, que modificó, en consecuencia, los artículos 11 y 12 del Código Aduanero Argentino.

¹² La CNCAF, Sala V, en los autos, “Jiménez Juan Carlos s/apelación c/ANA”, 09/08/1996, ha señalado que tanto la clasificación como la valoración y liquidación son funciones privativas y excluyentes de la aduana. Si embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el caso “Molinos Río de la Plata SA c/Fisco Nacional ANA (Fallos 305:294), de fecha 15/03/1983, estableció que lo relativo a la importación con licencia arancelaria constituye un régimen específico que en ciertos aspectos se aparta de los procedimientos regulares de las operaciones aduaneras contempladas en la ley de

Por consiguiente, se observa en la declaración aduanera un doble compromiso, por un lado el que asume el declarante en aportar todos los elementos descriptivos de la mercadería de que se trate, en donde naturaleza, características, calidad, etcétera, han de tener relevancia importantísima al momento de clasificarla arancelariamente, lo cual no lo releva de fijar, o poner, una posición arancelaria, que se puede considerar correcta o acertada, ya que también lo reclama el texto normativo; y por el otro, el del servicio aduanero, como garante y determinante de la correcta clasificación en cumplimiento de su función.

En esta situación, se aprecia la labor de los despachantes de aduana. Se los reconoce como auxiliares del servicio aduanero, ya que, en esa función clasificadora y de control, colaboran con el servicio aduanero de manera leal; asimismo, lo que aquellos despachantes declaren ha de permitir al servicio confirmar o rectificar la clasificación realizada. Sin perjuicio de destacar que como actúan junto con el importador o el exportador, según sea el caso, se presume que tienen una intermediación más directa con los antecedentes y características de las mercaderías, de las cuales se les solicita que confeccionen una destinación aduanera.

Con referencia a la segunda función técnica de la aduana, que es la de valorar correctamente las mercaderías, esta ha mutado por la de control de la base imponible, sobre todo en materia de importación, a partir de la derogación del sistema implementado originariamente por el Código Aduanero Argentino respecto del método de valoración de mercaderías que consagraba el método teórico denominado “de Bruselas”, en el que sí era función del servicio aduanero valorar las mercaderías que se le presentaban a destinación.

aduanera y, teniendo en cuenta que la clasificación de la mercadería es un trámite necesario e imprescindible de los establecidos para la obtención de la licencia, no cabe admitir un doble proceso de clasificación que conduciría a desvirtuar la finalidad del Decreto 4485/71. De tal manera, consideró que carece de legitimidad la resolución de la aduana que había reconocido a dicho organismo la facultad para clasificar mercadería amparada por una licencia acordada en los términos del citado decreto. Debe aclararse que esto fue un caso excepcional en que la aduana discrepó, estimamos con fundamento técnico acertado, de la clasificación realizada por la Secretaría de Industria y Comercio. No obstante, si bien la solución jurisprudencial es de estricta equidad, las consecuencias posteriores llevaron a que, cuando se establecieron regímenes especiales de promoción, el paso primero siempre fue la de clasificar en aduana todos los elementos que van a ser destinados al proyecto a promocionar, para luego controlar y, si corresponde, otorgar el beneficio.

II. LA VALORACIÓN ADUANERA DE LAS MERCADERÍAS

Con la aprobación, por parte de la Ley 23.311, del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, se cambió de sistema y de criterio, en el cual la aduana no es más la formadora del valor a los fines arancelarios, sino que pasa a ser el organismo encargado de controlar y verificar la veracidad del control, aceptando o no el valor real de transacción, con el auxilio de los demás métodos establecidos para cuando el primero no satisfaga al servicio aduanero, de conformidad al sistema del GATT/OMC.

Pero debe convenirse en que la metodología anteriormente citada, únicamente se ha de aplicar respecto de las importaciones, ya que en materia de exportaciones, dicho Acuerdo no resulta de aplicación y, por lo tanto, en lo que hace a la legislación argentina, se encuentra normado conforme a las disposiciones contenidas en el Código Aduanero en los artículos 734 a 751, que si bien están inspirados en los criterios del Acuerdo del GATT/OMC, correspondientes a las importaciones, se admite que comparte el criterio del valor teórico, ya que se permite, a los fines de la exportación, establecer valores o precios oficiales que han de servir de base imponible para el cálculo de los derechos de exportación, o de los estímulos, según corresponda. Esta sería la única diferencia con el anterior método, lo que lleva a sostener, sin duda alguna, que en materia de exportación conforme se desprende de la lectura del artículo 735, también se aplica sobre la base del valor de transacción al tomar como base imponible el valor FOB en operaciones realizadas entre un comprador y un vendedor, independiente uno del otro, como consecuencia de una venta al contado.

Ahora bien, el tema de la correcta valoración de las mercaderías que se presentan con motivo de una declaración de importación, como de exportación, a los fines de la recaudación tributaria resulta fundamental, ya que si esta es incorrecta se estará, en principio, ante un caso de perjuicio fiscal, ya sea por una menor percepción de tributos tanto a la importación como a la exportación, o como también por tener que afrontar un pago indebido en más de estímulos a la exportación.

En tal sentido, para el caso en que una base imponible de importación, cuyo valor declarado de conformidad al Acuerdo de Valor del GATT/OMC, hubiera sido pasible de ajustes posteriores, atento a haberse establecido que se omitió declarar, por ejemplo, que el precio estaba alcanzado por algunas de las prestaciones pasibles de ser incluidas conforme el artículo 8° del



mentado Acuerdo, y que como tal, ha causado perjuicio fiscal, encuadrará la conducta omisiva perfectamente en la infracción bajo examen.

En todo, caso aquí lo que interesa analizar es que, si como consecuencia de un conflicto de valoración que puede o no causar perjuicio fiscal, se permite establecer que se está ante la hipótesis infraccional en estudio, o tan sólo resta considerar que es base de un mero ajuste de valor. Debe recordarse que, en tanto no haya controversia alguna acerca de la calidad ni cantidad de las mercaderías al país –cuya constatación ya no sería, en principio posible como consecuencia de su libramiento a plaza-, no existe, por ello impedimento para que el servicio aduanero formule cargos fundados en omisiones o inexactitudes en que se haya incurrido en las declaraciones comprometidas en los despachos de importación¹³.

A. LOS CONFLICTOS DE VALORACIÓN DE IMPORTACIÓN

Uno de los problemas que se ha presentado acerca de las diferencias que se pueden constatar con motivo de discrepancias de valoración, tanto en importación como en exportación, es la adecuada interpretación de los métodos de determinación de valor.

Ya se ha enunciado que para la determinación de valor a los fines arancelarios, existen dos formas de determinar la base imponible, una positiva y otra teórica. Respecto de la noción positiva, se la puede definir como el precio en que se vende la mercancía que se ha de valorar, y si este precio está influido por las relaciones particulares que existan entre el comprador y vendedor, como el precio no influido por tales relaciones a los que se vende una mercancía idéntica o similar¹⁴.

¹³ Por otra parte, no debe dejar de recordarse que conforme al derogado artículo 23 del C.A. y al vigente artículo 9, ap. 2, inciso d) del Decreto de Necesidad y Urgencia 618/97, tiene facultades para revisar los documentos aduaneros una vez concluida su tramitación y que de tal labor, en cumplimiento de las reglamentaciones, puede disponer rectificaciones, cargos y devoluciones que correspondan. Estos principios fueron avalados por la CSJN, en los autos “Dante SRL c/ANA s/nulidad de resolución” (Fallos 320:769), 06/05/1997.

¹⁴ Cfr. HERRERA YDÁÑEZ, R., Y SÁNCHEZ GOIZUETA, J., *Valor en Aduanas de las mercancías según el Código del GATT*, Madrid, Esic, 1985 p. 47. También ver: GONZÁLEZ BIANCHI, PABLO, *El valor en aduana. La valoración de las mercancías en el sistema GATT/OMC*, Vol. I, Universidad de Montevideo, Facultad de Derecho, Montevideo, 2003, pp. 60/61.

1. *La noción teórica de valoración aduanera*

El concepto o noción teórica, será el del precio al que se vendería la mercancía que se ha de valorar, en condiciones determinadas (lugar, tiempo, independencia entre comprador y vendedor). Esto implica una norma de valoración única, meramente conceptual: el precio normal de las mercancías, es decir, el precio que pudiera estimarse fijado para esas mercancías como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia y que cumple con varias condiciones¹⁵.

Igualmente en este sentido destaca BUENO, MIGUEL E., en *El valor en aduana de las mercaderías* 6ª Edición actualizada, IARA SA, Buenos Aires, 1999, p. 12, que la Definición de Bruselas se basa en una noción teórica, ya que establece las condiciones de una compraventa en determinadas circunstancias, debiendo procederse a asimilar a esta todas las operaciones comerciales realmente convenidas entre un comprador y un vendedor, efectuando los correspondientes ajustes para llegar a dicho valor teórico. En esa línea, se advertían como elementos esenciales de esa Definición al momento, la cantidad, el nivel comercial, el lugar y el precio. Este método de valoración permitió a numerosos países establecer ciertas barreras al comercio internacional, por lo que, con el correr de los años, se buscó un nuevo sistema que no diera lugar a que, con medidas no arancelarias, se crearan restricciones, y se distorsionara el intercambio entre los países del mundo. El agotamiento de la Definición de Bruselas, como base de valoración en aduana de las mercaderías, también se produce por la no incorporación al método de países muy importantes dentro del comercio internacional como los Estados Unidos, que aplicaban el *american selling price*, basado en una noción positiva y no teórica, asignando a aquella mercadería importada competitiva de la industria nacional, como valor en aduana, el precio de venta en el mercado interno americano de mercadería idéntica o similar de fabricación en los EE.UU. Por consiguiente, el Acuerdo del GATT tiene por finalidad establecer un método para valorar las mercaderías en aduana de manera equitativa, uniforme y neutral, compadeciéndose con las operaciones comerciales, no permitiendo a las administraciones aduaneras establecer valores arbitrarios o ficticios.

¹⁵ Cfr. JULIO CARLOS LASCANO, *El valor en aduana de las mercaderías importadas*, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Buenos Aires, 2003, pp. 29/30. Sobre el particular, destaca que el objeto de esta definición de precio normal en aduana era permitir, en todos los casos, el cálculo de los derechos de importación sobre la base de un precio al que cualquier comprador podría procurarse las mercaderías importadas como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia, en puertos o lugar de introducción en el territorio aduanero. La definición tenía un alcance general, es decir, aplicable a todos los importadores de la misma mercadería, hubiera sido objeto o no de un contrato de compraventa y cualesquiera hubieran sido las condiciones de ese contrato. En la práctica, el procedimiento consistía en seleccionar el precio fijado por las partes en una compraventa internacional, corregir los desvíos existentes con relación al modelo teórico aumentado o debitando los importes correspondientes y elevar el resultado a la categoría de precio teórico estándar, válido para toda mercadería idéntica o similar. A partir de ese momento, toda compraventa contemporánea de mercadería idéntica o



De allí pues la idea que resultaba el servicio aduanero el formador del valor a los fines de fijar la base imponible para el cálculo de los tributos aduaneros. Este método es el que adoptó el Código Aduanero Argentino desde sanción y que era conocido como el método de Bruselas.

2. *La noción positiva de valoración aduanera*

El principio fundamental es la aceptación del valor de transacción conforme al artículo 1° del Acuerdo de Valor del GATT/OMC, estableciendo luego la secuencia que debe seguirse para la aplicación de los demás métodos cuando, precisamente, el primero no existe o bien no resulta adecuado. Pero cuando el servicio aduanero decide apartarse del principio rector, que constituye la base de este sistema, al ejercer el poder-facultad de elegir cualquier otro de los métodos previstos debe hacerlo siguiendo pautas preestablecidas, ya que está ejerciendo una actividad reglada, debiendo por ello respetar el orden de prevalencia, siendo su inobservancia uno de los aspectos que más se suele criticar al accionar aduanero¹⁶.

Los efectos prácticos de utilizar uno y otro concepto de valor en aduanas son iguales cuando se trata de una mercadería vendida en condiciones de libre competencia: el precio contractual al que se vende es el mismo al que se vendería en esas mismas condiciones. Sin embargo, cuando el precio al que se vende está influido por las relaciones existentes entre las partes, el resultado no es el mismo en el caso de seguir el concepto positivo o teórico. En el caso de seguir la noción positiva, habrá que acudir, según la definición, antes expuesta, al precio al que se vende una mercadería idéntica o similar a la importada en una venta realizada sin que exista esa relación entre comprador y vendedor. En cambio, si se sigue el concepto teórico habría que valorar la mercadería importada según el precio al que se vendería, en el caso de que no existiera la citada vinculación entre las partes.

similar pasaba a tener el valor teórico conceptualizado como precio normal, con abstracción del precio realmente pagado o por pagar por la mercadería cuestión. Luego indica que la más beneficiada resultaba la administración aduanera, ya que la amparaba ante el peligro de los fraudes, y por otro lado, protegía a los importadores honestos de la competencia desleal y de la arbitrariedad administrativa, respondiendo a las necesidades de simplicidad del comercio y a la comodidad de las administraciones.

¹⁶ Cfr. CHIAPPE, MARTA N., “Validez de los ajustes de valor frente aplicación supletoria de la ley de procedimientos administrativos”, *Revista de Estudios Aduaneros del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros*, año IV N° 6, Buenos Aires, Segundo semestre de 1993, primer semestre de 1994, pp.55, 56.



Pero esta, “la noción positiva” de valor en aduana, denominación, que, tal vez, sea algo equívoca, tal como señala Daniel Zolezzi, puesto que alude sólo a uno de sus métodos, aloja, en total, seis métodos de valoración, y todos ellos gozan de la misma vigencia y universalidad. Sin embargo, ese nombre alude a la raíz profunda del acuerdo, a su razón de ser, puesto que fue concebido y redactado para hacer del valor de transacción la norma universal de valoración, mientras que los demás métodos juegan un rol sólo subsidiario¹⁷.

A su vez, este valor de transacción, conforme expresamente lo establece el artículo 8 del Acuerdo, exige sumar al precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías importadas, y en la medida que no estén ya incluidos, las comisiones de venta y gastos de corretaje, envases y embalajes, bienes y servicios suministrados por el comprador; cánones y derechos de licencia, reversiones de parte del producto al vendedor, y gastos de transporte y seguro¹⁸.

¹⁷ Cfr. *Valor en Aduana (Código Universal de la OMC)*, La Ley SA, Buenos Aires, 2003, p. 31. Aquí destaca que la primacía del artículo 1 se anuncia en la Introducción General al Acuerdo cuando dice que “la base para la valoración en aduana de las mercancías debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción”. Para que no queden dudas, afirma también: “El valor de transacción tal como se define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana en todos los casos en que no pueda determinarse con arreglo a los dispuesto en el artículo 1”. El texto es elocuente: la cúspide del Acuerdo ocupa el valor de transacción y luego se ubican los métodos previstos en los artículos 2 a 7. Los métodos para determinar el valor en aduana, son los siguientes: a) El valor de transacción de las mercaderías que se valoran; b) Valor de transacción de mercaderías idénticas; c) Valor de transacción de mercaderías similares; d) Procedimiento sustractivo; e) Procedimiento basado en el costo de producción; y f) Procedimiento denominado del “último recurso”.

¹⁸ Respecto de los conceptos que se excluyen del valor en aduanas, son aquellos gastos o costes que se añaden con posterioridad al momento de la importación de las mercaderías, confirmándose así el principio reconocido por todos los sistemas de valoración de que el valor en aduana no debe incluir importes que se generen luego de la importación. Estos gastos o costos, que habrán de ser deducido del precio pagado o por pagar en la medida en que aparezcan reflejados en la facturación son: a) Los derechos y demás gravámenes de importación; b) Los intereses por pagos diferidos devengados en virtud de un acuerdo de financiación concertado por el comprador y relativo a la compra de mercancías importadas, siempre que: 1- los intereses de distinguan del precio realmente pagado o por pagar; 2- el acuerdo de financiación se haya concertado por escrito; 3- cuando se lo requiera, el comprador puede demostrar que tales mercaderías se venden realmente al precio declarado como precio realmente pagado o por pagar, y que el tipo de interés reclamado no exceda del nivel aplicado a este tipo de transacciones en el país y en el momento en que se haya facilitado la financiación; 4- los gastos relativos a

3. *El accionar de la aduana en la labor de control de la valoración*

De manera que, en materia de importación, y en el contexto que es objeto de estudio, va a resultar de interés, a los fines de la correcta valoración de la mercadería que ha de contener la declaración aduanera que el precio declarado, con las adiciones reglamentarias, efectivamente sea la correcta base imponible, y que, en consecuencia, se hayan incluido todos los elementos que corresponden conforme al Acuerdo.

Esto permite sostener que, en la actualidad, en materia de valoración de importación, la aduana ya no sea la formadora del valor, ya que esto resultaba aceptable en el contexto de valores formados conforme a la noción de valor teórica. Ahora la aduana es controladora de la veracidad y corrección del valor declarado, debiendo partir del concepto que es el valor real de transacción de la mercadería que se le presenta el punto de partida para valorarla a los fines aduaneros, debiendo actuar con lo que el propio preámbulo del Acuerdo recomienda, y que consiste en que se reconozca que la base para la valoración de la aduana de las mercancías debe ser, en la mayor medida posible, su valor de transacción.

Esto no significa que la aduana no pueda iniciar las investigaciones cuando, conforme a diversos elementos, pueda sospechar que los valores objeto de análisis no sean los verdaderos. En tal sentido, se ha sostenido que la existencia de motivos para dudar acerca del valor manifestado en la declaración, no puede constituir un elemento que sólo se localice en la mente del funcionario decisor, sino que debe manifestarse para su revisión y verificación, aunque más no sea, en forma de indicios que hagan razonable

trabajos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la importación, que se refieren a las mercancías importadas, y 5- los gastos de transporte y seguros a la importación -en la medida en que esto así haya sido reglamentado por cada país adherente del régimen.

Por su parte, CLAVIJO HERNÁNDEZ, FRANCISCO, Y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, SONSOLES, en “La Valoración de las mercancías en la renta de aduanas”, publicado en *Valoración en Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, colección Estudios de Hacienda Pública, Madrid, 1991. Aquí destacan y adjuntan copiosa jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la que se fueron precisando todo estos conceptos. A tal fin se ha resuelto que el artículo 8 del Acuerdo sólo autoriza a añadir al precio realmente pagado o por pagar los gastos de transporte hasta el lugar de introducción de las mercancías en el territorio aduanero comunitario. Los gastos posteriores de transporte hasta el lugar de destino dentro de dicho territorio no forman parte del valor en aduana. (Sentencia CISS-Mercado Común, Vol. X, p. 197, 10/12/1985).

la sospecha o duda que pudiera justificar una suerte de inversión de la carga de la prueba¹⁹.

Por ello cuando en esta actividad de contralor se establezca que al valor real de transacción que se le presente, no se han aportado los elementos que obligatoriamente debían estar incluidos, será pasible de reproche conforme al inciso a) del artículo 954, atento a que la base imponible disminuida ha de repercutir en la correcta cuantía de los tributos²⁰.

¹⁹ Cfr. CNCAF, Sala III, “Astarti SA y otro c/ANA”, 11/02/2000. Igualmente, en los autos “Aurelio Peckaitis SA (TF N° 10.550-A) c/DGA”, 11/10/2001, la Sala IV, ha señalado que así como la aduana no se encuentra obligada a aceptar los valores de transacción declarados que resultan irrazonables o arbitrarios, tampoco ella se encuentra facultada para, a través de los métodos alternativos –como el relativo al precio de mercaderías idénticas-, fijar valores que adolezcan de similares vicios, tal como en el caso lo ha decidido el Tribunal Fiscal. A su vez, la Sala IV, en los autos “Vidriería Argentina SA (TF N° 10.155-A) c/DGA”, 02/10/2001, ha señalado que sin perjuicio de los alcances que pueda acordarse a la definición que de precio FOB se da en las reglas Incoterm, ha de advertirse que en ellas se da una presunción que puede presentarse como un caso común de tal mecanismo de valor. Pero esta presunción señala precisamente que existen otras operaciones realizadas bajo esa cláusula en las que en el precio FOB no se incluyen los tributos a la exportación. De allí, que resulta razonable que la aduana exija que, en la declaración aduanera, el documentante comprometa su responsabilidad afirmando o negando esa situación. Por ello, frente a la contradicción incurrida en la declaración comprometida respecto a los elementos que componían el valor FOB de la operación, el servicio aduanero, en ejercicio de las facultades propias de revisión, estaba autorizado a investigar la realidad de los hechos, partiendo del presupuesto de que la declaración, respecto a la no inclusión de los derechos, en el previo resultaba ajustada a la verdad. Era el documentante a quien, por ser el responsable de la situación creada en razón de la contradicción incurrida, incumbía probar que los tributos a la exportación formaban parte del precio FOB y, por tanto, correspondía su deducción a los efectos de su liquidación ante el servicio aduanero.

²⁰ Cfr. CNCAF, Sala IV, en los autos “Capsi SA (TF N° 8592-A) c/ANA”, 04/03/1999, en la que no se había indicado al valor real de transacción, la incidencia de los cánones y uso de licencia respecto del *software* importado, y está obligado ha hacerlo conforme al propio Acuerdo, que lo establece al ser una condición de venta del exportador. Esta postura también es mantenida por la Sala I, en los autos “Capsi SRL (TF N° 14.371-A) c/DGA”, 28/10/2004, cuando sostuvo que si los pagos a realizarse al exterior no se incluyeron los derechos intelectuales, la declaración resulta falsa y causa perjuicio fiscal, ya que tales valores debieron ser tomados en cuenta como parte del precio real de la transacción, conforme al Acuerdo de Valor del GATT.

Pero debe quedar claro que la sola inexactitud de la declaración no provoca, automática y simultáneamente, la configuración efectiva de la infracción, cuando se demuestra que no ha existido diferencia de valor, conforme lo ha resuelto la CNCAF, Sala V, con fecha 25/09/2000, en los autos “Capribek SA (TF N° 10.125-A) s/apelación c/ANA”. Relacionando lo expuesto con el caso anterior, el propio Tribunal Fiscal de la



Este criterio interpretativo, que surge claro del análisis de las normas en juego, en la efectiva aplicación que ha realizado la aduana no siempre ha sido pacífico. Sucesivas normas reglamentarias han conducido, en reiteradas ocasiones, a que se desecharan los valores reales de transacción, so pretexto de antecedentes de valor, generando gran cantidad de recomposición de valores, causando los ajustes de base imponible, y formulación de cargos por tributos, cuando no también, denuncias por infracción aduanera, atento al perjuicio fiscal que se advertía por aplicación de dicha metodología²¹.

Una vez más sobre esto se ha cuestionado el accionar administrativo aduanero, ya que en la medida en que de la investigación de valor se determinaba que correspondía formular un ajuste, por estar ausente alguno de los elementos autorizados, no cabía duda de que la denuncia por infracción resultaba procedente, pero en el caso que se formulaba denuncia, atento a que el valor, a los fines tributarios no resultaba aceptable para el

Nación, en todas sus salas, ha establecido que, en aquellos casos en que a pesar de haber tenido que adunar a la base imponible, los cánones por las licencias respectivas y no lo hizo, pero se lo advirtió al servicio aduanero expresamente en el cuerpo del despacho (el valor declarado corresponde sólo al soporte físico y no incluye el uso de la licencia), al constituir una clara advertencia, demostrativa de buena fe, no puede constituir una inexactitud, sino más bien una declaración “incompleta”, pero veraz. Tal situación encuadra dentro de la exclusión objetiva de responsabilidad tal como está previsto en el artículo 959, inciso a), del Código Aduanero, con lo cual la inexactitud resultaba comprobable de la simple lectura de la propia declaración. (Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala F, “Computación B.K.O. (TF N° 14.160-A) c/DGA”, 18/05/2001)

²¹ Sobre el particular, la CNCAF, Sala IV, “Saravia Mariaca Juvenal (TF N° 12027-A) y otro c/DGA”, 06/08/2002, ha dicho que de acuerdo con las normas del “Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”, la determinación de valor partirá del precio de su adquisición acreditado mediante factura, y sólo frente a la inexistencia de esta o por presumirse su inexactitud, se podrá tener en cuenta el valor que establezca la administración mediante el procedimiento previsto en el código y en su reglamentación. También la misma Sala, en los autos “Molinos Río de la Plata SA (TF N° 10.694-A) c/DGA”, 30/05/2002, ha dicho que la modificación del valor en aduana que puede llevar la imputación de una declaración inexacta ha de referirse, necesariamente, a lo convenido en el art. VII del Acuerdo General (GATT 1994). En el convenio internacional, el precio a considerar en las operaciones aduaneras se debe basar en el precio efectivamente pagado o por pagar – generalmente indicado en la factura comercial- al que pueden incrementar ciertos elementos que resulten del condicionamiento que respecto de aquel se prevé en el artículo 1 del citado acuerdo.

Fisco, esta no tenía sentido, ya que no se había probado, precisamente, que algunos de los elementos que permite el Acuerdo se encontraban ausentes²².

B. LOS CONFLICTOS DE VALORACIÓN DE EXPORTACIÓN

En las exportaciones, el debate y análisis es más complicado, toda vez que las claras normas que en materia de importación existen, no se presentan en este campo, ya que, por un lado, se tiene un sistema que considera un valor teórico en materia de análisis de base imponible, pero que se parece en mucho al valor real de transacción.

1. Descripción

Se ha señalado que el valor de la mercadería en materia de exportación es tema relevante tanto para la determinación de la base imponible de los tributos de exportación, como para la determinación de la base del cálculo para el pago de estímulos a la exportación. Estas cuestiones se han dado

²² Téngase en cuenta que la CNCAF, Sala I, en los autos “Aceitera General Deheza SA s/apelación ANA”, 11/03/1994, ha sostenido que, frente a la declaración del documentante, es necesario que la aduana despliegue una actividad suficiente para acreditar sumariamente su falsedad y no limitarse a una afirmación dogmática sobre el valor en cuestión, sin referirse a las bases tomadas en cuenta a tal efecto.

Pero no dejan de ser cuestiones que recurrentemente se presentan, sobre todo cuando la aduana interpreta de manera particular el Acuerdo de Valor del GATT para controlar los valores y cae, muchas veces, en la tentación de tender a fijar valores de tipo referenciales, práctica vedada por el tratado citado, al igual que las menos frecuentes controversias clasificatorias, las que muchas veces son generadas por exceso de subjetivismos de los funcionarios aduaneros. En tal sentido, COTTER MOINE, JUAN PATRICIO ponía de manifiesto estos inconvenientes en “Breves reflexiones sobre los ajustes de valor y de posición arancelaria”, *Revista de Estudios Aduaneros, del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Año II N° 4*, Buenos Aires, 2° semestre 1991, y 1° semestre 1992, p. 77 y siguientes.

Pero tal como señala ZOLEZZI, DANIEL, “Los valores “recompuestos” por la Aduana”, *El Derecho*, publicación N° 8675, Buenos Aires, 26/01/95, la confección de recomposiciones de valor fue vista como una mala práctica administrativa, sobre todo cuanto el único fundamento que tenía es el no resultar creíble o aceptable para el fisco. Sobre tal sistema, la aduana formulaba liquidaciones tributarias con el único sustento en un “valor recompuesto”, que se define como la interpretación de lo que la aduana en realidad cree que debe ser el precio. Esta práctica está expresamente vedada por el Acuerdo, ya que si no se acepta el precio declarado, lo que tiene que hacer la aduana es fundar razonablemente el acto administrativo en el que lo rechaza, e indicar en qué otro método del Acuerdo ha fundado su valoración

fundamentalmente en casos en que el servicio aduanero efectuó ajustes de valor de más a menos, es decir, cuando determinó valores inferiores a los declarados, a los fines de la liquidación de estímulos a la exportación (en especial, la de los reembolsos y reintegros), y no en casos de ajustes de menos a más, a los fines de exigir al exportador un plus en concepto de tributos de exportación con relación a los tributos liquidados.

Lo expuesto anticipa uno de los problemas que en este campo se ha presentado y es, si a diferencia de lo que acontece en importación, la aduana puede determinar la base de cálculo para estímulos a la exportación, sobre todo cuando el resultado es menor al precio de venta documentado y declarado como valor FOB (FOT o FOR) por la exportadora, aun cuando dicho precio sea aceptado como real por el servicio aduanero.

En materia de análisis de la base imponible de una exportación, pero en donde está en juego la aplicación de tributos a la exportación, deben sostenerse análogas consideraciones dadas para la importación. Esto se fundamenta en que el régimen sustentado en los artículos 735 y siguientes del Código Aduanero se complementan con los métodos previstos en el artículo 748 del mismo Código, que vienen en ayuda cuando, precisamente, no se dan las circunstancias de la venta FOB aludida.

Como se advierte, se trata de una situación análoga a la considerada en la importación. Contiene elementos que deben estar presentes como ajustes obligatorios en la base imponible, y finalmente, debe considerarse que si existen precios o valores oficiales, el cálculo de los tributos estará condicionado a esa base imponible teórica, cuya potestad de fijar valores en este campo le pertenece al Estado²³.

²³ La CNCAF sobre el particular ha señalado que, respecto del cambio del tratamiento aduanero o fiscal que se le da a una mercadería, no puede ser asimilado al concepto de ley penal más benigna. La Sala II, en los autos “Aspitarte y Cía. SA (TF N° 6955-A) c/ANA”, 01/06/1995, ha señalado que la norma represiva del artículo 954, inciso a), del C.A., no ha sufrido modificación alguna que justifique aplicar un precepto más benigno, no resultando jurídicamente válido pretender que la norma por la que se modificó el tratamiento clasificatorio y arancelario de la mercadería tenga efectos de una ley penal más benigna, porque ella presupone la sucesión en el tiempo de disposiciones de naturaleza penal, y la resolución que modifica el tratamiento ciertamente no lo es, teniendo además en cuenta que el artículo 899 del C.A. plenamente veda dar este beneficio.

Como complemento del tema y que tiene además que ver con la determinación tributaria, a los fines de considerar la comisión o no potencial de la infracción, sobre todo cuando está en juego diferencias de tributos o el pago de estímulos a la exportación, no



2. *Posturas doctrinarias*

Sobre el particular, Jorge C. Sarli ha considerado que, en materia de exportación, la aduana tiene facultades para desestimar o no aceptar como base de valoración -tributaria o para estímulos-, el precio pactado, incluso asumido como real, no sólo en los supuestos de vinculación, o de subordinación a esa circunstancia, sino en un sentido mucho más amplio, es decir, cuando por una vía o más de una de las posibilidades de valor comparable que resultan de los métodos previstos en el artículo 748 del Código Aduanero Argentino, dicho precio pactado y declarado fuera ostensiblemente inferior como base de tributos, u ostensiblemente superior como base de estímulos al indicado valor comparable -que pasaría a ser, de esta forma, un valor de sustitución al efecto que corresponda- resultante de precios corrientes, o de determinados precios de venta de la mercadería que se exporste, o del costo de producción²⁴.

Pero esta idea de desechar sin más el valor real de transacción, y reconocerle a la aduana una potestad revisora y formadora de la base imponible, cuando está en juego el pago de estímulos a la exportación, debe tener más precisiones²⁵.

obstante lo normado por el C.A., la jurisprudencia de la CNCAF ha puesto de relieve que el momento del registro de la operación de exportación, en que quedan fijadas las obligaciones y los derechos del documentante en relación con la operación que se instrumenta, es la ley vigente entonces, que ha de serle aplicada a todas las consecuencias que nacen del hecho de su compromiso, tanto en cuanto a su responsabilidad tributaria y penal, como en relación con los beneficios que pueda obtener con la operación que realiza (Cfr. Sala V, “Navemar Austral SA (TF N° 9819-A) c/DGA”, 08/11/1999; también Sala III, “Surimi SA (TF N° 8832-A) c/DGA”, 02/02/1999).

²⁴ Cfr. “El valor en exportación. Ajustes de valor declarado para la liquidación de reembolsos o reintegros”, *Impuestos, revista de doctrina, jurisprudencia y legislación*, Año 1993 (t. LI-B), La Ley, Buenos Aires, 1994, p. 2101 y siguientes. En este artículo, JORGE C. SARLI considera que a partir de lo que interpreta con sustento en el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Iafa S.A.” del 18/08/1973 (Fallos 286:225) - anterior a la sanción del Código Aduanero- existe un relativo margen de discrecionalidad del servicio aduanero para determinar valores de mercaderías a partir de los precios corrientes, con lo cual las observaciones que pueden efectuarse son en relación con la base imponible que se presente para el pago de estímulos a la exportación; cuando los precios declarados son notoriamente elevados, es ajustada su realización.

²⁵ En coherencia con la postura doctrinaria asumida por Jorge Sarli, en los autos “Fábrica de Implementos Agrícolas SAIC (TF N° 6385-A) s/apelación”, con fecha 31/10/1991, la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, sobre este tema destaca que los datos que resulten de aplicar cualquiera de los métodos de valoración de los incisos a) al

La aduana, en su función de control, siempre tiene facultades revisoras, ya que, tanto en importación como en exportación las bases impositivas pueden ser objeto de análisis. En importación, para determinar si efectivamente los valores reales de transacción son veraces, y si además se han incluido todos los elementos que efectivamente corresponde incluir, la aduana tiene facultades propias de control. En exportación, se estima que es igual la función de la aduana, ya que además de la veracidad del valor, debe, de conformidad con las pautas reglamentarias de determinación de la base imponible, constatar que las declaraciones se hayan efectuado conforme a los parámetros reglamentarios²⁶.

De manera que la actividad de la aduana debe quedar circunscripta al control de los elementos que deben configurar necesariamente la base imponible para el cálculo de los estímulos, partiendo del valor real de transacción, ya que si se acepta en el actual contexto, que puede establecer un valor teórico de exportación, esto significaría exponer a los exportadores a supuestos perjuicios fiscales que se producirían con motivo de la comparación de ambos valores. Es evidente que de existir diferencias en favor del exportador, la figura infraccional se ha de presentar en forma contundente.

Como siempre, el justo punto tiene que estar en considerar que las facultades de determinación o constatación deben estar circunscriptas a la existencia de los elementos legales que fija el régimen, pero nunca la de fijar

g) del artículo 748, pueden constituir el fundamento de la aceptación del precio pagado o por pagar, declarado por el exportador, ya que no es necesario que primero deba determinarse que el precio pagado o por pagar no es base idónea y recién después deba valorarse por alguna de las pautas de los incisos antes mencionados, pues de admitirse esto último, significaría o bien que la única posibilidad de apartamiento es la de que el precio pactado sea falso (lo que no es así en el caso juzgado) o bien que la no-aceptación carezca de fundamento o sea lisa, y llanamente, arbitraria. Pero cabe descartar la posibilidad de inexactitud de la declaración en lo atinente al precio FOB de la mercadería por cuanto el fallo apelado expresamente admite la validez y veracidad del precio pactado con el comprador extranjero.

²⁶ En el caso del régimen de estímulos a la exportación, en la legislación argentina, se advierte que corresponde para aquellas exportaciones que se realicen con motivo de una venta al exterior, a título oneroso, y la base imponible será la resultante de aplicarse la alícuota que a tal efecto se aplique, sobre el valor FOB (FOR o FOT) de la mercadería a exportar, neto del valor CIF de los insumos importados incorporados en ella, tomándose además como base el valor agregado producido en el país. Esto conforme a lo que establece el artículo 825 del Código Aduanero Argentino, y el artículo 1 del Decreto 1011/91.

valores teóricos con la intención velada de no abonar los estímulos a la exportación, o pagar de menos.

La posición mayoritaria sobre este particular y trascendente tema del comercio exterior, coincide en destacar que el valor imponible en la exportación debe ser tomado a partir del valor de transacción, sin perjuicio de que, al momento del registro de la exportación, los precios corrientes hayan variado hacia el alza o hacia la baja²⁷.

3. Conclusiones

De manera que, únicamente, habrá infracción aduanera en este campo, cuando la base imponible haya sido registrada sobre un valor que haya sido elaborado sobre elementos vedados por el régimen; pero para el caso en que esta operación de exportación fuera real comprendiendo a su valor, aun cuando la aduana tuviera facultades para revisarlo ampliamente, no puede fijar un valor menor so pretexto de valores teóricos. Esto no significa que el Poder Ejecutivo tenga vedada la posibilidad de establecer en exportación, valores índices o precios oficiales, a los fines de los cálculos de los estímulos a la exportación. Pero una cosa es el Poder Ejecutivo y otra es la Aduana.

Pero en la labor de contralor, el servicio aduanero tiene que partir de la constatación de valores corrientes y usables de mercancías, como también de las características de cada operación de exportación, constituyendo herramientas adecuadas y lógicas, pero ello no puede resultar un justificativo para apartarse del valor real declarado por el exportador, al menos en el actual contexto reglamentario de los estímulos²⁸, salvo claro está, la presencia de una irrealidad de valor tal, que más que un reproche infraccional ha de inferir que se está en presencia de una maniobra delictiva.

²⁷ Cfr. aprobación dada en el II Congreso de Derecho Aduanero, celebrado en Buenos Aires, los días 31 de mayo, 1 y 2 de junio de 1995, donde se consideró que, partiendo de la idea que se ajusta en mucho al valor real de transacción, el valor que se declara en la exportación, sería conveniente que en una próxima reforma legal, se reestructurara dicha noción de valor imponible, en la mayor medida posible, a las normas de valor de importación, es decir, al valor real de transacción.

²⁸ Es claro que si la reglamentación fijara o estableciera otras pautas, como por ejemplo, dejar el valor FOB o establecer listas oficiales, o que los estímulos se deben calcular sobre los valores corrientes y otras tantas pautas más, estas interpretaciones acerca de la determinación del valor de exportación, a los fines aduaneros, no se producirían.

El cuestionamiento final, que resta efectuar sobre este tema, es precisar qué sucede si el precio final de la exportación es real, y a juicio del exportador es correcta la liquidación de los estímulos conforme a las pautas reglamentarias, y que se cuestione, por parte de la aduana, la base imponible, como consecuencia de observar diferencias que se producen como consecuencia de un valor teórico por ella establecido, ¿corresponde condenar al exportador por la infracción bajo examen?

Desde una posición fiscalista, y también positivista, la respuesta sería afirmativa. Pero en modo alguno, esta respuesta resulta satisfactoria, ya que si las operaciones son reales, y la base imponible fue establecida conforme a las pautas reglamentarias, que existan diferencias como consecuencia de una comparación, que a su vez se sustenta en una determinación teórica realizada por la aduana, no puede, so pretexto de violar derechos constitucionales, ser empleado para establecer y fundar una sanción. En todo caso, se podrá admitir que no se abone el estímulo en la forma pretendida por el contribuyente, y sea conforme lo pretende la aduana. Un elemental sentido de seguridad jurídica y reglas claras en las exportaciones así lo imponen.

Pero únicamente será válida la imputación, en tanto y en cuanto resulte una omisión de elementos, ya que la mera discrepancia del valor real de transacción no ha de justificar la imputación de una falsa declaración. Debe quedar claro que no se trata del caso de la presentación de una factura falsa o adulterada, ya que, de comprobarse esta situación, esta es pasible de ser investigada en orden a la comisión del delito de contrabando, dejando la esfera de la infracción aduanera.

III. LA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA DE LAS MERCADERÍAS

A. INTRODUCCIÓN

Corresponde analizar ahora lo concerniente a la clasificación de las mercaderías.

Este es uno de los puntos críticos que ha tenido la declaración inexacta, cuya importancia lo demuestra la existencia de tantos conflictos, tal vez sustentados en la falta de conocimiento del cabal funcionamiento y estructura del tipo infraccional sumado al mantenimiento, al menos en forma



inconsciente, de criterios que resultaban adecuados conforme a la vieja estructura de esta infracción en la derogada Ley de Aduanas (t.o. 1962 y sus modificaciones)²⁹.

Para abordar este análisis, debe quedar establecido que la declaración que realiza el sujeto activo tiene que ser completa en orden a que, con los elementos que declara se tienen que producir algunas de las hipótesis que prevé el artículo 954, que surgen obviamente de la verificación, ya que en caso de que esta sea incompleta, pero veraz, o que contenga elementos contradictorios, que hagan suponer que la declaración no es ni falsa ni verdadera, por el inconveniente señalado, no puede configurarse el tipo infraccional por el grado de certeza que este reclama³⁰.

Resulta claro, que conforme a la redacción del artículo 3 ap. c) del Decreto 618/1997, es facultad de la AFIP lo relativo a la clasificación arancelaria como también la valoración de las mercaderías. Por su parte, se delega dicho control en cabeza del servicio aduanero, y se complementa con las pautas fijadas en los artículos 234 y 332 del Código Aduanero Argentino.

De manera que no quedan dudas en orden a las funciones específicas que tiene el servicio aduanero sobre este punto³¹.

Debe recordarse que el sistema vigente antes de la implementación del sistema informático partía del criterio de la descripción exhaustiva de la mercadería objeto de la destinación, ello de conformidad con las pautas establecidas en cada una de las destinaciones aduaneras que buscaban, de

²⁹ De conformidad a la descripción de la figura infraccional contenida en los artículos 166 a 171 bis incluido.

³⁰ Cfr. pacífica jurisprudencia a partir del fallo de la CNCAF, Sala III, “Cosméticos Avon SACI”, 09/08/1994. También misma Sala, en los autos “Astarti SA y otro c/ANA”, 11/02/2000, ha señalado que no se encuentra configurada la infracción del artículo 954 inc. a) del CA, cuando la declaración incompleta no admite su consideración como verdadera o falsa y, por lo tanto, inexacta. También reconoce la Sala el criterio expuesto en los autos “Dicon” del 24/08/1982 y “Ekiparcon SA” del 09/05/1989. También Sala III, “Couselo, Omar c/AFIP DGA”, 23/08/2004.

³¹ Es tan así que la CNCAF, Sala IV, en los autos “Establecimientos Textiles La Suizo Ind. SACIFIA (TF N° 15.739-A) c/DGA”, 17/02/2004, ha dicho que para que la aduana pueda cumplir con su obligación de proceder a la correcta clasificación de la mercadería y de ese modo rectificar sin reato, aquella mencionada por el documentante, se requiere que éste haya suministrado todos los elementos necesarios para proceder así. Si, de lo contrario aquella rectificación es posible a través de otros medios, como el de la comprobación física de la mercadería, de hecho se encuentra fuera de las previsiones del artículo 957 del C.A., y configura el hecho ilícito descripto en el artículo 954.

esta manera, permitir al servicio aduanero la correcta clasificación arancelaria y valoración de las mercaderías.

De suerte tal que, en el cuerpo del despacho o del permiso de embarque, se efectuaba una declaración detallada, casi fotográfica, lo que permitía al agente verificador, con el auxilio además de la documentación complementaria, confirmar o modificar la clasificación arancelaria, sin perjuicio de tener que recurrir a análisis complementarios –como una prueba química por citar un ejemplo-.

Este mecanismo también desarrolló en sede administrativa -que fue luego convalidado jurisprudencialmente- la práctica de distinguir a las declaraciones completas de las no completas, sobre todo a la hora de discutir si una descripción admitía una o varias posiciones arancelarias. Se señalaba, en estos casos, que las declaraciones completas eran aquellas que, a criterio de del funcionario aduanero –pero en la escala superior al simple verificador, que es el Departamento de Clasificaciones Arancelarias- permitían a la aduana clasificar correctamente la mercadería. En tanto que la declaración dual era aquella que, aceptando una descripción completa o no, admitía diversas posiciones arancelarias.

Esta realidad configuró una serie de criterios mayormente aceptados, estructurados en señalar que una declaración dual y completa no resultaba punible, sin perjuicio de que correspondiera formular el cargo si se observaba una diferencia arancelaria a favor del fisco.

En la actualidad, esta posibilidad desapareció, ya que no existe más esta descripción, y lo único que se consigna es algún sufijo propio del diálogo que propone el sistema con el operador, en referencia a la mercadería que se declara, y la glosa o descripción propia de la posición arancelaria elegida. Esta limitación obviamente, no permite *a priori* clasificar correctamente una mercadería, ya que parte del criterio que es el despachante de aduana quien compromete la clasificación arancelaria al registrar la destinación aduanera por la vía informática.

El sistema informático, quizás por limitaciones propias, no admite una descripción completa de las mercaderías, es decir que, necesariamente, su mayor o menor precisión en ese orden, estará dada por la mayor idoneidad y capacidad que tenga la aduana en crear códigos, sufijos que permitan aproximar en mucho la descripción de la mayor cantidad de bienes. Por ejemplo, se puede citar un producto clásico, como es una manufactura electrónica, un televisor; este ingenio claramente admite la posibilidad de

que sea color o blanco y negro; a su vez estos pueden resultar de varias dimensiones, 5, 14, 20 pulgadas y así sucesivamente; pueden también tener otras características, como disponer sonido estereofónico o no, control remoto o no, y así otras tantas características más, como tener incorporado reproductores de DVD por citar a los más modernos. El ejemplo destacado pone en evidencia que, mientras más limitadas sean las posibilidades técnicas de sufijos que contenga el sistema, más limitada e imprecisa será la declaración.

Sobre el particular se ha dicho que, no obstante los inconvenientes que ha generado el sistema en sí mismo es bueno en tanto y en cuanto, permite las destinaciones y otros manifiestos, en forma segura y rápida, proporcionando además, al documentante, información técnica como elementos fácticos, según los datos incorporados en el sistema con anterioridad. Pero desaparecieron viejos temas interpretativos, y se presentaron nuevos, entrañando una rara paradoja que vulnera el principio de exactitud que reclama el sistema.

B. LA CUESTIÓN DEL ART. 957 DEL C.A.

Uno de ellos se evidenciaba, cuando quien oficializa un despacho por el sistema informático, forzosamente realiza una declaración denominada completa, de modo que cuando se compromete una clasificación arancelaria se asumen todas las consecuencias de tal elección; pero el sistema no admite aclaraciones adicionales o datos complementarios, ya que trabaja con códigos o dígitos preestablecidos, que imposibilitan al declarante expresarse con palabras. En caso de divergencias en este aspecto, llevará a que la aduana, en principio, por discrepancias clasificatorias en estas condiciones considere que existe una declaración inexacta, con lo que introducía otro problema conflictivo que era la adecuada interpretación del artículo 957 del C.A., a la luz de estas normas de procedimiento técnico de rango inferior.

Sobre tal consideración se ha estimado que, ante la generalización del sistema informático y ante la presencia del ahora derogado artículo 957 del C.A., debía ser analizado por el juzgador teniendo en consideración las causales de exculpación dentro de los marcos de razonabilidad de la clasificación o declaración asignada por los documentantes, en cuanto estos, actuando con la diligencia y los conocimientos técnicos exigibles por su

actividad, hubieran podido razonablemente considerar correcta la clasificación adoptada³².

Ahora bien, esta posición también fue criticada porque, de alguna forma, se advertía que, con la entronización de este sistema, de hecho se pretendía penalizar por vía reglamentaria, una excepción consagrada en la ley, como era el caso del artículo 957 del Código Aduanero Argentino, que en doctrina se la conoce como la “cuestión de aforo”³³.

³² Estas consideraciones corresponden a JORGE C. SARLI, y fueron expuestas en la conferencia debate organizado por la Sala de Derecho Aduanero y de la Integración, junto con la Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional, y el Centro de Despachantes de Aduana, los días 18 y 19 de mayo de 1998, titulada “Reforma del Código Aduanero y su incidencia en el MERCOSUR”, realizada en conjunto con ALICIA FERREIRA GIAMPAOLI y GUSTAVO ZUNINO.

³³ Resulta muy ilustrativo el trabajo publicado por MARINO, MIGUEL ÁNGEL, quien fue un reconocido funcionario de la Aduana Argentina, en www.aduananews.com.ar, Edición N° 6 de fecha 2 de abril de 2002, titulado “La despenalización de la inexactitud en la declaración comprometida-Función de las previsiones al artículo 957 del Código Aduanero”. A tal fin he aquí lo allí vertido: El tema que el título anuncia, resulta en extremo espinoso y de consecuencias irreparables a la luz de la inobservancia del mismo, toda vez que el Servicio Aduanero en presencia de una declaración inexacta derivada de una declaración comprometida, tanto de una “Solicitud de Operación” como de una “Destinación Aduanera”, dispone, conforme al rito, la apertura del condeciente Sumario Contencioso e imputa solidariamente al declarante y al Agente Auxiliar del Servicio Aduanero interviniente -según el caso el ATA. o el Despachante de Aduana-, la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 954 del Código Aduanero, dando inicio con ello al procedimiento infraccional que contempla el Código Aduanero, a través de sus artículos 1.080 y 1.117. El “*quid*” de la cuestión centra en el hecho que el Servicio Aduanero, en pleno ejercicio de sus prerrogativas de determinar el modo en que el declarante debe comprometer su declaración -Vg. arts. 325 y 333 del C.A.-, ha impuesto de modo insoslayable un sistema de registro informático, conocido como el Sistema María -SIM-, que obliga en forma inexcusable al documentante a proceder “*ab initio*” y como “*condictio sine qua non*”, a indicar la Posición SIM, que no es otra cosa más que el desarrollo, a nivel nacional, comprensivo de la NCM, la que a su vez está basada en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías adoptado por la OMA y por ende de aplicación entre sus estados miembros, con lo que válidamente solo cabe pregonar enfáticamente que se trata ni mas ni menos que de la mentada “Posición Arancelaria” a que alude el artículo 957 del C.A. Como de toda evidencia, se advierte que el Servicio Aduanero ha resignado la indelegable potestad clasificatoria que le imponen los arts. 241 y 339 del Código Aduanero, y *contra legem* la ha impuesto en cabeza del declarante, cuya obligación inexcusable en este tramo de su declaración, en función del marco normativo citado, es la de ofrecer todos los elementos descriptivos de la mercadería sometida a una determinada operatoria aduanera, para permitir que éste ejerza, como se ha dicho, su indelegable potestad clasificatoria. No obstante ello en la práctica es así. Pero la cuestión no se agota con esta mera enunciación, sino que por



Algunos señalan que, sobre las particularidades que genera la implementación del Sistema Informático María, sin dejar de reconocer que constituyó un avance tecnológico significativo, pero que ha generado de hecho un cambio de roles, entre la facultad exclusiva de la aduana y el deber de colaboración del administrado, y ha quedado demostrado en el hecho de que la “inexactitud”, en la posición arancelaria declarada, pasaría ahora a ser punible, según el criterio más difundido en el Servicio Aduanero, por constituir desde tal visión la “declaración comprometida”.

Pero esta postura se contrapone con aquel principio que sostiene que no puede existir sanción que no provenga de una transgresión a un deber jurídico contenido en la ley formal; esto es, para que proceda la aplicación de la declaración inexacta debe verificarse el presupuesto fáctico de que se declare incorrectamente alguno de los elementos o circunstancias exigidos legalmente, y si a su vez ello tiene aptitud para producir alguno de los efectos previstos en la norma legal. Mientras el Código Aduanero mantenga en cabeza de la aduana la función de clasificación arancelaria no puede este derivar dicha función al documentante³⁴.

añadida, el módulo correspondiente al Arancel Informático del SIM, que es por el que se procesa la información, reposa sobre la base de códigos, consistentes en “Sub-Fijos”; “Sub-Fijos de Valor” y “Códigos de Ventajas”, que están asociados en exclusividad y de modo inescindible a la Posición SIM indicada como inicio de la declaración, lo que arrastra al declarante a perfeccionar su cometido declarativo con marcadas trazas de truncamiento, que es precisamente lo que el procedimiento desde siempre se ha preocupado evitar al impedir las declaraciones incompletas. En estas condiciones, al no dejar margen al documentante para el saneamiento de la cuestión, sorprendentemente debe reconocerse entonces que el sistema provoca exactamente lo que el procedimiento impuesto por la ley no quiere. Con todo debe convenirse que la situación podría encontrarse morigerada a partir de la transcripción del texto de la partida que en la pantalla informática de la declaración el sistema le reproduce automáticamente, al consignar el declarante la Posición SIM, lo cual puede advertirlo frente a un grosero error –Vg. pretende documentar porotos y el texto de la partida reproducido es relativo a bebidas alcohólicas-, en cuyo caso innegablemente la declaración inexacta se presentaría como inexcusable.

³⁴ Cfr. MENÉNDEZ, FRANCISCO J., “El sistema informático María y las declaraciones inexactas”, *Revista de Estudios Aduaneros, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros*, publicación semestral Año XI N° 14, Buenos Aires, 1er Semestre y 2do Semestre de 2000 y 1er Semestre de 2001, Buenos Aires, p. 97 y siguientes. Aquí el autor concluye en que la introducción del Sistema Informático María no debería constituir una fuente inagotable de denuncia de posibles declaraciones inexactas por diferencia de calidad, sino que se deben fijar los extremos que –revestidos de la mayor objetividad posible– castiguen exclusivamente las fallas graves, para evitar un dispendio innecesario en supuestos que sólo debieran traducirse en la discusión de criterios clasificatorios.

A la cuestión planteada, se debe además agregar que todas las mercaderías deben clasificarse según el sistema armonizado que aprobó la Ley 24.206, régimen por el cual se ha de permitir a la autoridad económica, en virtud de ese mecanismo técnico, establecer el nivel arancelario y el régimen de prohibiciones que pueda corresponder a la mercadería. La labor de clasificar una mercadería, tal como ha sido ya señalado anteriormente, es una actividad técnica propia del servicio aduanero, y por ende, indelegable en el régimen normativo aduanero. Vale decir que, como los productos que se presentan al comercio exterior varían día a día, en su creación, novedad, características y prestaciones, el sistema armonizado está concebido para permitir una adecuada clasificación, aun por sobre las circunstancias apuntadas. Pero se comprenderá que es una actividad eminentemente técnica, y que hace a la especialización aduanera.

El sistema informático que aplica la Aduana Argentina desplazó la clasificación primaria en cabeza de ella hacia el despachante de aduana, asumiendo este la responsabilidad, junto con el importador, de las discrepancias que de esa elección se puedan derivar.

Este cambio tuvo consecuencias previsibles. La primera fue que, ante cualquier diferencia clasificatoria que implicara perjuicio del fisco, automáticamente, generaba una denuncia por falsa manifestación, tornando, en principio, inaplicable la causal de exención de responsabilidad del artículo 957 del Código Aduanero. La segunda es que obligó a que bajo tal régimen, a fin de evitar potenciales conflictos, se incrementaran, en forma geométrica, las consultas de clasificación y pedidos concretos a la aduana a través del mecanismo de clasificación. Pero esta alternativa, que funciona a pedido de parte, tiene una muy alta morosidad en la expedición de sus resultados, sustentado en la gran cantidad de pedidos, y en la falta de recursos materiales que padece la administración aduanera³⁵. La tercera es que, como consecuencia de divergencias clasificatorias existentes entre diversas administraciones aduaneras, o entidades de comercio exterior, se colisiona con criterios pétreos que, sobre el particular, tiene la aduana local del país de importación, situación que se ha presentado acerca de la mención

³⁵ Sumado al hecho de que desde el punto de vista reglamentario, la aduana, conforme lo ha establecido en la Resolución ANA 2361/90 y su modificatoria Res. ANA 1483/95, considera que el pedido de clasificación no resulta aplicable a los fines de supeditar las posteriores declaraciones aduaneras al beneficio del artículo 226 del Código Aduanero Argentino, que se conoce como la declaración comprometida supeditada.

de posiciones arancelarias en ciertos certificados de origen, labor que se realiza en el país de exportación³⁶.

Estos conflictos señalados –ocasionados, muchos de ellos, por mantener criterios equivocados- condujeron en forma inevitable a que fueran resueltos por el juez administrativo y eventualmente por la autoridad judicial. Pero este camino, como se comprenderá, llevó y lleva mucho tiempo, atento a los largos plazos que caracterizan el régimen contencioso.

Parte de estas respuestas están ya dadas, y en general, solucionadas en forma satisfactoria. Se ha reconocido la vigencia de la no punibilidad de la declaración aduanera, cuando el conflicto se centra sobre incorrecta clasificación arancelaria, conforme lo prevé el artículo 957 del Código Aduanero Argentino, en la medida en que se hubieran indicado todos los elementos necesarios para permitir al servicio aduanero la correcta clasificación de la mercadería de que se tratara, aunque administrativamente no sea tan clara esta postura, como ya se ha visto *ut supra*, sobre todo, cuando debe definirse el concepto de completitud de los datos aportados en la declaración³⁷.

³⁶ Debe recordarse que, conforme al sistema del Código Aduanero Argentino, el denominado conflicto clasificatorio no resultaba punible aun desde la vigencia de la Ley de Aduanas (t.o. 1962 y sus modificaciones) en la medida en que no se haya acreditado diferencias de calidad o de especie, como tampoco puede ser punible si la declaración resulta contradictoria o incompleta, conforme fuera establecido por la CSJN en los autos “Hudson Ciovini SAIC” de fecha 29/09/83, (Fallos 305:1513).

³⁷ Lo expuesto se adecua a lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación en fallo del 10/10/2001, Sala E, en los autos “Fiat Auto Argentina SA (TF N° 13.654-A), c/DGA” en la que se destacó respecto de la existencia de un potencial perjuicio fiscal, en orden a la discrepancia arancelaria existente entre ambos países y que afecta al Certificado de Origen. En dicha oportunidad se analizó esta cuestión, sin perjuicio de las referencias de hecho y prueba producidas, y que se distinguió claramente la divergencia clasificatoria, que no puede invalidar el documento de origen, habida cuenta que no se pone en crisis el origen, la falsedad o inexactitud de este documento, con lo cual se admite que no constituye infracción conforme lo había considerado la aduana administrativamente. En igual sentido se expidió en los autos “General Motors de Argentina SA (TF N° 15.798-A) c/DGA”, 16/11/2004. En esta oportunidad, se destacó una vez más que estas cuestiones no pueden ser resueltas con los parámetros jurisprudenciales aplicados respecto del artículo 954 del C.A., a partir de la introducción del Sistema Informático María, en virtud del cual el deber de colaborar, por parte del contribuyente, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 234 del C.A., se encuentra muy limitado en cuanto a que la naturaleza, especie y calidad y otras características no permite el sufijo que establece el sistema, situación que se debe sumar con el precepto que la errónea ubicación arancelaria de la mercadería no es determinante para la procedencia de las

En consecuencia, las normas que regulan operativamente la declaración tienen que prever la posibilidad de rectificar, aclarar o modificarla, en la medida, claro está, que no se hubieran iniciado los actos preparatorios del despacho ordenado por el agente verificador, requisito insoslayable que prevé el artículo 225 del Código Aduanero Argentino ya citado³⁸.

Ante esta limitación técnica, se exige el reclamo de mayores cantidades de códigos o sufijos, que permitan contener una mayor precisión de la mercadería, o bien permitir que el sistema admita la posibilidad de explicitar más elementos, detalles, y características de la mercadería, para que de esta forma se mantenga en cabeza de la aduana la posibilidad de clasificar correctamente, quitando esa responsabilidad a los despachantes de aduana y, por extensión, a los importadores y exportadores.

Parte de esto se ha logrado en la actualidad, pero adquire, en este campo, especial relevancia la documentación complementaria, ya que de los elementos que se puedan adjuntar y contener en ella, han de permitir suplir las falencias que el sistema tiene, y de esta forma, que se torne operativa plenamente la exención del artículo 957 del Código Aduanero³⁹.

En efecto, pareciera que, para que el funcionario aduanero, ante una discrepancia clasificatoria, determine si puede aplicar la correcta clasificación arancelaria, sin formular la denuncia por supuesta falsa declaración, atento al potencial perjuicio fiscal que a su criterio determina,

preferencias arancelarias, puesto que estas se conceden a mercaderías ya que estas son las negociadas y no las posiciones arancelarias.

³⁸ Este criterio también fue fijado por la Secretaría de Hacienda de la Nación mediante la Resolución 215/2000 en la que hace lugar a un recurso de apelación presentado contra normas administrativas dictadas por la aduana, que de hecho implicaba no reconocer la vigencia del artículo 957 del Código Aduanero.

³⁹ Debe reiterarse que la CNCAF, Sala IV, en los autos “Olynp SA (TF 7380-A) c/ANA”, 02/07/1996, ya señaló que por el artículo 957 del C.A. la inexactitud en la ubicación arancelaria no sería punible mientras se hubieran indicado todos los elementos necesarios para permitir al servicio aduanero la correcta clasificación arancelaria de la mercadería de que se tratara. Ello es lógica conclusión de la función impuesta a la aduana respecto de clasificar la mercadería, en tanto que pesa en el importador, o exportador, el deber de describir correctamente aquella, y sólo a título de colaboración con la Administración, declarar la posición correspondiente. En igual sentido se expidió la Sala V, “Seysu SRL c/ANA”, 25/03/1996, destacando que no se incurre en declaración inexacta o diferencia injustificada cuando la descripción de la mercadería corresponde a la realidad de lo introducido permitiendo a la aduana establecer su naturaleza y determinar consiguientemente su tratamiento arancelario.



será el mayor aporte o no de datos que tenga la documentación complementaria⁴⁰.

Debe igualmente señalarse que se debe considerar que el principio del artículo 957 del Código Aduanero Argentino regía, asimismo, cuando la inexactitud versa sobre los tributos aplicables como los derechos *antidumping*; en tanto la declaración de las características de la mercadería sea veraz y completa, sobre todo cuando no se encuentra controvertida la posición arancelaria. En consecuencia, si se indicaron todos los elementos correctamente y se formuló con ellos una declaración completa y veraz, la presentación de liquidaciones o cálculos omisivos o erróneos no es punible⁴¹.

De todas formas, esta actitud ha generado, tal vez por falta de criterio operativo, o quizás por la ausencia oportuna de instrucciones precisas, una proliferación de denuncias sustentadas en la aplicación rígida de las pautas del sistema informático con un gran incremento de sumarios, en donde se investiga la supuesta comisión de la infracción bajo examen, con el alto costo que ello implica a los importadores y exportadores, y también para el propio fisco, que tiene que adecuar su estructura y asignar recursos para

⁴⁰ No debe dejar de reflexionarse en torno a que esta situación es una de las más críticas que tiene el sistema aduanero, atento a que muchas veces el conflicto se genera por la falta de preparación y total ausencia de criterio del funcionario aduanero interviniente; otras veces, ante la manifiesta intención de generar un conflicto al importador o exportador, a fin de obtener un beneficio ilícito con prescindencia de quien tenga razón; y otras con el objeto de evitar eventuales complicaciones, automáticamente se eleva denuncia al superior. También es dable señalar que, en algunos productos, se actúa con cierta mala fe por parte de los declarantes, en orden a obtener alguna ventaja económica.

En tal sentido, puede ayudar con este concepto lo resuelto por la CNCAF, Sala V, en los autos “Athuel Electrónica SA s/apelación c/DGA”, 16/11/1998, que estableció que se ha considerado que no resulta punible el supuesto en el que la descripción de la mercadería en el documento de despacho corresponde a la realidad de lo introducido y a su clasificación, permitiendo a la aduana establecer su naturaleza y determinar, consiguientemente, su tratamiento arancelario. En el caso, los datos necesarios para la ubicación arancelaria de la mercadería fueron debidamente indicados y no observados por la Aduana, razón por la cual no procede la aplicación de la multa, ya que no se ha configurado infracción alguna.

⁴¹ Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación, “BGH SA s/apelación (TF N° 17.701-A), Sala E, 14/08/2003. Se cita igualmente al antecedente de la misma Sala, “Molfino Hnos. SA s/apelación”, 08/05/1996.

realizar una labor que, en rigor de verdad, no debería haberse jamás iniciado⁴².

La reforma producida en los artículos 225 y 322 del Código Aduanero, como así también la derogación del artículo 957, permite concluir, y sin dejar de lado a la luz de su interacción con el sistema informático en que, en esencia, el conflicto clasificatorio en la medida en que se aporten todos los elementos necesarios por parte del declarante para que el servicio aduanero clasifique correctamente, no debe resultar punible, aun cuando de la diferencia de posición signifique diferencias de tributos en favor del fisco. Por ello se la considera a la clasificación una función esencial de la aduana y no de los particulares o usuarios⁴³.

C. LOS CONFLICTOS CLASIFICATORIOS

La dinámica de la infracción en estudio, conforme a diversos cambios reglamentarios, generó diversos conflictos interpretativos, que han tenido distintas repercusiones, ya que, conforme se los interprete permiten,

⁴² Sobre el particular ya se ha señalado en la publicación de la red *Web "aduananews.com.ar Periódico jurídico, aduanero, transporte, y comercio exterior"*, Edición N° 3, enero 2002, "*Pautas para mejorar el procedimiento para las infracciones aduaneras*", HORACIO F. ALAIS. Igualmente resulta interesante el trabajo publicado por RICARDO G. TORRES BRIZUELA en su edición N° 4, febrero 2002, "*Ante nuevos vientos de reforma (...) una gran oportunidad*".

⁴³ Se ha discutido sobre el particular si los Despachantes de Aduana tienen responsabilidad en este punto. A tal fin, LOZANO, LUIS F. Y BUSTOS, JOSÉ PEDRO, "Alcance de la responsabilidad de los despachantes de aduana. Análisis de la jurisprudencia aplicable al tema", *Revista La Gaceta del Despachante, 90 aniversario del Centro de Despachantes de Aduana*, Buenos Aires, 2001, pp. 34/35. Aquí se cita expresamente la jurisprudencia en la materia que sustenta la posición vertida CNCAF, Sala I, "Vidriería Argentina SA y otro c/ANA", 04/07/1996, "Editorial Bruguera y otro c/ANA", 04/06/1996. Sobre el particular se señala que el despachante de aduana debe presentar la factura comercial que reúna todos los requisitos legales respectivos, además de solicitar al importador/exportador todos los elementos necesarios para poder documentar ante la aduana y que corroboren los precios y datos consignados en la documentación comercial. De manera que no debe incurrir en ninguna inexactitud en la transcripción de tales datos en las declaraciones aduaneras. Por lo dicho concluyen en que los despachantes de aduana no resultan solidariamente responsables, ni garantes de las obligaciones contraídas por los exportadores/importadores y, mucho menos aun, garantes de las sanciones penales.

establecer la presencia potencial o real de perjuicio fiscal, o bien, su total inexistencia.

1. La selectividad

Un régimen de control que ha contribuido a generar confusiones, sobre todo en los últimos años, tanto en los sujetos activos, como en el propio servicio aduanero, fue la implementación de una serie de normas operativas que, de alguna manera, afectaron el sistema técnico jurídico coherente del Código Aduanero Argentino, como ha sido la creación de los controles selectivos que lleva a la eliminación de la regla previa para la gran mayoría de las mercaderías de importación, de la obligatoriedad del depósito provisorio de importación y los controles selectivos posteriores⁴⁴.

También en esa misma línea, generó inquietud entre los usuarios, la modificación sustancial del régimen de declaración escrita producido con la implementación de medios informáticos.

Para dilucidar estos inconvenientes y tratar de establecer un criterio que permita dar un mayor grado de certeza a la interpretación y aplicación de la figura, resulta fundamental realizar un estudio jurisprudencial.

⁴⁴ Debe tenerse en cuenta que el Código Aduanero Argentino establece en el artículo 198, que la mercadería descargada, cualquiera sea la forma de su arribo (vía aérea, acuática o terrestre) desde que fuera recibida en su lugar de depósito hasta tanto se autorice o se le asigne de oficio, según el caso, alguna destinación aduanera, queda sometida al régimen de depósito provisorio de importación previsto en el Capítulo noveno. En el régimen legal aduanero, la excepción resultaba aquella mercadería que, por su condición especial y conforme fuera establecida expresamente en la reglamentación, pudiera gozar del régimen del Despacho Directo a plaza, que significaba la posibilidad de no ingresar al depósito provisorio. En la actualidad, este principio se invirtió, es decir, ahora todas las mercancías pueden gozar de este beneficio, lo que ha significado la eliminación de un trámite y un costo que encarecía la actividad importadora.

Respecto de los controles selectivos, no significa lo opinado, que nos opongamos a estas medidas, ya que la existencia de tales métodos que afectan las mercaderías constituye una práctica que se sustenta en el sentido común, ya que resulta manifiestamente imposible, al menos con escasos elementos técnicos que resguarden adecuadamente estos bienes y sus envases, sin sacrificar la celeridad que el comercio exterior reclama. De manera que esto no resulta en esencia el inconveniente, sino la coexistencia de normas que en esencia se basan en principios diferentes, como ya más adelante se han de exponer.

Sobre el particular, se puede destacar los casos jurisprudenciales en los cuales la declaración inexacta ha sido considerada como no punible, sobre todo, cuando se ha imputado el inciso a) del artículo 954.

Esencialmente, se ha considerado que no existe infracción por aplicación de las causales eximentes previstas en los artículos 957 a 960 del C.A., de manera que cada vez que se ha constatado, por ejemplo, que con los elementos vertidos en el despacho y la documentación complementaria se permite clasificar, efectiva o eficazmente una mercadería, aun cuando existiera la potencialidad de una diferencia arancelaria, no se aplica la infracción, sin perjuicio de que los tributos que pudieran estar siendo adeudados, deban ser efectivamente abonados. También corresponderá eximir de sanción, cuando el error incurrido en la declaración fuera comprobable de la simple lectura de la propia declaración, es decir, aquellos errores evidentes o imposibles de pasar inadvertidos⁴⁵, a pesar de que se cumplan con las pautas establecidas en los artículos 225 y 322 del Código Aduanero Argentino, en su anterior versión

Se ha indicado cuál es el régimen operativo del Código Aduanero en orden a la declaración comprometida, no obstante lo expuesto, ya en el sistema informático María se consideraba que, al asignarse el canal de selectividad de la mercadería no se podía modificar lo allí declarado, ni siquiera generando una autodenuncia por parte del declarante, tendiente a obtener igual finalidad, atento a que la aduana interpretaba que esto implicaba un acto concreto preparatorio de la verificación.

Este criterio fue dejado de lado y corregido, cuando se destacó que, en la medida en que no se hayan iniciado los actos preparatorios del despacho ordenados por el agente verificador, y que consisten en la orden de apertura de los bultos e inspección física de las mercaderías, incluyendo el previo traslado de esta para terminar con el acto previo de la verificación, corresponde autorizar la rectificación, modificación o ampliación de las

⁴⁵ Sobre el particular, FERRO, CARLOS A., *Código Aduanero comentado*, ob. cit., p. 643, cuando comenta el artículo 959, inciso a) destaca que esa causal eximente se basa en los antecedentes del artículo 1057 de las Ordenanzas de Aduana, y que era repetido en el artículo 171 bis de la ley de Aduanas, y que se confirma en el artículo 225 del Código Aduanero Argentino, y agrega, además, que error evidente es aquel que surge de la lectura del documento en que se ha comprometido la manifestación errónea y en modo alguno aquel que resulta del cotejo de diversos documentos o mediante el examen o verificación de la mercadería (cita aquí su obra *Procedimiento administrativo penal*, p. 84).

declaraciones aduaneras, con independencia de que se haya asignado a la operación un canal de selectividad, sea rojo o naranja, no admitiéndose que esta última situación implique o signifique un acto preparatorio del despacho ordenado por el funcionario aduanero⁴⁶.

Debe quedar claro que no se critica el establecimiento de canales de selectividad, a pesar de que existe una tendencia en las aduanas a intensificar los controles de las mercaderías, conforme a los nuevos elementos que suministra la tecnología⁴⁷, sino a las interpretaciones que, como consecuencia de ellas, se derivan, cuando se las contrasta con la norma aduanera.

Pero con la modificación producida en los artículos 225 y 322 del Código Aduanero, se advierte que se mejora la precisión de la norma en la actualidad, y no queda duda de que toda modificación o rectificación podrá realizarse hasta antes de que se hubiera dado a conocer que la declaración

⁴⁶ Debe aclararse que mediante una serie de resoluciones generales aduaneras, estableció la posibilidad de que a las mercaderías sometidas a destinaciones de importación y exportación se les asigne canales de selectividad que, según el color que corresponda implicará un mayor o menor grado de control por parte de la aduana. Así las cosas, el canal rojo implica la verificación física completa de la mercadería, como también de los documentos que la ampara; el naranja, únicamente se ha de controlar la documentación pero no se verificará físicamente la mercadería; el verde, no se verifica físicamente la mercadería ni la documentación, sin perjuicio de que en este último caso, la aduana no renuncia a realizar contraverificaciones en forma selectiva, una vez ordenado el libramiento o a realizar un control documental posterior, y finalmente, el morado, en el que se analiza y exige un resguardo patrimonial –en forma de depósito en efectivo o garantía bancaria- cuando para ciertas mercaderías la aduana disponga de valores superiores a los declarados como base imponible, y requiera un control en ese rubro con más detenimiento. La asignación del canal de verificación, a veces está previamente asignado, por ejemplo, para las mercaderías usadas, siempre es canal rojo obligatorio, o las que tienen un régimen arancelario especial o cupos, siempre es naranja obligatorio, pero lo cierto es que con motivo de la presentación del despacho, el sistema de conformidad con la pauta aleatoria que la aduana habrá establecido para la ocasión, determinará el canal que le corresponde.

⁴⁷ Esto incrementado desde el atentado criminal terrorista del 11 de septiembre de 2002 realizado en el *World Trade Center* de la ciudad de Nueva York, el que paradójicamente, llevó a la destrucción a una de las aduanas más antiguas de la unión americana. En tal sentido, como consecuencia de ello, un país que controla solamente el 10% del total de los contenedores que ingresan a los Estados Unidos, mediante una inversión importante en funcionarios y medios técnicos novedosos, busca incrementar sustancialmente el control, suministrando al servicio de aduanas los recursos necesarios para realizar dicha labor.

debe someterse al control documental o a la verificación, o al libramiento, si se la hubiera exceptuado de los controles antes mencionados⁴⁸.

2. *La autodenuncia*

Este instituto significa, conforme a lo que establece el artículo 917 del Código Aduanero Argentino, que cuando el responsable de una infracción aduanera comunicara por escrito la existencia de esta ante el servicio aduanero, con anterioridad a que este, por cualquier medio, la hubiera advertido, o en el trámite del despacho se hubiera dado a conocer que la declaración debiera someterse al control documental o a la verificación de la mercadería, se reducirá en un 75% el importe mínimo de la multa que correspondiera, y sin necesidad de proceder a la apertura de un sumario, se dispondrá la pertinente rectificación. La reducción de la pena procederá aun cuando la comunicación se hiciera con posterioridad al libramiento de la mercadería, siempre que no hubiera en curso un proceso de inspección aduanera o impositiva, y el servicio aduanero pudiera constatar la inexactitud en los plazos y con las formalidades que establezca la reglamentación.

Como relata la Exposición de Motivos del Código Aduanero, se ha considerado conveniente mantener este beneficio sin llegar a la eximición total de la sanción a imponerse, en virtud de que a las infracciones aduaneras, que por su naturaleza no son pasibles de tentativa, no corresponde

⁴⁸ BARREIRA, ENRIQUE C., “Reformas al Código Aduanero introducidas por la ley 25.986”, Suplemento del 18/05/2005, Lexis Nexis, Buenos Aires. Aquí señala sobre este punto que la nueva redacción del artículo 225 cambia el panorama anterior, ya que, se autoriza la rectificación siempre que, cumpliéndose la exigencia de que esta surgiera del propio despacho o de la documentación complementaria, se formulara antes de que se hubiera dado a conocer que la verificación debía someterse al control documental (canal naranja) o a la verificación de la mercadería (canal rojo). La asignación de canal se produce con el registro de la declaración como el primero de los pasos siguientes a su presentación, por lo que la infracción de la declaración inexacta sólo procede respecto de las declaraciones aduaneras registradas, pues hasta ese momento es revocable, lo que quita la ventaja de exención de pena que produciría la rectificación. Ante ello caber tener en cuenta que, no obstante, esto permite efectuar la rectificación en los casos de canal verde, que son la mayoría. Concluye este autor, que con esta nueva redacción se permite un sinceramiento de los errores, posibilitando que se rectifiquen las existencias, tanto a los fines contables como impositivos, pues admite que, aun cuando hubiera sido liberada la mercadería, se autorizará la rectificación si la solicitud es presentada dentro de los cinco días posteriores al libramiento y la inexactitud se acreditara debidamente ante el servicio aduanero.

otorgarles los efectos de la tentativa desistida que contempla para los delitos el artículo 43 del Código Penal.

Lo expuesto lleva a que la autodenuncia no esté condicionada al cumplimiento de formas sacramentales, nada más que resulte espontánea con el propósito de llevar conocimiento del hecho a las autoridades aduaneras⁴⁹.

Por ello la jurisprudencia sobre este instituto ha señalado que el beneficio de la reducción de la pena se da cuando se presentan los recaudos de espontaneidad expresamente previstos por el artículo 917 del C.A., y esta característica resulta manifiesta cuando el responsable se anticipa al servicio aduanero, y, antes que se realicen actividades que permitan comprobar la inexactitud, pone en su conocimiento la existencia de una diferencia. En esta interpretación, se establece que la iniciación de la descarga bajo control aduanero implica un principio de inspección aduanera. Asimismo, no resulta de aplicación para la mercadería que hubiera sido despachada conforme, por haber tenido el canal verde de acuerdo con el régimen de control selectivo, ya que se presume verificada conforme⁵⁰.

Antes de la reforma que ha padecido el citado artículo del C.A., se generaban conflictos en orden a definir cuándo se considera que ha comenzado un principio de inspección aduanera, siendo este un punto esencial, ya que determina en definitiva, si se aplica o no el beneficio de la multa reducida al autodenunciado⁵¹.

Una cierta interpretación aduanera consideraba que la asignación del canal de selectividad implicaba el inicio de la inspección aduanera. Pero este criterio colisionaba con las propias normas del Código Aduanero Argentino, sobre todo, con los artículos 225 y 322. Esto fue observado administrativamente y se consideró que la asignación del canal de selectividad en modo alguno significaba, en la estructura del Código Aduanero, el inicio de la inspección aduanera. La reforma aludida que afectó

⁴⁹ Cfr. CSJN “Agencia Marítima Heilein SA” (Fallos 315:919), 12/05/1992. En este caso, se determinó que la espontaneidad que reclama el artículo 917 del C.A. resulta manifiesta cuando el responsable se anticipa al servicio aduanero y antes de que se realicen actividades que permitan comprobar la inexactitud, pone en su conocimiento la existencia de una diferencia.

⁵⁰ Cfr. CNCAF, Sala II, “Aldebarán SRL s/apelación” 04/08/1992; Sala IV, “Olega SAIC (TF N° 12945-A) c/DGA”, 08/10/2002.

⁵¹ Cfr. CNCAF, Sala III, “AFIP Aduana c/Fallo Aduanero Anco 1104/1996”, 01/02/2000.



a estos artículos dio precisión y definió los alcances para que proceda el beneficio de la reducción de la multa.

A modo de conclusión se puede sostener que coexiste perfectamente el control selectivo con la norma aduanera, y con el instituto de la autodenuncia, permitiendo de esta forma la corrección, ampliación o modificación de la declaración comprometida, en los términos y condiciones que el propio Código establece⁵².

⁵² Esto surge claramente de la Resolución 217/2000 dictada por la Secretaría de Hacienda de la Nación, y que fue ratificada por Resolución 424/2003 del Ministerio de Economía y Producción, con motivo de un recurso de apelación interpuesto contra una serie de resoluciones de la Aduana que, precisamente, vulneraban estas posibilidades establecidas por el Código Aduanero.

A su vez la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Agencia Marítima Heilein SA” (Fallos 315:919), con fecha 12 de mayo de 1992, estableció claramente que el beneficio de la reducción de la pena, previsto por el artículo 917 del C.A., conocido como de “autodenuncia”, procede únicamente cuando se den los recaudos de espontaneidad expresamente previstos en el texto normativo. Esta espontaneidad resulta manifiesta según se desprende de las previsiones del legislador, cuando el responsable se anticipa al servicio aduanero y, antes de que se realicen actividades que permitan comprobar la inexactitud, pone en su conocimiento la existencia de una diferencia.

Esto motivó que se propiciara la reforma de este artículo tal como se puede ver en las “Primeras Jornadas del Gabinete Fiscal de la Jefatura de Gabinete de Ministros”, celebradas en mayo de 2003, publicadas por La Ley, Buenos Aires, 2003, p. 111 y siguientes. En lo que respecta a este tema, se destacó la propuesta de reformar el artículo 917 del C.A. en cuanto a la autodenuncia, eliminándose los límites temporales del principio de inspección aduanera y el inicio de los actos preparatorios del despacho ordenado por el agente verificador. De este modo sólo tiene por tipificada la conducta reprimida por el artículo 954 del C.A. a partir de la presentación de la documentación relativa a la declaración oficializada ante el servicio aduanero para la verificación correspondiente, que implica la ratificación de la solicitud de destinación efectuada por el sistema informático (cuando el sistema no permite la prueba de la autoría de la declaración por otro medio fehaciente; de lo contrario, la infracción se comete con la oficialización). Si después de ese momento, el declarante comunica por escrito la comisión de la infracción aduanera de declaración inexacta, sin que el servicio aduanero la hubiera advertido con anterioridad, se configura el supuesto de autodenuncia del citado art. 917, a cuyo efecto se prevé la sustancial reducción de la pena contemplada en la actualidad, a pesar de que algunos propugnan no aplicar sanción alguna. También al no fijarse como límite temporal el libramiento de la mercadería, a fin de posibilitar que se pueda formular, aun cuando los efectos importados se encuentren en plaza, siempre y cuando el servicio aduanero no hubiera advertido la comisión del ilícito. Con ello se procura brindar beneficios a los particulares para que saneen su situación fiscal en los casos, por ejemplo, que hayan recibido contenedores equivocados, así como al Fisco que, de ese modo puede cobrar los tributos debidos por mercaderías que han escapado a su control.

3. *La incidencia del Sistema Informático María*

El otro tema que generó problemas de interpretación, y que también se derivó de las normas dictadas en la década del noventa del siglo pasado, fue una consecuencia directa de la implementación del sistema informático.

Téngase en consideración que recién mediante la Ley 25.986, que reforma el Código Aduanero Argentino, se admitió la posibilidad de registrar destinaciones aduaneras mediante el sistema informático.

Debe aclararse que no existe tampoco en este punto una oposición a que se adopten sistemas informáticos, ni que se desconozcan los beneficios que esta noble y eficaz herramienta tecnológica aporta, sino que la crítica viene dada acerca de los límites interpretativos que se fijaron para su funcionamiento, y por ende, respecto de las consecuencias que de tal posición y uso se derivaron⁵³.

Debe citarse nuevamente que el “Sistema Informático María” limita la descripción de la mercadería a los parámetros que este le impone, lo que de hecho impide realizar una descripción detallada y total de esta, ya que el sujeto se encuentra sujeto a un texto preestablecido, y ello tiene, por lógica consecuencia, que por un lado, la obligación del importador o exportador se traduzca en extremar el texto que se corresponda mejor con la mercadería de que se trate, pero por el otro, no se descuide la circunstancia que dicho contribuyente tenga o haya tenido en la especie las condiciones mínimas para ejercitar correctamente la opción. En tal sentido, tratándose del “Sistema Informático María”, los precedentes relativos a determinar la existencia de la falsa manifestación, conforme al sistema de declaraciones anteriormente vigente, no resultan aplicables, puesto que la descripción no depende sólo del contribuyente sino del sistema de textos previamente informatizados y sujetos a elección a través de las distintas opciones, o no, con el que cuenta la aduana⁵⁴.

⁵³ Cfr. DE LEO, WALTER NORBERTO, “María y Norma, el sistema arancel integrado informático argentino, la declaración aduanera y la legislación Argentina”, *El Derecho*, t. 193, Buenos Aires, p. 599 y siguientes. Aquí, en este trabajo muy detallado, el autor analiza desde la perspectiva de lo estrictamente normativo y las instrucciones que sobre el particular ha impartido el servicio aduanero, lo que permite inferir que es una descripción de la postura institucional de la aduana.

⁵⁴ Sobre el particular GUAZZARONI, SILVINA A., en “La mercadería y su declaración inexacta. Generalidades”, *Suplemento, Jurisprudencia Argentina*, Buenos Aires, 16/10/2002, señala respecto de las innovaciones que trajo el sistema informático María sobre el tema en análisis que la actividad de comprometer la declaración se transforma



Si bien el deber de describir correctamente a la mercadería subsiste en cabeza del declarante, también el régimen tributario se encuentra sujeto a la correcta elección del sufijo a validar, sea positiva o negativamente. Ahora bien, la discordancia en el caso concreto es que no aparece como razonable considerar que la actora incurra en inexactitud en su declaración y en responsabilidad penal a la luz de lo dispuesto en el artículo 902 del Código Aduanero. Si bien es cierto que se les exige a los sujetos que operan a través del sistema informático, un máximo de diligencia en el ingreso de los datos, con el fin de determinar correctamente el sistema tributario aplicable, resulta necesario determinar si tal diligencia realmente existe⁵⁵.

en una labor de alto tecnicismo, propia de expertos donde resulta necesario conocer profundamente la nomenclatura y sus normas de aplicación y la técnica clasificatoria, sumado al hecho de que, a diferencia del sistema anterior, compromete una responsabilidad penal. También desaparecen con este sistema las cuestiones que planteaban las declaraciones insuficientes –incompletas- o duales que, en general, determinaban la no punibilidad de estas; y finalmente, la responsabilidad primaria de clasificar y comprometer la posición es del declarante.

⁵⁵ Cfr. Los criterios sentados en el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, “Disporteko SA (TF N° 9174-A) c/AFIP s/recurso apelación”, sentencia de fecha 24 febrero 1999, publicada en Buenos Aires, *Revista de Estudios Aduaneros del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros* primer y segundo semestre de 1999 N° 13, p. 178.

Sobre el particular cabe destacar lo fallado por el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala G, Vocalía de la 19ª Nominación, con fecha 21/12/2001, en los autos “Aluplata S.A. (TF N° 9237-A) s/apelación”, que sobre el particular han destacado los vocales SARLI y FERNÁNDEZ DE LA PUENTE, que en su opinión resulta equitativo, lógico y adecuado al sistema de “especial” responsabilidad culposa por las infracciones aduaneras (art. 902 del C.A. y su doctrina) entender que el legislador del artículo 957 no tuvo aquella intención, y en cambio, interpretar que el alcance de la causal exculpatoria “se limita” a la clasificación arancelaria razonablemente inexacta, esto es, a la clasificación del documentante que si bien a la postre resulta incorrecta o inexacta, sin embargo, pudiera haberse determinado o escogido como resultado de un comprensible y admisible error, o bien de una clasificación objetiva y cabalmente dificultosa, de modo que resultaran razonablemente justificados el error o la, en definitiva, indebida opción, determinación esta que, claro está dependerá de la prudente apreciación del juzgador. Esto viene a cuento ya que se considera que si el artículo 957 se aplicara literalmente y, por ello, sin limitación de ningún tipo al alcance de todos sus términos y/o expresiones, el resultado sería que, de hecho, en todos los casos en que se declare una clasificación incorrecta encuadrable en el artículo 954 (porque además se dé alguno de los efectos allí previstos) y cualquiera sea la razón de esa inexactitud (simple error, grosero error, opinabilidad, etc., y aún la intención misma del documentante), pero a la vez –Sistema María aparte-se declare correctamente sobre la naturaleza, calidad, y especie de la mercadería (declaración completa y veraz al respecto) no habrá sanción, no habrá declaración inexacta punible.

Anteriormente se ha señalado que, dentro del esquema legal propuesto por el Sistema Informático María, y que se complementa con las normas reglamentarias, como ha sido el caso del denominado “Manual de Declaración comprometida sobre la calidad de las mercaderías” –Res. ANA 1394/97- se presentan las siguientes consecuencias: 1- No resultaría de aplicación la eximente del error de clasificación prevista en el artículo 957 del C.A. 2- Tampoco sería eximente el error evidente o imposible de pasar inadvertido, previsto en el artículo 959, inciso a) del Código Aduanero. 3- Desaparecen las cuestiones que se planteaban con motivo de las declaraciones incompletas, insuficientes o duales que, en general, determinaban la no punibilidad de estas. 4- La indicación de una posición arancelaria incorrecta por parte del declarante podría dar lugar a la configuración de la infracción prevista en el artículo 954 del Código Aduanero. 5- Que la asignación de un canal de selectividad implique el inicio de los actos preparatorios del despacho y, por ende, que no proceda la rectificación, modificación o ampliación de la declaración comprometida⁵⁶.

Es de esperar que parte de estos conflictos se superen a partir de la reforma introducida por la Ley 25.986, sobre todo, con la posibilidad que se le da al declarante de presentar, al servicio aduanero, una declaración que contenga los elementos que dispone, cuando a su juicio el sistema de codificación que ofrece el sistema informático no los contemple, en orden a la descripción de la mercadería o a las circunstancias de la operación, para que dentro de un plazo se expida la aduana sobre el régimen que le corresponda. No obstante, algunas definiciones expresadas en el párrafo anterior quedaron sin efecto por disponer otro criterio la reforma legislativa,

También debe considerarse lo sentado por el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala F, en los autos “Nidera SA (TF N° 11.766-A) c/DGA”, 25/06/2001, que permite más allá de las notas legales considerar declarada la mercadería en forma adecuada sin incurrir en infracción, cuando a pesar de ciertos faltantes (que están declarados) se puede declarar el bien como una unidad funcional de la partida correspondiente. Ya de lo contrario sería ilógico que el hecho de complementar los bienes importados con mercadería adquirida en el país, es decir remitiendo menos divisas al exterior, implique tener una mayor carga tributaria.

⁵⁶ Cfr. CAMAÜER, FERNANDO G., “La regulación normativa del sistema María”, *Revista de Estudios Aduaneros* N° 5, Buenos Aires, p. 17, y “La declaración punible en el sistema informático María”, *Revista de Estudios Aduaneros* N° 6, Buenos Aires, p. 37.

Ver también GARCÍA PRIETO, HORACIO D., “La declaración aduanera de la posición arancelaria errónea en la legislación actualmente vigente”, *ob. cit.*, pp. 41/43.

tal como ha sido el caso del nuevo criterio de inicio de inspección o control aduanero, con respecto a la rectificación de la declaración aduanera.

Esto, sin lugar a dudas, va a resultar beneficioso para los operadores, sin perjuicio de señalar que otra de las soluciones a tantos conflictos sería el establecimiento de una mayor precisión y conocimiento de los criterios que válidamente fundamenta una denuncia de estas características, y una mayor capacidad de resolución en tiempo útil, para, de esta forma, dar mayor seguridad al administrado.

Pero de todas maneras, tiene que quedar claro que si el Sistema María no admite o da la posibilidad de elección al usuario, por el hecho que no opte ninguna, no puede considerarse que eventualmente ha cometido alguna declaración inexacta, aun cuando esta circunstancia pudiera haber llevado a sostener a la aduana que hubiera existido la posibilidad de perjuicio fiscal⁵⁷.

4. La incidencia de los Certificados de Origen

Otra cuestión que presenta conflictos, y que tiene directa vinculación con los problemas generados por las discrepancias clasificatorias, es la relativa a los certificados de origen. Este problema se origina en la creencia de ciertos funcionarios aduaneros que, ante una diferencia clasificatoria, respecto de mercaderías que ingresan al territorio aduanero al amparo de un certificado de origen, por estar en juego un sistema arancelario preferencial, no resulta este de aplicación en virtud de dicha controversia, y que como consecuencia de ella, se produce un potencial perjuicio fiscal al no corresponder la ventaja arancelaria por considerar que la posición arancelaria citada corresponde a otra mercadería.

En este campo, han existido abusos notorios, sobre todo, respecto de mercaderías procedentes de los países miembros del MERCOSUR.

Es evidente que los criterios clasificatorios incluso por tratarse de simples interpretaciones de un sistema sobre mercaderías concretas, han llevado a que, en reiteradas ocasiones, se tengan posiciones encontradas entre los

⁵⁷ Cfr. CNCAF, Sala IV, “AZ Editora SA”, 07/05/1998, y “Julio Pedro Accinelli s/apelación c/ANA”. En esta oportunidad, se señaló que si el Sistema María no especificó qué documentación requería y que el documentante no falseó su declaración, la confirmación de la condena administrativa por parte del Tribunal Fiscal se presenta como una solución de un formalismo extremo que no se compatibiliza con la verdadera situación de la empresa como usuaria directa del papel que importó y con el carácter de exenta de la mercadería en cuestión.

diversos servicios aduaneros que han adherido al acuerdo. Si bien existen mecanismos destinados a resolver esas controversias, estos son objeto de estudio y aprobación conforme al reglamento existente en ese marco normativo, pero muchas veces, no se arriba a una solución de manera rápida y adecuada. En el MERCOSUR, esto también se ha previsto y se compatibilizan las posiciones interpretativas encontradas con el objeto de tener, entre los países miembros, iguales criterios de aplicación.

Ahora bien, hasta que esta situación se normalice o resuelva, existen gran cantidad de criterios encontrados, que generalmente, se vislumbran cuando en el país de exportación se emite un certificado de origen conforme a su criterio, y que luego es rechazado en el de importación, debiendo preguntarse si esta circunstancia es suficiente para, primeramente, no reconocerle el origen que se declara, y finalmente debe considerarse que se ha cometido una infracción como consecuencia del rechazo del documento.

Desde luego que tales posturas deben ser desechadas. En primer lugar, si bien el único documento que acredita el origen es el mentado certificado, resulta evidente que ante una discrepancia clasificatoria no puede ser desechado sin más, ya que dicho documento está referido a una documentación complementaria, como es la factura, y allí no cabe duda de que se describe a la mercadería que se le ha certificado el origen que se declara. En consecuencia, el argumento de sustentar el rechazo y, por ende, su invalidez, a los fines arancelarios, en no acordar respecto de la posición arancelaria que se cita, no es sustantivo para no reconocer el origen. Como conclusión de lo expuesto, no se presenta la declaración inexacta habida cuenta de que si le reconoce el origen preferencial o acordado no se presenta la potencialidad del perjuicio fiscal, no adecuándose la conducta a un elemento del tipo, como es la potencialidad o efectiva presencia del perjuicio fiscal, por lo que nunca puede existir reproche por parte del servicio aduanero. Distinta sería la situación si no existiera concordancia entre el documento de origen y la demás documentación complementaria.

Respecto de aquellas posiciones intermedias que han reconocido la inexistencia de la infracción, pero si la facultad de la aduana de exigir el pago de los derechos extrazona, también por el mismo razonamiento anterior

debe ser rechazada, sobre todo a la luz de las pautas que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido sobre los certificados de origen⁵⁸.

Como una variante del complejo tema relativo a los certificados de origen, se ha dado también la consideración del rechazo de estos, no ya por temas clasificatorios, sino fincados en cuestiones en que se discute la supuesta ausencia de alguno, o algunos elementos, o bien por que se les observan aspectos formales que pueden ser considerados esenciales o no⁵⁹.

Debe señalarse que este tema introduce uno de los puntos más urticantes del comercio exterior, y que tiene que ver con la exigencia del cumplimiento de aspectos pararancelarios que tienen por finalidad dificultar la introducción y circulación de determinados bienes, utilizando medidas que, si bien son admitidas con fines estadísticos u otros no confesados, lo son en verdad para

⁵⁸ Cfr. C.S.J.N. “Mercedes Benz Argentina SACIFIM c/ANA”, de fecha 21 de diciembre de 1999, (Fallos 322:3193) en el que se analizó profundamente la conducta desplegada por la aduana en orden a la interpretación que esta hacía del Acuerdo Internacional en el marco de la ALADI, y en la que el más alto tribunal estableció las pautas que el organismo de contralor debe asumir teniendo en cuenta el principio de buena fe y cumplimiento de los fines buscados por las altas partes contratantes, de suerte tal, que esas pautas implicaron un cambio de actitud por parte de la aduana en orden a abandonar prácticas que, de hecho, implicaba so pretexto de aspectos formales, no aplicar el régimen de excepción.

También en los autos “Autolatina Argentina SA c/DGA”, (Fallos 325:113), 02/12/2002, La Ley del 17/05/2002, la Corte Suprema ha señalado que los incumplimientos formales del importador, que en este caso eran la emisión y presentación tardía de un certificado de origen, descripción genérica de la mercadería importada, respecto de las irregularidades en la confección de las facturas adjuntas, no justifican excluir sin más a la mercadería del régimen promocional –ACE 14- debiendo el Fisco recabar de las autoridades del país exportador las informaciones adicionales necesarias para solucionar el problema planteado, ello sustentado en que, tratándose de un tratado internacional, este debe ser interpretado de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de este, y teniendo en cuenta su objeto y fin (artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados). Pero debe señalarse que la misma Corte Suprema en los autos “Autolatina SA (TF N° 7879-A) c/DGA” (Fallos 326:1090), 10/04/2003, ha señalado en el contexto del mismo acuerdo promocional –ACE 14- a partir del Protocolo Adicional 17 se estableció un conjunto de recaudos que no pueden ser suplidos por otros elementos probatorios que tienden a dar plena acreditación del origen brasileño de los bienes de manera que, ante incumplimientos formales de los certificados de origen como la presentación extemporánea o su emisión posterior al registro de la importación, privan a la mercadería del régimen preferencial.

⁵⁹ Sobre el particular, el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos “Tejica S.A. s/apelación (TF N° 13.344-A)”, Sala F, de fecha 05/03/2002, ha establecido que no existe infracción, revocando, en consecuencia, el decisorio aduanero.

burlar de esta forma la libertad de comercio que se exige a los países miembros de la OMC, a pesar de la aceptación parcial y limitada, por parte de este organismo internacional, de algunos de esos instrumentos.

En efecto, antes de presentar un certificado de origen, los profesionales del comercio exterior han desarrollado un mecanismo que consiste en una serie de consultas, tendientes a que, una vez que este es emitido, cumpla escrupulosamente con las exigencias que ha fijado la Secretaría de Comercio Exterior de la Nación, y que a su vez, como autoridad de aplicación recomienda, instruye y ordena fiscalizar el servicio aduanero.

No obstante, por circunstancias propias y por aquellos avatares del comercio exterior, se deslizan diferencias o fallas, y hasta en algunos casos se extravían estos documentos. La pregunta que fatalmente se presenta es: ¿siempre se ha de estar frente a tales situaciones ante la comisión de una potencial infracción aduanera? Se pueden esbozar sobre el particular varias respuestas: la primera que no, habida cuenta de que el certificado de origen no implica variación, en algunos casos, del régimen arancelario, ya que tienen como única finalidad una función meramente estadística (como podría ser el caso de los productos textiles); en otros, habría un eventual perjuicio pero condicionado al resultado final de una investigación, que no lleva a cabo la aduana, tal como sería el caso de la exigencia de presentar un certificado de origen respecto de aquellas mercaderías que están siendo objeto de pesquisa por supuesto *dumping*, o medidas de salvaguardia. Pero en estos supuestos, se puede justificar la existencia de un potencial reclamo por el fisco, si fueran mercaderías que tuvieran en el marco del proceso de investigación y se hubieran establecido medidas preventivas, ya que en este caso resulta obligatorio constituir una caución a favor del servicio aduanero. Cabría en esta hipótesis admitir otra dificultad más, ¿qué sucedería si se da la situación descrita, y posteriormente la investigación es rechazada no imponiéndose medidas? Parecería que no tendría causa la infracción ya que la potencialidad ha desaparecido, salvo que se privilegie por sobre el resultado final la característica y el tiempo verbal que admite la figura, solución que, por otra parte, no parece justa, sin perjuicio que desde el punto de vista disciplinario, se pueda aplicar alguna sanción, conforme a lo que prevé el Código Aduanero⁶⁰.

⁶⁰ Cfr. artículo 100 del Código Aduanero Argentino.

Pero curiosamente, fuera del ámbito del Código Aduanero, se ha descripto específicamente como incurso de la infracción de la declaración inexacta a la falta de presentación de un certificado de origen conforme al régimen estatuido por las Resoluciones MEOYSP 763/96 y su complementaria MEOYSP 381/96⁶¹.

Este régimen fue creado con la finalidad de establecer un procedimiento tendiente a establecer el origen de las mercaderías importadas cuando estas están favorecidas por tratamientos diferenciales, o sujetas al pago de derechos antidumping o compensatorios u otros, o cuando tuvieran vigencia distintos niveles de gravamen de importación, como también como instrumento para mejorar las estadísticas de importación y de esta forma facilitar datos fiables a los interesados que pudieran verse afectados con situaciones de competencia desleal.

Sin perjuicio de los requisitos formales que deben ser cumplidos y los plazos de validez que ha de tener el mentado documento, se estableció además un plazo máximo de presentación para el caso de oficialización del despacho de importación conforme al procedimiento del artículo 219 del Código Aduanero Argentino⁶².

⁶¹ Estas resoluciones del Ministerio de Economía de la Nación establecieron que la falta de presentación del certificado de origen “dentro de los cinco días corridos se iniciará el correspondiente sumario a los efectos de investigar la presunta comisión de la infracción tipificada en el artículo 954, inciso a), o b) del mencionado código. La apertura de dicho sumario tornará necesario la suspensión preventiva del importador, en los términos del artículo 97, apartado 1, inciso h), de la Ley 22.415, durante 45 días, prorrogables por otro plazo igual si persistieran los motivos que originaron la medida. En el marco de la sustanciación de dicho sumario, se practicarán las investigaciones destinadas a verificar el origen de las mercaderías a través de las consultas previstas en el segundo párrafo del artículo 20 del presente”.

⁶² El citado artículo permite que la aduana mediante resolución dictada con alcance general puede autorizar con sujeción al régimen de garantía previsto en la Sección V, Título III, el despacho de aquella mercadería respecto de la cual el registro de la pertinente declaración se pretendiere efectuar sin la presentación conjunta de toda o parte de la documentación complementaria. Se señala que el certificado de origen está considerado dentro de esta característica y se da un plazo de presentación contado a partir de la oficialización del despacho de importación de 30 días. Una vez vencido el plazo, sin aquello aconteciera, se aplicará una multa automática equivalente al 1% del valor en aduana de que se tratara, sin perjuicio de que se inicien las actuaciones sumariales administrativas a fin de determinar la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 100 del Código Aduanero (ello en los términos del artículo 220 del mismo texto legal).

Ahora bien, a fin de obtener un total acatamiento de la exigencia se estableció que la no presentación del certificado de origen implicará la comisión de la infracción prevista en el artículo 954 del Código Aduanero, y además tornará aplicable la suspensión preventiva del importador exportador por 45 días, con más la prórroga por igual período conforme a lo establecido por el artículo 97, apartado 1, inciso h), del Código Aduanero Argentino⁶³.

La interrogante que cabe formular ahora es si la falta de presentación de un certificado de origen, es, de por sí, constitutiva de la infracción prevista en el artículo 954 del Código Aduanero Argentino. Si se parte de una referencia meramente positivista, parece asignarle razón al precepto, habida cuenta de que así está previsto. Si se adopta una postura afín a la más clásica concepción del Derecho Penal liberal, sobre el cual está también basado el sistema infraccional aduanero, la respuesta es negativa, ya que claramente la no-presentación de un certificado de origen en modo alguno configura los supuestos infraccionales previsto en el texto normativo. Salvo que se interprete en forma analógica, y se considera que la mercadería ingresada sin el amparo de este documento es prohibida, con lo cual se aplicaría el inciso b) del artículo 954. Pero esta solución sería peor que la anterior, ya que aquí se vulneraría el principio de expresa veda de interpretación analógica de una norma infraccional. Desde una posición de interpretación constitucional, pareciera que las infracciones, conforme a su reconocida naturaleza penal, no pueden ser creadas en sus exigencias por una norma de rango inferior a una ley, considerando bajo esta consideración que es violatoria del sistema constitucional argentino. Se violaría igualmente, en este análisis, el principio de legalidad⁶⁴.

⁶³ Señala dicha norma que el Administrador de Aduana suspenderá sin más trámite del registro de importadores y exportadores a quienes fueran sometidos a sumario administrativo siempre que lo estimara necesario por resolución fundada en la gravedad de la falta investigada en relación con la seguridad del servicio aduanero, teniendo carácter preventivo, y no podrá exceder los 45 días prorrogables por única vez, por el mismo plazo, también mediante resolución fundada y siempre que se mantuvieran las circunstancias que han dado origen a tal medida, pero nunca más allá de la fecha en que quedara firme la resolución definitiva dictada en el sumario de que se tratara.

⁶⁴ Tal como de alguna manera lo hace notar BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, en “Sanciones administrativas y penales impuestas por la administración. Distinto tratamiento jurídico”, ob. cit., p. 1, respecto de la tendencia de crear en torno a las sanciones administrativas infracciones de naturaleza penal, y que parece ser una constante en los últimos tiempos.

Pero aun aceptando esta interpretación como hipótesis de trabajo, al menos como un ejercicio, ¿encuadraría la conducta de la no-presentación de un certificado de origen en una declaración inexacta? Es de creer que no, toda vez que no se advierte la falsedad de la declaración o el dato erróneo, y además, ¿cuál sería de los tres incisos que prevé el artículo 954, el vulnerado? Ninguno, ya que no existiría un perjuicio fiscal potencial, no se viola el régimen de prohibiciones a la importación y finalmente, no habría un giro desde o hacia el exterior distinto del que correspondiera. La necesaria exigencia de la tipicidad de la conducta resulta imprescindible.

Se podría, no obstante, aceptar que en el caso de que se tratara de una mercadería que esté afectada a una investigación de *dumping*, salvaguardia u otra medida análoga, pudiera llegar a existir un eventual o potencial perjuicio fiscal, pero quedaría necesariamente limitado a la efectiva existencia del *dumping* o la medida de salvaguardia o compensatorio, según corresponda⁶⁵.

Resulta aquí de aplicación lo resuelto por la CNCAF, Sala I, “YPF SA (TF N° 7288-A) c/ANA”, 10/09/1999. Esta ha señalado que las declaraciones inexactas sólo son punibles a tenor de lo dispuesto en los artículos 954 y siguientes ya que si la conducta resulta atípica frente a estas normas, ella no es susceptible de reproche bajo la fórmula residual del artículo 955 del citado ordenamiento. También la misma Sala, “Sontec SA (TF N° 7304-A) c/ANA”, 11/04/1997.

⁶⁵ En la actualidad, estos casos se presentan en raras ocasiones. Sin embargo se ha discutido en torno a si constituye o no, falsa declaración el hecho de que no se hubiera liquidado la garantía por los derechos antidumping preventivos, respecto de un producto que se declara procedente de un país, sin investigación de *dumping*, con posición arancelaria y que, para justificar la no-aplicación de las medidas preventivas fijadas, debe presentar, dentro del plazo reglamentario, el mentado certificado de origen. Debe aclararse que operativamente para la aduana la respuesta es afirmativa. Cierta sector de asesoramiento jurídico de la institución también, quizá haciendo una interpretación exagerada del formalismo, que impone el sistema informático. La verdad es que mientras adjunte el certificado de origen dentro del plazo reglamentario no se comete declaración inexacta alguna, ya que precisamente demuestra de manera contundente el origen de la mercadería y que, por ende, no le corresponde constituir garantía alguna. Si fuera presentado en forma tardía, se le aplica igual solución, pero deberá abonar la multa automática que estipula el artículo 220 del C.A. ya citado. Si no se presentara el documento, igualmente ¿correspondería efectuar la denuncia por supuesta comisión de infracción? Aquí la respuesta es afirmativa, ya que dependerá del proceso administrativo determinar efectivamente el origen de la mercadería y considerar que lo que se realizó no fue una maniobra tendiente a no abonar los derechos preventivos, pero también condicionado a la fijación definitiva de estos derechos cuando culmine su proceso administrativo específico.

IV. RESUMEN INTERPRETATIVO

Como síntesis de este primer supuesto de declaración inexacta que, potencial o efectivamente, cause un perjuicio fiscal, se puede destacar que solamente han de resultar punibles las inexactitudes y diferencias susceptibles de configurar una transgresión al deber jurídico de veracidad y exactitud en la declaración, acerca de la naturaleza, calidad, cantidad o propiedades de las mercaderías que constituyen el objeto de la operación de importación, y en tanto revista entidad suficiente para producir el efecto previsto, es decir, un perjuicio fiscal⁶⁶. También debe tenerse en consideración que la obligación de declarar, debe ajustarse a lo que claramente surge como obligación impuesta al declarante por el régimen legal, no admitiéndose otros datos que no sean los que exige la reglamentación⁶⁷.

Debe tenerse en cuenta igualmente que la infracción al artículo 954 del Código Aduanero requiere, como elemento esencial de su configuración, que las violaciones a que se refieren los párrafos a), b), y c) deben producirse cierta o potencialmente, en caso de pasar inadvertida, la declaración inexacta que se invoca, y para que la acción sea punible deberá concurrir la posibilidad si se hubiese superado el control aduanero, de generar alguno de los resultados previstos; es decir que la diferencia entre una y otra conducta ha de radicar en que la primera requiere un daño concreto, en tanto que, para que se consume la segunda, basta que la acción desplegada ponga en peligro el bien que la norma tutela⁶⁸.

Debe considerarse también, que no toda diferencia justifica en sí misma la comisión de la declaración inexacta, incluso cuando potencialmente produzca un perjuicio fiscal aparente o ilusorio, como sería el caso de mercadería que arriba por una misma vía, y que por errores de embarque del

⁶⁶ Cfr. C.S.J.N. “Agencia Marítima Río Paraná”, 26/10/1997, también Fallos 288:356; 290:202; 293:670; 297:215; 310:1822.

⁶⁷ Cfr. Análisis de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Hudson Ciovini y Cía. SAIC”, de fecha 29/09/1983 cuando compara las exigencias de la figura infraccional prevista en el artículo 167 de la Ley de Aduanas que reclamaba una manifestación positiva incorrecta.

⁶⁸ Cfr. C.S.J.N. “Frigorífico El Duraznillo ICFA SAIFCA” (Fallos 305:1294), 08/09/1983. En este caso lo determinante es que fue controvertido el hecho de que la mercadería estaba sometido al control de pesaje por parte del servicio aduanero y, por ende, jamás se podría producir potencialmente el perjuicio fiscal ya que el servicio tenía obligación de rectificar.



expedidor del exterior no se encuentra exactamente conforme a lo que describen los documentos, pero en conjunto, la mercadería completa está presente⁶⁹. Esta situación no es constitutiva de infracción alguna, ya que pone como responsabilidad del declarante local, una exigencia que no puede controlar y que, en definitiva, no tiene la virtualidad de generar peligro a la renta fiscal⁷⁰.

Debe considerarse como principio rector desde la vigencia del Código Aduanero, en materia de valoración, aplicable aun para el régimen del GATT/OMC, que no cabe admitir la omisión del deber de declarar aquellos hechos, condiciones y circunstancias que concurren a perfeccionar las compraventas con los exportadores extranjeros, valoración adecuada de la mercadería a los fines aduaneros, puesto que compromete originaria y decisivamente la responsabilidad del declarante y que repercute en el tipo infraccional previsto en el art. 954, inc. a) del CA⁷¹. Pero claro está que los requisitos que en este orden se reclaman legítimamente en la declaración, tienen que estar preestablecidos, atento a que el declarante tiene que saber en qué términos y qué elementos declarar, a fin de dar cumplimiento a sus obligaciones para con la aduana y aventar, de esta forma, la eventualidad de comisión de infracciones aduaneras⁷².

También debe quedar claro que la declaración inexacta no se configura por haber incurrido en una inexactitud, sino, en tanto esta sea idónea para ocasionar una lesión de las previstas; o sea, afectar alguno de los bienes

⁶⁹ Es decir, que se confeccionan dos despachos y les corresponde una guía a cada uno, y que al momento de verificarse se detectan las diferencias, ya sea en más o en menos y lo que aquí acontezca ha de repercutir también en el otro despacho. Queda absolutamente claro que si se verifican ambos envíos y se los cruza debidamente, no existe ni faltante ni sobrante, ni perjuicio fiscal, es una apariencia.

⁷⁰ Téngase en cuenta lo establecido por la CNCAF, Sala IV, en los autos “Compañía General de Levaduras SA s/recurso apelación”, del 26/06/1991, y “Aceitera General Deheza SA s/apelación”, del 08/11/1988, que pusieron de relieve que en los dos primeros incisos del ap. 1 del artículo 954 del C.A., aparece nítidamente el agravio al Estado, sea con relación a su política recaudatoria, sea en ejercicio de su poder de policía económica en el control del tráfico internacional.

⁷¹ Cfr. C.S.J.N. “Héctor Peres Pícaro S.A. s/recurso de apelación”, (Fallos 315:1600), y también el antecedente Fallos 315:1459.

⁷² Cfr. fallos 13/08/1992 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Francisco Antonio Pires”, 07/07/1992, y “Dante SRL c/ANA s/Nulidad de Resolución” (Fallos 320:769), 06/05/1997.

698

CAP. 10 – TRANSGRESIONES AL RÉGIMEN DE PROHIBICIONES

jurídicos considerados a los fines de la tutela penal y que son los previstos en el artículo 954 del C.A.⁷³.

⁷³ Cfr. CNCAF, Sala V, “Renault Argentina SA (TF N° 11571-A) c/DGA”, 07/05/2001.

CAPÍTULO 10

TRANSGRESIONES AL RÉGIMEN DE PROHIBICIONES

I. RÉGIMEN DE PROHIBICIONES

Se advierte en esta figura que se está ante una infracción que no intenta salvaguardar la renta fiscal, sino que vela el debido cumplimiento del régimen de prohibiciones que la autoridad competente establezca y, por lo tanto, pasa a ser una de las funciones básicas del servicio aduanero.

Se trata, por el tema en cuestión, de un supuesto que está muy vinculado a los principios jurídicos, toda vez que como van a estar en juego, restricciones al ingreso o egreso de mercaderías, conforme al régimen de prohibiciones, su inadecuada interpretación, o bien, su desnaturalización puede afectar principios como los que ya han sido individualizados.

Para poder comprender claramente esta hipótesis, resulta necesario establecer y analizar previamente el régimen de las prohibiciones que se encuentra reglado en la Sección VIII, en los artículos 608 a 634 del Código Aduanero Argentino.

A. CONCEPTO

La prohibición, como la propia palabra sugiere, implica la imposibilidad, la veda, tanto de importar como de exportar mercadería, ya sea sustentada en finalidades económicas como no económicas, y que por sus alcances o efectos, pueden resultar absolutas o relativas. Como se puede advertir, existen varios tipos de prohibiciones, comprensivas de diversos alcances.

Como se ha señalado, el tráfico internacional de mercaderías suele ser regulado –en orden a la intensidad del intercambio- a través de los tributos. Es decir que el arancel cumple también una función reguladora,

configurando la modalidad de restricciones indirectas al comercio exterior, pero, en ciertas ocasiones, el arancel no resulta un instrumento adecuado para impedir el ingreso o egreso de las mercancías; con lo cual, la prohibición actúa como una restricción directa. Sin embargo, este concepto no debe ser confundido con aquellas restricciones, como los casos en que se otorgan monopolios para ciertas actividades de comercio exterior y en excepción se conceden licencias a favor de ciertas personas. Estos supuestos tienen más que ver con diversos niveles arancelarios, sin que se impida la importación o exportación¹.

Sustentado en diversos hechos y circunstancias se ha reconocido, en diversos acuerdos de comercio exterior, que cada Estado tenga la facultad de establecer prohibiciones a las importaciones como a las exportaciones. No obstante se recomienda evitar establecer obstáculos al comercio, como suponen los casos fundados en las discriminaciones indebidas, las cuantitativas en los intercambios con mercaderías como las resultantes de inadecuadas aplicaciones de cláusulas de salvaguardia, y los procedimientos administrativos para el otorgamiento de licencias de importación u otras causas.²El establecimiento de las prohibiciones es considerado por sus efectos como una técnica brutal, contundente, en consideración a impedir, por diversos motivos el ingreso de mercaderías a un territorio aduanero, o a un territorio comunitario como en el caso de la Unión Europea, en que cada miembro le transfirió, a la autoridad comunitaria, el establecimiento de pautas y casos en que procede³.

1. Prohibiciones económicas

La norma aduanera argentina, establece en el artículo 609, que son económicas las prohibiciones establecidas con cualquiera de los siguientes fines: a) Asegurar un adecuado ingreso para el trabajo nacional o combatir la

¹ Cfr. ALSINA, MARIO A., BASALDÚA, RICARDO XAVIER, COTTER MOINE, JUAN PATRICIO, *Código Aduanero, arts. 585 a 672*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1985, pp. 90/93.

² Cfr. FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Código Aduanero, comentado y anotado*, ob. cit. V. I, p. 950. Cabe agregar que aquí el autor acertadamente señala que estas consideraciones surgen de Acta final de la Ronda Uruguay del GATT y que había sido aprobada por la Ley 24.425.

³ Cfr. BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Le Droit Douanier, communautaire et national*, ob. cit., p. 96.



desocupación. b) Ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior. c) Promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes o servicios, los recursos naturales o vegetales. d) Estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de oferta adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno. e) Atender a las necesidades de las finanzas públicas. f) Proteger los derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercia. Y g) Resguardar la buena fe comercial, a fin de impedir las prácticas que pudieran inducir a error a los consumidores.

Los motivos que llevan a que se establezcan prohibiciones de carácter económico son variados, y por ende, no agota el articulado la enunciación de las razones y causas que puedan justificar la necesidad de establecerlas, con lo cual, la enunciación de la ley, precisamente, tiene un carácter meramente enunciativo⁴.

No obstante, como acertadamente se señala sobre estas características, al resultar el Poder Ejecutivo el facultado por el artículo 632 del Código Aduanero para imponer este tipo de prohibiciones, para a su vez poder cumplir con alguna de las finalidades previstas en el artículo 609, desde la perspectiva de las facultades resultan para este taxativas, sin perjuicio de destacar las limitaciones que acuerdos internacionales impongan y que, como consecuencia de ellos, el país se hubiera comprometido, como es el caso del GATT-OMC⁵.

A su vez, corresponde señalar que las prohibiciones de carácter económico no resultan de aplicación en diversos regímenes especiales aduaneros –salvo disposición en contrario–, como también las actividades que se realicen en las Zonas Francas (Cfr. Ley 24331) y Área Aduanera Especial (Cfr. Ley 19.640).

2. Prohibiciones no económicas

El artículo 610 del Código Aduanero Argentino define que son “no económicas” las prohibiciones que se establezcan por: a) Afirmación de la soberanía nacional, o defensa de las instituciones políticas del Estado. b)

⁴ Tal como también es señalado en la Exposición de motivos cuando comenta este artículo.

⁵ Cfr. ALSINA, MARIO A., BASALDÚA, RICARDO XAVIER, COTTER MOINE, JUAN PATRICIO, *Código Aduanero*, ob. cit., p. 97.

Política internacional; c) seguridad pública o defensa nacional. d) Moral pública y buenas costumbres. e) Salud pública, política alimentaria, o sanidad animal o vegetal. f) Protección del patrimonio artístico, histórico, arqueológico o científico. g) Conservación de las especies animales o vegetales. Y h) Preservación del ambiente, conservación de los recursos naturales y prevención de la contaminación.

Aquí también resultan de aplicación los mismos comentarios realizados para las prohibiciones de carácter económico, igualmente se destaca que se tratan de situaciones aceptadas internacionalmente, y sometidas a las consideraciones que cada país estime prudente, oportunas o conveniente adoptar.

3. *Prohibiciones absolutas*

Los artículos 611 y 612 definen las prohibiciones absolutas y las relativas. Las primeras son aquellas que impiden a todas las personas la importación o la exportación de ciertas mercaderías, mientras que las segundas son las que prevén excepciones a favor de una o varias personas.

Se puede apreciar que existe la posibilidad de la existencia de limitaciones, tanto a la importación o exportación de mercaderías, sustentadas por comprensibles y ajustados motivos, lo que también ha llevado a que incluso algunas de estas prohibiciones tengan rango constitucional conforme al artículo 41 de la C.N., que impide el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y los radioactivos⁶.

⁶ El Código Aduanero Argentino contiene los siguientes regímenes especiales: Régimen de Equipaje (art. 498), Régimen de Rancho, provisiones de abordaje y suministros de transporte (art. 508), Régimen de Pacotilla (arts. 519, y 524), Franquicias Diplomáticas (art. 534), Régimen de reimportación de mercadería previamente exportada para consumo (art. 571), Régimen de importación y exportación para compensar envíos de mercaderías con deficiencias (art. 573), Régimen de tráfico fronterizo (art. 580), Régimen de envíos de asistencia y salvamento (arts. 581, y 582), Régimen de importación para consumo de mercaderías originarias y procedentes del mar territorial argentino, o del lecho o subsuelo submarinos sometidos a la soberanía de la República Argentina (art. 586), Régimen de las importaciones y exportaciones al o de las áreas francas (art. 590), y Régimen de importación y exportaciones al o de las áreas aduaneras especiales (arts. 600, inciso b-, 602 y 604).

El citado artículo 41 de la Constitución Nacional, conforme a la reforma del año 1994, estableció además pautas que han de justificar el establecimiento de prohibiciones que resultan compatibles totalmente con las previsiones y facultades consignadas en el



Lo cierto es que las prohibiciones de carácter absoluto implica que nadie y en ninguna circunstancia puede introducir o extraer mercaderías, al o desde el territorio aduanero, y contiene, además, una penalidad agravada para el caso de que se constate este hecho, por ejemplo, el delito de contrabando previsto en los artículos 863, y 865, inciso g) del Código Aduanero Argentino⁷.

4. *Prohibiciones relativas*

En el caso de las prohibiciones relativas, habitualmente son regladas bajo las formas de licencias, cupos o contingentes. Normalmente, estas modalidades son establecidas por las autoridades estatales en función del esquema de comercio exterior que pretende llevar a cabo. Como se comprenderá, la aduana en este caso resulta un organismo de aplicación y control de las pautas que regulan esa prohibición relativa.

En lo que atañe a los efectos de las prohibiciones la norma aduanera prevé diversas situaciones, como el caso de no considerar alcanzadas para las mercaderías que hubieran sido previamente exportadas en forma temporaria como, análogamente, a las que hubieran sido importadas en forma temporaria⁸.

Código Aduanero Argentino, que es de sanción anterior, cuando reconoce que todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras, teniendo el deber de preservarlo. Además se reconoce la obligación de recomponer el daño causado, y que las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica. También han de tener alguna relevancia los derechos consagrados en el artículo 42 de la Constitución Nacional cuando reconoce a los consumidores y usuarios de bienes y servicios el derecho a la protección de su salud, seguridad e intereses económicos a una información adecuada y veraz.

⁷ Recordemos que estos artículos dicen: artículo 863: “Será reprimido con prisión de 2 a 8 años el que, por cualquier acto u omisión, impidiere o dificultare, mediante ardid o engaño, el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones”; a su vez el artículo 865 inciso g) dice: “Se impondrá prisión de 4 a 10 años en cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 863 y 864 cuando: (...) g) se tratare de mercadería cuya importación o exportación estuviere sujeta a una prohibición absoluta”.

⁸ Cfr. artículos 614 y 615 del Código Aduanero Argentino, respectivamente.

Las prohibiciones a la importación y a la exportación entran en vigencia a partir del día siguiente al de la publicación oficial, excepto cuando la propia norma establece una fecha posterior, o bien cuando se trata de una prohibición de carácter no económico que su vigencia será el de publicación⁹.

B. MODALIDADES Y EFECTOS

Debe considerarse que, en materia de comercio exterior, los plazos de concertación de las operaciones llevan sus tiempos, y muchas veces, la instauración de prohibiciones de carácter económico pueden generar diversas dificultades y situaciones con posibilidad de afectar los patrimonios de los involucrados. En tal sentido, el Código Aduanero Argentino ha previsto, en el artículo 618, que cuando se trata de importaciones, las prohibiciones de carácter económico no alcanza: a la mercadería que se encontrara, a la fecha de entrar en vigencia la medida expedida, con destino final al territorio aduanero por tierra, agua o aire y cargada en el respectivo medio de transporte, o bien se encontrara en zona primaria aduanera por haber arribado con anterioridad al territorio aduanero.

Pero este beneficio se entiende en la inteligencia de no afectar ningún tipo de derechos de quienes han concretado un negocio comercial al amparo de la legislación comercial que se hallaba vigente al momento de cerrar la operación,¹⁰ por lo cual ha de caducar, indefectiblemente, si no se registra la solicitud de importación para consumo dentro del plazo reglamentario que no podrá exceder de 90 días contados desde la entrada en vigor de la medida. Debe aclararse que el Decreto 1001/82, en el artículo 89, estableció los plazos máximos de 90 días para la mercadería expedida al territorio aduanero por vía acuática, y en la medida en que esta esté cargada en el medio transportador; 30 días cuando esto sucede en iguales condiciones en el caso de mercadería expedida por vía terrestre o aérea; y 15 días para las mercaderías que estuvieren en zona primaria aduanera por haber arribado al territorio aduanero con anterioridad a la entrada en vigor de la medida.

⁹ Cfr. artículos 616 y 617 del Código Aduanero Argentino.

¹⁰ Cfr. FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Código Aduanero, comentado y anotado*, ob. cit., p. 962.

Se reconoce igualmente al Poder Ejecutivo que disponga que las prohibiciones a la importación tampoco alcancen a mercaderías que se encontraban afectadas a otras circunstancias, como el estar amparadas por una carta de crédito irrevocable, o pagada en todo, o en parte. Igual criterio se aplica para el caso de las exportaciones¹¹.

En lo concerniente al Estado Nacional, las provincias, municipalidades y sus respectivas reparticiones centralizadas y descentralizadas no gozan, salvo disposición en contrario, de inmunidad alguna con respecto a las prohibiciones previstas en esta sección¹².

En lo atinente a las modalidades que pueden contener las prohibiciones relativas, la autorización de una importación o exportación puede estar condicionada al cumplimiento de determinadas obligaciones, ya sea como cupos, licencias o contingentes, las que a su vez contienen diversas formas, como puede ser el caso de plazos mínimos de intransferibilidad, sujeción al régimen de comprobación de destino y otras más. En tal sentido, se establece también, que salvo disposición en contrario, la propiedad, posesión, tenencia o uso de la mercadería beneficiada con la excepción a una prohibición de importación, no puede ser objeto de transferencia cuando esta implicara una violación a la condición establecida o a los fines que fundamentaron el beneficio, a pesar de que se reconoce que, en ciertos casos y mediando consulta previa, la autoridad competente pueda autorizar dichas transferencia¹³.

Finalmente, en orden a la facultad para establecer y suprimir prohibiciones, se reconoce que es potestad del Poder Ejecutivo, para el caso de las que tienen carácter no económico, y en la medida en que se busque cumplir con alguna de las finalidades previstas en el artículo 610 del Código Aduanero. También lo podrá hacer cuando se trate de prohibiciones de carácter económico de determinadas mercaderías en forma transitoria, con el objeto de cumplir con algunas de las finalidades previstas en el artículo 609 del Código Aduanero. Pero también debe quedar claro el mandato legal que señala que cuando se trate de prohibiciones relativas de carácter económico, las excepciones otorgadas a favor de una persona determinada, deben ser

¹¹ Cfr. las reglas previstas en los artículos 621 a 624 del Código Aduanero.

¹² Cfr. artículo 625 del Código Aduanero Argentino.

¹³ Cfr. artículos 626 a 630 del Código Aduanero Argentino.



establecidas por ley¹⁴, y el Poder Ejecutivo, únicamente, podrá dejar sin efecto las prohibiciones a la importación o a la exportación por él establecidas¹⁵.

II. SU APLICACIÓN EN EL RÉGIMEN INFRACCIONAL

Una vez analizado el régimen legal de las prohibiciones, que necesariamente se integra al tipo infraccional, debe ahora observarse cómo interactúa en la práctica operativa aduanera.

A. CONCEPTO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

Aquí se sanciona la inexactitud incurrida en una operación o destinación aduanera que causara o que, de pasar inadvertida, hubiera podido significar una transgresión a una prohibición a la importación, o a la exportación de mercadería.

De manera que esta situación significa que, en una destinación o declaración aduanera, esta resulta inexacta en orden a las características de la mercadería, y que implica transgredir el régimen de las prohibiciones.

Pero esta violación al régimen de prohibiciones tiene que estar despojado de todo elemento subjetivo, para evitar la suposición que, en lugar de estar frente a una infracción aduanera, lo está ante la comisión del delito de contrabando agravado, previsto en el artículo 865, inciso g) del Código Aduanero Argentino.

Así que descartada tal posibilidad, esencialmente, la situación que interesa estudiar se ha de presentar normalmente ante la violación de prohibiciones relativas, en la que el ingreso o egreso de la mercadería está condicionada al cumplimiento de requisitos previos, como puede ser la obtención de certificados, registros, etcétera.

Por lo tanto, si se han de importar productos alimenticios, por citar un ejemplo habitual, es necesario que previamente estos cuenten con los

¹⁴ Debe recordarse que las excepciones de esta naturaleza constituyen materia legislativa, concordante con el artículo 75, inciso 18, de la Constitución Nacional, que atribuye al Congreso el otorgamiento de concesiones temporales de privilegios.

¹⁵ Cfr. artículos 631 a 634 del Código Aduanero Argentino.

certificados sanitarios pertinentes, el registro del producto, y demás controles que la autoridad sanitaria competente exija. Si se trata de productos eléctricos, por enunciar otro muy común, estos también previamente deben haber obtenido los certificados que acreditan el cumplimiento de las normas de seguridad eléctrica, y así sucesivamente, para otros tantos productos más.

Como consecuencia de lo expuesto, se puede ir delineando una característica común en este tipo de restricciones, y es el hecho de la necesidad de obtención previa de certificaciones y acreditaciones que han de condicionar la importación o exportación del producto, y que, si a la fecha del registro de la operación no se cuenta con esta documentación, la destinación aduanera no será posible.

Pero recobra especial incidencia, en este punto, la forma en que se efectúa la declaración aduanera, sobre todo en el Sistema Informático María. Se ha anticipado que el sistema aludido actúa sustentado en un diálogo entre el sujeto que declara, y las exigencias que previamente contiene el programa y reclama, de manera que, cuando se trata de mercadería que por la posición arancelaria está comprendida en alguna clase de restricción o limitación, el sistema preguntará al interesado, por ejemplo, si cuenta con la certificación o no, con lo cual, para el caso que se manifieste en forma afirmativa, y esto no sea verdadero, obviamente se estará declarando en forma incorrecta. Volviendo al ejemplo citado, si se declara un producto alimenticio, o medicinal, que previamente debe contar con los certificados previos emitidos por la autoridad sanitaria o de control pertinente, y a la aduana se lo declara positivamente, y este no está, ya que no fue obtenido, en principio se comete la infracción bajo estudio¹⁶.

¹⁶ Sobre el particular, la CNCAF, Sala IV, ha dicho en los autos “Digimed SA (TF N° 10.601-A) c/DGA”, 14/02/2002, que el artículo 954, ap. 1, inc. b) del C.A., sanciona la declaración inexacta de la que pudiera resultar una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, sin distinción alguna, respecto de si esta última fuera de carácter absoluto o relativo, objetivo o subjetivo. La posibilidad de que la mercadería pudiera introducirse de cumplir con la condición, impuesta no modifica la conclusión toda vez que el ocultamiento de la existencia de esa condición pudo permitir la introducción del bien en infracción a la legislación aduanera, razón suficiente para legitimar la sanción impuesta. En el caso se trataba de una mercadería que debía contar con una autorización previa de la Administración Nacional de Medicamentos, Alimentos y Tecnología Médica (ANMAT) y se deben satisfacer unos requisitos cuyo cumplimiento es ineludible para habilitar su libramiento a plaza.

Es indudable que lo declarado no se ajusta a la realidad, y por ende, supone que el declarante no ha cumplido con los deberes propios del régimen, afectando, de esta forma, el régimen de prohibiciones.

La importancia que tiene el régimen de prohibiciones justifica que se reclame el acabado conocimiento por parte del funcionario aduanero, a fin de preestablecer si la violación al régimen es real o, al menos, aparente.

Lo expuesto está fundado por el hecho de que se puede advertir dentro del régimen de prohibiciones que, para ciertos casos, ya sea tanto de importación como de exportación de mercaderías, los requisitos a cumplir resultan previos a la declaración aduanera; y recién obtenidos los certificados se podrá autorizar la operación. Mientras que, en otros supuestos nunca se puede autorizar la operación atento a las características propias de la mercancía, como sería la prohibición a la importación de mercadería usada –vestimenta de todo tipo, neumáticos y otros tantos, por citar los más característicos-.

A pesar de lo expuesto, el conflicto interpretativo se ha de presentar cuando lo que está en discusión es el alcance o adecuación de la prohibición a una determinada mercadería; muchas veces, fogoneado por la poca precisión de la norma que establece la limitación, y otras veces, por cuestiones técnicas aduaneras, como es el tema clasificatorio.

Es evidente que a mayor precisión y limitación de la prohibición, menor conflicto interpretativo se tendrá. Pero debe considerarse que estos regímenes restrictivos reclaman una decidida conceptualización y definición de conceptos.

Esto se ha presentado, por ejemplo, al momento de definir, ante la prohibición de introducir al territorio aduanero mercadería usada, cuándo esta característica está presente y cuándo no. Algunas mercancías tienen criterios técnicos para considerar cuando deja de ser nuevo, y por ende, pasa a ser usada, por ejemplo, el caso de los automotores, aeronaves, motores, etcétera.

Otros casos tienen dificultades cuando la aplicación o no del régimen de prohibición está fundado en considerar la pertenencia o no de una determinada mercadería a una posición arancelaria. Sobre el particular, el Tribunal Fiscal de la Nación sentó importantes pautas que permiten dar soluciones a los conflictos señalados, sobre todo desde la implementación



del Sistema Informático María, que también genera conflictos en este supuesto infraccional¹⁷.

En otros, la situación es dudosa, o al menos conflictiva, como los supuestos de las mercaderías reacondicionadas, atento al incremento por cumplimiento de normas ambientalistas internacionales o nacionales, que ciertos países adoptan –Vg. Estados Unidos de Norteamérica, y la UE- y que consiste en utilizar porcentajes de partes y piezas recicladas, o parcialmente usadas. En estos casos, ¿qué criterio se debe adoptar? Debe anticiparse en estos supuestos, la total ausencia de normas legales que regulen esta cuestión en la República Argentina¹⁸.

¹⁷ Se ha señalado que para que sea punible la declaración inexacta en materia de clasificación arancelaria, que aun puede involucrar mercaderías prohibidas, es cuando no debe advertirse una justificación razonable, ya sea por su dificultad, o complejidad objetiva, opinabilidad, diversos criterios interpretativos eventualmente aplicables, etc. [Cfr. “Industrias Cormetal SA (TF N° 14.513-A) c/DGA” Sala G, 07/03/2002]. Por su parte, si no existe este criterio clasificatorio y tan solo se advierte que es una opción errónea que el documentante realizó en el Sistema María lo que le permitió avanzar con la terminación de la destinación –en el caso debía tener para el producto el certificado del SIMELA y se señaló la opción SIME 5, que significa por la afirmativa del certificado, se considera que configura la infracción. Así lo resolvió el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos “YPF S.A. c/DGA s/apelación” (TF N° 17.753-A), Sala E, 25/06/2003.

También la misma Sala E, ha señalado en los autos “Total Austral S.A. (TF N° 20.361-A), c/DGA s/apelación”, 30/06/2005, que la validación errónea de las opciones que ofrece el Sistema María, lleva a que se cometa esta infracción, habida cuenta de que al momento del registro se debe contar con la certificación obligatoria que para esa mercadería se reclama, ya que de lo contrario se encuentra su importación prohibida. Por ello, el hecho que se lo obtenga con posterioridad, no opera como una condición resolutoria y precisamente conforme señala el artículo 902 del C. Civil, es donde el declarante debe extramar sus recaudos para no provocar real o potencialmente los efectos descriptos en el tipo infraccional que nos ocupa.

¹⁸ Esta práctica se evidencia cada vez más en productos de comunicación, computadoras, periféricos a estos sistemas, insumos y así sucesivamente. También la utilización cada vez más común de ciertos productos que son recargables, como cartuchos de tinta para impresoras, fotocopiadoras y demás elementos en los que únicamente lo usado es el envase, pero el contenido no. En estos casos, la aduana tiene un criterio operativo al considerarlos como mercadería usada y, por ende, exige el cumplimiento de todos los requisitos de excepción para su importación. Es cierto, que la aduana termina fiscalizando y actuando a veces no en forma del todo transparente, ya que existen intereses comerciales que pretenden que se impida el ingreso de este tipo de mercaderías, sobre todo, fomentados a partir del dictado de las Resoluciones MEOYSP 909/94 y 1472/1994, que reguló el régimen de importación de mercaderías usadas permitiendo el ingreso de estas a condición que estén en el anexo correspondiente y que cuenten con los certificados de reacondicionamiento generados por los fabricantes



Debe tenerse en cuenta que la prohibición tiene que ser expresa y rigurosa en su interpretación, no se admiten criterios analógicos para determinar si es aplicable o no la restricción¹⁹.

En otros supuestos, se ha advertido que es el propio sistema informático que no exige al declarante alguna consideración previa o alguna ventaja relativa a la prohibición o no del producto. En tales situaciones se ha admitido jurisprudencialmente que no se configura la infracción bajo examen, sin perjuicio del ejercicio de las facultades que le corresponden al servicio aduanero en orden a la valoración de la conducta que desplegó el despachante de aduana²⁰. Iguales consideraciones se han realizado cuando ha sido la aduana que no ha actualizado el listado de restricciones al momento del registro de las operaciones, o bien, las implementa sin estar vigente la norma que crea la prohibición. En tales supuestos, atento a la naturaleza penal de la infracción aduanera no resulta admisible la condena²¹.

De todas formas, el adecuado criterio interpretativo que se tendrá frente a la conducta atípica, cuando se imputa el supuesto infraccional del artículo 954, inciso b) del C.A., es el de mantenerse en la idea de que la mercadería resultante y verificada coincida, en su totalidad, en el Despacho de Importación; ya que en caso de duda, deberá estarse a lo que fuera más favorable al imputado, salvo disposición especial en contrario (Cfr. artículo 898, del C.A.)²².

originales, tengan un representante en el país y, además, ofrezcan garantía de esos productos. La discusión se produce, como se ha dicho, ante la ausencia de un marco normativo superior que determine y regule el tratamiento de los bienes reacondicionados, de ocasión, y reciclables, con lo que las empresas que, a partir del desuso de elementos, generan la actividad industrial promovida en los principales países del mundo, quedan afuera, resguardándose los intereses de las empresas productoras. En esto se ve un serio atraso en la normativa de Comercio Exterior Argentino.

¹⁹ Sobre el particular la CNCAF, Sala I, en los autos “Fernández, Eduardo (TF N° 9284-A) c/DGA”, 26/06/2001, ha señalado que al no existir norma alguna que establezca la obligación de manifestar en el despacho que la mercadería que, por él se compromete, es de importación prohibida, y toda vez que el documentante no efectuó declaración positiva alguna que permita sostener que la efectivamente declarada difería con la que resultó de la comprobación, la conducta no configuró la infracción prevista y penada por el inciso b) del art. 954 del C.A.

²⁰ Cfr. CNCAF, Sala I, “Fernández, Eduardo (TF N° 9284-A) c/DGA”, 26/06/2001.

²¹ Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación “Munro Campbell Colin (TF N° 18.980-A) c/DGA s/apelación”, Sala E, 16/09/2004.

²² Cfr. CNCAF, Sala I, “Masiello, Antonio (TF N° 8215-A) c/ANA”, 07/06/2001.



Respecto de toda esta problemática, se ha tratado de encontrar alguna solución, mediante el distingo entre prohibición y restricción, reconociéndose que muchas veces se los toma como conceptos análogos. Se señala que *prohibición*, conforme al Diccionario de la Real Academia es “acción y efecto de prohibir”, “veda o impedir el uso o ejecución de algo”, y también “denominación de ciertos sistemas que suprimen en absoluto determinadas actividades, aun cuando sea el medio de fomentar su ejercicio clandestino”. A su vez, el término *restricción* se define como una “limitación, disminución de facultades o derechos, circunscripción relativa por estar sujeta a determinados condicionamientos”. Por lo tanto se concluye en que tales concepciones marcan el carácter restrictivo que tiene una acción y que la convierte en una actividad acotada, reducida, limitada, pero de, ninguna manera, prohibida²³.

Consecuentemente con lo expuesto, algunos autores sostienen que la aplicación de restricciones como condicionante previo a una importación o exportación, se realiza mediante una interpretación analógica que se encuentra vedada en el Código Aduanero a través del artículo 895. La consecuencia que se desprende es que, cuando se subsana la restricción con posterioridad, al cesar el efecto requerido por el tipo infraccional imputado, no puede tener sustento la penalidad. Esto lleva a que, en tales casos, pretender aplicar las mismas consecuencias penales reservadas para la violación de una prohibición resulta irracional y, por ende, carente del principio de razonabilidad –que tutela el efectivo fin de la norma y el medio empleado para su consecución- y del principio de la confianza legítima²⁴.

²³ Cfr. CENTARTI, MARÍA C. Y YANNIELLI, MARTÍN A., “Declaración inexacta: infracción o delito. Alcance de la hipótesis del inc. b Art. 954 Código Aduanero. Diferencia entre prohibición y restricción. Consecuencias”, *Suplemento especial de Derecho Penal Aduanero, Fascículo N° 4*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 28/07/2004, pp. 17 y 19. Sobre el particular destacan que en la prohibición la exportación o la importación de la mercadería se encuentran sometidas a un impedimento legal, sujeto a una condición resolutive que es la excepción subjetiva. Mientras que en la restricción, la exportación o importación, no tienen impedimento legal, pero su realización está sometida a una condición suspensiva, que generalmente es objetiva.

²⁴ Cfr. MARÍA C. CENTARTI Y MARTÍN A. YANNIELLI, “Declaración inexacta: infracción o delito. Alcance de la hipótesis del inc. b Art. 954 Código Aduanero. Diferencia entre prohibición y restricción. Consecuencias”, *ob. cit.*, pp. 21, 24 y 27. Concluyen estos autores en que, en estos casos, atento a la atipicidad que se presenta con motivo de la subsanación posterior a una restricción, deberían ser tratadas en forma diferenciada, la prohibición, y en todo caso aplicarse la sanción prevista en el artículo 955 del C.A. por haberse cometido una falta formal.

Es cierto que, en otros casos, se va a estar frente al incumplimiento del régimen de prohibiciones desde un punto de vista meramente objetivo; ya que se comete una declaración inexacta por haberse optado en forma incorrecta, en el campo que el sistema informático presenta al declarante. Pero de hecho esto no tiene que significar que se esté cometiendo la infracción, porque puede suceder que los certificados previos estuvieran en poder del declarante o ese mismo día hubiera iniciado el trámite para obtenerlo, lo que permite sostener que el grado de culpabilidad que requiere el tipo infraccional no se ha configurado y, por lo tanto, desde lo subjetivo, no se ha cometido la infracción²⁵.

B. DIVERSOS CONFLICTOS

Cuando el criterio diferenciador se fija en materia de prohibiciones por posiciones arancelarias, los inconvenientes que se presentan son los relativos al denominado conflicto clasificatorio. Esto es una consecuencia derivada de la práctica de utilizar el sistema de posiciones arancelarias (esencial en materia de regulación del comercio exterior), unida a la facultad de interpretación y clasificación que la ley le consagra al servicio aduanero.

Mientras más inadecuado sea el criterio de selección de posiciones, por parte de la autoridad que regula y crea las prohibiciones, sumado a la insuficiencia en la cantidad de subpartidas del sistema, más inconvenientes se pueden presentar.

En efecto, si existe divergencia clasificatoria, generada por el funcionario aduanero, en el contexto de una declaración comprometida completa, como también en el caso de dualidad, no se puede imputar la comisión de la infracción aduanera prevista en el inciso b) del artículo 954 del Código Aduanero, atento a los claros términos del artículo 957. Para el caso que asista razón a la postura de la aduana, si bien no debe imputarse la infracción al declarante, ello no lo ha de liberar de obtener los certificados que condicionan su importación, ya que la finalidad tuitiva que la norma reglamentaria ha establecido debe ser acatada.

²⁵ Cfr. fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, “Rizutto Vicente y otro (TF N° 19.049-A), c/DGA s/apelación”, 10/08/2004.



1. La ausencia de los Certificados de Origen

La falta de presentación de un certificado de origen de una mercadería, que resulta exigible en razón de su origen, ¿implica una transgresión a una prohibición? En principio, la respuesta es afirmativa, y por lo tanto, constitutiva del supuesto infraccional bajo examen. Cuando se establecen restricciones por razón de un origen determinado, surge la obligatoriedad de presentación de certificados de origen para la importación de todo tipo de mercadería, proveniente, por ejemplo, de los países no miembros de la OMC. En estos casos, la norma es contundente, en orden a que, de antemano, el operador conoce los países que no integran dicha estructura internacional, y además lo hace extensivo a todas las mercaderías²⁶.

En consecuencia, es una restricción a la importación y opera para el caso de aquellos que no cuenten con el aludido documento como una prohibición.

Ahora bien, si el certificado es presentado ante las autoridades aduaneras, pero observado por estas en aspectos formales o bien por discrepancias clasificatorias, ¿se comete la infracción bajo estudio? En este caso, se considera que no, pero condicionado a que, de los elementos obrantes en la declaración comprometida se permita determinar el adecuado origen de la mercadería. Es decir, tiene que existir una correlación entre la documentación complementaria, el despacho y la mercadería objeto de control, con el certificado de origen, y la aplicación de un prudente criterio tendiente a no desnaturalizar el régimen²⁷.

También tienen incidencia en este campo los eventuales conflictos que se pueden presentar con motivo de la interpretación de las reglas de origen, y que obviamente pueden repercutir en las prohibiciones. Las reglas de origen han sido definidas como normas, regulaciones y prácticas administrativas aplicadas con el fin de adscribir un país de origen a productos que se hallan en el comercio internacional²⁸. Por consecuencia, la regla de origen es un

²⁶ Recientemente, esta obligación cesó mediante el dictado de la Resolución 166/2002 SICM, por el cual no resulta ahora exigible la presentación de certificados de origen para aquellas mercaderías procedentes de países no integrantes de la OMC.

²⁷ De todas formas, corresponderá establecer el origen o la validez del certificado al área específica dentro de la órbita de la Secretaría de Industria y Comercio de la Nación, a través del área especializada en origen.

²⁸ Cfr. "U.S. Congress, *United States International Trade Comision (USITC), The impact of rules of origin on U.S. imports and exports, Report to de President on investigation*", número 332-192, USITC Publication 1695, Washington D.C., mayo 1985.

vínculo geográfico que une la mercancía con el país en el cual ha sido generada; y la necesidad de contar con una noción común de origen se basa en la idea de aplicar, en forma uniforme, las tarifas aduaneras comunes –para el caso de la Unión Europea o el MERCOSUR- como también las restricciones cuantitativas y toda otra medida que se quiera aplicar para las importaciones y las exportaciones²⁹.

La importancia que tienen las reglas de origen en el tráfico internacional se ha potenciado en la actualidad, sobre todo, para los operadores en el comercio internacional, y en varias esferas de negociación internacional. Las reglas de origen constituyen, consecuentemente, el punto en el cual convergen las figuras del comercio internacional más conflictivas, como son los aranceles, medidas antidumping, restricciones cuantitativas o tratos preferenciales. Por ello, las normas de origen se han de encontrar en la base de todas estas figuras, de forma que el análisis del origen del producto ha de constituir un prerrequisito para la aplicación de las disposiciones relativas a las fórmulas tradicionales del comercio internacional³⁰.

2. Los certificados o autorizaciones previas

Existe una serie de requisitos que se reclaman previos a la oficialización de la declaración aduanera, y que tienen que ver con restricciones a la importación, como cuotas, licencias, certificados relativos a la aprobación de toponimia y límites oficiales, o que reclama la República Argentina en toda publicación que contenga cartografía y que se ha de importar al país, cumplimiento del Sistema Métrico Legal Argentino³¹, y así tantos otros. En estos casos, se discute si se comete o no la infracción cuando estos

²⁹ Cfr. BERR, CLAUDE J. Y TRÉMEAU, HENRI, “*Le Droit Douanier, communautaire et national*”, ob. cit., p. 112 y 116.

³⁰ Cfr. EDURNE NAVARRO VARONA, “*Las reglas de origen para las mercancías y servicios en la CE, EE.UU. y el GATT*”, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1995, p. 36.

³¹ De conformidad al régimen creado por la Ley 19.511 y su Decreto reglamentario 829/94, por el que resulta de uso obligatorio y exclusivo en el ámbito de la República Argentina, en todo lo que sea instrumentos de medición de todo tipo, quedando prohibida la fabricación, importación y venta, oferta y propaganda, anuncio o exhibición de instrumentos de medición graduados en unidades ajenas al SIMELA, aun cuando se consignen paralelamente las correspondientes unidades legales. De todas formas, conforme a las prácticas internacionales y científicas, se admiten excepciones, lo que constituye un régimen de certificaciones previas a la venta o importación del producto al territorio aduanero.

documentos faltan, aun cuando la presentación de ellos, que habilitan o autorizan la mercadería es posterior; es decir, luego del registro de la destinación aduanera.

En la solución de este criterio, ha de tener injerencia, indudablemente, la postura que al inicio se considere que tiene este tipo infraccional. Si se parte de la base de un principio de instantaneidad de la infracción, sumado al hecho de considerar en forma objetiva el contenido de la declaración, puede considerarse que la infracción se ha cometido. Existe cierta jurisprudencia que sostiene este principio, y la aduana, en sus pronunciamientos administrativos, así lo entiende.

Si se tiene un criterio menos rigorista, y se busca determinar cuál es el objetivo de la norma que estableció la prohibición, y cuál ha sido la conducta seguida por el importador o exportador, se podrá, en el marco del sumario, establecer si el bien jurídico que tutela este tipo infraccional fue burlado o afectado. En tal sentido, si lo que ha existido ha sido una confusión, y los certificados, en forma indubitada, amparaban la mercadería objeto de destinación, y se corresponden con la operación observada, debería ser considerado como elemento suficiente para no imputar la infracción, sin perjuicio de considerar que, atento a los inconvenientes ocasionados, se lo sancione conforme a la infracción prevista en los artículos 994 y 995 del Código Aduanero Argentino³².

Finalmente, sobre este punto debe considerarse que, en lo que respecta al control de estas operaciones, en su totalidad son de verificación obligatoria, ya que les corresponde canal rojo, es decir, existe un control documental y

³² El citado artículo establece “sin perjuicio de las aplicaciones de las medidas disciplinarias que pudieran corresponder, será sancionado con una multa de 500 pesos a 10.000 pesos el que: a) suministrare informes inexactos o falsos al servicio aduanero, b) se negare a suministrar los informes o documentos que le requiriere el servicio aduanero; y c) impidiere o entorpeciere la acción del servicio aduanero”. Es decir que las dificultades que se le crean al servicio aduanero en su labor específica como consecuencia de una acción propia del importador como exportador o todo sujeto que actúe ante el servicio aduanero, puede ser objeto de reproche. En igual línea se nos presenta el artículo 995 que señala: “El que transgrediere los deberes impuestos en este código o en la reglamentación que en su consecuencia se dictare será sancionado con una multa de pesos 1.000 a pesos 10.000, cuando el hecho no tuviere prevista una sanción específica en este código y produjere o hubiere podido producir un perjuicio fiscal o afectare o hubiere podido afectar el control aduanero”. Como se puede advertir esta podría ser la solución para los casos bajo examen.



físico de la mercadería; consecuentemente, la posibilidad de que se burle el control aduanero, en forma regular, es más difícil.

3. *Las leyes marcarias*

Resta considerar, por último, otra cuestión que últimamente se comenzó a observar en el accionar de los funcionarios aduaneros, y es el control que realizan, so pretexto de evitar el tráfico de mercaderías en infracción a las leyes marcarias, involucrando diseños exclusivos, marcas, patentes y situaciones similares, y hasta por cuestiones de exclusividad comercial, supuestamente afectada por terceros, al introducir la mercadería al territorio aduanero.

Si bien existe, en el contexto normativo nacional en orden a la posibilidad de que el Poder Ejecutivo establezca restricciones o un control de prohibición, tal como es el caso del artículo 609, inciso f) del Código Aduanero, que determina como prohibiciones de carácter económico las establecidas –entre otros fines- para proteger los derechos de propiedad intelectual, industrial o comercial, queda claro que es una facultad potestativa del Ejecutivo determinar en qué caso, condiciones y modalidades; es decir, la facultad de establecer el marco regulatorio pertinente.

En tal sentido, queda absolutamente claro que, en tanto y en cuanto no se establezca específicamente la prohibición, toda interpretación extensiva que realice la aduana sobre la imposibilidad de ingresar mercadería que supone que está en contravención a normas marcarias, resulta inválida; ya que la prohibición, para que tenga validez como acontece con las normas tributarias y penales, requiere, insoslayablemente, el acatamiento del principio de legalidad.

Lo expuesto no significa que el servicio aduanero no esté facultado para efectuar el control del ingreso o egreso de las mercaderías que estén violando normas marcarias, propiedad intelectual o industrial. Muy por el contrario, es quizás uno de los roles más importantes que los servicios aduaneros de los países más desarrollados desempeñan en la actualidad³³.

³³ Sobre el particular, BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, en *Le Droit Douanier, communautaire et national*, ob. cit., p. 33, ilustran acerca de las misiones particulares de la aduana, entre otras tantas, la protección de la propiedad intelectual, y en la nota al pie, destacan el plan de la Unión Europea, acerca de incrementar los esfuerzos tendientes a

En la nuestro tiempo, conforme a los lineamientos introducidos por la Ley 25.986 en el artículo 46, se prohibió la importación y la exportación de mercaderías bajo cualquier destinación aduanera suspensiva o definitiva, cuando de la simple verificación de esta resultara que se trata de mercadería con marca de fábrica o comercio falsificado, de copia pirata o que vulnera otros derechos de propiedad intelectual o de propiedad industrial, que al titular le otorgue la legislación nacional.

Para los casos en que esto no fuera evidente, el servicio aduanero podrá suspender el libramiento por un plazo máximo de siete días hábiles, a fin de consultar al titular del derecho y que este último tenga la oportunidad de requerir al juez competente las medidas cautelares que entienda corresponderle. Si a pesar de ello, no se hiciera lugar al ejercicio del derecho, por parte del titular, el servicio aduanero deberá comunicar tal circunstancia a la autoridad competente en la defensa del derecho al consumidor.

Esto ha sido trascendente ya que antes del dictado de esta ley, únicamente la actividad aduanera efectuaba el control en la medida de que haya existido, por parte del damnificado, un accionar judicial previo, de conformidad a la Ley de Marcas N° 22.362. Por dicho régimen, los legítimos titulares o autorizados pueden recurrir a la justicia, y obtener, conforme a las previsiones de la ley específica, la prohibición de ingreso al país de mercadería en violación a estos intangibles. De hecho, era la única forma legal que servía para impedir el ingreso, de estas mercaderías en infracción, al territorio aduanero. Pero necesariamente esta metodología obligaba a que sea el titular o custodio, o autorizado de la marca en trato, quien tenga una

reforzar el sistema de control tendiente a impedir la importación y exportación de mercaderías que violan las normas de propiedad intelectual, comúnmente denominadas “piratas”. Se señala la recomendación de la República Francesa del 26 de septiembre de 2000, en orden a permitir a los agentes de aduana a suspender por su propia iniciativa o por actuación de un interesado, la realización de una operación de aduana que implique mercadería que esté sospechada de infringir los intereses del legítimo titular de los derechos intelectuales que le corresponden (industriales, marcas de fábrica o de comercio, derechos de autor). Esta suspensión debe ser limitada y destinada a permitir que los titulares puedan demostrar sus autorizaciones, con la actuación de las autoridades competentes. Las mercaderías denominadas “piratas” o en contravención pueden ser destruidas. Las autoridades francesas consideran esta función como esencial en la actividad del control.



muy actualizada información acerca de los embarques e importadores que comercializan en forma internacional sin la debida autorización³⁴.

Ahora bien, con motivo de la suscripción del Acuerdo sobre los aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio (ADPIC o *TRIP* –según su sigla en idioma inglés-) que fue aprobado por la Ley 24.425, se establecen expresas obligaciones para los Estados miembros respecto de la consagración, en su ordenamiento interno, de ciertas prescripciones especiales, que buscan instrumentar en frontera el control destinado a combatir la comercialización transfronteriza ilícita de mercadería en violación del régimen marcario o reproducción no autorizada de obras protegidas bajo el derecho de autor, que se conoce como “piratería”³⁵.

La reforma es reciente y está condicionada a su reglamentación ya que existen varios interrogantes: ¿cómo puede hacer la aduana para determinar que el producto ha sido puesto lícita o ilícitamente en el mercado, con consentimiento del dueño de la marca o sin él? En principio, el sistema que se propone parece ser sencillo ya que se registra la marca ante el servicio aduanero, lo que ha de permitir que esta conozca cuáles son las que tienen esta protección. Pero ¿qué sucede si quien trae el producto alega que, si bien es cierto que trae la misma marca registrada, esta fue puesta por un licenciario del dueño de la marca en los Estados Unidos?, por citar un caso. Como se puede advertir, la simplicidad del trámite aduanero se complica. Esto motivó que se tengan que confeccionar reglamentos especiales que permitan a la aduana dilucidar estos conflictos. Esto puede generar todo un

³⁴ Por esa razón, algunas denuncias que en sede aduanera se han realizado sobre este tema no han prosperado, atento a que las conductas devienen atípicas, porque en la medida en que la mercadería declarada en el Despacho de Importación coincide con la resultante de la verificación no resulta susceptible de reproche (Cfr. CNCAF, Sala I, “Masiello, Antonio (TF N° 8215-A) c/ANA”, 07/06/2001).

³⁵ BARREIRA, ENRIQUE C. en “Reformas al Código Aduanero introducidas por la ley 25.986”, ob. cit., señala que el APDIP, denomina derechos de propiedad intelectual a una amplia gama de derechos que incluye no sólo a estos propiamente dichos, como el derecho de autor amparado por la Ley 11.723 (comprendiendo a al *software* de computación conforme a la Ley 25.036), sino también a los que en nuestro ordenamiento son conocidos como derechos de propiedad industrial. En ese sentido, la reforma del C.A. introducida por la Ley 25.986, protege al derecho de marcas y a las patentes de invención, derechos de marcas de fábrica o de comercio y designaciones comerciales (Ley 22.362), patentes de invención y los modelos de utilidad (Ley 24.481), los dibujos y modelos industriales (Decreto Ley 6673/1963), las obtenciones vegetales (Ley 20.471), las denominaciones de origen (Ley 25.163 para vinos, y leyes 25.380 y 25.966 para productos alimentarios y agrícolas) y los secretos confidenciales (Ley 24.766).

problema en el campo del Derecho Aduanero, ya que se involucra en una disputa ordinaria que tiene que ver con el derecho de propiedad intelectual³⁶.

³⁶ Cfr. CABANELLAS, GUILLERMO, “Medidas en frontera”, desayuno de trabajo del 22 de agosto de 2001, publicado en *Cuadernos del Centro de Estudios sobre la regulación económica N° 3, de la Universidad Austral*, La Ley SA, Buenos Aires, 2002. En esta oportunidad, se puso de relieve en un muy interesante debate, con motivo de evaluar los proyectos normativos tendientes a realizar los controles de propiedad intelectual y marcas, respecto de mercaderías que son presentadas en frontera, en la que se termina sosteniendo que se finaliza creando dos sistemas de evaluación distinta a los efectos de la propiedad intelectual; el primero como sistema normal que se ofrece ordinariamente, y otro más rápido, mecánico y automático en el ámbito de funcionamiento aduanero.

Sobre el particular, BARREIRA, ENRIQUE C., en informe no publicado al Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, con referencia a la regulación de este tema, ha señalado que la detención de mercadería por parte de la aduana, fuera de oficio o a petición de parte debía ser excepcional y al solo efecto de obtener de un juez una medida cautelar cuyo mantenimiento se encontrara supeditada a la iniciación de la acción de fondo dentro de los plazos establecidos para este tipo de situaciones que hoy en día está regida por el art. 207 del Cod. Procesal. Puso de manifiesto que el art. 51 del ADPIC (*Trip's*) habla de autoridad competente judicial o administrativa, porque ello está destinado a los países del mundo que pueden tener diferentes conformaciones constitucionales, pero que en Argentina la Administración puede ser controlada judicialmente en virtud de la estructura de nuestra Constitución Nacional, heredada de la norteamericana. Que en otros países, como en algunos europeos, el control administrativo descansa en otros órganos que no son judiciales. Por ello es necesario contemplar la adecuación de la norma “abierta” del art. 51 del ADPIC a la Constitución Nacional. Consecuentemente, consideraba plausible el proyecto de ley presentado por el INPI, que exige la intervención del juez federal para decretar las medidas cautelares en materia de importación de mercaderías con marcas falsificadas o mercaderías piratas que lesionaran los derechos de autor. Que no obstante a fin de advertir a los titulares de los derechos de propiedad intelectual acerca de la existencia de importaciones a realizarse, se podía aceptar un sistema de advertencia previa a los titulares para que ellos se constituyeran en la aduana a verificar y de esa manera poder articular los pedidos de medidas cautelares ante los jueces federales competentes. Pero que, en tal caso, un plazo de diez días hábiles en materia de despacho aduanero podía constituir una eternidad y que, consecuentemente, debía pensarse en un sistema parecido al vigente hoy en día, en virtud del cual, la aduana advierte a determinadas cámaras de productores para que asistan en un plazo de horas a las verificaciones, hechas las cuales, el titular dispusiera de no más de tres días hábiles de suspensión del despacho a su pedido, para obtener la medida cautelar judicial.

Este autor no obstante, no cree que estas medidas en frontera puedan realmente en la práctica implementarse, más allá de algunos casos puntuales. (Cfr. “Reformas al Código Aduanero introducidas por la ley 25.986”, ob. cit.).

CAPÍTULO 11

EGRESO O INGRESO DE IMPORTES DISTINTOS
DESDE O HACIA EL EXTERIOR**I. INTRODUCCIÓN**

Este tipo infraccional ha sido el más conflictivo que ha tenido la declaración inexacta, por la variedad de los pronunciamientos que se han producido, y por lo que ha manifestado sobre ella la doctrina especializada, sin duda, ello continuará generando polémica, merced a los cambios normativos que habitualmente operan en el sistema regulatorio del comercio exterior argentino.

En cierta forma, a juzgar por los importantes antecedentes fijados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, más allá de las precisiones doctrinarias e interpretativas que ha realizado, implican y traslucen la fijación de posición respecto del alcance de los principios que rigen al Derecho Aduanero, muchos de ellos dentro de lo que se puede identificar como los principios débiles y débiles iuspositivos.

De manera que a medida que se analicen los aspectos esenciales que hacen a este supuesto infraccional, van a surgir estos conflictos interpretativos, muchos de los cuales, se estima, proceden de un inadecuado análisis de los alcances de los principios jurídicos del Derecho Aduanero.

En primer lugar, debe situarse que el artículo 954, en su apartado primero, inciso c), sanciona la inexactitud en la declaración que provocara o hubiera podido provocar un ingreso desde el exterior, o el egreso hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiera.

En tal sentido, conviene precisar perfectamente lo que el texto legal quiere decir, a fin de poder considerar qué conducta es la efectivamente punible.

Se advierte que el texto normativo habla de un ingreso o egreso, desde o hacia el exterior, de un importe pagado o por pagar distinto del que correspondiera. Es decir, que la norma sitúa la idea de que existe una obligación primera derivada de la declaración aduanera, tanto de importación como de exportación, de ingresar o egresar según corresponda, un importe que a su vez sea distinto respecto del que se ha declarado.

La declaración, obviamente contenida en el documento aduanero, ha de contrastar con la que corresponda a la que se haga a través del sistema financiero ya sea este privado, u oficial, y que en caso de observarse alguna diferencia, esta surgirá del cruzamiento de ambas declaraciones.

Pero tal como se advierte del texto legal, tampoco diferencia si este ingreso o egreso resulta superior o inferior al que en verdad correspondía.¹

Ya en vigencia de la Ley de Aduanas, como a partir de la sanción del Código Aduanero, en el que existía en el país un control del ingreso y egreso de las divisas involucradas en las operaciones de comercio exterior, se tuvo noción de la directa relación de este tema con los importes involucrados y que eran objeto de ingreso o egreso.

Así, pues, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en ese contexto reglamentario, sostuvo que el artículo 954 del Código Aduanero da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante, salvo los supuestos previstos por la propia ley, o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que, en principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación, reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la aduana practique las tareas de control que le están asignadas: por el contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que, al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan. Por consiguiente, siempre se consideró que las diferencias que se detectaran, de

¹ Debe anticiparse que la existencia o no de diferencia no afecta tal como ya fuera resuelto jurisprudencialmente por parte de la CNCAF, Sala I, en los autos “Frigorífico Gualaguaychú”, 20/10/1987. Este precedente es mantenido luego por la misma Sala, en el pronunciamiento “Fría SAIC s/apelación c/ANA” de fecha 27/06/1995.

los importes que ingresen o egresen desde o hacia el exterior, en la medida en que sean diferentes de lo manifestado en la declaración aduanera, se encuentran incursas en la infracción del artículo 954, inciso c) del C.A.².

Como puede advertirse en este tema gira en torno de la interpretación y alcance de principios débiles iuspositivos del Derecho Aduanero. Y la postura que se adopta sobre los límites de estos influyen necesariamente en las consecuencias que se deriven y que aplicará el servicio aduanero.

Con posterioridad a la modificación, durante la década del noventa, del régimen de comercio exterior de la Nación, en cuanto a su desregulación y a la no obligatoriedad del ingreso o egreso, y a partir de la liquidación de las divisas comenzó a analizarse si este supuesto infraccional había perdido, por tal motivo, su razón de ser, precisamente por no resultar exigible tal conducta. Esta falta de precisión, sumada al hecho de poca claridad interpretativa, y la existencia de fallos jurisprudenciales contradictorios a la luz de la vigencia de esas normas cambiarias, tuvieron su punto culminante con el dictado del fallo de la Corte Suprema de la Nación en los autos “Bunge y Born”, que derivó, tiempo después, en el fallo plenario “YPF” de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal de la Ciudad de Buenos Aires.

De manera que se considera apropiado iniciar el análisis de esta figura infraccional a partir de un fallo plenario de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal que además analiza el antecedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación señalado.

II. EL PLENARIO “YPF” DE LA CÁMARA NACIONAL EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

La interpretación mayoritaria de la doctrina especializada en Derecho Aduanero, que se compadece de los antecedentes históricos y legales que tuvo esta norma, ha sido impecablemente sostenida por el voto de la minoría en el plenario de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo

² Cfr. CSJN “Subpga SACIE c/Nación Argentina (ANA)” (Fallos 315:942), 12/05/1992; también “Frigorífico Rioplatense SA s/recurso de apelación” (Fallos 315:929) 12/05/1992.

Federal, en la causa N° 23.072/96 “Y.P.F. c/A.N.A.”, de fecha 11 de junio de 1999.

De alguna manera, se sustentaba en que la veracidad de las declaraciones aduaneras no puede ser, por sí sola, un bien jurídico protegido por el régimen penal en tanto aquella no haga referencia directa a aquellos bienes sustanciales amparados por la legislación represiva aduanera, tales como las rentas fiscales o el normal funcionamiento de la administración recaudadora, por lo que, para que se configure el hecho ilícito del inciso bajo comentario, resulta necesario que la conducta del documentante concluya en algún perjuicio para al Estado³.

A. LA POSICIÓN MINORITARIA

En dicha oportunidad los doctores Alejandro Juan Uslenghi y Guillermo Pablo Galli señalaron que la jurisprudencia de los diferentes tribunales entendieron en forma pacífica, que las infracciones aduaneras no tienen una finalidad compensatoria de un perjuicio económico, sino que se dirigen a la prevención de su comisión en razón de su naturaleza penal, señalando, en tal sentido, importante jurisprudencia⁴. Sobre tal estructura, destacan los magistrados, que de allí surge que, en el hecho infraccional aduanero, resultan de aplicación las normas del Código Penal, tanto respecto de la configuración del ilícito como de las demás normas que regulan,

³ Cfr. A los antecedentes entre otros tantos de la CNCAF, Sala IV, “Aceitera General Deheza SA” 8/11/88 y “Compañía Argentina de Levaduras SA”, 26/07/1991 ED, t. 145 p. 265. En estos casos, se sostuvo que cuando existe un precio distinto del declarado y acreditado en el expediente no puede producir ningún perjuicio al Estado, toda vez que para la aduana, en definitiva, el exportador ha concertado la venta a un precio mayor que el que correspondía, y en consecuencia, ha permitido un mayor ingreso de divisas al país y ha abonado más derecho del estimado por el organismo recaudador, por lo tanto, no se configura la infracción en cuestión.

⁴ CSJN Fallos 156:100; 184:162; 239:449; 267:457; 287:76; 289:336; 290:202; 301:1163; 302:276; 304:849; 892, y 308:124. Como así también de la CNCAF, Sala I, “Nación Argentina –Dirección Nacional de Aduanas c/Rivarola, Olga Lucrecia”, 11/06/1981; “ELMA SA c/Fisco Nacional (ANA)”, 30/09/1985, Sala II, “Aerolíneas Argentinas Empresa del Estado”, 22/05/1980, Sala III, “Chaparro, Dolly Yentel de” 13/12/1979, Sala IV, “CIMAC SAC” 02/04/1981, “González Zulma Haydee Villa de”, 16/06/1989, “Enosa Argentina SA c/Estado Nacional”, 08/10/1985, “ANA c/USARG SACIFI”, 20/05/1986, “Cotonbel SA”, 12/10/1989, “Yarole SA c/Estado Nacional”, 13/04/1994.

especialmente, el tipo y las garantías reconocidas constitucional y legalmente, al presunto infractor. Por lo tanto, ha de considerarse que ontológicamente no existe diferencia entre las infracciones y los delitos, más allá de la valoración que de ellos haga el legislador para su punición. Por ello se concluye en que, a los fines de la configuración de una infracción, se requiere no sólo la existencia de una acción tipificada ejecutada por una persona, sino que ella debe estar dirigida hacia un resultado perjudicial; resultando que, en principio, ha de alcanzarse produciendo un cambio material en el mundo exterior.

A pesar de lo expuesto, en vigencia de la Ley de Aduanas, la jurisprudencia ha entendido que el párrafo 2º de su artículo 171, en la redacción dada por la Ley 19.881, condenaba la falsa manifestación del exportador, ya que tutelaba el principio básico de la veracidad y exactitud de la declaración que es objeto de una operación. Se destaca esa conclusión que fluía naturalmente del propio texto de la norma en cuanto tipificaba la acción ilícita en tanto expresamente se preveía su punibilidad “aún cuando no produjere ni pudiere producir perjuicio fiscal” (conforme al artículo ya citado). Se concluye consecuentemente, en que el legislador, al describir el hecho ilícito de la entonces llamada falsa manifestación, hacía caso omiso de la existencia o no de un perjuicio como resultado de aquella acción, bastando, entonces, la discordancia entre lo declarado y lo comprobado.

Como señala el voto minoritario, tal doctrina quedó sin sustento normativo al sancionarse el nuevo régimen que implicó el Código Aduanero. Al describirse la declaración inexacta –nueva denominación dada al ilícito– en el artículo 954, se exige, a los fines de su configuración la presencia de una consecuencia perjudicial, que puede ser cierta (“produjere”) o potencial (“hubiere podido producir”). Tal efecto dañoso se presenta, conforme al texto de la norma bajo examen, en tres diferentes supuestos.

En precedentes que dieron origen al acuerdo plenario que los ocupa, la Sala que integran los miembros de la minoría, recordaron que el Código Aduanero fue sancionado en vigencia del Decreto 2581 de 1964, que disponía -con el fin de permitir la satisfacción de los requisitos necesarios para atención de los compromisos en moneda extranjera, asumidos tanto por los particulares como por el Estado u organismos oficiales, conforme al considerando único de la norma- la obligatoriedad de ingresar al país “el contravalor en divisas de la exportación de productos nacionales” (artículo 1), y de “toda suma ganada en moneda extranjera a favor de un residente en

la República Argentina” (artículo 2); paralelamente, se prohibía la salida del país, entre otros valores, de los “billetes extranjeros, excepto las sumas que autorizan las presentes disposiciones a llevar consigo a los viajeros” (artículo 9).

Este régimen, que obligaba al ingreso al país, y a la negociación en el mercado de cambios interno de las sumas provenientes de exportaciones, se mantuvo, con ciertas modificaciones, hasta la sanción del Decreto 530/1991.⁵ Por él, dentro del proceso de desregulación del mercado cambiario, se liberó aquella negociación con el fin de facilitar la operatoria de los exportadores, toda vez que podrían efectuar sus operaciones con plazos de cobro superiores a los ahora normados. Esto les permitiría competir con mayores posibilidades en el mercado internacional y abonar, directamente, en el exterior, sus insumos de importación, simplificando la tramitación cambiaria correspondiente con la consiguiente reducción de costos operativos al quedar sin efecto, consecuentemente, el actual régimen de refrendación bancaria.

Tal decisión tenía efectos, tal como lo sostenía el Poder Ejecutivo en el noveno considerando del decreto en cuestión, sobre las denuncias ante el Banco Central de la República Argentina por la falta de ingreso de divisas, que implicaba el comienzo de actuaciones ante dicha institución, por infracción al denominado Régimen Penal Cambiario.

Aquí, en este punto, se recuerda que la figura penal del artículo 954, inciso c) del Código Aduanero, tiene su antecedente en la modificación introducida al artículo 171 de la Ley de Aduanas por medio de la Ley 19.881, aun cuando, con una terminología y motivación diferentes, que en principio permitieran sostener la interpretación dada, a la norma en vigencia, por la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁶.

Destacan los autores del voto de la minoría, que de la reforma introducida en aquel momento se penaba la diferencia resultante dentro de las

⁵ Debe tenerse en cuenta que actualmente este sistema fue derogado en virtud de la implementación de las normas que nuevamente obligan a negociar la totalidad de las divisas en el país, dentro de un mercado libre de cotización, conforme al Decreto 1606/2001, por el que pone en vigencia el Decreto 2581/1964, pero esto será objeto de comentario más adelante, ya que a la fecha del dictado del plenario bajo estudio, obviamente no regía.

⁶ Debemos recordar que está siendo objeto de comentario la aplicación o no del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Bunge y Born Comercial S.A. (T.F. N° 7584-A) c/ANA” de fecha 11 de junio de 1998, (Fallos 321:1614).

declaraciones comprometidas “cuando se refiere a los importes pagados o por pagar con relación a la mercadería por el consignatario, importador o propietario”; disposición que, de acuerdo con el informe de elevación, tenía por fin evitar las operaciones de sobrefacturación o subfacturación, con el consiguiente perjuicio para los intereses fiscales. Es decir, en la norma se hacía expresa referencia a la contraprestación debida por el importador extranjero respecto de la mercadería salida del territorio aduanero nacional, y cuyo monto debía ingresar al patrimonio del vendedor exportador, y del cual la declaración comprometida debía responder fielmente a la realidad de lo convenido.

Por el contrario, en la redacción dada ahora en el Código Aduanero bajo examen, se abandonó la expresión “precio” para referirse específicamente al “ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto (...)”. Esto señala, claramente, que sus autores tenían en miras, ya no el precio a percibir por el exportador, sino la protección del régimen de cambios entonces existente, que sometía a los importadores y exportadores a realizar todas las operaciones a través del mercado oficial; de modo que la norma se constituía como un medio de control del cumplimiento de las disposiciones cambiarias, función que la ley le sumó a las específicamente aduaneras, conforme a lo previsto en el artículo 23, inciso z) del Código Aduanero⁷.

Esto no significa que las diferencias de precio no se encuentren penadas en la actualidad, toda vez que ellas son pasibles de producir perjuicio fiscal a través de un menor ingreso tributario, o de un indebido pago de beneficios promocionales.

Esta conclusión, a la que arriba la minoría, no sólo es acertada, sino que pone en el justo lugar la correcta interpretación que debió hacerse del inciso c) del artículo 954, al menos, durante la vigencia del Decreto 530/91, que, como deja sin efecto la obligación de la negociación de la divisa, automáticamente dejó de considerar como ilícita la conducta de transferir una mayor o menor cantidad de tales valores. Por consiguiente, el Tribunal Fiscal de la Nación, en el plenario “YPF S.A. c/ANA Causa 7346-A” de

⁷ Esta postura era enseñada en largas tertulias con quien fue un destacado especialista en esta materia y coautor del Código Aduanero, JUAN PATRICIO COTTER MOINE, el que constantemente allá por la década del 80, nos señalaba, con su característica bonomía y lucida disertación, a los abogados del Servicio Aduanero, cuerpo que integré, las mismas consideraciones que este fallo hace, y con el mismo alcance.

fecha 23 de agosto de 1995, consideró en mayoría que el supuesto previsto en el inciso c) bajo examen, referido al ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar, distinto del que efectivamente correspondiera a partir de la fecha de vigencia del Decreto 530/91, carece del presupuesto relativo al incumplimiento de un deber legal, consistente en ingresar el importe de las divisas que correspondan, ya que, en la normativa vigente, no “corresponde” ingresar suma alguna, por lo cual no puede configurarse un “indebido” ingreso de divisas.

B. CRÍTICA AL FALLO CSJN “BUNGE Y BORN COMERCIAL S.A.”

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el caso “Bunge y Born Comercial S.A. (TF N° 7584-A) c/Administración Nacional de Aduanas”, sentó un principio que se aparta absolutamente de la interpretación anteriormente expuesta, desarrollando un particular concepto del tipo infraccional que no es compartido por la minoría de la Cámara Federal en plenario, por cuanto se aleja de los principios del derecho penal liberal que rige en la República Argentina.

En dicho fallo, se destaca la negativa de que la finalidad de la norma fuera exclusivamente la protección del régimen de control de cambios, puesto que si tal fuese la motivación de la norma, obviamente, ningún reproche hubiera merecido la conducta de quien hubiese contratado una exportación por un precio mayor del que correspondía. Sin embargo, el inciso c) en estudio se vincula, dice la Corte, al ejercicio del poder de policía del Estado; y su texto no admite una interpretación contraria a la que arriba “puesto que se refiere a importes distintos de los que efectivamente correspondieren”. Concluyó el superior sosteniendo “que sería inaceptable entender que un régimen de libertad cambiaria implique que las exportaciones no suponen un ingreso desde el exterior para el exportador, independientemente del modo como esta decida disponer –sea en el lugar que fuere- del dinero que recibe. Consecuentemente, cabe concluir en que la vigencia del Decreto 530/91 no obsta a que pueda configurarse la infracción prevista por el artículo 954, inciso c) del Código Aduanero, en tanto la eliminación de la obligatoriedad de ingresar y negociar las divisas en el mercado oficial de cambios no impide que puedan producirse las diferencias de los importes pagados o por pagarse desde el exterior a que se refiere dicha norma”.

Sobre el particular, la minoría del plenario bajo comentario recordó que el fin primordial del intérprete de la norma, es darle pleno efecto a la voluntad del legislador; y la primera fuente de interpretación de la ley son sus palabras, que deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, partiendo de la base de que no son superfluas, sino que han sido empleadas con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los conceptos (Fallos 220:165, Sala IV, 27/02/1996 “Empresa Líneas Marítimas del Estado SA, ídem, 09/03/1998, “Cafés La Virginia (TF N° 7722-A) c/ANA”).

De la confrontación de los textos de los artículos 171, de la Ley de Aduanas, y del artículo 954, inciso c), del Código Aduanero, resulta suficientemente claro que en este último no hay referencia a “importes” a pagar al exportador o a los que debe abonar el importador; ni tampoco a los fondos que “ingresen” o “egresen” al o del patrimonio de aquellos. La norma es clara al hacer referencia al “ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe” con obvia referencia a un territorio y no a un patrimonio personal. Es reiterativo sostener que, al liberarse el mercado cambiario y al no ser necesario el ingreso o egreso de las divisas a través del mercado de nuestro país, no existe necesariamente “ingreso” o “egreso” del precio de la operación al territorio nacional, desde o hacia el exterior, y cualquier diferencia en el precio de venta no puede, en este aspecto, producir un hecho dañoso ilícito en materia aduanera.

Para la Corte Suprema, la figura del artículo 954 del Código Aduanero reclama a los documentantes la observancia de una conducta ética, cual es la veracidad y exactitud de las declaraciones, siéndole indiferente –pese al expreso texto de la norma- que tal discordancia con la realidad haya producido o podido producir un perjuicio al fisco o a los intereses del Estado.

Por lo expresado se reitera que el tipo penal se integra sólo por la violación de una norma de esta naturaleza, y ella debe estar acompañada por un perjuicio o un peligro respecto de determinada persona, de la sociedad o del Estado, y que se manifiesta efectivamente en la realidad. Salvo norma expresa en contrario –como lo fue el anterior texto del artículo 171 de la Ley de Aduanas- no puede existir un hecho que se califique como ilícito si no tiene una manifestación perjudicial materializada en el mundo. La pretensión de la sanción de la mera declaración inexacta, sin consiguiente perjuicio, conlleva a la existencia de un Estado que impone determinadas conductas



éticas a las personas, conductas que, en definitiva, están reservadas a su propia conciencia, en tanto no trascienda al mundo exterior provocando una lesión a terceros.

Finalmente, se pone de manifiesto la contradicción en la que, sobre esta cuestión, incurre la Corte, cuando se resolvió acerca de las consecuencias de la liberación del mercado de divisas en el régimen penal cambiario, en la cual sostuvo que la sustitución del régimen extrapenal impuesto por el Decreto 2581/64, por el de libre acción establecido por el Decreto 530/91, hizo desaparecer, para el futuro, el presupuesto de aplicación del régimen represivo al eliminar la reglamentación que imponía el cumplimiento de determinados actos, cuya infracción configura la conducta en la ley penal⁸. Es decir, la desregulación del mercado de cambios produjo, en el ámbito cambiario, una despenalización de la conducta hasta entonces penada; en tanto, en el orden aduanero, sigue tipificada aquella relacionada con diferencias en el valor de la mercadería, aun cuando esa discordancia no produzca una alteración en el nivel de la imposición, ni una indebida prestación por parte del Estado en materia de estímulos a la exportación, y solo una diferencia en los importes de las operaciones que no ingresarán necesariamente en el mercado de cambios local.

Por ese motivo la Corte concluye en que, al no existir posibilidad de un menor ingreso de dinero en concepto de tributos para el Fisco, o de una mayor erogación en concepto de tributo para este, por reembolsos, reintegros u otros beneficios, la declaración inexacta en cuanto al precio de la mercadería –cuyo monto no tiene, necesariamente, ahora que egresar o ingresar del territorio nacional- no produjo ningún cambio perjudicial que permita subsumir ese hecho en la figura del artículo 954, inciso c), la que ha perdido contenido.

C. LA POSICIÓN MAYORITARIA

Por su parte, la posición mayoritaria⁹ del fallo plenario entendió que el Derecho Aduanero reposa sobre tres núcleos que constituyen sus objetivos

⁸ Cfr. C.S.J.N. “Argenflora SA” (Fallos 320:763), J.A. 19/11/1997.

⁹ Esta postura fue sustentada por los doctores, Bernardo Licht, Néstor Buján, Pedro Coviello, Marta Herrera, María Inés Garzón de Conte Grand, Roberto Mordegliá, Jorge Argento, y Pablo Gallegos Frediani, mientras que el Dr. Luis César Otero, adhirió, pero con sus propios fundamentos.

sustanciales: el control del tráfico, la aplicación de restricciones directas y la fiscalización de las indirectas al tráfico, y por último, la aplicación de la tributación sobre este tráfico. Estos objetivos se encuentran individualizados en el derecho positivo, y el artículo 23 del Código Aduanero los sintetiza en sus tres primeros incisos¹⁰.

Se señala que el artículo 954 del citado Código tutela esos fines y los admite como bienes jurídicos, y sanciona las declaraciones inexactas en la medida en que puedan entorpecer el logro de alguno de ellos. Entonces, dado que el sistema reposa en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación, el mentado artículo da prioridad a la veracidad y exactitud de aquella declaración, tendiendo a evitar que, al amparo del régimen de importación o exportación, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Cfr. Fallos, 315:930).

Asimismo, destacan estos juristas, que la necesaria intervención aduanera es un principio que resulta propio del texto de la Constitución Nacional, en cuanto prevé, desde la perspectiva de la importación, la diferencia entre efectos de producción nacional, así como la de los despachos en las aduanas (art. 10), debiendo entenderse, por estos últimos, aquellos que tienen un título suficiente para cumplir un cometido (*Diccionario de la Lengua*: voz “despachado”). Sólo estos, los efectos que han recibido intervención aduanera mediante la oportuna declaración de los elementos necesarios para definirla, entre los cuales, innegablemente, se ubica el valor de los bienes, quedan habilitados, en el caso indicado, a circular libremente, siendo igual la conclusión que cabe extraer en supuestos de exportación de frutos del país, sean ellos o no libres de derechos (arts. 549 y 565 en el régimen de las Ordenanzas de Aduanas y concordantes en el Código Aduanero).

Por lo tanto, concluyen en que lo expuesto es así, puesto que, como lo ha destacado la doctrina, las aduanas representan el sistema de intercambio

¹⁰ Debe tenerse en cuenta que el artículo 23 del Código Aduanero, fue derogado por el Decreto de Necesidad y Urgencia N° 618/97, por el que se organizó y asignó competencia a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). De todas formas es como si el texto normativo en cuestión hubiese pasado, se hubiese trasladado a otro. El derogado artículo decía: “Son funciones y facultades de la Administración Nacional de Aduanas: a) ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercadería; b) aplicar y fiscalizar prohibiciones a la importación, y a la exportación cuya aplicación y fiscalización le están o le fueren encomendadas; c) aplicar, liquidar, percibir, devolver y fiscalizar tributos cuya aplicación, liquidación, percepción, devolución y fiscalización le están o le fueren encomendadas”.

internacional y la organización estatal encargada de su aplicación; sirven, además, para controlar dicho intercambio, asegurar la calidad de las importaciones y exportaciones y levantar estadísticas de la clase, volumen y valor de ellas, con lo cual se obtiene conocimiento perfecto del dilatado y diverso comercio mundial. Por lo dicho en el caso del inciso c) del artículo 954, se advierte que las maniobras que se intentan evitar no se agotan en las cambiarias, sino que se vinculan a aspectos del comercio internacional que repercuten en el bienestar general, tratando de impedir asimismo, distorsiones en el mecanismo de valoración como antecedente de otras operaciones a los fines de determinar el precio de las operaciones (Cfr. Doctrina de la Sala III *in re* “Rangras SACI” del 15/12/1989). Ello así, porque el bien jurídico que protege esa norma es el eficaz control del tráfico internacional. En razón de no limitarse la sanción aplicada sólo al supuesto en que se producen violaciones a normas cambiarias, el dictado del Decreto 530/91, que suprimió la obligación de ingresar en el mercado de cambios las divisas provenientes de exportaciones y otras operaciones, en nada afecta la configuración del ilícito previsto en el inciso c) del artículo 954 del Código Aduanero (Cfr. Sala III, causa 40.285/95, “Bunge y Born Comercial S.A. - TF N° 7337-A c/ANA”).

Por su parte, el voto del doctor Luis C. Otero, en lo sustancial, señaló que, si bien adhiere a la mayoría, uno de los presupuestos tipificantes que conlleva a tener por configurada la infracción contenida en el artículo 954 del Código Aduanero no es posible de configurarse, porque aun cuando se considerara efectivamente que se haya efectuado una declaración aduanera inexacta, de todas maneras al no resultar obligatorio dicho ingreso de divisas, pierde eficacia el parámetro que se debe tener en cuenta para calcular la multa correspondiente, ya que esta se fija entre una y cinco veces la diferencia de divisas no ingresadas.

De todas formas concluye en que lo expuesto en manera alguna permite sostener que, con la sanción del referido Decreto 530/91, se desincrimina la figura infraccional contenida en la ley, ya que nada impide considerar si queda configurado el tipo legal que describen los otros dos incisos del artículo 954 (a, y b); por lo tanto, de ser así, si aquella falsa declaración se hubiera producido, podría quedar encuadrada en dichas previsiones, y asegurar de este modo, también, un efectivo control del tráfico de mercaderías, debidamente tutelado por el régimen punitivo aduanero.

III. LAS POSICIONES DOCTRINARIAS

La reacción de la doctrina especializada no se hizo esperar, sobre todo, al realizar consideraciones críticas respecto de la doctrina sentada por el más alto tribunal, demostrando la existencia de discrepancias sustantivas que se observaban en forma previa, y con posterioridad al fallo en análisis¹¹.

Han existido también posturas doctrinarias minoritarias que han estado próximas a la solución dada por la Corte Suprema¹².

De todas formas, estas posiciones requieren ser sistematizadas y ordenadas a fin de individualizar el bien jurídico tutelado y amparado a través de la figura infraccional; asimismo, se deberá determinar si la

¹¹ Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., “Las funciones de la Aduana y la negociación de las divisas”, *Revista de Estudios Aduaneros N° 1*, Buenos Aires, enero de 1990, p. 33; BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, “Debido control aduanero: bien jurídico protegido. Importante fallo de la Corte Suprema sobre el tema”, ED, t. 179, Buenos Aires, p. 443 y siguientes; también “El ilícito previsto en el artículo 954 inciso c) del Código Aduanero, una criticable jurisprudencia”, *El Derecho*, t. 186, Buenos Aires, p. 13 y siguientes; VÁZQUEZ, JUAN CARLOS, “El tipo infraccional previsto en el inciso c) del artículo 954 del Código Aduanero Argentino”, *La Ley*, t. 1998 F, Buenos Aires, p. 201 y siguientes, también “El ámbito de la individualización de la acción en la infracción de declaración inexacta”, *Jurisprudencia Argentina*, t. 1999-I, Buenos Aires, p. 13 y siguientes; ALAIS, HORACIO F., “El bien jurídico tutelado en las declaraciones inexactas, breve análisis de la infracción aduanera a la luz de los últimos fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, *La Ley*, t. 1999-E, Buenos Aires, p. 431 y siguientes, también “El plenario YPF”, *Revista de Estudios Aduaneros*, N° 13, *Instituto Argentino de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, 1° y 2° semestre de 1999, p. 47; GOTTIFREDI, MARCELO A., *Código Aduanero Comentado*, ob. cit., y “Reforma al Código Aduanero insiste en la figura del artículo 954 inciso c)” publicado en el portal Web www.aduananews.com.ar, publicación N° 1. También en esta línea como trabajos previos al fallo de la Corte Suprema, se pueden citar a ZUNINO, GUSTAVO, “Efectos de la eliminación del deber de ingresar y negociar divisas provenientes de exportaciones”, *Revista de Estudios Aduaneros N° 3*, Buenos Aires, 1° septiembre de 1991, p. 35, SARLI, JORGE CELSO, “El alcance de la declaración inexacta punible en la figura del inciso c) del apartado 1 del Código Aduanero”, *Revista de Estudios Aduaneros N° 4*, Buenos Aires, p. 43. y MENÉNDEZ, FRANCISCO J., “Código Aduanero, Art. 954 apart. 1 –c). Análisis acerca de la procedencia de su aplicación a partir de la derogación de la obligatoriedad de negociar divisas”, *Impuestos, Revista de Doctrina, Jurisprudencia y Legislación*, Año 1996 (t. LIV-A), *La Ley*, Buenos Aires, 1996, pp. 1157/1165. Con referencia a la descripción de las posturas y análisis jurisprudencial sobre este tema, también ver a FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Código Aduanero*, ob. cit., pp. 1613 a 1617, pero no emite opinión personal sobre el particular.

¹² Cfr. KRAUSE MURGIÓNDO, GUSTAVO, Y RODRÍGUEZ, PATRICIA, “La infracción por declaración aduanera inexacta y la sanción del decreto 530/91”, *Revista Impuestos N° 7*, *La Ley*, Buenos Aires, julio de 1995, p. 1615 y siguientes.

solución jurisprudencial a la que se arribó respecto del conflicto que presentaba la vigencia del Decreto 530/91, era la adecuada. De igual forma deberá establecerse si con su derogación mantiene vigencia o no el inciso c) del artículo 954 del Código Aduanero y, finalmente, se deberá advertir acerca de su correcta interpretación.

A. EL BIEN JURÍDICO TUTELADO

Para iniciar el estudio propuesto, se debe necesariamente, comenzar con el análisis del bien jurídico tutelado por este tipo infraccional. En la doctrina, se advierten dos posturas claras sobre el tema: la denominada tesis “amplia o literal”, y la tesis “restringida”¹³.

1. *La tesis amplia*

La interpretación “amplia o literal”, que es la adoptada por la Corte Suprema de Justicia a partir de los últimos fallos, y que de alguna forma, adopta en pleno la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal¹⁴, se sustenta en considerar que el inciso c) bajo examen, no se restringe a casos de subfacturación o sobrefacturaciones, ni se limita a penar las sobrefacturaciones sólo en materia de importación, y no en materia de exportación, por lo tanto, el dictado del Decreto 530/91 no afecta ni anula el alcance del tipo infraccional. Esta postura tiene su principal defensor en Gustavo Krause Murgiondo¹⁵, que sostiene, en síntesis, que: 1- En las declaraciones inexactas y otras diferencias, se tutela el principio básico de la veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la

¹³ Tal punto de partida es propuesto por VÁZQUEZ, JUAN CARLOS, en el trabajo ya citado, publicado en La Ley, t. 1998-F, Buenos Aires, quien realiza un detallado estudio acerca de las posturas doctrinarias existente sobre el tema objeto en estudio y que se ha de transcribir.

¹⁴ Cfr. “Frigorífico Rioplatense” (Fallos 315:929); “Subpga” (Fallos 315:942), “Bunge y Born Comercial S.A.” (Fallos 321:1614), 11/06/1998, “Free Port Importación SRL” (Fallos 322:355), 16/03/1999, e “YPF SA c/ANA” causa 23.072/96, fecha 11 junio 1999 ED, t 186 p. 13 y sig.

¹⁵ Cfr. KRAUSE MURGIONDO, GUSTAVO, “El bien jurídico protegido por el artículo 954 del Código Aduanero y la sobrefacturación en la exportación”, *Guía Práctica del Importador y Exportado*, N° 409, Ediciones Guía Práctica, Buenos Aires, enero 1991. En la misma línea, “La infracción por declaración aduanera inexacta y la sanción del decreto 530/91”, ob. cit..

mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera. 2- El artículo 954, inciso c) del Código Aduanero Argentino, no hace ningún tipo de distinciones sobre su ámbito y circunstancias de aplicación y no se advierten razones o motivaciones suficientes para restringir su aplicación a las sobre o subfacturaciones por vía de interpretación. Esta posición la basa, en considerar los análisis legislativos anteriores al Código Aduanero, recordando que la Ley 19.881 incorporó un párrafo al artículo 167 de la derogada Ley de Aduanas que permitía frenar las sobrefacturaciones en las operaciones de importación, habida cuenta de que hasta ese momento sólo eran consideradas punibles las falsas manifestaciones que producían un perjuicio fiscal o las referidas a mercaderías alcanzadas por una suspensión. También abona lo volcado en la exposición de motivos de la Ley 17.138 en la que en materia aduanera, se indicaba que las declaraciones falsas dado el papel que cumplen son penadas por falsas y no por circunstancias, aunque se regule la pena según los posibles efectos de la falsedad; la falsa declaración en operaciones de importación se halla penada aunque no haya perjuicio fiscal, pues si bien puede tener por efecto el evitar un tributo, puede evadir de no ser advertida, una prohibición de importación, realizarse para importar divisas, o exportar divisas clandestinamente, para violar otras disposiciones cambiarias (depósitos previos, disposiciones sobre pago al exterior, etc.), y en general toda aquella legislación, sea aduanera o no que se vea afectada porque la aduana haya dejado pasar sin advertir, e incluso dando visos de legalidad con su intervención a la situación de una mercadería por otra o mayor o menor cantidad de valor. Aquí la figura protege intereses públicos de prohibiciones de exportación, de transferencias clandestinas de divisas y violaciones de regímenes cambiarios entre otros. 3- En el Código Aduanero el único requisito adicional que debe considerarse necesario para que exista la infracción del artículo 954, es que debe existir alguna de las tres hipótesis previstas por la norma. 4- Por lo que por ello concluye, que el inciso c) es de alcance amplio y no parece entonces que pueda considerarse restringido a pesar de los casos de sobre o subfacturación, ni tampoco es razonable interpretarlo como limitándose a penar las sobrefacturaciones sólo en materia de importación, y no en materia de exportación; ni el Código Aduanero, ni su mensaje limitan la represión de tales casos, al solo supuesto de transferencias clandestinas de divisas, a lo que se agrega que en textos anteriores que se aspira a refundir, está expresamente previsto tal supuesto como punible (párrafo II, punto 3 del Mensaje de la Ley 17.138) o implícito de modo indudable (párrafo 12 del Mensaje de la Ley 19.881).

2. *La tesis restringida*

Por su parte la tesis interpretativa restringida parte de la base de que, en la importación, sólo corresponde sancionar la diferencia que pudiera producir el egreso de un mayor importe de divisa, para el caso de la sobrefacturación; y en exportación, sólo a los supuestos en que se dé como efecto equivalente al de la subfacturación, es decir, en aquellos casos en que se pudiera producir el ingreso de un importe de divisas menor que el correspondiente (pues ha resultado mercadería de mayor valor).

Esta postura fue sostenida originariamente por Jorge Celso Sarli¹⁶, y luego adoptada por varios especialistas. Se funda en los siguientes puntos: 1- La Exposición de Motivos del Código en la parte pertinente a la infracción que nos ocupa –Sección XII, Título II, Capítulo 6º- permitiría desprender claramente que el legislador ha explicitado que, salvo las expresas innovaciones que se introducen con relación al régimen por entonces vigente –caso de la sustitución de la redacción extensa y confusa (en dos artículos de la Ley de Aduanas)- por una fórmula única que subsume las dos normas delimitando cada tipo infraccional según el específico efecto de la inexactitud; 2- En el régimen de la derogada Ley de Aduanas (t.o. 1962), antes de la Ley 17.138, las falsas manifestaciones –según la denominación que tenía esta infracción- tanto en operaciones de importación como de exportación, eran penadas sólo por falsas, independientemente de las consecuencias que produjeran o pudieran producir. La citada ley morigeró la rigurosidad del sistema en materia de importaciones: imponiendo los efectos de violación a una prohibición o de perjuicio fiscal, que pudieran producirse por la falsa manifestación para sancionar a esta. En materia de exportación, en cambio, persistió el esquema anterior, en cuanto mantuvo la punibilidad de la falsa manifestación (de calidad, cantidad, o valor) con independencia de que ella pudiera producir alguna consecuencia, si bien también la sancionaba, si además pudiera producir la consecuencia de perjuicio fiscal. En tal sentido, en la Exposición de Motivos de la Ley 17.138, expresó que con la sanción de las falsas manifestaciones en exportación, cuando no hubiera perjuicio fiscal, se perseguía la tutela de determinados intereses públicos tales como impedir transferencias clandestinas de divisas, o la defensa del patrimonio que para el país representaban los mercados externos.

¹⁶ Cfr. “El alcance de la declaración inexacta punible en la figura del Código Aduanero”, ob. cit., p. 43 y siguientes.

De allí se concluye en que la intención del legislador, a esta altura, era la de penar las falsas manifestaciones en exportaciones sólo cuando y/o afectaban los intereses públicos antes mencionados y cuando además produjeran perjuicio fiscal. En consecuencia, se concluye válidamente, que lo que se quería impedir era la transferencia clandestina de divisas. 3- La ley 19.881, en materia de importaciones, impuso como condición de punibilidad de las falsas manifestaciones una serie de situaciones que permitían establecer en forma válida que, aquellas situaciones que no produjeran perjuicio fiscal, se sancionaban las situaciones que resultara un importe pagadero al exterior mayor al correspondiente, lo que implicaba sancionar la sobrefacturación de importación. De modo tal que, de la lectura de la figura infraccional prevista en la Ley de Aduanas, a la luz de las pautas introducidas por las Leyes 17.138 y 19.881, en lo que a hace a este estudio, quedaban punibles la sobrefacturación en importación y la subfacturación en exportación exclusivamente. 4- Con la sanción del Código Aduanero en el artículo 954 se refundieron los textos previstos en los artículos 167 y 171 de la Ley de Aduanas. En tal circunstancia, la declaración a cuyo respecto resulte una mercadería de menor valor en operaciones de exportación, no se encuentra alcanzada por el supuesto del inciso c) de dicho artículo 954 desde que esa diferencia no es susceptible de producir las consecuencias antes explicitadas, y derivadas de la intención del legislador, en materia de diferencias de importes, es decir, las transferencias clandestinas de divisas o cualquier otra maniobra de tipo cambiario a partir de la subfacturación en exportación. Por su parte, cuando en operaciones de exportación resulte –por cualquier tipo de diferencia- una mercadería de menor valor el único efecto de esa diferencia, desde el punto de vista cambiario, es que pudo producirse un ingreso de divisas, desde el exterior, “mayor” al importe correspondiente. Por ello, si no existiera en el caso perjuicio fiscal, ni violación de una prohibición, y dado que el inciso c) del artículo 954 sólo incrimina el efecto de la posibilidad de ingreso oficial de divisas por un importe menor al correspondiente, la referida diferencia, por la que en exportación resulte mercadería de menor valor no sería punible bajo ninguno de los tres incisos de la norma en trato. 5- Con la eliminación de la obligatoriedad del ingreso y negociación en el mercado de cambios de las divisas provenientes de las exportaciones, evento producido por el Decreto 530/9, implicó la pérdida de virtualidad de aplicación de la figura en trato y en cualquier supuesto en el que resulte mercadería de diferente valor (mayor o menor) que el declarado. En el contexto jurídico de la figura bajo estudio, el deber ser de la norma primaria

comprendida en aquella es no ingresar o no generar la posibilidad de ingresar un importe distinto al correspondiente, lo que a su vez presupone, como deber ser el de ingresar el importe correspondiente. Por consiguiente, de conformidad con lo establecido por el Decreto 530/91, pasaba a ser legítima la conducta de ingresar cualquier importe por la exportación, o bien no ingresar absolutamente nada. Por lo tanto, no constituye una conducta ilícita la diferencia de cualquier tipo para que se tipifique la infracción, ya que el resultado o efecto deja de ser ilícito. El importe correspondiente en esta figura viene expresado exclusivamente con relación al ingreso de este en razón de la exportación; es decir que conforma la noción de ingreso correspondiente o ingreso debido como deber ser, y correlativamente, la noción de ingreso no correspondiente o ingreso indebido como efecto requerido por la figura infraccional. Interpretar lo contrario, es decir, si no se admitiese esto último, implicaría conculcar el contenido principio de que la mera diferencia no es punible en sí misma. De ello se desprende que, de ningún modo, la figura en análisis ha sido modificada en su tipicidad, sino que, en relación con las operaciones de exportación, ha perdido virtualidad – es decir, no es posible su aplicación- evidentemente mientras subsista el régimen de este decreto, asimilando esta modificación a la alteración del tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería (artículo 899, última parte, del Código Aduanero Argentino).

En complemento de lo expuesto, Francisco J. Menéndez¹⁷ concluye en que la pena prevista en el artículo 954, inciso c) del C.A., no resulta de aplicación a partir de que ha perdido obligatoriedad el ingreso y negociación de divisas provenientes de la exportación y las regulaciones para el egreso de divisas destinadas a la financiación de importaciones, habida cuenta de que el Código Aduanero pena la declaración inexacta que pueda originar el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe distinto del que efectivamente correspondiera empleando una terminología que inevitablemente conduce a sostener la protección de la política cambiaria, en atención al inconfundible significado que cabe asignar a los términos ya vistos según se desprenden de las normas cambiarias en juego. Esta interpretación adquiere mayor relevancia a poco que se recuerde que tales términos no eran los anteriormente utilizados para describir el tipo

¹⁷ Cfr. “Código Aduanero, art. 954 apartado 1 c). Análisis acerca de la procedencia de su aplicación a partir de la derogación de la obligatoriedad de negociar divisas”, ob. cit., pp. 1164/1165.

infracional de la “falsa manifestación” y en todos los casos se aludía a diferencias de importes declarados y comprobados sin la mención “ingreso o egreso desde o hacia el exterior”. Por lo que sostiene que no parece lógico postular la continuidad del tipo infracional cuando el legislador modifica sustancialmente la terminología utilizada para su descripción, haciendo saber además que su propósito es delimitar el tipo infracional, lo que permite colegir que su intención fue delinear de modo nuevo y distinto una figura penal amplia y confusa.

Aporta a esta corriente, Juan Carlos Vázquez¹⁸, que el límite del control aduanero proviene de la actividad funcional “específica” que se ejerce sobre el tráfico internacional de mercaderías con fines arancelarios y de cumplimiento de las prohibiciones; razón por la cual, no cabe incluir a aquellas funciones de cooperación que provienen de facultades de preservar y ejecutar política económica. Debe señalarse que el autor entiende por control aduanero toda actividad que se ejerce sobre las mercaderías que se importan o exportan con fines arancelarios y para ejecutar las prohibiciones, en cuanto a la calidad, tipo, clases, naturaleza, especie y valor.

Si bien se reconoce que la aduana ejecuta objetivos de variada índole – política monetaria, fiscal, salud pública, etc.- con motivo del control que realiza sobre las mercaderías afectadas al tráfico internacional, ello no implica que conlleve a que, por ejecutarse ante el servicio aduanero, aquellas funciones puedan ser consideradas inherentes a su actividad específica.

Destaca que uno de los elementos característicos propios de la importación, como de la exportación, es que están dentro de lo que se denomina una compraventa internacional en la que se compromete la entrega de una determinada mercadería a cambio de un precio convenido. El control propio de la actividad de contralor que se ha de ejercer respecto de la mercancía será ejercido por la aduana, mientras que lo que corresponde a la divisa será función del Banco Central. En este sentido, concluye en que el legislador ha tutelado y valorado el control de la mercadería, ordenando que se haga a través de la legislación aduanera, y lo concerniente al control cambiario a través del régimen penal cambiario.

De suerte tal, que el control aduanero no es aquel que se vincula al ejercicio de las funciones delegadas que las aduanas cumplen en materia

¹⁸Cfr. “El tipo infracional previsto en el inciso c) del artículo 954 del Código Aduanero Argentino”, ob. cit., p. 201 y siguientes.

cambiaria, fiscal, monetaria, financiera, estadística, protección y fomento de la producción nacional, seguridad común, seguridad nacional, salud pública, política exterior, moral pública, etc.

El régimen punitivo aduanero, al tutelar el control aduanero, por razones de congruencia, sólo debe sancionar las conductas violatorias de las funciones específicas cuyo cumplimiento corresponde a las aduanas, prescindiendo de extenderse a otras acciones que, el orden jurídico ha protegido por ordenamientos especiales.

Por lo expresado considera que la extensión del control aduanero a la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas, implica un exceso del servicio específico que presta la aduana, ya que esta sólo debe controlar las mercaderías que ingresan o egresan hacia o desde un territorio aduanero, y no otros aspectos inherentes al hecho comercial que pudieran motivar dicho movimiento, sin perjuicio de las implicancias jurídicas que pueden tener en otros ámbitos jurídicos¹⁹.

Por lo tanto, Vázquez realza que, al ampliar o extender el alcance asignado al control aduanero se produce un deslizamiento del límite represivo y se ingresa en un peligroso camino que concluye en la falta de congruencia entre la conducta individualizada con las funciones específicas que ejerce la aduana, y los consecuentes deberes legales que se les exigen a los agentes que interactúan con ella. Por lo expuesto es que concluye que en el fallo de la Corte Suprema “Bunge y Born Comercial SA”, conlleva a extender, en forma indiscriminada, conductas que no eran alcanzadas por la prohibición de tipo, a otras funciones que presta el servicio aduanero en el ejercicio asignado sobre las importaciones y exportaciones.

En esa línea, arriba a la idea de que el tipo infraccional descrito en el artículo 954, no tutela la veracidad y exactitud por la veracidad y exactitud misma, sino la veracidad y exactitud de la declaración prestada ante el servicio aduanero para el cumplimiento de la actividad específicamente aduanera que se ejerce sobre el tráfico internacional de mercaderías, y siempre y cuando, genere alguno de los efectos lesivos que enuncia. Esta exigencia deviene como necesaria por la correlación que debe existir entre el

¹⁹ Aquí en autor critica la postura de que el tipo punitivo aduanero debía extenderse a diversas funciones no específicas, como sería el caso del ingreso o egreso de importes pagados o por pagar en contraprestación por la mercadería ingresada o egresada.

bien jurídico protegido y la sanción penal. De manera que no se puedan ampliar y extender los tipos a la protección de bienes jurídicos diferentes de aquellos tenidos en mira por el legislador al tiempo de tutelar. El fallo de la Corte implica una ampliación del bien jurídicamente protegido “control aduanero”, en una materia que no es propia de la aduana. El alcance y significado que corresponde asignarle al control aduanero en función de las infracciones aduaneras que se han estructurado a partir de los deberes exigibles por aquel, impide al legislador, al regular conductas prohibidas en la materia aduanera, individualizar y atrapar a través de este ordenamiento especial, un deber legal extraaduanero. La veracidad y exactitud, como bien secundario de la declaración que se presta ante el servicio aduanero, debe inexorablemente referirse a conductas que afecten la función específica de la aduana. P ese motivo, dicha norma debería ser suprimida.

3. *El conflicto con las normas cambiarias: ¿un exceso de punición?*

Juan Carlos Bonzón Rafart ha estudiado y publicado varios comentarios acerca de este tema, pero uno de ellos resulta de sumo interés por el detallado análisis de las diversas facetas que presenta, sobre todo cuando se comenta el fallo de la Corte Suprema que es motivo de estudio²⁰.

Aquí el autor parte también de la idea de precisar y analizar el bien jurídico protegido de las figuras infraccionales, y efectúa un detallado análisis doctrinario y jurisprudencial que generó la interpretación y precisión del concepto “control aduanero”²¹.

²⁰ Cfr. “Debido control aduanero: bien jurídico protegido. Importante fallo de la Corte Suprema sobre el tema”, ob. cit., p. 443 y siguientes.

²¹ Efectúa aquí una reseña de los trabajos doctrinarios que sobre el bien jurídico tutelado por el delito de contrabando se ha realizado, para pasar luego a analizar los fallos que considera más importantes que tuvieron por misión la de considerar el bien jurídico protegido bajo estudio, y son “Oceanfish SA y otros s/contrabando”, LL 1984-A p. 284; “Legumbres SA s/Incidente de prisión preventiva” LL 1983-D, p. 532; “Dos Santos Pereira y otros s/contrabando” fallo de la Sala III de la CNAPEC de fecha 16/11/83 citado en el libro *Delito de Contrabando*, de PABLO MEDRANO, ob. cit., p. 173; “Gandulfo R.R. s/Inc.” CNPenal Económico, 04/07/1985 fallo citado por VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR GUILLERMO, *Código Aduanero, comentarios, antecedentes y concordancias, artículos 860 a 891*, t. VII-A, ob. cit., pp. 80 y 86; “Legumbres SA s/contrabando” ED, t. 136, p. 408 y LL 1991-A p. 73; y “Zankel Juan R s/contrabando” Cámara Nacional de Casación de fecha 25 de marzo de 1998.

Efectúa las consideraciones relativas al bien jurídico tutelado por el régimen de las infracciones para, finalmente, entrar al análisis del inciso c) del artículo 954 del Código Aduanero, introduciendo un concepto novedoso que es el de considerar que contiene un exceso de punición.

Destaca la presencia del Régimen Penal Cambiario y de la infracción prevista en el artículo 954, inciso c), del Código Aduanero, y observa que en este planteo se deben distinguir tres etapas: la primera, anterior a la vigencia de la Ley 24.144; la segunda, en la que se introdujeron modificaciones devolviendo la facultad de imponer sanciones cambiarias al Poder Judicial; y la tercera, la posterior al dictado del Decreto 530/91. Aquí convendría agregar que se debe analizar una cuarta etapa con motivo de la derogación del aludido decreto, y que será de análisis concreto más adelante.

Respecto de la primera de ellas, sostiene que resultaba difícil armonizar las normas cambiarias con las aduaneras, sobre todo por la delegación otorgada por el Banco Central de la República Argentina respecto del control de las divisas. No obstante lo cual, y en referencia al bien jurídico tutelado, transcribe lo manifestado por Enrique C. Barreira, en cuanto a que no desconoce que la infracción contemplada en el artículo 954, inciso c), del Código Aduanero tiende a castigar la subfacturación en exportación, así como la sobrefacturación en la importación. Así lo sostenía la Exposición de Motivos que acompañó a la entonces Ley 19.881, que introdujo en la Ley de Aduanas, las normas que sirvieron de antecedente del actual artículo 954. Pero ello, en modo alguno implica una pequeña incursión en funciones ajenas, que constituye la excepción que confirma la regla y no autoriza a extender la competencia del servicio aduanero al control operativo de los aspectos cambiarios que involucra cada embarque.

No obstante, si bien Bonzón Rafart coincide con lo vertido por Barreira, destaca de todas formas, que el problema de la doble punición existía, señalando además que los fallos de la Corte Suprema “Legumbres” como “Matadero y Frigorífico Antártico SA”, cuando descarta el delito de contrabando para permitir la plena cabida del Régimen Penal Cambiario, no se cita ni analiza al artículo 954, inciso c), del Código Aduanero, y queda, en consecuencia, la posibilidad de ser una infracción posible de cometerse.

Respecto de la segunda etapa aludida por el autor, es decir, la que se desarrolla a partir de la sanción de la Ley 24.144 en 1992, si bien poco cambia en lo normativo, establece que todas las causas que tramitan por ante el Banco Central, deben concluir su etapa instructora y luego ser elevadas a

los Juzgados de Primera Instancia en lo Penal Económico, para el caso de la ciudad de Buenos Aires, y a los Juzgados Federales de Primera Instancia para las del interior del país. En lo concerniente al artículo 954, inciso c), del Código Aduanero, se seguía aplicando.

La tercera etapa cambia cuando se dicta el Decreto 530/91, que implicó que se concluyeran las causas pendientes y, al desincriminarse casi todas las conductas previstas como ilicitud en el ámbito cambiario cesó la tramitación de nuevas causas, pero se generó en la aduana la discusión, respecto de si el artículo 954, inciso c), del Código Aduanero, era aplicable o no.

Como ya se ha visto, la cuestión termina con el dictado del fallo “Bunge y Born Comercial S.A.” por parte del tribunal supremo. Según Bonzón Rafart, el fallo merece un doble cuestionamiento, desde el punto de vista lógico y jurídico.

En este sentido, afirma que, en un régimen de libertad cambiaria, las exportaciones no suponen un ingreso de divisas desde el exterior para el exportador, independientemente del modo en que este decida disponer –sea en el lugar que fuere- del dinero que recibe; esto sería inaceptable ya que configura una argumentación viciosa. Ello es así porque nadie discute y a nadie le importa que el exportador reciba divisas en contraprestación de sus mercaderías exportadas. Recibir divisas, no implica ingresarlas al país, porque bien pueden dejarlas en el exterior dado el régimen de libertad cambiaria aludida. Ninguna norma le exige ingresarlas al país, y rige entonces plenamente el artículo 19, de la C.N., que reza: “(...) Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”. Por lo tanto, concluye el autor, el argumento usado es falaz.

Con referencia al tratamiento que realiza del bien jurídico protegido de la infracción bajo examen, considera que es insuficiente ya que se queda únicamente en la consideración de la interpretación amplia.

Pero lo que no hace la Corte es analizar la desafectación del bien jurídico protegido, relacionado con el debido ingreso o egreso de divisas dispuesto por el Decreto 530/91.

Por ello sostiene en que, al quedar sin efecto la obligatoriedad de ingresar y negociar las divisas provenientes del exterior, perdieron efectividad todas las normas represivas cambiarias y aduaneras que preveían sanciones por violar tal obligación. Sostener lo contrario significaría admitir la incongruencia del derecho, al sancionar una conducta basada en una norma

represiva de igual jerarquía, no siendo admitida la concepción del derecho de compartimentos estancos. La inaplicabilidad del Régimen Penal Cambiario y del artículo 954, inciso c), del Código Aduanero, no significa su derogación, ya que dura mientras rija lo dispuesto por el Decreto 530/91, que bien puede ser derogado – situación que efectivamente aconteció-, destacando – proféticamente- que debería analizarse la derogación del artículo 954, ap. 1, inciso c), del Código Aduanero, o bien de la similar norma represiva cambiaria, dado que la aplicación conjunta de ambos a un solo hecho configura una doble valoración judicial que atenta contra los principios *non bis in idem*, y de proporcionalidad de la punición.

En complemento con lo expuesto, en otro comentario al fallo en cuestión, se advirtió que en el ánimo de la Corte Suprema probablemente haya prevalecido el no facilitar, o ir más allá con una consideración e interpretación que pudiera menoscabar la función de control de la aduana, sobre todo cuando lo que está en juego es el valor de las mercaderías, tanto en importación como en exportación, y en la que la divisa es la expresión cabal del intercambio. Es decir, que la sobrefacturación o subfacturación se vieron potenciadas ante el reconocimiento de que el tipo infraccional en cuestión hubiera dejado de tener aplicación. Con honestidad intelectual, se estima que este ha sido el temor del máximo tribunal, si además se considera que uno de los principales problemas que, en forma endémica, ha padecido el servicio aduanero, ha sido en líneas generales, entre otros tantos, el insuficiente control del valor de las mercancías. La combinación precio, valor, divisas ha sido decisiva a la hora de establecer un criterio²².

Incluso en el anteproyecto de reforma del Código Aduanero, por iniciativa del Servicio Aduanero, se buscó dar una mayor precisión al texto normativo, en lugar de proponer su derogación. Sugirió que el inciso c) del artículo 954 quede redactado de la siguiente manera: “(...) ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente corresponda al sólo efecto aduanero y con independencia del régimen cambiario será sancionado con una multa (...)”²³.

²² Cfr. ALAIS, HORACIO F., “El bien jurídico tutelado en las declaraciones inexactas”, ob. cit., p. 437.

²³ Cfr. Cámara de Diputados de la Nación, Sesiones Ordinarias, Orden del Día N° 2698, publicado el día 15 de octubre 1999, p. 11741, y siguientes, artículo 151 del proyecto de la mayoría.

Esto, lejos de dar una mayor precisión, implicaba generar más dificultades a un tipo infraccional que, como se ha señalado, tiene las características de las leyes penales en blanco o abiertas, ya que la descripción “al solo efecto aduanero” no se entiende a qué se refiere, máxime cuando esto debe ser unido al concepto de importes pagados o por pagar. Pero ¿y si así fuera?, ¿no hubiera estado acaso cubierto el efectivo o potencial perjuicio fiscal con el inciso a) del texto legal? Queda claro que se pretendió separar la cuestión del régimen cambiario, pero quitándole sustento al supuesto infraccional.

B. LA SITUACIÓN ACTUAL

Resta ahora analizar qué sucede con la figura bajo examen, sobre todo desde la derogación del Decreto 530/91, evento realizado por medio del Decreto 1638/2001.

Nuevamente, han de revivir las posturas doctrinarias vigentes con anterioridad a la sanción del Decreto 530/91, y adherir, en consecuencia, a la interpretación restrictiva del alcance del supuesto infraccional²⁴.

Por lo tanto, al tener vigencia nuevamente la obligación del ingreso de las divisas con motivo de las exportaciones que se realicen, como la autorización por parte de las autoridades bancarias para cancelar las operaciones de importación, la figura del artículo 954, inciso c), vuelve a

²⁴ Resulta irónico señalar que en un periodo de diez años se modifican las normas cambiarias del país y se otorga vigencia a normas que estaban derogadas. La lectura del Decreto 1638/2001 señala como conveniente adaptar los términos de los controles de cambios existentes a la fecha del dictado de los decretos que han restablecido su vigencia conforme a la necesidad de canalizar los fondos del comercio exterior a través del sistema financiero, sin afectar el comercio exterior ni su financiamiento internacional. Bajo tal premisa, se establece que el ingreso y la negociación de divisas, previstos en el artículo 1 del Decreto 258/64, y su negociación contemplada en el artículo 10 del Decreto 1555/86, se considerarán cumplidos mediante el ingreso de las divisas correspondientes y su depósito en una cuenta del exportador, abierta en una entidad sujeta a la Superintendencia de Entidades Financieras y Cambiarias del Banco Central de la República Argentina, sin que sea necesaria su negociación en el mercado de cambios o su conversión a ninguna otra moneda nacional o extranjera.

tener vigencia atento a que el deber legal que consiste en ingresar el importe de las divisas que correspondan ha sido nuevamente instaurado²⁵.

Por lo hasta aquí expresado, ha quedado debidamente resuelto el conflicto, sin perjuicio de señalar que, en la actualidad, el Decreto 530/91 fue derogado por medio del Decreto 1606/2001, por el cual se restablece la vigencia de los artículos 1 y 10 de los Decretos 258/64, y 1555/86, respectivamente. Y es ahora nuevamente obligatoria la negociación de las divisas con motivo de las exportaciones; y en lo que respecta a las importaciones se restablece el control y la autorización por parte del Banco Central de la República Argentina para girar los importes comprometidos por tales operaciones. Por lo expuesto no cabe duda, al menos en el actual contexto normativo, que la hipótesis del inciso c) del artículo 954 del Código Aduanero, recobra plena aplicación, e introduce nuevos inconvenientes interpretativos acerca del potencial concurso que se puede presentar con la denominada Ley de Régimen Penal Cambiario (t.o. 1995).

En este último régimen, se estableció, en el artículo 1, el ilícito correspondiente a toda falsa declaración relacionada con las operaciones de cambio, como así también toda operación de cambio que no se realice por la cantidad, moneda, o el tipo de cotización en los plazos y demás condiciones establecidos por las normas en vigor. Para esta infracción, se aplicará una multa de hasta 10 veces el monto de la operación en infracción, cuando fuera la primera vez; prisión de 1 a 4 años, en el caso de primera reincidencia o una multa de 3 a 10 veces el monto de la operación en infracción; y para el caso de segunda reincidencia, se prevé de 1 a 8 años de prisión y el máximo de la multa establecida en los casos anteriores. Estas penas están previstas en el artículo 2 de la norma citada.

Debe igualmente recordarse, volviendo a lo resuelto por el fallo plenario citado, que también fue objeto de críticas, sobre todo cuando se puntualizó que el artículo 954, ap. 1 inciso c), protege además, del debido control aduanero, el régimen de ingreso y egreso de divisas del país²⁶.

²⁵ Criterio y condición establecidos por la mayoría, en el Plenario “YPF SA (TF N° 7346-A) c/ANA”, Tribunal Fiscal de la Nación Salas Aduaneras en pleno, de fecha 23 de agosto 1995.

²⁶ Cfr. BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, “El ilícito previsto en el artículo 954, inciso c) del Código Aduanero: una criticable jurisprudencia”, *El Derecho*, t. 186, p. 13 y siguientes. Aquí señala que el supuesto constituye, además del bien jurídico protegido por la ley, un análisis deficiente o erróneo de casos concretos sentenciados que acarrea una severa incertidumbre a la ciudadanía, máxime si emanan de los más altos tribunales



El fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Bunge y Born Comercial S.A. (TF N° 7584-A) c/Administración Nacional de Aduanas”, del 11 de junio de 1998, tuvo un fuerte impacto, quizá no tanto por la cuestión que resolvía, sino por las pautas que estableció, y que han tenido incidencia directa en el accionar de la Aduana Argentina, en orden a la interpretación que ha significado respecto del bien jurídico tutelado en la infracción prevista en el artículo 954 del Código Aduanero.

Posteriormente, en otro pronunciamiento la Corte Suprema volvió a ratificar su postura inicial agregando que, con anterioridad, se había considerado que la función primordial del organismo aduanero consiste en ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías, para lo cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas. Por ello señala que se puntualizó que el inciso c) del artículo 954 debía ser apreciado desde esa amplia perspectiva, que se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado. Asimismo, se puntualizó que el texto de esa norma no autorizaba una interpretación contraria, puesto que se refieren a importes distintos de los que efectivamente correspondieran – con lo cual obviamente abarca tanto a las diferencias en más como a las en menos- ya sea se trate de operaciones o destinaciones de importación o de exportación²⁷.

que sientan doctrinas novedosas, severas, excesivas o exorbitantes que, al reprochar algo no prohibido por el orden jurídico, solo consiguen inseguridad jurídica. Se refiere, claro está, a los términos en que justifica el fallo en cuestión, la vigencia del supuesto infraccional bajo estudio.

²⁷ Cfr. CSJN *in re* “Free Port Importaciones SRL s/apelación c/ANA” (Fallos 322:355), de fecha 16/03/1999. En este caso se trató de una importación a diferencia del antecedente “Bunge y Born” que trataba de una exportación, estableciendo que lo resuelto en el antecedente resulta también de aplicación en este caso. Este fallo implica no aceptar la postura interpretativa restrictiva que mayoritariamente la doctrina ha avalado, como se ha de apreciar más adelante.

Este criterio sucesivamente fue ratificado por la CNCAF, Sala I, “Philco Ushuaia SA (TF N° 8069-A) c/ANA”, 17/02/2000, en la que se sostuvo que la tesis de interpretación amplia respecto del artículo 954, inciso c) del CA, ya sea que se trate de diferencias tanto en importación como en exportación. En la misma línea, Sala I, “Dowelanco Argentina SA c/DGA”, 14/03/2000.

1. Precisiones de la C.S.J.N.

Pero la CSJN ha mantenido la doctrina fijada a partir de los fallos comentados, a pesar de que ha comenzado a dar precisiones en orden al alcance de la responsabilidad que les corresponde a los involucrados.

Con fecha 23 de abril de 2002, en los autos “Basabilbaso, Eduardo c/ANA Aduana Rosario s/Demanda contenciosa”, cuando se examinó el artículo 954, inciso c), del Código Aduanero, con apoyo en la exposición de motivos, se sentó una vez más el principio de que el bien jurídico tutelado es el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana (Cfr. “Frigorífico Rioplatense, Fallos 315:929, y , “Subpga”, Fallos 315:942). Asimismo reafirmó que la función primordial del organismo aduanero consiste en ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías, para lo cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas. Por ello se puntualizó que el inciso c) del artículo 954 debía ser apreciado desde esa amplia perspectiva, que se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado (Cfr. “Bunge y Born, Fallos 321:1614, y “Free Port”, Fallos 322:355). En el caso bajo análisis, se había comprobado una diferencia en la cantidad de los bienes importados que resultaron faltar y que tal situación podría haber producido, se hubiera pasado inadvertido el egreso de un importe distinto del que efectivamente hubiera correspondido. La Corte Suprema sobre el particular, destaca, que el hecho de que no se haya podido demostrar que la factura emitida por el vendedor (exportador del exterior) sea falsa, no obsta a la posibilidad de que se configure la infracción prevista en el artículo 954, ya que no se requiere, para ello –a diferencia de lo que ocurre respecto del delito de contrabando (art. 863 y concordantes del Código Aduanero)- que medie una intención dolosa. En efecto, en lo referente a la infracción bajo examen, el importador al aceptar la consignación y pedir la destinación aduanera de la mercadería (arts. 224, 225 y concordantes del Código Aduanero) compromete su responsabilidad por la exactitud de lo manifestado, según resulta de lo establecido en la primera parte del citado artículo 954. Sin que por esto surja, de una interpretación sistemática de las disposiciones del Código Aduanero, que la mera circunstancia de que la declaración se ajuste a los datos de la factura comercial pueda excluir la

aludida responsabilidad, máxime en atención a la facultad otorgada a los interesados por el artículo 221 del Código de la materia. Pero sentada la interpretación de la norma, la Corte señala que de lo expuesto se infiere que el importador puede resultar pasible de ser responsabilizado por la inexactitud de su declaración comprometida; ello no obsta a que tal responsabilidad resulte excluida si de las pruebas aportadas en el proceso surgiese que los faltantes o sobrantes de bienes debieran razonablemente ser atribuidos a las esferas de responsabilidad de otros sujetos –el transportista o el depositario- que intervienen en operaciones previstas a la solicitud de destinación, y que, al igual que este último trámite, se encuentran sometidas al control del servicio aduanero (Cfr. artículos 194 y 205 del C.A.).

De manera que, la Corte si bien reitera y ratifica la doctrina sentada respecto de este ilícito, por primera vez establece una pauta concreta acerca de los límites y responsabilidades que se derivan por la comisión de dicho hecho. Y esto sí puede ser considerado un avance, que, de alguna manera, limita el accionar que realizaba la aduana con motivo de la interpretación amplia que suponía derivarse de los anteriores antecedentes establecidos por la Corte Suprema²⁸.

Este criterio, a su vez, fue reiterado por el máximo tribunal en el caso “Nidera SA (TF N° 9533-A) c/DGA”, (Fallos 326:708), con fecha 20 de marzo de 2003. En este ratifica la línea interpretativa sentada en el caso “Basabilbaso”, cuando destaca que el faltante a la descarga de la mercadería transportada a granel, respecto de lo declarado por el transportista en el manifiesto general de carga del buque, motivó que el servicio aduanero aplicara una sanción al agente de transporte aduanero que lo representaba. Por consiguiente, a raíz de haber sido incorrecta esa declaración, la diferencia de cantidad no resulta imputable al importador que formuló la destinación de los bienes de acuerdo con los datos que resultaban del manifiesto general, en la medida en que la discordancia comprobada coincide con la diferencia constatada en la descarga, operación que se encuentra dentro de la esfera de responsabilidad del transportista (Cfr. artículos 130 a 132, 141, 142, 956 inciso c- y concordantes del C.A.)

Se puede concluir, sobre el particular, en que no toda discordancia que se pueda presentar en las declaraciones está llamada a constituir la infracción

²⁸ Cfr. ALAIS, HORACIO F., “Precisiones en torno de la declaración inexacta, a partir de la doctrina de la Corte Suprema en los autos “Bunge y Born Comercial”, Lexis Nexis Jurisprudencia Argentina, suplemento, Buenos Aires, 19/02/2003, p. 55 y siguientes.

bajo examen, ya que, en todo caso, tendrá incidencia en la medida en que difiera el valor FOB declarado de aquel que efectivamente hubiera correspondido²⁹.

En esta misma línea, se sostiene que, en los casos de importación para consumo, si se comprueba una diferencia en la cantidad de la mercadería transportada a granel o en el número o peso de los bultos respecto de lo documentado en el manifiesto de carga del buque, el faltante o sobrante corresponderá al ámbito de responsabilidad del transportista, quedando excluida la responsabilidad del importador por las diferencias que deriven de su solicitud de destinación en la medida en que dichas diferencias sean de igual magnitud a la divergencia constatada. Por el contrario, la diferencia será atribuible al importador cuando consista exclusivamente en un faltante o sobrante de los productos contenidos en el interior de los bultos, aun cuando ello pudiera obedecer a un error del cargador extranjero³⁰.

También han quedado incluidos en este supuesto infraccional los casos de faltantes de mercadería no justificada, detectados con motivo del arribo del medio transportador. Debe recordarse que se consideraba que la diferencia entre lo declarado en el manifiesto general de carga y lo efectivamente comprobado, luego de haber descargado la mercadería, no resultaba susceptible, por sí, de producir el efecto previsto en el artículo 954 del C.A.; habida cuenta de la naturaleza de la intervención que le cabe al transportista

²⁹ El criterio sentado es el establecido ya por la CSJN, pero fue fijado por la CNCAF, Sala III, en “Yacimientos Petrolíferos Fiscales SA (TF N° 7784-A) c/ANA”, 06/03/1997.

Igualmente corresponde señalar que en los autos “Cachepunco SAAICF e I c/ANA”, la Sala IV, con fecha 06/07/1993, sobre el particular estableció ante el Régimen de Exportaciones en Consignación regulado por el Decreto 637/79 que tuvo el evidente propósito de fomentar las exportaciones del país, que por operatoria se estableció un sistema de envíos de mercaderías que configuraban exportaciones definitivas a través de operaciones aduaneras que se concluyen con una comunicación del exportador a la aduana que informa de la realización de la venta. Al permitirse la salida del territorio aduanero de una mercadería sin responder a una venta en firme –tratándose de una mercadería perecedera sujeta a la variación de precios en mercados internacionales- no puede sostenerse válidamente que el precio declarado en el primer momento, vaya a ser necesariamente aquel por el cual se convierte en definitiva la operación en el exterior. De allí que la sola discordancia de ambas declaraciones no configura la infracción prevista en el artículo 954, inciso c) del C.A., ya que ha de ser necesario que la aduana demuestre que el precio documentado en definitiva no resulta aceptable, fundando su impugnación con la debida prueba que permita su posterior control jurisdiccional.

³⁰ Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación, “BASF Argentina SA c/DGA s/apelación” (TF N° 15.224-A), Sala G, 21/10/2002.

en la operación: ni él, ni su agente presentan el despacho de importación, ni pagan la mercadería involucrada.

Sin embargo, sobre este tema, existe jurisprudencia que tiene sentado que la presunción de que el faltante de mercadería que se produce dentro del ámbito de responsabilidad del transportista no puede ser invocada, por el importador, para eximirse de responsabilidad, debido a la inexactitud de la declaración prestada ante el servicio aduanero, sin perjuicio de las acciones civiles que puedan intentarse contra aquel. En tal sentido, la responsabilidad del importador por la declaración inexacta prestada ante el servicio aduanero, respecto de la cual luego se detecta un faltante de mercadería, no queda excluida por hechos de terceros a menos que se pruebe que estos son ajenos al documentante³¹.

A pesar de lo expuesto, conforme a la doctrina amplia sentada sobre el particular por la Corte Suprema, al sostener que el bien jurídico tutelado mediante el artículo 954 del C.A. es el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana, las inexactitudes que se cometan respecto de la mercadería involucrada en los documentos descriptos en el inciso c) del artículo 956, quedan incluidas en la infracción tipificada por el artículo 956.

Por ende, conforme lo ha sostenido la CSJN en el antecedente “Agencia Nórdica SA” (Fallos 307:928), la diferencias entre el contenido del manifiesto general de la carga y el resultado de la comprobación efectuada por la autoridad aduanera, que no hubieran sido justificadas por alguno de los modos establecidos por el Código y su reglamentación, dan lugar a las sanciones previstas en el artículo 954, habida cuenta de que la presentación del manifiesto de la carga, como declaración de los efectos que se encuentran a bordo para su descarga, es, sin duda, el antecedente necesario para esta operación³².

³¹ Cfr. CNCAF, Sala I, “London Supply SA c/ANA”, 01/02/2001. También “London Supply SA c/ANA”, 22/09/1998.

³² Este criterio fue sustentado por el Sr. Procurador General de la Nación y aprobado por la CSJN en los autos “Agencia Marítima Río Paraná SA (TF N° 9495-A) c/DGA” (Fallos 325:830), 30/04/2002. El fallo a que se hace referencia es “Agencia Nórdica SA s/recurso apelación” (Fallos 307:928) del 11/06/1985. También esta cuestión fue analizada por HORACIO F. ALAIS en “Precisiones en torno de la declaración inexacta a partir de la doctrina de la Corte Suprema en los autos “Bunge y Born Comercial”, ob. cit., pp. 56/58.

Como puede observarse, no se advierte cómo se ha de poder establecer que la multa que corresponde es la hipótesis del inciso c) del artículo 954, cuando está claro que siempre, en estos casos el encuadre que ha correspondido ha sido el inciso a) del texto bajo estudio. Es más, en el antecedente que cita la Procuración General de la Nación, se trató de esta hipótesis que se considera correcta³³.

Esta desnaturalización ha llevado a que luego del dictado del antecedente de la Corte, se presentaran situaciones que, poco a poco, la jurisprudencia ha ido limitando y aclarando, tal como sucede cuando se ha imputado infracción al artículo 954, inc. c) del Código Aduanero, respecto de exportaciones al Área Aduanera Especial de Tierra del Fuego. En esos casos, se ha determinado que no corresponde tal imputación por el hecho de que, dentro del territorio nacional, no puede hablarse de egreso hacia el exterior de un importe pagado o por pagar ya que dicho territorio no resulta el exterior³⁴.

2. *Casos en que procede la imputación*

Pero sí va a tener incidencia, en este tipo infraccional el supuesto de que exista, en la declaración, una discordancia de la moneda en que se celebró la operación de comercio exterior. No cabe duda de que la diferencia en los importes pagados o por pagar al exterior, a los cuales se refiere el inciso c) del artículo 954 del C.A., puede provenir no sólo de la inexactitud en la manifestación del precio unitario de los productos importados, o de la inadecuada descripción de sus características, sino también de otros elementos que deben ser objeto de la declaración que corresponde realizar

La CNCAF, Sala IV, ha sostenido en los autos “Aerolíneas Argentinas SA (TF N° 15.169-A) c/DGA”, 07/08/2004, que frente a la comprobación de la existencia de mercadería faltante a la descarga sin que el transportista aéreo haya justificado dicha carga en el modo y plazo establecido en el artículo 164 del C.A., queda configurado el ilícito descrito en el artículo 954 inc. c) del C.A.

³³ No obstante lo expuesto, la CNCAF, Sala IV, en los autos “Free Port Importaciones SRL (TF N° 8583-A) c/DGA, 19/08/2003, ha señalado que si se ha demostrado y reconocido que el contenedor llegó vacío a puerto, no pueden achacársele de modo alguno al importador los hechos que configuraron la infracción en los términos del inciso c) del art. 954 del C.A.

³⁴ Cfr. CNCAF, Sala I, “Constantino D. Tisi y Hermano SAI c/AFIP”, 25/09/2001.

ante la aduana en los términos del artículo 234 y concordantes del C.A., entre los que se encuentra la moneda por la cual se celebró la operación³⁵.

En igual línea a la expuesta, se puede señalar que se comete la infracción cuando lo declarado en forma incorrecta es el faltante de algún elemento al valor FOB, que obligatoriamente tenía que hacerse, ya que la factura comercial así lo declaraba –intereses por el cobro diferido desde el exterior-. Esta situación, al adecuarse a la descripción del tipo infraccional que nos ocupa, se encuentra alcanzada con la sanción prevista. También sucede cuando se efectúa una declaración inexacta, al consignar en la ampliación del permiso de embarque, un valor FOB definitivo diferente de aquel que fue consignado en la declaración original³⁶.

También se ha sostenido que no se presenta esta hipótesis infraccional respecto del supuesto en que se ha detectado una diferencia de la base liquidatoria al solo efecto de determinar los beneficios promocionales, ya que esta situación no importa un ingreso desde o hacia el exterior, real o potencial, de un importe distinto del que correspondiera, a pesar de que tal circunstancia sea pasible de ser sancionada por el inciso a) del artículo 954 del C.A.³⁷

De todas formas, se estima, y a pesar de las precisiones que se comienzan a presentar, que un nuevo debate se ha de abrir, sobre todo en consideración a la posible existencia de un exceso de punición con referencia a la Ley Penal Cambiaria.

No obstante, pareciera que, en definitiva, el mantenimiento de este supuesto infraccional va a depender, de ahora en más, de la decisión legislativa en torno a derogarlo o no. Y, tal vez, por todo lo hasta aquí señalado, se advierte que, desde la perspectiva de la actividad de contralor que realiza la aduana en la actualidad, se justifique mantener esta particular y desacomodada hipótesis infraccional, no obstante a que se pretenda

³⁵ Cfr. CNCAF, Sala IV, “Iochpe Maxion Argentina SA (TF N° 13.862-A) c/DGA”, 27/03/2003.

³⁶ Cfr. CNCAF, Sala III, “Asociación de Cooperativas c/ANA”, 05/02/1997, e “YPF SA (TF N° 7784-A) c/ANA”, 06/03/1997.

³⁷ Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación “Adzen SACIF c/DGA s/apelación” (TF N° 14.806-A), Sala F, 26/04/2002.

modificar sustancialmente la escala punitiva que parece en la actualidad absolutamente desajustada³⁸.

En las actuales condiciones del comercio internacional, y conforme a los antecedentes doctrinarios estudiados, una futura reforma del artículo 954 del C.A. debería contener la derogación del inciso c) del artículo 954, hipótesis que, por otra parte, resulta única en comparación con los ordenamientos infraccionales aduaneros de los demás países.

³⁸ En las “Primeras Jornadas del Gabinete Fiscal de la Jefatura de Gabinete de Ministros”, ob. cit., pp. 151/152, la Comisión Aduanera, concluye en que por razones de equidad y razonabilidad en el inciso c) del apartado 1 del artículo 954, se propone por mayoría que la multa sea fijada entre el 5% y el 100% de la diferencia del importe pagado o por pagar. Asimismo se propicia que este inciso no se aplique a los agente de transporte aduanero y transportistas que no revisten el carácter de importadores responsables del pago del precio de las mercaderías, sin perjuicio de la aplicación a ese respecto de los otros incisos del ap. 1 del artículo 954 del C.A., si se hubiera configurado la conducta por estas normas descriptas.

CAPÍTULO 12

ADECUACIÓN DE LAS FIGURAS INFRACCIONALES AL
SISTEMA DEL CÓDIGO ADUANERO ARGENTINO Y SU
CONCORDANCIA CON LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS

En este capítulo, debe abordarse ahora el análisis concerniente a determinar si el régimen infraccional, tal como está concebido e interpretado por la doctrina y la jurisprudencia, se adecua al sistema del Código Aduanero Argentino, y si este efectivamente actúa como un mecanismo de tutela de los principios sobre los que está concebido el Derecho Aduanero infraccional, y sobre el particular respecto de la “Declaración Inexacta y otras diferencias injustificadas”.

Se advierte que en el análisis de este punto, necesariamente se van a presentar diversos inconvenientes y que las respuestas para poder solucionarlos se podrán abordar desde distintos puntos partida.

De todas formas, la esencia de gran parte de las respuestas que se encuentren, va a resultar una muestra de los diversos inconvenientes o tensiones que se producen, a partir del análisis de los principios jurídicos que sustentan al Derecho Aduanero.

De alguna manera, la respuesta a este planteo hace a la esencia de la investigación que este trabajo se ha propuesto, al igual la formulación de soluciones, y pautas para producir mejoras y cambios, parten de la postura e interpretación que de los principios jurídicos se ha realizado a lo largo de este estudio y que da muestra los artículos anteriores.

Es cierto que algunas consideraciones son propias y aplicables a la realidad puntual del servicio aduanero argentino. Pero otras, pueden ser de aplicación a todos los servicios aduaneros del mundo, precisamente por la universalidad que tiene la problemática aduanera.

I. INCONVENIENTES

A. EL CÓDIGO ADUANERO ARGENTINO COMO RECEPTOR DE PRINCIPIOS

No cabe duda de que, conforme han expresado los codificadores, el Código Aduanero Argentino ha sido creado como una obra coherente, estructurada sobre una serie de principios específicos, que le imprimen no sólo un estilo, sino su razón de ser; y que trata de abarcar la totalidad de los institutos aduaneros vigentes, acordes con las más modernas prácticas internacionales, siguiendo las recomendaciones de las convenciones internacionales en materia aduanera.

Como han indicado sus autores, este régimen significó acabar con la regulación dispersa de la temática aduanera argentina, para pasar a una codificación, lo que implicó adoptar un ordenamiento armónico y sistemático¹.

Anteriormente a la sanción del Código Aduanero, resultaba difícil la realización del estudio científico del Derecho Aduanero, a pesar de la influencia e importancia que tuvieron las instituciones aduaneras en la historia patria. Esto impulsó a que las normas aduaneras no se desarrollaran conforme a un sistema ordenado y coherente, en derredor de un núcleo de conceptos y principios básicos. A tal fin puede sostenerse que esto fue motivado por influencia de diversas concepciones y necesidades originadas por diferentes épocas históricas, en las que influyeron concepciones políticas y económicas dispares, que afectaron también, de alguna forma, a los tributos aduaneros. A su vez, estos, como instrumento de política económica y como fuente de recursos del tesoro nacional, no siempre se caracterizaron por su permanencia².

En consecuencia, puede sostenerse que el Código Aduanero constituye una norma concebida sobre una idea de brindar al comercio exterior del país todos los institutos necesarios, con prescindencia de la visión o concepción que, sobre tal actividad, se tenga en un momento determinado, tratando de

¹ Cfr. VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., “Los delitos Aduaneros, necesidad de su reforma”, ob. cit..

² Cfr. ALSINA, MARIO A., BARREIRA, ENRIQUE C., BASALDÚA, RICARDO X., COTTER MOINE, JUAN PATRICIO, VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., *Código Aduanero*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1984, pp. 7 y 8.

superar los condicionamientos que en el régimen anterior afectaron a la regulación aduanera³.

Pero se deja en claro que, siendo el Derecho Aduanero uno de los derechos más afectados por las innovaciones tecnológicas que imponen nuevas formas de comercialización, basadas en sistemas de transporte y comunicaciones cada vez más eficientes, reclama siempre una acelerada adaptación de la operativa aduanera, y una exigencia cada vez mayor en la formación de los agentes aduaneros, con lo que el Código Aduanero necesitará y requerirá actualizaciones y adaptaciones reglamentarias en el futuro⁴.

Por lo tanto, aquellos conocedores de la norma aduanera, como también los que se inician en el estudio de ella, han tener en cuenta que, a lo largo de sus 1191 artículos, a los que se deben sumar las normas complementarias que regulan el comercio exterior de la República Argentina, el régimen se presenta como un sistema normativo coherente y armónico. Sistema que, además está concebido sobre la idea de considerar al servicio aduanero como una institución encargada de contralor y de fiscalización de la política de comercio exterior del país. Y, en consecuencia, este sistema normativo sobre la base de la interrelación de los conceptos territorio aduanero, mercadería, importación y exportación, ha de hacer jugar, interactuar destinaciones, regímenes -tanto generales como especiales- régimen de prohibiciones a la importación y exportación, tributos, estímulos a la exportación, delitos e infracciones, y finalmente, los procedimientos en los cuales, tanto el poder administrador, como el administrado, podrán hacer valer sus derechos, según les corresponda a cada uno⁵.

³ Cfr. Exposición de motivos de la Ley 22.415.

⁴ Cfr. BASALDÚA, RICARDO XAVIER, “La Sanción del Código Aduanero: su importancia a nivel nacional e internacional”, *El Derecho*, t. 92, Buenos Aires, p. 963.

⁵ Resulta de interés lo señalado en este caso por GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, en “Derecho a circular, residir y salir libremente de cualquier país, incluso el propio, y tributación”, *Revista Jurídica de Buenos Aires, Derechos Humanos y Tributación*, bajo la dirección de JOSÉ O. CASÁS, Lexis Nexis, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001, pp. 277 a 313, en que resalta una vez más que la función aduanera de control está vinculada, entre muchos otros aspectos, a la posibilidad de las personas respecto de ingresar o salir del país, ya que en la zona primaria aduanera (puertos, aeropuertos, pasos fronterizos, etc., conforme al artículo 5° del Código Aduanero Argentino) el ingreso, permanencia, circulación y salida de personas y mercaderías deben efectuarse con la previa autorización del servicio aduanero, el cual determinará los lugares, las horas y los demás requisitos correspondientes (arts. 121 apartado 1° del C.A.), teniendo asimismo

De suerte tal que la norma aduanera debe ser abordada con la convicción de que en ella se encontrarán todos los institutos esenciales que regulan el comercio exterior; y además con la confianza de que no resultará necesario recurrir a otros textos normativos, salvo, claro está, por expresa remisión del Código, o complementación puntual con otra norma –como el caso de los Tratados Internacionales aprobados por la República Argentina, o bien la aplicación de principios propios de otras disciplinas del derecho, como es el caso del Tributario, y del Penal, por citar a dos ejemplos característicos.

También se han de encontrar consagrados en la norma aduanera los principios rectores que regulan la materia aduanera, sobre todo, aquellos de rango constitucional. Estos principios también en gran medida derivan de acuerdos internacionales que han moldeado a lo largo del tiempo los institutos aduaneros, y que, de alguna forma, han de tener especial consagración en el capítulo de los delitos e infracciones, como también en el tributario, en orden a que se busca protegerlos, tal como ha sido analizado en los capítulos 3, 4, 5 y 6.

Entonces con referencia a las eventuales modificaciones de la legislación aduanera que se pregonan en diversos ámbitos, puede señalarse que, si bien resultan aceptables y hasta necesarias, en algunos casos, como una forma de mejorar el sistema a fin de brindar una mayor precisión y seguridad jurídica, estas deben hacerse con suma prudencia para no vulnerar una de las bondades que tiene el código, y que es la coherencia conceptual, que permite que sea una norma que regula institutos, funciones, controles, tributos, prohibiciones, delitos, infracciones y procedimientos. Todo ello bajo una impronta, una idea recurrente, que es fundamentalmente la de haber captado la función de la aduana, pero además la de ser una herramienta útil al comercio exterior del país, tratando de mantener un delicado y responsable equilibrio entre todos los actores de esta trama.⁶

facultades de detener personas y mercaderías, allanar y registrar depósitos, locales, oficinas, moradas, con los requisitos del artículo 122 del C.A. Estas amplias atribuciones de control por parte del servicio aduanero, en la medida en que sean ejercidas con razonabilidad, son constitucionales, pues se fundan en intereses superiores de la Nación. Los fines que con ellas se persiguen son fiscales y no fiscales (de seguridad, de promoción industrial, económicos, sanitarios, cambiarios, morales, etc.).

⁶ Ver sobre el particular, ABARCA, ALFREDO E., “Las reformas propuestas al Código Aduanero Argentino” en *Derecho Económico*, La Ley, febrero 2004, Buenos Aires, pp. 3/10. Aquí se considera, entre otras cosas, que si bien el Código requiere una actualización completa, con motivo del proyecto de reforma realizado en forma conjunta

B. LA AFECTACIÓN DE LOS PRINCIPIOS POR LAS REGLAMENTACIONES

Pero a pesar de lo expuesto, se ha visto que por sucesivas normas de contralor, operativas, arancelarias, dispuestas por el servicio aduanero las primeras, y por otros organismos competentes, las segundas, han llevado en los últimos tiempos a dar la sensación, y en otros casos a enfrentarse con la realidad, que el sistema comienza a desdibujarse, y a tornarse más difusos los deberes jurídicos en cabeza de los usuarios, y cuya inobservancia traen aparejadas las imputaciones de haber cometido infracciones aduaneras -en el peor de los casos- o sanciones disciplinarias, en el supuesto más benévolo.

Ya se ha citado sobre este tema, lo manifestado por Mario A. Alsina, cuando destacaba que “no obstante los estudios tan llenos de interés que ha suscitado el tema de las infracciones aduaneras, pueden contarse con los dedos de la mano los casos en que se examinó con profundidad lo concerniente a las obligaciones y su finalidad que corren a cargo del administrado en orden a la legislación aduanera. Un examen de este tipo nos introduce de inmediato al de los correlativos derechos con que cuenta el administrado que limitan el significado y alcance de sus deberes bajo las normas concernientes a los regímenes, destinaciones u operaciones o situaciones en que ha intervenido o se ha encontrado”⁷.

A estas dificultades que se han venido observando desde hace aproximadamente más de una década, debe sumarse también el alto impacto que tiene, en la opinión pública lo relativo al quehacer aduanero, que incrementa la percepción de la sociedad acerca de su accionar como poco profesional, deshonesto e ineficiente por parte de algunos de sus cuadros de funcionarios. Esto claro está, compromete la imagen de la institución.

por el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Cámara Argentina de Comercio, Cámara de Exportadores de la República Argentina, Cámara de Importadores de la República Argentina, Centro de Despachantes de Aduana, se dio prioridad a proponer los ajustes considerados más urgentes, sobre todo, conforme al avance tecnológico y jurídico plasmado en los tratados que luego de la reforma de 1994 tienen jerarquía constitucional.

⁷ Cfr. “Conversaciones acerca del deber jurídico bajo las infracciones aduaneras”, ob. cit.. Aquí el autor no considera provechoso realizar una lista o catálogo de las obligaciones, pero sí esboza una serie de apuntes que llama principios, que tienen que ver con el sujeto, el diagnóstico y la predicción, las carencias en materia de publicaciones, la legislación en torno a las resoluciones generales aduaneras, la legislación aduanera correspondiente a la actividad del Poder Ejecutivo Nacional, la eficacia en materia aduanera hacia un nuevo escenario: la conducción, estrategia y objetivos, enfoque y evolución bajo las Ciencias Penales, en enfoque bajo las infracciones aduaneras, el deber jurídico del administrado y el cliente país.

760 CAP. 12 – ADECUACIÓN DE LAS FIGURAS INFRACCIONALES AL SISTEMA...

Pero las dificultades e ineficacias propias del poder administrador, que por medio de decisiones políticas y típicas cuestiones de dudosa oportunidad o mérito, han llevado a que no siempre la institución aduanera pudiera actuar conforme a la finalidad y a los objetivos para las que fue creada.

De suerte tal que este conjunto de elementos y circunstancias han llevado a que las autoridades cuestionen si existe una adecuación de las figuras infraccionales al sistema del Código Aduanero.

Es evidente que el sistema infraccional tal como existe, es una respuesta legal concebida para los casos en que se produce la violación de deberes y observancias que los sujetos deben cumplir cuando realizan operaciones ante el servicio, o bien cuando se utilizan los diversos regímenes aduaneros en forma inadecuada.

En ellos, como se ha visto, la aduana ejerce el control que la ley le otorga ya que debe velar por el cumplimiento de los objetivos que se le impongan sobre el particular, que han de tener esencial relevancia tanto en lo arancelario como en lo económico –restricciones, y prohibiciones–.

C. EL CASO DEL RÉGIMEN INFRACCIONAL

Si se analiza cada una de las figuras infraccionales contenidas en el Código Aduanero Argentino, se observa que la conducta típica se estructura sobre la inobservancia de los deberes de un régimen u operación aduanera. Algunos de estos surgen claramente del mismo Código Aduanero, como por ejemplo, el caso de las formalidades que debe el importador o exportador cumplir con una destinación aduanera. En otros casos, las exigencias estarán dadas por otro texto normativo de inferior rango, conforme a la peculiar estructura de estas normas en blanco.

Por consiguiente, a mayor transparencia y economía en el tratamiento que se les da a los regímenes, menor será la posibilidad de incurrir en infracciones aduaneras. Como así también, a mayor capacitación y diligencia, tanto del funcionario aduanero como del operador de comercio exterior –despachante de aduana, agente de transporte aduanero, importador y exportador– menor será la posibilidad de incurrir en errores y situaciones equívocas, que son, además, generadoras de situaciones de corrupción.

Se puede señalar que, al menos desde lo normativo, el sistema infraccional, tal como está concebido, resulta adecuado al sistema plasmado



por el Código Aduanero, atento a la coherencia que el régimen en su conjunto tiene. No obstante, deben formularse reformas y ajustes, no tanto por deficiencias del código mismo, sino por cambios que el comercio exterior impone, y además, conforme a las ventajas que provean en la actualidad los mecanismos de control modernos.

Pero los eventuales desajustes que se advierten entre el actual régimen operativo aduanero y el sistema infraccional, como también en gran medida, en el campo de los delitos aduaneros, desde la perspectiva de la interpretación jurídica, son el resultado de los diversos alcances que, precisamente, se realizan de los deberes jurídicos que pesan sobre el usuario o contribuyente.

En muchos casos se aprecia, en el afán de determinar la existencia de responsabilidades infraccionales, un cierto determinismo, como si este fuere el verdadero objetivo. Esto se presenta como demostrativo de un cierto divorcio con la realidad.

En todo caso, esto puede evidenciar que lo que está en crisis es la existencia misma de la infracción, o de la finalidad misma del proceso de investigación, ya que, al menos en la primera etapa de la investigación administrativa, no se procura determinar *prima facie*, su existencia o no. Por lo que se presenta el siguiente dilema: o el régimen infraccional no funciona, y por ende, resulta merecedor de ajustes o cambios, o bien el régimen operativo no resulta lo suficientemente claro⁸.

Las soluciones a este conflicto pueden ser proporcionadas desde varios sectores. Se estiman pertinentes dos de ellos. El primero tendrá que ver con lo que se denomina el aporte moral y el conocimiento; y el segundo, con el aporte jurisprudencial y doctrinario.

⁸ Cfr. YACOBUCCI, GUILLERMO J., en *El sentido de los principios penales. Su naturaleza y funciones en la argumentación penal*, ob. cit., p. 457 y siguientes. Este autor destaca que existe una crisis en el derecho penal de la segunda parte del siglo XX y que abarca a todas las instancias que lo constituyen, sea como objeto, sea como ciencia o saber particular. Sostiene que más que una crisis de la potestad penal del Estado, se trata de una crisis de los principios de legitimación del derecho penal como realidad política y como saber jurídico.

II. APORTE MORAL Y CONOCIMIENTO

El aporte moral que se ha de desarrollar tiene que ver tanto respecto contribuyente o del usuario, como también en torno al Estado mismo y sus componentes⁹.

De manera que se debe iniciar este análisis partiendo de la definición clásica del deber, es decir, como la obligación de hacer o no hacer conforme a una norma. De esta definición se puede inferir que se trata en primer lugar, de una obligación que somete al hombre, sin que importe el hecho de la haya contenido voluntariamente o no; y en segundo lugar, el contenido de la obligación puede ser activo (como el caso de una acción) o pasivo (una omisión o prohibición de hacer); y por último, el deber tiene como fundamento una norma rectora de la conducta humana.

A. ASPECTOS DEL ACTUAR HUMANO

Sobre tales consideraciones tradicionales, Mario Pérez Luque señala¹⁰ que, sobre la estructura citada, los deberes podrán ser morales, jurídicos o sociales, según deriven estos de la ley natural moral, de la ley humana positiva o de una costumbre social. En tal sentido, el deber moral ha de obligar de dos maneras: en conciencia o ante los hombres; en ambas formas obliga cuando la ley humana positiva es una confirmación o desarrollo de la ley natural moral. No obstante, solamente obliga a los hombres bajo la pena de sanción cuando está en contradicción con dicha ley natural moral. Se concluye en consecuencia, en que los deberes jurídicos obligan no sólo ante la sociedad, sino también respecto de la conciencia, cuando derivan de leyes que no están en contradicción con los deberes morales, es decir, cuando son justas. El deber social en cambio, podrá no obligar jurídica ni moralmente, en el sentido estricto de la obligación que engendra responsabilidad, cuando no coincida con las normas morales o jurídicas, por tener su fundamento únicamente en la costumbre social, o en la presión social externa, pero siempre generará una cierta obligación que de incumplirse traerá reproche al trasgresor. Entre los deberes sociales que se destacan resultan de interés los cívicos, que pueden definirse como el conjunto de ideas, sentimientos,

⁹ Esto implica poner de relieve un elemento de neto corte axiológico en el planteo, y que es de profundo análisis en el actual derecho penal.

¹⁰ Cfr. *Deberes tributarios y moral*, ob. cit., pp. 9/18.

actitudes y costumbres que se refieren al comportamiento de los individuos y grupos en las comunidades políticas.

Es por ello que comportamiento humano está regulado por una pluralidad de sistemas normativos, entre los que se destaca el derecho y la moral. La moral constituye un sistema normativo más complejo y más problemático que el derecho, porque ella no tiene una significación unívoca, ni equívoca, sino plural y análoga. Por lo que la moral constituye una realidad compleja que comprende junto a normas de carácter individual –moral individual que puede tener significación religiosa o profana-, normas de carácter social, que posee rasgos que la aproximan, en diferente medida, a los sistemas normativos constituidos por el derecho y los usos o reglas de trato social¹¹.

1. La responsabilidad

Ahora bien, en este campo debe señalarse que guarda relación directa la noción de responsabilidad, que no es más que la servidumbre de la libertad, es decir, la consecuencia de los actos libres del hombre, por el cual este debe dar cuenta de ellos –ante Dios y ante la sociedad a la que pertenece– conforme a una norma según la cual será juzgado. Es decir que se encuentra también en esta noción la idea de libertad y norma. De manera que, al igual que lo que acontece con los deberes, se encuentra una responsabilidad social, jurídica y moral.

2. La responsabilidad moral

Los deberes sociales, en sentido estricto, engendran responsabilidad moral, y por lo tanto, no resultan exigibles bajo penas jurídicas o morales, pero sí están sujetas al concepto que la sociedad pueda formar de una conducta determinada, y en las consecuencias sociales que de ella se deriven. Por ello, esta responsabilidad ha de variar según las comunidades y áreas geográficas en las que el individuo se encuentre.

De manera que la moral regula y enjuicia los comportamientos humanos, tanto unilaterales –los que no afectan a los otros sujetos– como bilaterales –

¹¹ Cfr. MONTORO BALLESTEROS, ALBERTO, “Sobre las relaciones y las funciones recíprocas entre Derecho y Moral”, *Anuario de Filosofía del Derecho XII*, Murcia, 1995, pp. 195/196. Por ello el autor señala que derecho y moral constituyen dos sistemas normativos diferenciados entre los que se dan múltiples y complejos tipos de relaciones y funciones recíprocas.

los que afectan a persona o personas distintas del sujeto que actúa-, en función de un proceso valorativo que comienza por el elemento interno – intencionalidad- y concluye con el elemento externo –comportamiento exteriorizado- y las diferentes circunstancias –modo, tiempo, lugar etc.- de su realización¹².

La responsabilidad moral deriva del deber moral –coexistente con el deber jurídico- y no resulta exigible por la sociedad, sino por Dios. Pero para que haya responsabilidad moral es necesario que exista imputabilidad moral y viceversa: ya que la imputabilidad moral implica responsabilidad. Es claro que el comportamiento moral ha de buscar la perfección individual del sujeto, mientras que en el derecho ha de tener como finalidad la perfección del orden social en la búsqueda del bien común, para hacer posible la convivencia humana dentro de un orden justo, seguro, pacífico y libre.

Pero debe quedar claro que el sujeto del deber tiene siempre responsabilidad personal, la que en ningún caso depende de los deberes de otras personas ni de su cumplimiento. Esto en razón de la finalidad de la moral, que vincula al hombre en el fuero interno de su conciencia exigiendo así una perfecta adecuación entre el comportamiento externo del sujeto – obediencia a la norma- y la voluntad que impulsa a ese comportamiento.

3. *La responsabilidad jurídica*

La responsabilidad jurídica en cambio, ha de resultar más concreta ya que deriva de los deberes jurídicos, generalmente plasmados en las leyes. Pero debe señalarse que la responsabilidad jurídica no excluye la imputabilidad moral de los actos, ni siquiera le es indiferente, como si se trataran de cosas que entre sí no guardan relación alguna. Es de destacarse que todo acto humano es moralmente imputable; pero no todos llevan consigo una responsabilidad jurídica, sino sólo aquellos que salen de la intimidad individual y se refieren a lo social. De tal manera que se puede tener la existencia de responsabilidad jurídica a pesar de que no exista culpa moral por exigencias del bien común.

Esto tiene su raíz, porque el derecho a diferencia del campo moral, además de conferir efectos jurídicos a determinados sucesos o

¹² Cfr. MONTORO BALLESTEROS, ALBERTO, “Sobre las relaciones y las funciones recíprocas entre Derecho y Moral”, *Anuario de Filosofía del Derecho XII*, ob. cit., p. 197.

acontecimientos independientes del conocimiento y de la voluntad humana – hechos jurídicos- regula sólo determinados comportamientos de carácter bilateral, enjuiciándolos a través de un proceso que comenzando por el elemento externo del comportamiento y sus efectos se prolonga y culmina, en la medida en que ello es posible y necesario para la finalidad del derecho, en el análisis y valoración de la intencionalidad del sujeto –buena fe, mala fe, dolo etc.- confiriéndoles las correspondientes consecuencias jurídicas¹³.

Por consiguiente, el concepto de responsabilidad es inherente al de deber, y el cumplimiento de este siempre supone una sanción previamente establecida; la cual en todo caso será independiente de la obligación de reparar el daño causado, cuando hubiera lugar a ello, y que asimismo resulta ineludible para restablecer la justicia violada.

4. Su aplicación a los deberes tributarios y aduaneros

Lo expuesto anteriormente como moral y derecho resultan dos sistemas normativos diferenciados pero íntimamente conectados entre sí, como dos ramas de un mismo tronco ético común, que disponen de relaciones que pueden estar fundadas en indiferencia o neutralidad –como aspectos de organización de instituciones del Estado-, de tensión o conflicto –aspectos que hagan a la dignidad del ser humano-, y relaciones de armonía y complementariedad. Este último aspecto es que se presentaría en el actuar humano completo¹⁴.

Sobre estas consideraciones previas, en lo que atañe a los denominados deberes tributarios –entre los cuales también pueden incluirse los deberes aduaneros y profesionales-, puede citarse a Sainz de Bujanda, cuando destaca: “(...) lo que las autoridades financieras exigen del contribuyente puede resumirse en breves palabras: de él se solicita que cumpla sus obligaciones tributarias sustantivas -es decir, la realización de prestaciones pecuniarias- y los deberes formales que no llevan consigo pagos de dinero,

¹³ Cfr. MONTORO BALLESTEROS, ALBERTO, “Sobre las relaciones y las funciones recíprocas entre Derecho y Moral”, *Anuario de Filosofía del Derecho XII*, ob. cit., p. 197.

¹⁴ Cfr. MONTORO BALLESTEROS, ALBERTO, “Sobre las relaciones y las funciones recíprocas entre Derecho y Moral”, *Anuario de Filosofía del Derecho XII*, ob. cit., pp. 198/201.

sino la realización de prestaciones de colaboración con los órganos de la Administración Financiera para la aplicación del tributo”¹⁵.

Esto explica que, entre el deber de dar y los deberes de hacer, no hay duda de que el primero es el fundamento para el contribuyente, mientras que los segundos se ordenan al primero con el carácter de medio que puede variar según las legislaciones y los países. Además en este se pueden señalar dos deberes de hacer principales: el de conocer las leyes fiscales y operativas, y el de formular declaraciones en orden a la exacción de los tributos.

Pero también debe ser aplicado en orden a la exigencia que les corresponde al personal aduanero, en la que se advierte, al menos en los periodos de crisis, un quiebre total acerca de los reales alcances de sus deberes y responsabilidades, afectando por consiguiente al funcionamiento del sistema.

Queda claro entonces que el deber de cada una de las partes involucradas, tanto el usuario/contribuyente, como el Estado, generan obligaciones, por lo tanto, el actuar humano con responsabilidad ha de repercutir en el cumplimiento del régimen bajo estudio.

B. EL ACTUAR DEL ESTADO

El Estado se ve obligado a cumplir determinados fines, por lo que precisa de ciertos medios; entre los cuales, la actividad aduanera se destaca como uno de ellos.

De manera que la administración pública se enfrenta a responder las demandas sociales con eficacia, manteniendo mínimos niveles de calidad en un contexto de creciente servicio a la gente.

En esta función que le compete a cada uno, los gobernantes en cumplimiento de la justicia distributiva deben acatar ciertos deberes ineludibles frente a la sociedad, como son la toma de conciencia de sus responsabilidades sociales, competencia, prudencia y absoluto desinterés, junto con el espíritu de justicia.

¹⁵ Cfr. *Teoría de la Educación Tributaria*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1967, p. 29.

Pero la promulgación de las leyes y de los reglamentos no basta por sí sola para que estos sean o resulten justos, si a su vez no son aplicados con justicia, ya que cuando esto no existe los hechos invalidan el derecho y el resultado práctico es el mismo que si no existieran leyes justas. Esto es lo que explica que desde antaño, se señale que los ciudadanos sólo quedan obligados en conciencia a cumplir las leyes justas y aplicadas justamente, en consecuencia la aplicación de justicia resulta un deber primario de la administración estatal.

El Estado ha de tener tres cuidados que son también deberes: 1- Hacer que se apliquen las leyes sin permitir que queden en simple letra muerta. 2- Evitar en su aplicación excesos que perjudiquen al ciudadano. Y 3- Evitar también defectos que perjudiquen el bien común¹⁶.

Esto lleva a que los protagonistas tengan que actuar dentro del campo de la ética, entendiéndose a esta como el conjunto de principios y normas morales que regulan las actividades humanas de acuerdo con la recta razón, de tal manera que la constituye como la primera entre todas las ciencias prácticas¹⁷.

Y es precisamente en el seno de las organizaciones humanas, tanto estatales como privadas, donde se hace necesaria la recuperación de los valores éticos como referentes de su actuación. Esto es así ya que las estructuras económicas y políticas son instrumentos al servicio del hombre, como también la administración pública debe promover los derechos fundamentales y hacer posible un ambiente de calidad y eficacia en el marco

¹⁶ SANTO TOMÁS DE AQUINO en *Suma Teológica*, t. XI, Club de Lectores, Buenos Aires, p. 139, destacada, con referencia al tema de la injusticia, que esta se presenta de dos forma, una ilegal, que se opone a la justicia legal, considerando que esta es por esencia un vicio especial, en cuanto se refiere a un objeto especial, es decir, al bien común que desprecia. Pero en cuanto a la intención es un vicio general, puesto que por el desprecio del bien común puede ser conducido el hombre a todos los pecados. De otra manera, se dice injusticia también según cierta desigualdad con respecto a otro, esto es, en cuanto el hombre quiere tener más bienes, como riquezas y honores, y menos males como trabajos y daños. Y así la injusticia tiene materia especial, y es vicio particular opuesto a la justicia particular.

¹⁷ Cfr. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, JAIME, “La ética en la administración pública”, ponencia para el *Congreso Internacional de Culturas y Sistemas Jurídicos comparados* organizado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 9 a 14 febrero 2004, México, pp. 2/3. Destaca sobre el particular que más que como una reglamentación, debe entenderse como una fuente de cualidades, la disposición al hábito moral y la adecuación personal al ideal humano.

de la legalidad y del servicio público. Y cuando se pierde de vista este carácter instrumental de las instituciones y los únicos aspectos que sobresalen son los mercantiles, la lucha por los derechos fundamentales del hombre experimenta un retroceso¹⁸.

En el campo aduanero y tributario conforme a lo expuesto, se trasluce que la administración deberá hacer que se apliquen las leyes fiscales y aduaneras; evitar que la aplicación de estas por exceso; y evitar también, la aplicación de las leyes por defecto.

Con relación al primer deber, este se explica por sí mismo. Con referencia al segundo, se evidencia frecuentemente en la exigencia de pago de tributos o cumplimiento de formalidades no legales o en cuantía superior a la legal, y finalmente, en negligencias, en perjuicio de los ciudadanos e innecesarias molestias y complicaciones para estos, sobre todo cuando se está ante un denominado servicio como es el aduanero. Debe recordarse que la administración tiene por misión administrar caudales públicos y realizar una labor de contralor; pero el ciudadano, el usuario, tiene el deber y el derecho de reclamar eficiencia, exigir que se le liquide lo que le corresponde, y además ordenar que sus reclamos sean resueltos en tiempo adecuado, sin que se le genere perjuicios y mayores gastos, o molestias propias de la ineficiencia burocrática.

Respecto el tercer deber, se impone como una consecuencia propia de la naturaleza de la administración. Pero es aquí donde suele operar uno de los problemas más importantes que interviene en este deber, y es el de la corrupción administrativa que algunos funcionarios del fisco cometen, como también algunos otros de la administración pública en general.

1. El problema de la corrupción

Resulta difícil definir de manera precisa, la corrupción, ya que es un concepto muy amplio. Conceptualmente se ha señalado que podría ser el abuso en algún tipo de poder para obtener ganancias personales directas o indirectas. En tal sentido, atento a la dificultad que presenta establecer una definición genérica, se prefiere hacerlo por vía ejemplificativa, señalando una lista de actos corruptos, que, desde luego, no agota jamás el concepto. En la mentada lista se destacan: el soborno, la extorsión, el fraude, la compra y entrega de votos, las contribuciones ilícitas, los abusos de poder y el abuso

¹⁸ Cfr. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, JAIME, ob. cit., p. 13.

de confianza, la malversación de fondos públicos y el conflicto de intereses¹⁹.

Es claro que las definiciones se orientan hacia la actuación del sector público y se desplazan hasta el establecimiento de actos ilícitos en provecho particular. Por lo que puede sostenerse que la corrupción es una desviación

¹⁹ Sobre este tema SALEM SEÑA, JORGE F., *Globalización, comercio internacional y corrupción*, 1ª edición, Gedisa Editorial, Barcelona, 2000, pp. 25/27, destaca que son actos corruptos, aquellos que reúnen las siguientes características: un acto de corrupción implica la violación de un deber posicional. Quienes corrompen transgreden por activa o por pasiva, algunas de las reglas que rigen el cargo que ostentan o la función que cumplen. Este es el caso típico del funcionario de hacienda que conforme a un soborno no aplica las tasas que corresponden. Pero este fenómeno también es pasible de producirse en el ámbito privado. A su vez para que exista un acto de corrupción debe haber un sistema normativo que le sirva de referencia. Por ello se advierte que la noción de corrupción es parasitaria de un sistema normativo. Por esa razón, la corrupción, incluso la de carácter internacional, puede tener una naturaleza económica, política, jurídica o ética, o bien participar de estos niveles a la vez. Es de destacar que un acto de corrupción no siempre entraña una acción antijurídica. Que dicho acto sea legal o ilegal, desde un punto de vista penal, ha de depender del tratamiento legal que el sistema jurídico ofrezca a las reglas del sistema normativo de referencia, siendo este uno de los principales problemas que tiene la lucha contra la corrupción. Los actos de corrupción están siempre vinculados a la expectativa de obtener un beneficio extraposicional, no siendo necesario que se refleje en una ganancia de carácter económico, ya que puede ser de todo tipo, política, profesional, sexual, etcétera, como tampoco que el beneficio sea elevado. Finalmente, los actos de corrupción tienden a realizarse en secreto o, al menos, en un marco de discreción. La corrupción ha de implicar una actitud de deslealtad, tiene una carga negativa, y por lo tanto, tiende a ser sustraída del público.

Otro aspecto a ser también considerado, y que resulta muy frecuente en la actividad aduanera, conforme a lo que describe este autor, es el ofrecimiento de regalos y propinas, en orden a su distinción con la corrupción. En general, estos términos resultan ambiguos, y debe tenerse en cuenta cuándo estos implican un acto de corrupción. Con frecuencia, la aceptación de regalos, o de una dádiva, suele ser un acto rodeado de libertad; y cuando se regala algo no se suele exigir nada a cambio, mediato o inmediato. No se observa aquí un pacto que viole una de las reglas que rigen el desempeño de las funciones del donante o del donatario. En tal sentido, un regalo no genera necesariamente una obligación de retribución. Las propinas, por otra parte, son dádivas que se ofrecen generalmente a los empleados que ocupan los niveles más bajos. Se suelen entregar *a posteriori* de ejecutada la función o el trabajo, y el valor de lo entregado guarda cierta relación con el servicio efectuado. En algunos aspectos, se denomina también estos pagos como los llamados “pagos de engrase” o “pagos acelerador”, que suelen transformarse, al ser previos, en derivados de la extorsión, pasando a resultar una práctica corrupta. Una característica de la propina es que, tanto el donante como el receptor suelen estar convencidos de que no resulta una práctica incorrecta, o ilegal, cumpliendo el receptor de igual manera sus labores reciba o no la dádiva en cuestión.

de las conductas de los funcionarios públicos que se apartan de las normas establecidas para ponerse al servicio de los intereses privados²⁰.

De manera que puede afirmarse que la corrupción resulta ser un sistema de comportamiento de una red en la que participa un agente (individual o social) con intereses particulares y con poder de influencia para garantizar condiciones de impunidad, a fin de lograr que un grupo de funcionarios públicos o de personas particulares, investido de capacidad de decisión, realicen actos ilegítimos que violan los valores éticos de honradez, probidad y justicia, y que pueden, también, ser actos ilícitos que violan normas legales, con el objetivo de obtener beneficios económicos o de posición política o social, en perjuicio del bien común²¹

Este problema es muy antiguo y, muchas veces, es fruto demostrativo de la ineficiencia del Estado, sus normas, sus controles, así como también de la propia ineficiencia del administrado. Pero lo que es más delicado, es el grado de sensación de corrupción generalizado que puede apreciar toda una sociedad, la que incluye obviamente el accionar del propio Estado. Va de suyo que esta cuestión, así generalizada, implica estar inmerso en lo que se denomina una sociedad en estado de anomia, que es mucho más grave²².

²⁰ Sobre el particular, ver a NAPOLEÓN SALTOS GALARZA, *Ética y corrupción, estudio de casos*, Proyecto Responsabilidad Anticorrupción las Américas, 1999, pp. 40/41, cuando siguiendo a HUNTINGTON, SAMUEL, *El orden político en las sociedades en cambio*, Editorial Paidós, Buenos Aires, 1968, dice que existe cuando una persona ilícitamente pone sus intereses personales por sobre los de las personas y los ideales que está comprometido a servir. Esta florece cuando los agentes tienen el poder monopólico sobre los clientes, grandes facultades discrecionales, y débil responsabilidad ante el mandante.

²¹ Cfr. NAPOLEÓN SALTOS GALARZA, *Ética y corrupción, estudio de casos*, ob. cit., pp. 42.

²² Resulta de interés el trabajo publicado por GÓMEZ ANDRADE, JORGE, “La conciencia jurídica sobre los límites del derecho en tiempos de crisis y de emergencia”, La Ley, Buenos Aires, 29 de julio 2002, en que so pretexto del concepto de ingeniería jurídica, que justificaría a que con el derecho se puede hacer cualquier cosa, destaca que según los sociólogos se define la anomia como el estado de ánimo del individuo cuyas raíces morales se han roto, ya que no tiene normas, sino únicamente impulsos desconectados, por que no poseen ningún sentido de continuidad, de grupo y de obligación. Sobre tal idea, señala que tomando lo vertido por ORTEGA Y GASSET respecto de España, en *España invertebrada*, t. 3, p. 68, “que la esencia del particularismo es que cada grupo deja de sentirse a sí mismo como parte y en consecuencia deja de compartir los sentimientos de los demás. No le importa las esperanzas o necesidades de los otros y no se solidariza con ellos para auxiliarlos en su afán. Como vejamen que acaso sufre el vecino no irrita por simpática transmisión a los demás núcleos nacionales queda este

Pero es claro que se trata de un problema ético y moral: violar valores positivos, y que, como tal, es pasible de observarse en diversas modalidades que afectan el campo de la política, la administración pública, así como las esferas social y privada.

1.1 El caso de la República Argentina

En el caso de la República Argentina, pocas dudas caben de que la corrupción forma parte del acervo cultural, toda vez que se acepte que cultura es el conjunto de manifestaciones y creencias a través de las cuales se expresa la vida tradicional de un pueblo. Su presencia ha alterado las conductas de gran parte de sus ciudadanos y es una de las causas excluyentes de un sentimiento de frustración como país. En tal sentido, terminar con la corrupción es una de las demandas más fuertes que reclama la sociedad, habida cuenta de que ha sobrepasado los límites de lo tolerable, no sólo por razones morales, sino por los costos que impone al desenvolvimiento de las actividades ciudadanas. A esta realidad penosa se ha arribado, desgraciadamente, mediante una sostenida crisis de valores, y en el ejercicio de la autodefensa, algunos individuos, algunos sectores, se sienten legitimados para ingresar en el escenario de la corrupción, se convierten en autistas y, de ese modo, se contribuye a la disgregación social. Al perderse los valores que sirven de fundamento y referencia a las conductas sociales, el individuo pierde también, competencias morales e intelectuales para la

abandonado a su desventura y debilidad. En cambio es característica de este estado social la hipersensibilidad para los propios males. Enojos o dificultades que en tiempos de cohesión son fácilmente soportados, parecen intolerables, cuando el alma del grupo se ha desintegrado de la convivencia nacional”. Sobre estas ideas y tomando en cuenta la realidad de la República Argentina, resalta una sociedad dividida en compartimientos estancos que luchan por intereses sectoriales. Esto no se soluciona dictando muchas leyes y para cada sector o para cada etapa o coyuntura, tomando lo que sobre el particular decía ALBERDI, y más actualmente MONTEJANO (h), BERNARDINO, en *Los fines del derecho*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 69, 1967, “lo que el país reclama son pocas leyes, leyes fundamentales constructoras del bien común y no docenas de leyes, muchas de ellas de compromiso innecesarias y demagógicas que a lo único que contribuyen es a aumentar la inseguridad”.

Ver también GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, “Ética pública: la corrupción, la ética y el derecho”, ponencia para el *Congreso Internacional de Culturas y Sistemas Jurídicos comparados*, organizado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 9 a 14 febrero 2004, México. Pone de relieve que la preocupación por el fenómeno de la corrupción dio lugar a su vez a la preocupación por la erosión de la confianza del ciudadano en los titulares de los órganos públicos.

elaboración de construcciones axiológicas que denoten un juicio crítico. De esta manera, el lugar del pensamiento y de las ideas lo van ocupando otros referentes, como los medios de difusión que en su gran mayoría son exponentes de la decadencia y la pérdida cultural²³.

1.2 El comercio transfronterizo y la globalización

El campo de lo que puede ser denominado el comercio transfronterizo, que se relaciona indefectiblemente con la actividad aduanera, parece estar acompañado, en estos últimos veinte años, por la corrupción, que ha adquirido grandes dimensiones. Esto que puede llevar a ocasionar el colapso de los sistemas vigentes, se ha visto fomentado por el incremento de los intercambios comerciales que involucran grandes sumas de dinero, que son realizadas por empresas que tienen un poder económico superior incluso, a muchos Estados²⁴.

²³ Cfr. CUELLO, RAÚL, *Bases para la recuperación integral de la Argentina*, Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 2003, pp. 51/61. Destaca entre otras cosas, respecto de la corrupción, que si bien existe en otras latitudes, en nuestro país, se difundió durante el período colonial a raíz del contrabando, y comenzó a agravarse en 1930 con las medidas intervencionistas del Estado, adquirió carácter patológico a partir de marzo de 1976 y perdura hasta principios de 2002.

En igual línea, VICENTE O. DÍAZ, “Las conductas públicas corruptas como incentivadoras de transgresiones económicas de repercusión tributaria”, *Periódico Económico Tributario* 27/06/2001, La Ley, Buenos Aires.

²⁴ Cfr. SALEM SEÑA, JORGE F., *Globalización, comercio internacional y corrupción*, ob. cit., pp. 12, 16, y 17. Aquí, el autor resalta, igualmente, que no en vano se ha desarrollado el denominado Derecho Penal Económico como una respuesta para afrontar la maquinación, los acuerdos que limitan y controlan las producciones, repartos de mercados en fraude de las relaciones de libertad de comercio, denegación de relaciones comerciales; aspectos estos que permiten mostrar la afectación del bien jurídico de la libre competencia. Este fenómeno es mundial, cuando señala que en Francia, en 1993, llamaron la atención una serie de prácticas corruptas que afectaban el comercio ordinario, especialmente las del comercio comunitario, donde se destacaban las operaciones fraudulentas de sobre y subfacturación, obtención de falsos certificados de origen, expedición de falsas licencias de exportación, tráfico de mercancías prohibidas, desviación no permitidas de mercaderías a terceros países, falsificación de marcas y artículos, en particular, respecto de los de carácter suntuario y así otras tantas prácticas más. Se concluye en que estas prácticas no hubieran sido posible sin la complicidad de funcionarios públicos, tanto comunitarios como nacionales, y de empresarios y agentes comerciales varios. También se evidenció este fenómeno en otros países comunitarios, como Italia, Alemania y España.

Para evitar la corrupción debe profundizarse el concepto que se denomina: el deber ser del derecho, que significa que las normas jurídicas deben: 1- En cuanto a la autoridad que las emite, esta debe hallarse facultada para hacerlo por una norma jurídica de competencia, y cancelar, de esta manera, la posibilidad de la intervención de los gobiernos de facto. 2- Las normas jurídicas deben ser generales, es decir, sus destinatarios deben ser identificados mediante rasgos generales, y no mediante descripciones particularizadas o definidas, mecanismo justificado mediante el principio ético de la imparcialidad. 3- Las normas jurídicas deben ser prospectivas y no retroactivas; estables, pero no ni inmutables, en el tiempo. 4- Las normas jurídicas deben ser públicas y claras, es decir, tributarias de los principios de publicidad y transparencia, lo que permite un desarrollo de proyecto de vida personal confiable²⁵. De manera que aceptando estos principios se puede afirmar que el imperio de la ley está vigente, teniendo como consecuencia directa que los destinatarios de esta -los individuos- son tomados en serio, es decir, considerados como seres autónomos dignos, o sea como seres capaces de organizar racionalmente sus planes de vida y que a su vez exigen la seguridad de que estos planes no sean frustrados por terceros o por el propio Estado. Cuando no impera la ley se corrompe el Estado²⁶.

²⁵ Debe recordarse lo que MONTEQUIEU señalaba en el contexto del Iluminismo, en *El espíritu de las Leyes* sobre el particular, cuando decía que debía la ley ser “(...) precisa en el lenguaje, breves en su articulado, al alcance de la razón vulgar del sentido común (...)”.

²⁶ Cfr. VÁZQUEZ, RODOLFO, “Estado de Derecho y corrupción”, *Revista de Investigaciones Jurídicas de la Escuela Libre de Derecho*, año 20 N° 20, México, 1996, p. 833 y siguientes.

Resulta de interés el compendio de monografías N° 1/1994 realizado por el Instituto de Estudios Fiscales en ese año, referido al fraude fiscal en la historia de España, publicación de la Hacienda Pública Española, que analiza en diversas etapas históricas, que van desde la conquista de América, hasta la armonización tributaria realizada con motivo de la creación e incorporación de España a la Unión Europea. Aquí se nos señala, por empezar, que la corrupción pública es el fruto de lo que se denomina la inobservancia de las buenas leyes y la observancia de las malas. Esto supone que existen proclamaciones éticas destinadas a crear opinión acerca de no cumplir con las buenas leyes, conforme nos señala JOSEP FONTANA, “Las reglas y el juego. Algunas reflexiones históricas sobre la corrupción”, p. 25 y siguientes. FRANCISCO COMÍN, en su trabajo “El fraude fiscal en la Historia: planteamiento de sus fases”, p. 31 y siguientes, hace un detallado análisis histórico que nos pueden servir de interés, señalando que el estudio del fraude fiscal permite caracterizar el régimen político y la estructura social de un país con mayor realismo que el mero análisis de las partidas presupuestarias y que el estudio de la legalidad tributaria. La evasión fiscal desvela, en efecto, la capacidad política de los



Nuevamente debe señalarse que el proceso de globalización de la economía también aparece como un factor que propicia ciertas prácticas corruptas en el comercio internacional. Se ha observado que uno de los contextos más favorables para que surjan fenómenos corruptos es la existencia de asimetrías. Estas son diferencias que se producen a cualquier nivel, económico, cultural, político, social o jurídico. A nivel internacional, se puede advertir que las asimetrías son más profundas y más graves que a nivel nacional. Salem Peña destaca que, según la Comisión de Prevención del Delito y Justicia Penal de las Naciones Unidas, dichas asimetrías están conduciendo la corrupción a través de mercados ilegales que operan mejor con la connivencia de las autoridades estatales²⁷.

Este fenómeno no ha pasado en forma inadvertida por los organismos internacionales especializados, como es el caso de la Organización Mundial de Aduanas, donde recurrentemente realiza reuniones de representantes de los servicios aduaneros mundiales con el fin de identificar los problemas, generar un plan de acción, tanto a nivel nacional como internacional, y fortalecer el contenido ético de los cuadros aduaneros²⁸.

grupos sociales para descargar sobre otros el peso de la financiación del Estado; en ello influye la legislación fiscal, la ética de los contribuyentes y, en fin, las actitudes de los ciudadanos frente a la Hacienda, así como la solidaridad entre los grupos sociales. La resistencia a pagar impuestos es un fenómeno histórico interesante, pues implica una actitud personal y colectiva, de rechazo de las obligaciones tributarias, provocada por motivos fiscales y desencadenados tanto por acontecimientos políticos como por crisis económicas.

²⁷ Cfr. SALEM SEÑA, JORGE F., *Globalización, comercio internacional y corrupción*, ob. cit., p. 16.

En el ámbito de la Organización de los Estados Americanos, se implementó la “Convención Interamericana contra la corrupción”, que fue aprobada en Caracas, Venezuela, el 29/03/1996, que puede ser consultada en la página www.oea.org, y tiene el propósito de prevenir, detectar, sancionar y erradicar la corrupción, como la impunidad en el ejercicio de las funciones públicas y en los actos de corrupción específicamente vinculados a tal ejercicio.

²⁸ Cfr. *Troisième forum mondial sur la lutte contre la corruption et le respect de l'éthique*, celebrado bajo el auspicio de la OMA, en Seúl al 29 y el 31 de mayo de 2003. En dicha ocasión, se destacó el convencimiento de que la corrupción debe ser erradicada y condenada en nombre de los valores universales y de la ética dejando establecido que no puede ser admitida como justificación de valores históricos y culturales. Como se reconoce que la corrupción se ha transformado en un fenómeno transnacional e intersectorial es que deben encontrarse medidas que involucren tanto al sector público como al privado

De ello se infiere que las garantías de los contribuyentes y usuarios en este campo, tienen que estar claramente definidas para permitir de esta forma, que puedan hacer valer sus derechos, para reclamar el imperio de la ley y evitar de esta manera la aplicación abusiva del derecho merced a corrupción o interpretaciones que desnaturalizan el sistema y que llevan, en su gran mayoría, a planteos que denotan corrupción. Esto sería una forma de cortar un círculo vicioso.

2. *El respeto de las garantías jurídicas*

Por lo expuesto en forma previa, se puede también indicar que las garantías jurídicas requieren los siguientes requisitos: a) auténtica imparcialidad, propia de los órganos cuya misión es dispensar justicia, sobre todo, si algunos de sus componentes son funcionarios de la administración tributaria; b) rapidez en la tramitación de los recursos, pues de lo contrario, los perjuicios pueden ser mayores que las posibles injusticias; c) fundamentación de los acuerdos, fallos, resoluciones y sentencias; d) posibilidad de recurrir a instancias y en diferentes vías para que, a través de las mismas se purifiquen y decanten criterios, y se confirmen o rectifiquen los acuerdos en aras de una justicia más ideal; e) economía en los procedimientos, en donde se busque no perjudicar al contribuyente en lo patrimonial cuando tiene que demostrar que ha sido el Estado el que se ha equivocado –el caso de los avales o garantías en los procedimientos, por citar un ejemplo evidente-; f) fiel respeto a las normas procesales establecidas en forma previa; y g) ejecución de sentencias a favor del recurrente en un plazo prudencial que no invalide de hecho el acuerdo obtenido²⁹.

²⁹ Cfr. PÉREZ LUQUE, MARIO, *Deberes tributarios y moral*, ob. cit., pp. 158 y 159. Aquí el autor concluye en que es preciso que las garantías del contribuyente frente a la Administración sean reales y demuestren su eficacia, sin que queden en platónicas declaraciones de principios o en disposiciones promulgadas, pero sin efectividad alguna.

Este problema también está íntimamente ligado al de la seguridad jurídica, principio constitucional que merced a los pronunciamientos de las Cortes es aplicable en una triple dimensión: a) como conocimiento y certeza del derecho positivo; b) como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico general, en cuanto garantes de la paz social; y c) como previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros (Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, ÁLVARO, “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, ob. cit.). Ver también, VIGO, RODOLFO L., “Exigencias objetivas de la seguridad jurídica”, en AAVV *El ethos y el estado de derecho en*

Esto se presenta también desde la perspectiva de los principios jurídicos enumerados en este trabajo, ya que el no cumplimiento de este respeto conduce inexorablemente al resentimiento del sistema jurídico, además de las consecuencias sociales que esto produce.

En esta misma línea, y si bien aplicable a los delitos aduaneros, se destaca el dato revelador de la escasas condenas que se advierten en sede judicial respecto de los delitos económicos. Asimismo se observa como causa principal la inexistencia de una investigación y decisión especializada en materia tributaria y aduanera, a la que se deben sumar las inadecuadas intervenciones o ausencias de abogados querellantes y, lo que es más grave, la excesiva cantidad relativa de causas (relación expedientes por funcionario a cargo) cuya tramitación se confía, como también se advierte la inadecuada utilización de la sana crítica racional por parte de los magistrados. A esto debe agregarse la excesiva demora en la tramitación de la investigación, que parece estar más centrada en la profusa actividad recursiva de las partes³⁰.

Por el contrario, en la esfera administrativa se advierte un exceso de condenas en materia de infracciones. Esta situación tal vez se deba a la forma mecánica que la aduana desarrolla en torno al procedimiento para las infracciones, ya que resulta más fácil establecer la comisión de una infracción que investigar si realmente esta se cometió.

Lo expuesto implica, necesariamente, que el propio Estado debe cumplir con deberes éticos³¹, y no actuar de manera tramposa en cumplimiento de las funciones que el bien común le impone, o que se supone que le impone. Esta distorsión de justificar normas, procedimientos, tributos, por citar algunos casos genéricos, sustentados en hechos poco claros, sin facultades, con actos administrativos carentes de la debida motivación y fundamentación, generan, por parte de los usuarios y contribuyentes, una resistencia natural y legítima.

La situación se agrava una vez que se acude a los estrados de los tribunales, tanto del Poder Judicial como el Administrativo –Tribunal Fiscal

occidente, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, ob. cit., pp. 39/71.

³⁰ Cfr. MONZÓ, CARLOS, “Algunas cuestiones en torno a la investigación judicial de los delitos aduaneros”, *Derecho Penal Aduanero, suplemento especial*, Lexis Nexis Jurisprudencia Argentina, 2002-IV, Buenos Aires.

³¹ Cfr. IZURIETA Y SEA, ÁLVARO, “Correvediles, la repartija, y el bien común”, *Revista de Estudios Aduaneros*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros Año IX, primer y segundo semestre N° 13, Buenos Aires, p. 29 y siguientes.

de la Nación- con el objeto de hacer valer sus derechos. No se agrava por causa de ellos, sino porque cuando se arriba al resultado esperado, so pretexto de dificultades económicas y financieras extraordinarias, el cumplimiento por parte del Estado se torna ilusorio –Leyes de consolidación de deudas, etc.-.

Con lo expuesto anteriormente, se consagra un novedoso concepto dentro del campo del Derecho Político, como es el de un Estado pícaro, que hace gala de la denomina viveza criolla, de la que se nutre igualmente el propio usuario o contribuyente. Como consecuencia de esta situación, resulta un juego de azar, en el que ha de triunfar aquel que mejor mano tenga³².

Uno de los problemas que afronta una sociedad como la argentina, en un contexto de crisis reiteradas y en un casi permanente estado de emergencia, es que si se analizan a fondo las características del ciudadano medio –del que obviamente se nutre el propio Estado- se advierte un exceso de picardía, señalando que esta crece con mayor rapidez bajo el autoritarismo, en el que la ley es socavada por el mandamás de turno, siendo en consecuencia “el vivo” un cómplice, que trata de obtener el mejor provecho posible, excitándole los sentidos la corrupción³³.

³² El juego en cuestión se lo denomina “Truco”, cuyas reglas se estructuran sobre la idea de que los jugadores acepten que el contrario tenga una peor posición en sus cartas, que las que eventualmente puede tener, y por ende, en la duda de las preguntas que se realizan entre los participantes, da por bueno el interrogado lo que se le dice, obteniendo los tantos de la secuencia o mano. Como se aprecia, gana no sólo el que más beneficiado ha sido en el azar, sino también el que con más habilidad engaña al adversario.

³³ Cfr. AGUINIS, MARCOS, *El atroz encanto de ser argentinos*, 11ª Edición, Grupo Editorial Planeta SAIC, Buenos Aires, 2001, pp. 95 y 96. Aquí el autor, citando a MARCO DENEVI, toma de este una descripción de los denominados “vivos, inteligentes y estúpidos”, que son un hallazgo y que ilustra acabadamente acerca de actitudes que contribuyen a la existencia de un marco de corrupción e ineficacia generalizada. Señala que “la reacción mental del hombre inteligente es dinámica: busca el camino de la solución por múltiples vericuetos hasta encontrar la salida. En latín, salida se dice *exitus*, por lo que los ingleses tradujeron por *exit*. De ahí que por lo general, la inteligencia conduzca al éxito. El latín posee también otro verbo, *stupere*, que significa quedase quieto, inmóvil, paralizado, como si lo frenase un muro. De ahí deriva la palabra estúpido: hombre que permanece atrapado por un problema sin dar con la salida, aunque a veces se agite o convulsione. Las dos únicas reacciones del estúpido serán la resignación o la violencia, dos falsas salidas, dos fracasos. La viveza por último, es la habilidad mental para manejar los efectos de un problema sin resolver el problema. El vivo se mueve para eludir los efectos del problema, o desviarlos contra un tercero. Es inescrupuloso e inmoral, parece inteligente y despierto pero sólo encandila a la mirada frívola. Jamás resuelve los problemas de fondo. ¿Qué pasaría si los vivos se convierten

Claro está que este accionar no se da en un “estado puro” sino que siempre se encuentra interrelacionado con un sinfín de justificaciones de mérito, oportunidad y conveniencia, que a su vez se sustentan en ideologías, ideas económicas, de orden social, defensa a los desprotegidos, interés y bien común etc.

Debe finalmente tenerse en consideración que, socialmente, este tipo de incumplimientos por parte de los ciudadanos, en general no es objeto de reproche, lo que dificulta aún más el accionar de las actividades recaudadoras y del ejercicio del control. Esta es una complicación que adicionalmente deben afrontar los funcionarios honestos de las administraciones fiscales y aduaneras, ya que esta falta de reproche igualmente es observada, en el poco celo que algunos funcionarios ponen en la realización de su labor específica.

Existe además la creencia generalizada de que son las múltiples regulaciones –entre las que se pueden citar las aduaneras- las que posibilitan el discrecionalismo oficial para arbitrar en la distribución de la renta, en favor de unos y en contra de otros. Pero además, la redistribución también puede llevarse a cabo de múltiples formas, tantas como las que se puedan imaginar en el manejo de los impuestos, del gasto público, de las pensiones y jubilaciones, y planes de asistencia social. En tales casos, muchas veces, las leyes y reglamentos que permiten un ejercicio exitoso de tales cuestiones resultan un excelente vehículo para perfeccionar la corrupción, sin tener en cuenta el cumplimiento normativo cabal y completo de una parte de la sociedad. A esto debe sumarse el hecho que la mayoría de los funcionarios estatales no son prestigiosos y tampoco están prestigiados. Esto es así porque los mejores se deben alejar de un sistema que no es meritocrático, y porque además, no existen suficientes controles sobre las áreas estatales³⁴.

en mayoría? Como son mayoría, ocuparán el gobierno. Pero como son también inmorales y egoístas, no se esmerarán en el beneficio de la sociedad, sino de ellos mismos. Los estúpidos quedarán estupefactos, es decir más estúpidos aún. Los inteligentes armarán sus valijas para huir. Y los vivos que no están en el gobierno maniobrarán para obtener parte del botín. La voracidad de los vivos se regodeará con la rapiña. Pero el país que comandan –el barco en que navegan- terminará por hundirse junto con ellos”.

³⁴ Cfr. CUELLO, RAÚL, *Bases para la recuperación integral de la Argentina*, ob. cit., pp. 62/64.

También se ha señalado que los funcionarios públicos, cuando actúan corruptamente, lo hacen atento al sentimiento de impunidad que perciben, y que se define como la

La falta de capacitación y el abuso del amiguismo para el nombramiento de los que no reúnen el perfil técnico y moral adecuado también conspiran con la eficiencia, e instala un mecanismo perverso de influencias para obtener beneficios, burlando de esta forma lo que, en mucho, de los casos debería surgir por la aplicación normal de las leyes³⁵. Muchos de estos nombramientos suelen encubrir compromisos políticos, partidarios y hasta personales.

En razón de lo expuesto se observa un divorcio tajante, contundente, entre lo que la norma dice, lo que la administración debe hacer y lo que se hace efectivamente.

confianza en que no van a ser descubiertos, y que en caso de que esto acontezca, no serán castigados. A esto se debe sumar que muchas veces las normas penales ofrecen oportunidades de comisión de infracciones penales en el cargo al incluir zonas oscuras o lagunas que a veces tanto los políticos como funcionarios de buena fe como los más hábiles y astutos pueden emplear para aplicar sus políticas o procedimientos. (Cfr. SPINELLI, DIONYSIOS, “Crímenes de los políticos en ejercicio de sus cargos”, en *Les infractions commises par les membres du gouvernement, Association Internationale de Droit Pénal, Editions Érès, Toulouse, 1995*, pp. 67/76. También en la misma obra, ETCHEVERRY, ALFREDO, “Crímenes de gobierno”, p. 165, destaca que por lo que toca a los delitos de corrupción, piensa que las leyes penales internas y la jurisdicción de los tribunales locales serían suficientes para ocuparse de ellos, sin perjuicio de que considera que sería provechoso la cooperación internacional para facilitar el descubrimiento de los paraderos y los fondos mal habidos.

³⁵ Cfr. SALEM SEÑA, JORGE F., *Globalización, comercio internacional y corrupción*, ob. cit., pp. 45/47, 52/53, y 60/63, respecto de los efectos de la corrupción es que atenta contra la inversión a desarrollarse en un país, afectando, en consecuencia, el desarrollo económico, político y social. Cuando la corrupción alcanza los más altos niveles dirigentes de un país, se produce un efecto asociado al anterior citado y, en algún sentido, de más amplias proporciones, que afecta el poder de toma de decisiones políticas, la productividad y la calidad de inversión. Además de provocar la corrupción, en muchos casos además, sanciones y crisis internacionales, la corrupción socava la estructura social, que es el principio de la mayoría y las bases mismas de la democracia. También es que pueden llegar a afectar, de modos diversos, los derechos básicos de las personas y la calidad de vida en la población. En materia de comercio transfronterizo, la corrupción aparece ligada a ciertos actos ilegales típicos, como es el contrabando. El contrabando no es en sí mismo un acto de corrupción, sino que el delito va acompañado, en muchos casos, de comportamientos corruptos por parte de funcionarios de aduana o de fuerzas de seguridad del Estado donde tiene lugar. Los efectos de este binomio, es decir, contrabando-corrupción, no pueden ser más negativos, fijación artificial de precios, eliminación de comerciantes honestos incapaces de competir, surgimiento o ampliación del mercado negro, determinación de la escasez o sobreabundancia de mercaderías de primera necesidad, etc.

Uno de los antidotos más eficaces para evitar la instauración de los reglamentos e interpretaciones personales, que muchas veces generan corrupción, y que son muestras de una ineficiencia brutal, es fomentar la simplificación de los trámites, la transparencia, y promover el adecuado conocimiento técnico de los institutos aduaneros. Esto ha de permitir que el funcionario exija lo que la ley manda y ordena, y por parte del usuario ha de facilitar el reclamo de lo que la ley le reconoce y ampara³⁶. En lo que atañe a los nombramientos y promociones del funcionario aduanero, la metodología a instaurar es el mérito personal y técnico.

En tal sentido es que se puede concluir en que más que un conflicto o crisis de las figuras infraccionales en materia aduanera, en todo caso, se advierte una falta de control y evaluación sumarisima de las denuncias, y de situaciones que, en lo cotidiano, se presentan con los usuarios, y que normalmente derivan en denuncias. Por este motivo se debe exigir, al trámite de la denuncia, la debida fundamentación, los elementos que al menos justifican su presentación; y además, observar que el funcionario actuante se haga responsable para el caso que esta resulte infundada.

III. EL APORTE JURISPRUDENCIAL

En orden a la interpretación y al alcance de una norma, el aporte jurisprudencial es un tema que está fuera de discusión en el ámbito académico, como en la actividad práctica.

De hecho puede advertirse plenamente que la norma, al no prever la totalidad de las situaciones que se pueden presentar, debe ser interpretada, analizada y aplicada al caso concreto mediante la labor del juez. De suerte tal que la jurisprudencia ha de ser la fuente del derecho que resulta de la fuerza de convicción que emana de las decisiones judiciales concordantes sobre un mismo punto.

Pero en el caso del Derecho Aduanero, la interpretación de la norma aduanera ha de incumbir primordialmente a la aduana, ya que es quien ha de

³⁶ RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, JAIME, en “La ética en la administración pública”, ob. cit., p. 23. Respecto de esto, este autor destaca que el nivel de ejemplaridad y de altura ética debe ser exigido en forma permanente en las escuelas de administración pública, en los programas docentes.

exigir conductas, autorizar regímenes, y poner en funcionamiento las actividades que la ley y la reglamentación le imponen. Pero esta interpretación no necesariamente ha de coincidir con lo que el usuario o contribuyente considere adecuado a sus intereses, o bien como la solución justa.

De manera que también en ese interactuar, conforme al procedimiento previsto en el Código Aduanero Argentino, la interpretación de la norma aduanera quedará en manos, al menos en una esfera administrativa, como es el caso del Tribunal Fiscal de la Nación, y finalmente, por parte del Poder Judicial de la Nación, quien actuará originariamente o por derivación, vía recurso de apelación contra las sentencias del tribunal administrativo citado³⁷.

Lo expuesto también es de aplicación para las demás legislaciones aduaneras internacionales, ya que de alguna forma, con algunos matices, siempre la primera interpretación y aplicación de la norma será la realizada por la autoridad aduanera, y restará finalmente la confirmación o modificación o interpretación como adecuación de la norma al caso concreto por medio de la actividad jurisprudencial³⁸.

³⁷ Cfr. artículo 1132 del Código Aduanero que señala: “1- Contra las resoluciones definitivas del administrador dictadas en los procedimientos de repetición y para las infracciones como así también en los supuestos de retardo por no dictarse resolución en estos dos procedimientos dentro de los plazos señalados al efecto se podrá interponer en forma optativa y excluyente: a) recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación; o b) demanda contenciosa ante el juez competente. 2- Contra las resoluciones definitivas del administrador dictadas en el procedimiento de impugnación en los casos previstos en el artículo 1053 inciso a, b, c, d y e, como así también en los supuestos de retardo por no dictarse resolución en el procedimiento de impugnación dentro del plazo señalado a tal efecto, sólo procederá el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación”.

A su vez el artículo 1171 del Código Aduanero Argentino, establece: “Las partes podrán interponer recurso de apelación para ante la Cámara Federal dentro de los 30 días de notificárseles la sentencia del Tribunal Fiscal (...)”.

³⁸ Cfr. BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Le droit douanier. Communautaire et national*, ob. cit., pp. 63 y 64, destacan que la interpretación del derecho aduanero incumbe tanto a los tribunales administrativos como a los judiciales. Los primeros estarán orientado a cuidar que sus pronunciamientos se circunscriban respecto de la legalidad de los reglamentos aduaneros, mientras que a los segundos les corresponde el rol de reglar de manera más concreta las dificultades propias que hacen al contenido de la citada reglamentación. Pero reconocen el poder creativo de la jurisprudencia que atañe y alcanza a todo el espectro del Derecho Aduanero, dando como ejemplo el aporte notable que en materia contenciosa han tenido los tribunales en orden al desarrollo de los

782 CAP. 12 – ADECUACIÓN DE LAS FIGURAS INFRACCIONALES AL SISTEMA...

Por ello el aporte jurisprudencial, sobre todo la labor interpretativa realizada por el Tribunal Fiscal de la Nación, que en su carácter de un tribunal administrativo especializado en la labor aduanera, desde su creación hasta el presente, ha sido notable y ha aportado claridad al dar pautas y fijar criterios, que han permitido determinar el real alcance y contenido de los regímenes aduaneros, como también del régimen infraccional. Análogo reconocimiento le corresponde a la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal.

Debe reconocerse igualmente que la aduana como institución mantiene sus criterios interpretativos, en la medida en que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación no la obligue a modificarlos. Los ejemplos que sustentan lo expresado son muchísimos, ya que es una postura que se ha mantenido desde la vigencia de la Ley de Aduanas.

Las materia infraccional y penal aduanera han constituido, sin lugar a dudas, ámbitos donde la interpretación de la norma aduanera ha sido más elaborada y donde la jurisprudencia ha realizado mayores aportes. Esto ha podido ser evidenciado cuando se abordó el régimen infraccional en el capítulo 4, y el estudio de las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas en el capítulo 5. También en lo tributario aduanero ha habido una gran cantidad de fallos valiosos.

Pero así como se han receptado interpretaciones clarificadoras, en otros tantos casos, no se han obtenido los resultados esperados. Esto, por ejemplo, se ha notado en materia de delitos aduaneros, ya que, conforme a la técnica del tipo abierto que requiere necesariamente su confronte y cerramiento con otras normas, para determinar si se ha vulnerado la función de control aduanero -como se otorga un margen de apreciación librado al prudente criterio del juzgador- donde se ha obtenido pronunciamientos erráticos y otros poco precisos, a la vez que se advierten muy pocas sentencias condenatorias.

Por esta razón se ha sostenido que, en general, contando desde la sanción del Código Aduanero Argentino, en orden a las expectativas que se tenían – sobre todo de precisión en materia de delitos aduaneros-, no ha sido todo el esperado. Hubo un aumento de denuncias, y fundamentalmente su perpetuación en sede judicial motivada por una gran confusión entre lo que

principios generales del Código Aduanero, vinculado al sistema represivo, las teorías fundamentales de la tentativa, el fraude, la responsabilidad penal.

es infracción y lo que es delito aduanero, e incluso, entre estos y otros conexos de carácter económico, como por ejemplo, los referentes a la materia cambiaria, impositiva³⁹.

IV. ¿CRISIS DEL SISTEMA INFRACCIONAL O CRISIS DE LOS MÉTODOS DE CONTRALOR?

A. PRESENTACIÓN DEL PROBLEMA

Se ha indicado que el sistema infraccional aduanero tiene por finalidad esencialmente tutelar los principios sobre los cuales se concibe el sistema aduanero, y pretender que los usuarios, desde el punto de vista administrativo, actúen de manera tal, que no se afecte la actividad comercial o de intercambio, permitiendo de esta forma que se efectúe un adecuado control exigido por la ley. Esta labor de control, se ha señalado, se realiza en forma conjunta.

Cuando se analizó el sistema de imputación de responsabilidad del régimen infraccional, se demostraron las bases sobre las cuales está fundado.

La mayor severidad con que se sancionarán las conductas de los usuarios estará dada, no obstante, por la mayor afectación que se haga al régimen de control de la aduana.

De manera que resta por discutir, si el actual régimen de infracciones está en crisis, o bien lo que existe es una crisis de la actividad de contralor que debe realizar la aduana. Aclarando que también en todo caso se advierte una suerte de debilitamiento del reconocido *ius puniendi* del Estado.

El tema propuesto debe ser abordado desde varios flancos. El primero, desde el análisis estadístico, que permitirá especificar las denuncias por infracciones respecto de las inobservancias detectadas, para finalmente, establecer si están dentro de los parámetros normales. El segundo, teniendo

³⁹ Cfr. VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., “Los delitos aduaneros, la necesidad de su reforma”, ob. cit., pp. 1/2. El autor, cuando se pregunta acerca de las causas que han contribuido a esta situación, señala que ha sido la forma de proceder de las autoridades aduaneras y, por otra parte, el tecnicismo de la materia aduanera, que no es abordada en muchos casos por parte de las autoridades judiciales.

en consideración lo anterior, se abordará para saber si es posible determinar, dentro de las infracciones que se denuncian, cuáles de estas son las que se cometen con mayor frecuencia y cuáles de la totalidad de ese universo efectivamente quedan firmes, una vez agotadas todas las instancias administrativas y judicial.

La conclusión a la que se arribe, permitirá establecer si existe una crisis en los métodos de contralor aduanero, o en todo caso, un defecto del sistema infraccional, o una crisis mucho más profunda que se finca en un defecto estructural de los regímenes aduaneros o en sus reglamentaciones.

Esto también permitirá que se considere, al menos, si la actividad administrativa que despliega la aduana, en el contexto normativo vigente, resulta eficiente o no.

Por último, la calidad de la actuación administrativa aduanera se consolidará a partir de la afirmación de que la aduana y sus cuadros, mantienen vivo el espíritu que les permite cumplir con la finalidad para la que fue concebida. Es decir, un criterio meramente psicológico que implica la motivación y el convencimiento de que se está realizando un servicio público esencial para el país.

1. El aporte estadístico

Respecto del primer análisis, no cabe duda de que si se incrementan las diversas operaciones aduaneras, en un contexto económico adecuado que permita el desarrollo y el intercambio comercial del país, esto repercutirá favorablemente en la mayor demanda que se ha de reclamar a la aduana como servicio. La mayor cantidad de declaraciones aduaneras resulta una consecuencia de lo anteriormente expuesto. La pregunta que se desprende de tal presentación es: ¿fatalmente el incremento de destinaciones u operaciones aduaneras genera mayor cantidad de infracciones? Si nos atenemos a un mero dato estadístico, pareciera que sí. Pero al menos es una pobre aproximación de varios temas que de allí se derivan y que, además, se interrelacionan.

En efecto, si se parte de la base del incremento de las operaciones aduaneras, que en definitiva implicará un reclamo mayor de usuarios del servicio aduanero, puede significar que el aumento de las infracciones obedezca a causales concurrentes. La primera puede considerar que el servicio aduanero no estaba preparado en lo funcional y en lo normativo para

afrontar esa mayor demanda de servicios. La segunda es la que se presenta como una contracara de la anterior, en el sentido de que el usuario se lanza a realizar una actividad para la que no está capacitado o preparado, y por ende, expuesto a quebrantar la norma aduanera en forma involuntaria, propia de la improvisación técnica con que actúa. Esto obviamente sin dejar de considerar que existen operadores que actúan con conocimiento pleno de la realidad y que buscan de todas formas eludir los controles, y en definitiva, sustraerse de las responsabilidades tributarias y prohibiciones vigentes. Es decir, tienen presente su condición de delincuentes económicos.

La experiencia indica que ambos aspectos se han presentado con frecuencia y varían según el desarrollo que tenga la actividad de comercio exterior de cada país. Con tal razón debe ser considerado el análisis de estos datos estadísticos como un índice importante a tener en cuenta, atento a que permite establecer el grado de funcionamiento y eficiencia del servicio aduanero de cada país. A partir de esta evaluación, se podrá preestablecer si la labor de control que se está realizando resulta eficaz, con el menor costo operativo para el Estado y para el usuario. Pero claro está que el incremento de las operaciones no necesariamente tiene que significar el incremento de las denuncias por infracciones, ya que, en todo caso, lo que interesa es la proporción que tales datos suministren.

De manera que, si se advierte estadísticamente que existe un incremento en la formulación de infracciones aduaneras, debe hacerse un análisis profundo de las razones de esta tendencia, a fin de aplicar como pauta de funcionamiento y plan estratégico las soluciones y correcciones necesarias para que estas se reduzcan, o bien se establezcan dentro de las variables consideradas normales.

Pero para poder efectuar esta labor debe, indefectiblemente, contarse con la adecuada información estadística que concurra en ayuda del funcionario que tiene que realizar tal actividad; ya que si no se realiza, vano será el intento de realizar diagnóstico⁴⁰.

⁴⁰ Este tema me llamó siempre la atención y, sobre el particular, consulté en el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros de la Dirección General de Aduanas, que tiene entre otras, la función de juzgar administrativamente las infracciones aduaneras que se denuncian en el ámbito de la Aduana de Buenos Aires y de Ezeiza, y que, por consecuencia, representan el mayor número de actividad de la Aduana Argentina, acerca de las estadísticas referidas a las infracciones aduaneras, y se me informó que aproximadamente desde 1997 comenzaron a llevar detalle por tipo de infracción, cantidades y resultados, pero no tienen la información correspondiente al cruce del

En el caso del sistema aduanero argentino, ha existido durante los años 90, hasta diciembre de 2001, un fuerte incremento de expedientes por infracciones aduaneras, fundamentalmente en orden a las falsas declaraciones o declaraciones inexactas (art. 954), vencimiento de destinaciones temporarias (art. 970), y en menor medida, tenencia injustificada de mercadería extranjera en plaza (art. 985 y siguientes), incumplimiento de las condiciones que condicionaron el otorgamiento de un beneficio (art. 965), y realmente pocos casos de violación el régimen de equipaje, pacotilla y franquicias diplomáticas (art. 977 y siguientes), mercadería a bordo sin declarar (art. 962) y violación del régimen de envíos postales (art. 983). Esta suerte de proporción estuvo fuertemente condicionado por el incremento sustantivo que tuvieron, merced a la impronta económica que tuvo el país en dicho periodo, las importaciones de todo tipo, y por las modificaciones normativas que se implementaron en la actividad aduanera argentina, que de alguna manera generó algunas confusiones que repercutieron en una gran profusión de denuncias.

Por el otro lado, la liberación de restricciones y agilización de trámites, sumado al hecho de una gran actividad de comunicación de derechos y deberes de los usuarios, permitieron sustantivamente modificar conductas y disminuir denuncias como aconteció con el régimen de equipaje, envíos postales y franquicias diplomáticas⁴¹.

resultado final del fallo condenatorio; es decir, si estos son renovados tanto en sede judicial como en el Tribunal Fiscal de la Nación. Tampoco llevan el detalle respecto de las denuncias por declaraciones inexactas, si estas se fundan en cuestiones clasificatorias, prohibiciones, diferencias de valores u otras circunstancias. Con lo cual se advierte que en este aspecto, lo que se tiene es fruto de la inquietud de los miembros del citado Departamento, pero que de alguna manera esto debía ser motivo de especial análisis y previsión por parte de la institución, ya que como se ha de ver más adelante, esto permitirá calibrar, analizar el grado de eficiencia, cumplimiento y efectividad que tiene el servicio aduanero.

⁴¹ Este dato es sumamente revelador. En efecto, cuando las condiciones económicas del país generaban una impronta, de fuerte cerrazón, caracterizadas por gran cantidad de prohibiciones a la importación, la existencia de actas por infracciones al régimen de equipaje, pacotilla y franquicias diplomáticas, como también las de envíos postales, eran una constante, y daban la sensación de estar ante la infracción aduanera más característica. Esto fue una constante durante las décadas de los 70 y 80 en la República Argentina. Cuando las variables económicas cambiaron sustancialmente, y se permitió abrir la economía, la demanda de productos prohibidos básicamente cesó, ya que las condiciones económicas posibilitaron adquirir convenientemente dichos productos en el país, y además se reglamentaron estos regímenes especiales de manera actualizada, en

Otro dato importante que debería ser tenido en cuenta, dentro del universo de las denuncias que se formulan, es qué porcentaje de infractores optan por el régimen del pago voluntario, ya que este mecanismo, al menos puede resultar indiciario del grado de ineficiencia, o de conocimiento, que tienen los usuarios de las distintas regulaciones aduaneras.

Por lo que se puede concluir en que la actividad infraccional se incrementa, en orden a la proliferación de denuncias, cuando las variables económicas de un país cambian, y además cuando las normas aduaneras, tanto operativas como tributarias y restrictivas, son modificadas de manera que generan dudas respecto de la norma vertebral, como puede ser la ley aduanera de fondo. Todo esto dentro de un marco de fuerte presión ejercido por la aduana al retener la mercadería, que es la protagonista de la actividad. También cuando las áreas jurídicas que deben asesorar a los cuadros operativos de la aduana, no informan o advierten acerca de las interpretaciones jurisprudenciales que se van produciendo, lo que explica el motivo por el cual se repiten las denuncias.

Se puede concluir en que si no se cuenta con esta información, tampoco se podrá determinar que lo que existe es una falta de comunicación institucional entre la aduana y los usuarios⁴².

2. Defectos del sistema de investigación

También influirá, en la proliferación de denuncias, el mayor grado de desconocimiento y la falta de preparación que tenga el funcionario denunciante, atento al alto grado de subjetivismo que tienen las labores interpretativas que se realizan en el cumplimiento de la labor de contralor. A esto debe sumarse la fuerte creencia, por parte de quien controla, de que el usuario básicamente busca eludir el control, o al menos, ser poseedor de una

cierta forma común a lo que en todos los países desarrollados se establece. Es decir que una modificación económica y una adecuación normativa decisivamente influyeron en la estadística final de un grupo de infracciones aduaneras. Pero, paralelamente, generó el incremento geométrico de otras.

⁴² Como ejemplo de cambio y en esta línea, la AFIP instrumentó mediante la Resolución General 1957 un registro de denuncias resultantes del control de las operaciones y destinaciones aduaneras por medio del Sistema Informático María. Esto lo hace reconociendo la necesidad de llevar un registro de ilícitos resultantes del control de las operaciones y destinaciones aduaneras, lo que permitirá contar con información estratégica a fin de ejercer controles de gestión y utilizar entre otros en el régimen de verificación selectiva y en la elaboración y diseño de los perfiles de riesgo.

actitud orientada a que se le brinde siempre el tratamiento más favorable a sus intereses. Sin lugar a dudas, también influirá además el grado de corrupción que tengan los funcionarios intervinientes en la medida en que el incremento de las denuncias sean las respuestas por no haber obtenido un beneficio para no hacerlo o directamente por haber creado una situación supuestamente irregular.

Por ello y a pesar de las otras razones indicadas, existe una sensación por parte de los usuarios respecto de que muchas de las infracciones aduaneras que se denuncian son realmente innecesarias y anormales, mientras que otras son, efectivamente, el resultado de un condicionamiento informativo. A título de ejemplo se aprecia, respecto de las declaraciones inexactas, tal como se ha señalado en los capítulos 8, 9, 10 y 11, que se vienen manteniendo criterios que son transmitidos por los funcionarios a través de una especie de tradición oral. Dichos criterios se cristalizan en la idea de la necesaria búsqueda del perjuicio fiscal, suspensión de pago de estímulos, inalterabilidad a rajatabla de las declaraciones, objetividad de la responsabilidad, y otros criterios seudojurídicos y técnico-aduaneros, que llevan a que todo termine en la formulación de la denuncia, con el velado objetivo de dejar a salvo su responsabilidad como funcionario, o bien como represalia al usuario por no haber encontrado una solución “adecuada”, o finalmente por estar absolutamente convencido de que lo que está haciendo es correcto aspecto que muchas veces se finca en un criterio equivocado⁴³.

Se estima que otra situación que ha contribuido a fomentar mecánicamente la proliferación de denuncias, ha sido la falta de toma de

⁴³ Estas posibilidades que se agrupan son el fruto de la experiencia profesional. Ella se ha formado de la inagotable experiencia que se obtiene del diálogo que se entabla entre el profesional que ha de asistir al denunciado en el sumario que va a tener por objeto determinar la existencia o no de la infracción, conforme a las pautas establecidas en el artículo 1091 del Código Aduanero (“El sumario tiene por objeto: a) comprobar la existencia de una infracción aduanera; b) determinar los responsables; c) averiguar las circunstancias relevantes para su calificación legal y la graduación de las penas aplicables; d) disponer las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las penas que pudieran corresponder”), acerca de las circunstancias que derivaron en la denuncia. Pero debe quedar claro que muchas veces en este análisis de los hechos y de la lectura de los documentos que se aportan, se advierte plena razón al accionar del funcionario aduanero.

decisión en las áreas operativas, motivada tal vez, por el divorcio que se advierte con el área jurídica de la aduana⁴⁴.

A esto deben sumarse decisiones administrativas que modifican la estructura orgánica de la aduana y crean regiones autónomas en las que se establecen criterios particulares de valoración, de interpretación jurídica y de criterios operativos que resienten el criterio de unidad de la aduana, que es clave en todo el articulado del Código Aduanero Argentino.

Pero debe destacarse la actitud que ha tenido la aduana, sobre todo en los últimos años, de dejar la interpretación final de la norma aduanera a las resultas de la decisión judicial. Esto que en sí mismo no es reprochable, atento a que está en juego el control y la renta fiscal, se ha visto gravemente afectado como consecuencia de la dinámica que el procedimiento aduanero posee, con lo cual “la aclaración judicial” demora, desgraciadamente, mucho tiempo.

El tiempo de tramitación promedio de un sumario infraccional, desde que se inicia por medio de la denuncia hasta que termina, generalmente con fallo de la Cámara Federal, sea que provengan del Tribunal Fiscal de la Nación, o

⁴⁴ Han sido excepcionales los casos en que se han emitido instrucciones interpretativas de las normas o circunstancias operativas, a diferencia de lo que acontece en la DGI, donde los dictámenes jurídicos vinculantes y genéricos han sido una constante, con la ventaja además, que estos son publicados. En la aduana, desconociendo la razón histórica, las decisiones y opiniones son reservadas, y únicamente toman conocimiento las partes involucradas, costumbre que se mantienen en la actualidad. Pereciera que se mantiene una especie de aura de misterio, o que la interpretación administrativa de la norma aduanera está reservada para iniciados o miembros de un club del cuál no se sabe como es la forma de presentar su solicitud de admisión. Alguna vez, con motivo de un Congreso de Derecho Aduanero celebrado en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Buenos Aires, en 1983, CARLOS CARENA propuso la publicación o, al menos, que se otorga la facultad para que se pueda acceder a los dictámenes emitidos por el servicio jurídico de la aduana, ya que precisamente ponía de manifiesto esta circunstancia. Por otra parte, con carácter general han sido muy esporádicos los casos en que el servicio jurídico ha emitido instructivo, pautas interpretativas a las áreas operativas sobre cómo aplicar la norma o reglamentos aduaneros. Esto fomentaba un dispendio administrativo, en el que, por falta de comunicación, se generaban actuaciones que luego eran archivadas por no ser ajustados a derecho.

De todas formas, la Dirección General de Aduanas mediante la Nota Externa 20/2005, procederá a la publicación de los fallos definitivos, firmes o consentidos de carácter relevante que dicten los respectivos jueces administrativos aduaneros, mediante un extracto de la cuestión debatida sin mencionar a las partes intervinientes. Esta publicación se hará en la página de Internet de la AFIP.

bien como consecuencia de una demanda contenciosa, es de 5 a 6 años. Se hace este cálculo de tiempo sin contar la eventualidad de que tenga que esperarse la decisión de la Corte Suprema, con lo cual el plazo estimado puede elevarse a unos 8 años promedio.

Como método interpretativo un plazo excesivo no resulta adecuado, sobre todo cuando se está dentro de una actividad que se caracteriza por su inmediatez, dinamismo y mutación normativa, como también de cambios de condiciones externas e internas del comercio internacional.

Con lo cual, muchas veces ha sucedido que la solución interpretativa ha llegado tarde, o al menos se ha tornado abstracta, y ha perjudicado tanto a la administración pública como al usuario⁴⁵.

Este modo de actuar para resolver cuestiones, que demuestra cierta pasividad, en donde todo reposa en el leal saber y entender del funcionario dictaminador de turno, que sin mayores preocupaciones emite opiniones diversas y donde no existe responsabilidad de ninguna especie, toda vez que la interpretación final ha de recaer en la justicia, es demostrativa de que el método no resulta eficaz. En todo caso, ha servido para no resolver situaciones y perpetuar conceptos que se deforman y expanden a lo largo de todas las aduanas en forma confusa, y también difusa, ya que muchos de estos funcionarios interpretan lo que creen que se les dice.

De manera que se puede advertir que, bajo este esquema de actuación, en lo que respecta al accionar de los funcionarios que interactúan con los usuarios y que ejercen la función específica de control, muchas veces se encuentran libres de actuar conforme a su leal, y no tan leal saber o entender, y lo que se advierte es una falta genérica de pautas y criterios legales, porque en caso de haber tenido conocimiento de ellos, hubieran evitado realizar la denuncia.

En consecuencia, en torno a la pregunta inicial y al estudio propuesto en este capítulo, en orden a considerar si las figuras infraccionales previstas en el Código Aduanero Argentino se adecuan a este, en principio es afirmativa.

⁴⁵ Si bien no es reprochable enteramente al Servicio Aduanero, se ha advertido una constante en materia tributaria, al dictarse normas, que, en cierta medida, al mismo autor de estas se le representa la colisión de dicha norma con normas constitucionales y, a pesar de eso por razones de mérito y oportunidad política o económica, las dicta igual, sabiendo que solamente un pequeño porcentaje de contribuyentes las han de resistir, y como la solución final va a demandar un largo tiempo, se privilegia un aspecto utilitario que genera ese actuar.

Se expresa esto en consideración de que fueron concebidas para ese Código, siendo compatibles con los principios y la dinámica que informa al sistema jurídico aduanero, en un contexto estructural también definido por la propia norma.

B. ANÁLISIS CRÍTICO. PROYECCIÓN AL FUTURO

¿Se mantiene actualmente esta situación? En algunos aspectos, sí. Pero tal vez como consecuencia de la interpretación anterior, es decir, como resultado del impulso inercial que se tiene una vez que se cambió de rumbo. En lo que concierne a gran parte de las infracciones, estas se han mantenido en sus niveles históricos y generalmente no han generado conflictos interpretativos, ya sea por parte de la aduana, como de la doctrina y la jurisprudencia. En otros, como en el caso de las declaraciones inexactas, las divergencias han sido más evidentes, sumado al hecho de la gran proliferación de sumarios originados por los motivos ya expuestos, abastecidos en gran medida por la falta de criterios rectores que permitan dar seguridad, tanto a los funcionarios como a los usuarios.

De manera que esto permite efectuar la siguiente pregunta: ¿no será que atento a los cambios producidos en el comercio internacional, la globalización y los medios de comunicación, en un contexto de desarrollo económico, se requiere modificar los mecanismos de control?; y por otra parte, la proliferación de sumarios, ¿no evidencia en todo caso, además de las cuestiones ya vertidas, un problema de falta de mecanismos apropiados de contralor?

La respuesta debe concebirse con el tratamiento de una cuestión previa, y que se sustenta en la evidencia de que la realidad actual del comercio internacional impone a los servicios aduaneros una actuación más inteligente. Esta situación implica un cambio en la actitud del control individual y total de cada operación o destinación de comercio exterior, que debe privilegiar el control estudiado, adecuado a la realidad de cada usuario, y brindar el servicio aduanero en forma directa, en donde el que lo reclama actúa y realiza su actividad comercial o industrial.

Esto, que es una realidad en los países desarrollados, genera un cambio de mentalidad y de criterio, en el cual los sumarios que se generan tienen por objetivo ya no un afán de sancionar, sino el de constituir la demostración de



que el control existe, y que se pretende el cumplimiento de las normas que se han establecido para el beneficio de todos.

El tema de la elección del adecuado mecanismo de control aduanero enfrenta el último punto a analizar, que es el de la eficiencia y eficacia de la administración; se anticipa que es el origen de los conflictos que se han enumerado.

Se ha señalado que en la valoración social, política, práctica y también jurídica, de la administración pública, como parte de la estructura de los poderes del Estado, tienen destacada importancia los valores de la eficiencia y eficacia. Por lo tanto, se exige primariamente no sólo que se obre o actúe conforme a las normas, sino que al hacerlo, se resuelvan los problemas, es decir se produzca en cada caso un determinado resultado efectivo; en otras palabras, se realice un hecho positivo que coincida con el diagnóstico del problema y que este sea resuelto cabalmente. Así es que surge la efectividad, o si se prefiere, el éxito, como criterio de legitimidad de la Administración Pública⁴⁶.

1. *Eficacia y eficiencia*

De conformidad con el Diccionario de la Real Academia, **eficacia** significa: capacidad de lograr el efecto que se desea o espera. De manera que, aplicable al adjetivo “eficaz” a una persona, señala a quien es capaz de lograr el efecto perseguido en su intento o propósito. También este adjetivo puede ser aplicado a un acto para determinar que este es capaz de lograr un intento o propósito⁴⁷.

⁴⁶ Cfr. PAREJO ALFONSO, LUCIANO, *Eficacia y administración. Tres estudios*, Instituto Nacional de la Administración Pública, Boletín Oficial del Estado, Madrid 1995, p. 89. Aquí, agrega el autor que esta importancia, casi podría decirse el protagonismo, no significa desplazamiento, ni sustitución de los valores jurídicos tradicionales, ligados al surgimiento y definición de los principios del Estado de Derecho y Estado Democrático, sin perjuicio de la tensión dialéctica y, en algún caso incluso, de la contradicción que pueda existir entre aquellos valores y los de la eficiencia y eficacia comúnmente asociados a la nota social del Estado; pues estos últimos operan en el plano específico y propio de demanda política y social, que nada dice acerca de la legitimación democrática del poder público administrativo ni de la legalidad de su actuación, que deben entenderse que se dan, en él, por supuestos o cumplidos.

⁴⁷ Cfr. *Diccionario de la Real Academia Española*, t. I, Vigésima primera Edición, Madrid, 1992.

Se aprecia entonces, que la eficacia está relacionada con la efectividad, que a su vez es definida como cualidad de efectivo, este adjetivo significa real y verdadero, en oposición a lo quimérico, dudoso o nominal, que es hacer efectivo, o llevar a efecto.

Consecuentemente, tal como ilustra Luciano Parejo Alfonso, la palabra “eficacia” evoca básicamente la producción intencionada (es decir, con arreglo a un fin o causa) de una realidad (adecuada al fin) como resultado de la acción de un agente idóneo para obrar. Por lo que puede resumirse que, mientras la eficacia alude a la producción real o efectiva de un efecto, la eficiencia se refiere más bien a la idoneidad de la actividad dirigida a tal fin; por ende, existe entre ambas nociones una muy estrecha relación semántica⁴⁸.

Ahora bien, estos conceptos aplicados a la administración pública en general han sido derivados de la concepción de la administración de la actividad privada, que por otra parte se caracteriza por no ser dogmática, ya que se adecua a los constantes cambios que impone el mercado.

En el Estado liberal de Derecho, la cuestión de la eficacia continúa en cierta forma limitada desde el punto de vista jurídico, pero no por ello dejó de avanzarse en la búsqueda de pautas que permitan cumplir fines y objetivos y, por ende, evaluar los rendimientos de sus organizaciones, especialmente las administrativas⁴⁹.

⁴⁸ Cfr. PAREJO ALFONSO, LUCIANO, *Eficacia y administración. Tres estudios*, ob. cit., p. 92. En esta misma línea, se puede encontrar en la Constitución Nacional en el artículo 16, cuando destaca, entre otras cosas, que todos los habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. Por otra parte, la Constitución Española de 1978 no sólo impone, en el artículo 103.1, principios de actuación eficaz para la administración pública, como el de eficiencia y economía en la ejecución, sino también en la programación del gasto público para una asignación equitativa de los recursos.

⁴⁹ Sobre el particular PAREJO ALFONSO, LUCIANO, *Eficacia y administración. Tres estudios*, ob. cit., p. 102 a 104, señala sobre el particular que, tratándose de un valor principio constitucional, ha sido natural que haya sido tratado por el Tribunal Constitucional, en el que ha establecido que la eficacia es un verdadero principio jurídico del cual resulta para la Administración un deber positivo de actuación conforme a sus exigencias. Es un principio esencial que consagra un bien o interés jurídico integrado en el orden material constitucional de valores; integración en la que juega una función servicial dirigida a asegurar el cumplimiento o la realización efectivos de dicho orden. La Constitución de España de 1978 establece estas pautas cuando recoge el principio de eficiencia en la parte dogmática, en el contexto de los recursos económicos públicos y en estrecha vinculación con el valor-principio de economía, para postular como correlato de

A partir de la década de los setenta, comenzó a evidenciarse la idea de determinar y aplicar el valor de la eficacia administrativa, en orden a los altos fines que esta tiene y dado su compromiso con la sociedad.

La erosión de la confianza en el Estado, como marco y agente principal de realización de una sociedad política coherente y justa, se manifiesta por la pérdida de confianza en la forma actual evolucionada, es decir, social del Estado. Esto está motivado básicamente por la emergencia de la conciencia del acercamiento de los límites mismos del campo de maniobra de aquel, justamente, en épocas de cambios radicales y rápidos, que generan incompreensión e imprevisión respecto de un mundo en el que sólo el sistema de economía de mercado parece ser un punto seguro de referencia. Este contexto provoca, gracias a la incertidumbre y a la desorientación que origina, la baja de los valores estatales públicos, vale decir los valores colectivo, la solidaridad como valor público, y el alza de los valores propios del ámbito de dicha economía de mercado, y por lo tanto, de lo privado y lo individual. Aparece también la quiebra del Estado fiscal redistribuidor, con sus consecuencias en la distribución y el cumplimiento de sus fines específicos, lo que lleva a poner bajo sospecha las políticas y el gasto público. En este contexto, surge el fenómeno económico del desarrollo empresarial, sustentado en la idea de la eficacia, que se une a la idea del éxito.

El criterio de eficacia gerencial y empresarial se terminó proyectando en la administración pública, lo que significó que se trate de incorporar una nueva cultura de organización, que sustituya el conjunto de valores y pautas de comportamiento imperantes y que esté en sintonía con la finalidad de modernización y eficacia. Aquí se propone que la administración resulte receptiva y abierta a los intereses, y al servicio de todos los ciudadanos, por lo tanto propone un modelo funcional que consiste en un sistema integrado de gestión por objetivos⁵⁰.

deber de los ciudadanos de contribución de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, una determinada –eficiente y económica- programación y ejecución del gasto público en clara correspondencia con la exigencia de asignación equitativa en la de distribución de los recursos públicos. La eficacia ha de recogerse en la parte organizativa, y en ocasión de la fijación del estatuto subjetivo principal de una precisa organización

⁵⁰ Cfr. PAREJO ALFONSO, LUCIANO, *Eficacia y administración. Tres estudios*, ob. cit., pp. 116 y 117. Aquí el autor cita los valores actuales y nuevos que se proponen sustituir en miras a un cambio en la administración pública. A saber: Valores actuales: 1- El

De manera que resulta apropiado que se exija, respecto de la administración, objetivos claros, en miras de que los ciudadanos puedan analizar si se ha acertado en el cumplimiento de esos objetivos. Esto en todo caso, es una muestra de eficacia y además, un plus que se ha indicado como eficiencia. Pareciera que esta última característica es la más difícil de obtener, sobre todo, cuando se juzga el accionar de la administración pública.

El sistema democrático que en su esencia sostiene el cambio de sus gobernantes, sustenta, de hecho, estos principios, que permiten al ciudadano conforme a un objetivo propuesto previamente, considerar el grado de eficacia y eficiencia de su cumplimiento, el grado de realismo de lo que se propone.

juridicismo tradicional de nuestra cultura afecta tanto a la forma en que se producen las normas como a la manera de interpretarlas. La programación de la administración se ha hecho tradicionalmente y continúa haciéndose, desde una sobrevaloración de la virtualidad de las reglas jurídicas sin tener en cuenta suficientemente los aspectos sustantivos del servicio. Además, el reflejo de esa cultura suscita en el agente un puro deber de cumplimiento formal de la legalidad, en detrimento de la consecución del objetivo material de la misma. La insuficiente asimilación del principio de eficacia en la gestión y la responsabilidad del gestor. El funcionamiento del sistema produce con frecuencia la desvinculación de los gestores respecto de los objetivos finalistas y sustantivos asignados a los servicios a su cargo, sin que existan mecanismos efectivos para controlar la eficacia de la actuación y exigir responsabilidad por los resultados. Valores Nuevos: la eficacia y eficiencia como valores que junto a la legalidad constituyan los pilares de la actuación de la administración. El asentamiento de la actuación pública sobre valores propios y diferentes de los que rigen en el sector privado puede modular la definición de la eficacia y eficiencia, para ajustarlas a esos valores representados por la administración pública, en ningún modo debilitar la exigencia de su cumplimiento. La responsabilidad efectiva de la administración ante los ciudadanos destinatarios de los servicios públicos, instrumentando para ello los mecanismos que faciliten la mutua relación, haga más accesible a la administración y promuevan la participación ciudadana en la gestión pública. La asunción de los órganos políticos de las decisiones estratégicas y la realización por la administración de las funciones para su ejecución, con el fin de hacer efectivo el principio de responsabilidad en la gestión en el marco de objetivos, claramente establecidos. En lo organizativo, flexibilidad de las estructuras con objeto de que puedan adaptarse a los requerimientos de las tareas a desempeñar en cada caso, y autonomía mayor en su funcionamiento de acuerdo con el criterio anterior. Apertura constante de la administración a las experiencias e innovaciones en el funcionamiento de otras organizaciones públicas o privadas, con una particular sensibilidad hacia la incorporación de nuevas técnicas de gestión. Consideración de los recursos humanos como el elemento fundamental con el que opera la administración.



Por consiguiente, la administración pública de un Estado democrático tiene que ser una organización que debe distinguirse por los principios de legalidad, de eficacia y de servicio. De legalidad, porque el procedimiento administrativo no es otra cosa que un camino para salvaguardar los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos. Eficacia, porque es perfectamente exigible a la organización administrativa que ofrezca productos y servicios públicos de calidad. Y de servicio, sobre todo, porque no puede olvidarse que la justificación de la existencia de la administración se encuentra en el servicio a los intereses colectivos, en el servicio del bien común. Por lo tanto, la administración debe ser transparente ante los ciudadanos, ya que estos son quienes justifican su existencia⁵¹

Pero también se ha de exigir a toda a la administración el cumplimiento de tales pautas y objetivos. De manera que esta lectura no implica adoptar un esquema de éxito o resultado, sino la idea de establecer efectivamente si la labor que desarrolla cada sector de la administración se compadece con los objetivos y las pautas propuestos en un plan de acción, gobierno, que ha sido concebido sobre la base de lograr una mayor eficiencia, y con la idea de que sea eficaz, es decir, coherente con los fines tenidos en consideración⁵².

⁵¹ Cfr. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, JAIME, “La ética en la administración pública”, ob. cit., pp. 14/15.

⁵² Prueba de lo expuesto, en orden a que se está intentando implementar, es el portal Web de la AFIP -www.afip.gov.ar- en el que se publica el *Plan de Gestión para el Año 2002* I- Visión: El desarrollo económico de la Argentina requiere como condición esencial, la lucha contra la economía ilegal y la consecuente competencia desleal (...). Para ello, no existen soluciones únicas ni simples, sino que debe encararse una serie de reformas estructurales que implican fortalecer al organismo recaudatorio, y promover la conciencia social sobre la importancia del cumplimiento tributario y aduanero. La implementación de reformas también depende de la capacidad de la AFIP para sumar esfuerzos de organizaciones públicas, sociales y privadas en la lucha contra la evasión. La transformación del sistema recaudatorio es un desafío a mediano y largo plazo, que se construirá en etapas con resultados medibles en el corto plazo y se gestionará a partir de metas e incentivos asociados a su cumplimiento. II- Misión: "Administrar con eficiencia y eficacia la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y las actividades relacionadas con el control del comercio exterior, brindando servicios de calidad, promoviendo el cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones y contribuyendo a la lucha contra la economía ilegal". III- Objetivos Estratégicos: disminuir la evasión fiscal y el contrabando, para lo cual se proponen las siguientes acciones: plan de acción a partir de manifestaciones económicas de sujetos no registrados; nuevos análisis de la evasión y elusión por sector, región, y tipo de contribuyente; definición de estrategias de cobertura para la fiscalización; generación de mecanismos de control y apoyo a la fiscalización; Facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y

2. *Su aplicación en materia aduanera*

Lo señalado en el punto anterior se aplica a la aduana ya que esta es una institución del Estado que tiene una labor predeterminada, tal como se ha visto anteriormente. Las preguntas que surgen seguidamente son: y en la consecución de ese fin, ¿su labor es eficaz?, y ¿los funcionarios que tienen son lo suficientemente idóneos? ¿Es adecuado el nivel y grado de preparación técnica de ellos?

La respuesta a la primera pregunta ha de tener directa relación con los medios que el organismo dispone. Es decir, para una determinada estructura, presencia, planta, medios, comunicaciones, etc., puede tener un cierto grado de eficiencia. Un método de cálculo o determinación puede resultar de considerar económicamente, cuánto representa para el Estado el costo anual de tener en funcionamiento la institución, y cuánto le reporta. Este es un esquema básico de realización, sobre la base de que, muchas veces, resulta imposible establecer un objetivo realista de eficiencia, máxime cuando se trata de un organismo como la aduana. Pero al menos, se pueden preestablecer pautas anuales de recaudación, en el contexto de una actividad de comercio exterior con reglas estables y con perfiles bien definidos; y por otra parte, disponer de la información inteligente que permita saber dónde y qué porcentaje de mercancías se escapan de su control.

De nuevo se presenta el dilema que consiste en que para poder exigir una pauta de eficacia en este campo, se debe predeterminar qué objetivos o metas resultan necesarios cumplir, y con qué recursos se ha de contar para la realización de dicha labor, teniendo además en consideración que la actividad de control muchas veces va más allá de una función meramente

aduaneras, y se proponen las siguientes acciones: mejoras en la calidad de atención al contribuyente y usuario aduanero; nuevos mecanismos para la presentación y pago; simplificación de las normas y trámites; Fortalecer la gestión de cobranza y prevenir la mora y el incumplimiento, se propone como acciones: prevención del incumplimiento; aumento de la eficiencia de la gestión judicial; Promover la conciencia fiscal sobre la importancia del cumplimiento tributario, y se propone: asistencia a organismos externos en el manejo de su información, y procurar su colaboración; desarrollo de un plan de comunicación institucional; Promover el desarrollo profesional del personal, y se propone: normas legales y de gestión; Reforzar la lucha contra la corrupción, y se propone: adaptar los procesos para detectar y reducir oportunidades de corrupción; y finalmente Promover la excelencia en la gestión, para lo que se propone: migración a una gestión por objetivos con medición de resultados; procurar la modernización tecnológica.

Este plan se modifica conforme a las pautas que se fijan para cada año. Actualmente están publicadas los objetivos correspondientes al año 2004.

económica, como puede ser el caso de velar por la seguridad, en todo sentido, de los habitantes del país.

De manera que se puede advertir que muchas veces, tal o cual funcionario, que ha tenido a cargo la administración aduanera, se lo ha considerado eficaz por haberse ceñido a un presupuesto operativo, pero no por ello se lo ha señalado como eficiente, y frecuentemente, se ha dado el caso inverso.

La pregunta que cabe formular ahora es respecto de la mentada ineficiencia de la aduana; en torno a ello nos interrogamos: ¿es fruto de una combinación de factores o se trata de una deficiencia causada por defectos normativos?

Nuevamente la respuesta no puede ser absoluta. Muchas veces ha sido ineficaz la aduana, por una combinación de factores, como pudo ser la falta de un presupuesto adecuado que impedía tener medios e información para realizar una labor preventiva adecuada, lo que también repercutió en una insuficiente preparación de sus cuadros técnicos, sumado a una inadecuada remuneración.

Otras veces, se ha tratado de poner de relieve que en realidad la labor de control y recaudación se ven afectadas por un defecto normativo, lo que sistemáticamente genera parches legislativos y reglamentarios que con frecuencia está lejos de solucionar cuestiones de fondo, sin perjuicio de alguna mejoría que se advierte en cuestiones circunstanciales.

3. *El caso de la Aduana Argentina*

En la Aduana de la República Argentina, se presentan las situaciones expuestas. Si bien a gran costo se previeron procedimientos, estructura y formación de los recursos humanos, los resultados obtenidos no pueden ser catalogados como óptimos, tanto en la perspectiva del usuario, como también del prestador.

¿A qué se debe este resultado? Las causas son varias y de estas dependerán las respuestas.

El esquema burocrático, la falta de capacitación en la idea de cumplir objetivos, colaboran en la deformación del burócrata. Con lo cual, a diferencia de las pautas observadas cuando se analizaban los principios que se tratan de implementar en las administraciones europeas, estas resultan prácticamente inaplicables en el medio local. Se ha señalado que el burócrata

tiende a cumplir con su labor específica, pero no a resolver las cuestiones, con lo que su función se ha de limitar a analizar el caso que se le presenta para observar hacia dónde lo puede derivar –el caso del giro de papeles o expedientes para eludir así la responsabilidad de resolución-, o si no encontrar directamente el defecto para rechazar *in limine* el expediente; o bien, ver a quién derivarlo para que a su vez, lo rechace. Es decir, el sistema se paraliza, resulta desesperantemente lento, ya que el que tiene que resolver no resuelve, y sobre esto, no se puede avanzar mucho porque tampoco se tienen mecanismos de evaluación, de gestión del funcionario, lo suficientemente serio que permita juzgar su rendimiento, ya sea premiando o castigando, conforme a un criterio de eficacia y eficiencia que se haya tomado previamente

Debe tenerse en cuenta que no resulta eficaz el que tiene papeles, o el que tiene muchos, sino aquel que brinda adecuadamente el servicio para el que se le paga, solucionando en su campo, con el grado de responsabilidad que le corresponde, el tema que se le confía. Mayor inconveniente se presenta cuando la parálisis obedece a no querer cuestionar normas de rango superior, como es el caso de las que emanan del Poder Ejecutivo, y que se advierten claramente opuestas al ordenamiento básico, es decir, al Código Aduanero, o lo que es más grave, a la Constitución Nacional. En tal caso se puede comprender su actitud.

Cuando se analizaron e implementaron una serie de medidas tendientes a la modernización de la estructura, cuadros operativos, recursos humanos, en la década del 90, existieron muchas críticas y se cometieron innumerables abusos, que culminaron con un sonado escándalo político-judicial, que derivó en la creación de la AFIP. Es decir, en aras del eficientismo se creó una megaestructura, y se intentó modificar la ley de fondo aduanera. Respecto del primero, por medio de la fusión con el gran ente recaudador del Estado, es decir la Dirección General Impositiva, significó la ocupación administrativa de esta a la aduana, fue una de las épocas más ingratas para el funcionario aduanero de carrera, habida cuenta de que se intentó imponer otra dinámica de actividad que no es propia de la aduana, con el agravante que tampoco resultaba eficaz la labor de la DGI.

Hubo pues, nuevamente, que darle cierta autonomía a la Aduana, denominada DGA, separada de la DGI, aunque manteniendo la estructura y funciones de la AFIP.

Pero la pregunta subyace, y en todo caso, con una presión adicional, que es la percepción colectiva de que la aduana es un organismo corrupto, ineficiente (“la aduana es un colador”) y en consecuencia, ineficaz. Pero debe tenerse en cuenta que muchas de estas voces detractoras, curiosamente se alzan por intereses creados, defensores de actividades monopólicas locales que en tiempos pasados se beneficiaron de políticas de comercio exterior proteccionistas, y que se vieron perjudicadas con la implementación de la libertad de comercio. El tema es viejo y se remonta a los albores de la patria, como se ha visto en el capítulo 1. Con lo cual, en este campo también debe actuarse a la hora de analizar las críticas con cierta prudencia.

No obstante estas idas y venidas, fueron poco a poco mellando el espíritu del funcionario abnegado, laborioso, que tiene ese fuego sagrado de ser aduanero. Mal pagado, mal dirigido, con una carrera que no existe, en la que se abusa del amiguismo, asesores externos contratados, luchas de poder y demás rémoras que afectan a la aduana y, en general, a la administración pública, en un contexto de descreimiento de la población respecto de las autoridades políticas y sus representantes, lo que permite hacer creer la sensación de que no sólo es un problema de la aduana sino del país todo, ya que lo que está en juego es contrato social básico de convivencia garantizado en la Constitución Nacional.

No deja esto también de evidenciar una cierta crisis de valores colectivos, que a toda la sociedad argentina aqueja desde hace muchos años, aspecto que es también común con otras sociedades como las de Latinoamérica, y sin perjuicio de que esto tenga visos de globalizarse⁵³.

⁵³ Resulta interesante respecto de la conferencia brindada por FERNANDO SAVATER, titulada “Globalización de los valores” y que está publicada en *Observatorio siglo XXI, Reflexiones sobre arte, cultura y tecnología*, Editorial Paidós SRL, Buenos Aires, 2002, pp. 242/243, da cuenta de que el dinero tiende al acaparamiento individual, no a su reparto sino a su posesión individualizada. No resulta portador de derechos. En una sociedad donde los derechos se compran con dinero, todos saben hasta qué punto eso va a crear una desigualdad, una situación de exclusión y de expulsión de gran parte de la población del contexto global. Y esto es lo que ocurre en el mundo actual. El hecho de que las personas ganen más que otras promueve algún tipo de cualidad individual especial, todas las riquezas son sociales, porque todas las riquezas se hacen a costa de vivir en una sociedad determinada en la que participan todos. Los valores en este contexto han de actuar como elemento de seguridad. Cuanto más injusto es el país, más inseguro resulta.

También GÓMEZ ANDRADE, JORGE, “La conciencia jurídica sobre los límites del derecho en tiempos de crisis y de emergencia”, ob. cit., destaca sobre el particular que la

Como puede advertirse, si el sistema se paraliza o se aproxima a un grado tal de falta de resolución y no se fijan los objetivos en forma clara y no se concientiza al funcionario de lo que se debe hacer, y además no se lo prepara para tal faena, pocos o casi nulos resultados, en orden a la eficiencia, se han de obtener en lo inmediato, y en el mediano plazo.

Si a su vez el propio Estado no brinda los medios adecuados para que la labor que se espera, o que pretende realizar la aduana sea la óptima, o la aceptable, esta va a resultar poco eficaz, y por ende, a pesar de la actividad idónea de un plantel o de algunos de ellos –en lo humano–, poco lucimiento tendrá la labor desplegada. En consecuencia, esto es muy desalentador en lo personal y en lo colectivo, y permite que esta falta de animosidad y estado espiritual actúe como un veneno que paraliza de tal manera, que fomenta la anomia, que a su vez engendra todo tipo de corrupción.

Debe recordarse que la OMA ha puesto de manifiesto a las administraciones aduaneras que deben realizar los esfuerzos para combatir la corrupción, considerando que la promoción de los valores éticos es fundamental, buscando también implementar procedimientos que desarrollen transparencia y eliminen en los usuarios prácticas corruptas⁵⁴.

De manera que, retomando al planteo inicial de este capítulo, se puede concluir en que la eficacia del organismo aduanero dependerá, en gran medida, de los recursos humanos que tenga. Con este objetivo no debe dejar de formarlos, prepararlos, asegurarles una carrera y remunerarlos de manera

justicia como valor aun siendo el objeto y el límite más importante no es el único. Existen además una serie de valores propios del derecho, como el orden, la paz, la estabilidad, la confianza, la certidumbre, la razonabilidad, la coherencia, la correspondencia lógica entre medios y fines, la vigencia del sentido común y la libertad. A este mundo axiológico, se oponen una serie de contravalores como la injusticia, la anomia, el caos, el desorden, la inseguridad, la imprevisibilidad, el conflicto latente y perpetuo, la irracionalidad, la arbitrariedad, el temor y el despotismo.

⁵⁴ Cfr. “*Rapport de l’atelier douanier sur la transparence et l’ethique*”, *Troisième Forum Mondial* 21/31 Mayo, Seúl, República de Corea. En dicha oportunidad, se destacó que la necesidad de estas medidas está fincada en el continuo crecimiento del comercio internacional que se desarrolla en un contexto de negociaciones internacionales comerciales y que pone a las aduanas ante una realidad compleja. A esto se le debe sumar el efecto que genera el terrorismo internacional y el crimen organizado que afecta a las cadenas logísticas internacional, sumado al desarrollo de la tecnología. Esto lleva y exige a que las administraciones aduaneras tengan la obligación de incrementar los recursos económicos y humanos para construir una administración eficaz y moderna.

802 CAP. 12 – ADECUACIÓN DE LAS FIGURAS INFRACCIONALES AL SISTEMA...

que se fomente y desarrolle adecuadamente la labor de control, que es el alma del organismo.

La mayor eficiencia además estará vinculada a los medios adecuados para la realización del fin, lo que implica una labor de planificación de objetivos, metas a realizar, es decir conforme a un plan maestro previo, predeterminar lo que se puede hacer en grado óptimo. Esto ha de permitir un curso de acción sereno y firme que deberá privilegiar la asignación de responsabilidad a los funcionarios para medir su idoneidad y grado de compromiso con la labor confiada.

En esta labor se ha de analizar si las normas y reglamentos se adecuan a las necesidades operativas y si son necesarias sus modificaciones, o bien la creación de otras. La imaginación, la audacia, la creatividad y la capacitación suelen ser características poco corrientes en la administración aduanera.

Por lo expuesto, puede sostenerse que el régimen infraccional aduanero se adecua al sistema del Código, sin perjuicio de las modificaciones que deben realizar en miras a mejorarlo, fruto de la experiencia jurisprudencial y de la práctica cotidiana que siempre van adelante de las normas, teniendo además en cuenta que la presencia del tipo abierto reclama alguna precisión respecto de algunas figuras, a juzgar por las prácticas comerciales que se modifican día a día, además de que resulta adecuado eliminar algunos supuestos infraccionales como ha sido analizado en el capítulo anterior.

En todo caso, este estado de ánimo y la salvaguardia de deformados objetivos hacen que las interpretaciones que se realizan de la norma aduanera, muchas veces, resulten las causales de que en sede administrativa se observe una cierta confusión entre las distintas dependencias, lo que impacta en la decisión final, llevando a que se considere y se cuestione recurrentemente si el defecto es, en definitiva, de la norma, del sistema o del funcionario.

Por lo tanto, más que defecto de las normas se observa una confusión de objetivos, poca claridad en los principios rectores que regulan la especialidad y cierta apatía en tratar de resolver y establecer una firme línea de conducción y cumplimiento de objetivos.

CONCLUSIONES

Resta ahora comenzar a exponer las conclusiones a las que se ha podido arribar luego de haber finalizado la labor de investigación propuesta.

Se puede concluir en que:

1- Ha quedado demostrado que la aduana es una institución que se remonta a la antigüedad, y que ha estado presente como institución en todas las civilizaciones en las que ha existido una forma evolucionada de organización estatal.

En esa función, se fue perfilando su accionar de recaudar tributos y efectuar controles, tanto de ingreso como de salida de diversos productos, y asimismo la de aplicar el régimen de prohibiciones conforme a las pautas concretas que cada Estado establecía en vista a razones de mérito, oportunidad y conveniencia. De manera que el accionar de la aduana ha estado siempre subordinado a las políticas que, sobre los temas indicados, han fijado las autoridades gubernamentales, cualquiera sea el régimen político imperante.

2- Con relación a la función actual de la aduana, puede concluirse en que, se trata del organismo del Estado encargado de aplicar las políticas de comercio exterior que establezca la autoridad competente, y de efectuar el control y eventualmente recaudar tributos cuando así esté previsto, respecto del ingreso o egreso de mercaderías a un territorio, o desde un territorio aduanero, en la medida en que estas estén afectadas al régimen internacional, como así también aplicar y fiscalizar el régimen de prohibiciones. En dicha función de contralor, le corresponderá actuar aun con funciones delegadas por otros organismos del propio Estado, en tanto y en cuanto tengan relación directa con la mercancía que está destinada al citado tráfico internacional.

De suerte tal, que resulta ser un organismo del Estado que esencialmente controla el ingreso y egreso de mercancías afectadas al tráfico internacional,

y que en virtud de dicha actividad, puede o no recaudar tributos según esto esté así establecido, o delegado.

3- Se puede sostener que el Derecho Aduanero es el conjunto de normas que forma parte de la totalidad de las disposiciones que constituyen el orden jurídico nacional que regula la actividad de la aduana y de los terceros vinculados a ella. Sobre la base de esta premisa, se concluye en que resulta ser la disciplina científica que regla tanto los controles aduaneros y las restricciones impuestas al tráfico internacional de mercaderías, como la técnica de aplicación de los gravámenes que se perciben con motivo de ese tráfico.

A su vez, como rama del derecho se advierte una mayor adaptación dentro de la esfera del Derecho Público, no obstante reconocer especial vinculación con otras tradicionales ramas del Derecho, como son el Constitucional, Financiero, Tributario, Penal y Administrativo. También ha de tener relación con el Procesal, Internacional, Civil y Comercial. Más recientemente, se debe mencionar la especial vinculación que tiene con el denominado Derecho de la Integración.

4- Se ha podido establecer también que, al igual que lo que acontece con otras ramas del derecho, el Aduanero, posee un léxico, institutos e instituciones y principios propios, que constituyen un ámbito normativo que justifica su estudio por separado. Por otra parte, también si se identifica el Derecho Aduanero como un conjunto orgánico de normas que responde a un objeto y principios propios se puede sostener que tiene autonomía jurídica relativa y que además está justificada, aun cuando requiera, por una razón de integración, recurrir a institutos y principios más fuertemente predominantes en otras disciplinas del derecho, como son el Derecho Tributario y el Derecho Penal. Desde el punto de vista de la enseñanza y de la especialización de la doctrina, es claro que desde hace tiempo se le ha asignado una autonomía especial, que se puede señalar caracteriza al Derecho Aduanero como algo único en su género, aspecto que, a nivel internacional, también es perceptible.

5- Sobre tales particularidades, se concluye igualmente, en que la norma aduanera integra el derecho público, que ha de tener una fuerte finalidad protectora, cuyo cumplimiento es exigible siempre que se realice una operación de comercio internacional de mercancías y por aquellas otras imprescindibles para su aplicación efectiva.



Se demuestra también que el Derecho Aduanero se compone de tres tipos de normas: las primeras que constituyen el conjunto de normas que determinan y ordenan lo relativo a las obligaciones pecuniarias consecuentes a las operaciones de comercio exterior, y que presentan un carácter protector tarifario, en donde tiene una influencia fuerte el denominado Derecho Fiscal; las segundas, las que imponen con carácter previo, la posibilidad de realizar una determinada operación de comercio exterior, que contienen una serie de requisitos y obligaciones de diverso contenido y naturaleza, que permite denominarlo Derecho Aduanero Técnico; y las terceras que corresponden al sistema penal infraccional que han de tutelar el bien jurídico aduanero que es el control conforme al grado de afectación que el legislador ha previsto para cada acción.

Finalmente, a la norma aduanera se la concibe y orienta para regular y administrar la función de control sobre el tráfico internacional de mercancías, que permite recaudar las rentas propias, o que le sean encomendadas con motivo de su ingreso o egreso. De suerte tal que, para la realización eficiente de esta labor, se deben conciliar tanto los intereses del Estado como el de los usuarios.

6- El Derecho Aduanero como sistema jurídico tiene ciertas características que surgen como evidentes, como es la de estar indefectiblemente destinado a permitir al Estado controlar el flujo de las mercaderías que ingresan o salen de su territorio aduanero. Precisamente este es el motivo que permite destacar que el Derecho Aduanero se encuentra constituido por los diferentes instrumentos jurídicos que permiten la realización de la política aduanera, lo que implica que necesariamente sea de naturaleza variable tanto en el tiempo como en el espacio.

7- En orden al contenido, el Derecho Aduanero se integra o compone del conjunto de normas jurídicas que integradas en un sistema se refieren a: a) La determinación y regulación de los elementos e instituciones aduaneras de base; b) La organización del servicio aduanero; c) Hacer el control sobre el tráfico internacional de las mercaderías; d) Los regímenes de las operaciones y destinaciones aduaneras; e) Los reglamentos dictados para el ejercicio de las profesiones consideradas como auxiliares del servicio aduanero, y a los importadores y exportadores; f) El régimen tributario aduanero; g) Régimen de prohibiciones; h) El régimen penal aduanero que reprime la violación del control; e i) El régimen de impugnación y revisión de los actos dictados por la aduana. Este listado de contenido, en general, se ha mantenido con

mayores o menores particularismos en las diversas legislaciones aduaneras del mundo, como también en aquellas comunes, como es el caso del Código Aduanero de la Comunidad Europea.

8- En orden a la interpretación que se hace de la norma aduanera, claramente ha tenido una fuerte influencia del dogmatismo, quizá como consecuencia del rigor que caracteriza a los regímenes aduaneros universales, por lo que se advierte una tendencia a lo dogmático, y con interpretaciones rígidas, las que han demostrado sus fuertes limitaciones a medida que el comercio internacional fue evolucionando. Esto significó que reclamara nuevos aportes y normas más flexibles, en donde la aplicación e interpretación de la norma no fuera única, sino que debía sustentarse conforme a varios puntos de vista, como lo axiológico, lo lingüístico, los hechos y la lógica.

No obstante, la interpretación de la norma aduanera ha sido influida por cierto científicismo aplicable en lo conceptual y lingüístico, atento a que se trata en definitiva de entender las diversas denominaciones que la especialidad tiene, lo que explica la necesidad de contar con un glosario común, atento al desarrollo que tiene el comercio exterior.

Sobre el particular, se ha tratado de señalar por diversos medios a este conjunto de distorsiones, sobre todo cuando no se conoce con exactitud la lista de deberes y obligaciones de los usuarios que han de tener luego repercusiones en el ámbito propio de la aplicación de las infracciones aduaneras. De allí la importancia que ha tenido la labor jurisprudencial, principalmente por parte del Tribunal Fiscal de la Nación, tribunal administrativo autárquico especializado, de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En este análisis del derecho, es innegable la influencia de los aspectos ontológicos y axiológicos. Esto es así, en definitiva, porque el derecho ordena la praxis humana; por lo tanto su interpretación y, por ende, estudio estarán necesariamente aprehendidos desde las dimensiones más profundas de las esferas políticas, éticas, sociales, etc.

9- La división clásica de las fuentes del derecho en formales y materiales, al menos sirven para poder clasificar de alguna manera a estos elementos, y sobre todo, a los motivos que llevan a la creación de una norma. Pero resulta adecuado sostener que debe considerarse como fuente a toda razón que de

acuerdo con las reglas generalmente aceptadas por la comunidad jurídica pueden ser usadas como base justificatoria de la interpretación del derecho.

Pero debe señalarse que, con respecto a las fuentes del Derecho Aduanero, deben ser analizadas con una perspectiva más amplia que la desarrollada por la visión clásica, con mayor razón si se considera la fuerte presión que históricamente ha tenido esta disciplina desde el poder político, y que por lo tanto, no se finca en una visión jurídica en sentido estricto.

10- Se han podido identificar en forma satisfactoria los principios que regulan y dan forma al Derecho Aduanero, conforme a la metodología previamente elegida. A partir de la concepción de que una norma jurídica implica una ordenación prudente de conductas, que asigna lo suyo a los sujetos a quienes se dirige, y que la razón y voluntad generadora de aquella se realiza conforme a algún principio, también es posible detectar a estos en el Derecho Aduanero.

11- Conforme al método adoptado para identificar y clasificar a los principios del Derecho Aduanero, estos pueden ser agrupados atento a teorías fuertes y teorías débiles. Su diferenciación estará dada en la participación o presencia que tengan en consideraciones cualitativas o sustanciales, y en aspectos formales o cuantitativos.

Los principios jurídicos positivos sistemáticos o fundacionales, al constituir los pilares que sirven de sustento y fundamento iuspositivo a todo el ordenamiento jurídico, influyen en el Derecho Aduanero.

Sobre tales pautas, se identifican a los principios fuertes del derecho como aquellos que, en forma indudable, resultan ser los valores básicos o formas básicas del bien, o los bienes humanos básicos, los que son reconocidos como autoevidentes y por ende devienen incuestionables.

En lo que respecta a la regulación aduanera, se advierten claramente estas características, toda vez que se trata de una regulación positiva, de actividades que desarrollan los hombres que a su vez están vinculadas con aspectos evidentes y básicos de ellos, como es el bien común, la propiedad privada, el intercambio, por citar algunos.

Por lo expuesto, la normativa aduanera resulta ser una manifestación del derecho que tiende a obtener el bien común, y que, junto con el principio de la razonabilidad práctica, busca ordenar relaciones justas, claras, en donde el ejercicio de los usuarios que pretenden introducir o extraer mercaderías, se

dé en el marco de otra de las características del hombre, como es su sociabilidad, en la que interviene el Estado.

12- Tomando en consideración estas premisas es que se han podido identificar como principios fuertes del Derecho Aduanero, al Derecho Natural comunitario, es decir, el principio del bien común o del interés general; al principio de solidaridad, que va unido al deber natural de contribuir; a los principios generales del derecho, de contenido constitucional; y finalmente, el principio de la doctrina universal de los bienes.

13- Con relación a los principios débiles o derivados, a diferencia de los originarios –cuya juridicidad resulta evidente y que proceden de considerar a la naturaleza humana- van a ser conforme la razón los descubra a partir de su relación con los originarios. De esta manera, se han podido detectar aquellos que están explícitamente normados, como los que en forma difusa están comprendidos en otros sistemas o normas, y que la tensión de ellos necesariamente estará centrada en la norma y de las interpretaciones que de ella se realicen.

14- Conforme a tal criterio diferenciador, se han podido identificar como principios débiles mixtos del Derecho Aduanero: a la igualdad ante la ley; legalidad; libre circulación de bienes dentro del país y la comunidad económica; libertad de comercio, tránsito y navegación; principios del Derecho Tributario (legalidad, igualdad ante la ley o generalidad, uniformidad de tarifa, no aplicación de los principios de progresividad y confiscatoriedad, reserva de ley, proporcionalidad y justicia); buena fe; principio de que nadie puede enriquecerse sin causa, a costa de otro; inviolabilidad de la propiedad; principios del debido proceso (defensa en juicio, sentencia fundada, congruencia); seguridad jurídica y garantías penales.

15- A su vez, como principios débiles iuspositivos se detectaron: los principios de derecho común y civil; los principios de derecho público (nacionalidad de la aduana, finalidad, inexistencia de aduanas provinciales, acceso a la administración aduanera, carrera administrativa y capacitación, servicio público, exorbitancia, conservación de los actos administrativos, jurisdicción administrativa revisora y tutela judicial efectiva); principios generales del derecho penal y administrativo; veracidad, exactitud, inalterabilidad de las declaraciones; formalidad y rigor; responsabilidad, confianza y profesionalidad.

Estos últimos constituyen principios que en esencia pueden mutar habida cuenta su naturaleza y por su dependencia, en gran medida, de los órganos con poder para cambiarlos o modificarlos, con es el caso del Poder Legislativo o Judicial.

16- La variedad de principios enumerados permite establecer que no siempre se encuentran en un plano de armonía, y consecuentemente se presentan conflictos, cuestión que es conocida en derecho como la colisión de los principios. El tema guarda alguna dificultad ya que no existen grados de prelación entre estos, y varían según se adapten a cada sistema jurídico. En este punto, se ha podido ver cómo el Derecho Aduanero acepta principios de otras ramas del derecho y cómo rechaza otros, o al menos, le resultan inaplicables.

Este aparente desorden y las controversias que puedan derivarse en la fase interpretativa esencialmente es solucionada por vía jurisprudencial, con lo cual se advierten los diversos mecanismos argumentales que tienen los magistrados para dar una adecuada solución al conflicto que se le pide resolver.

17- Se observa también, que muchos de los principios hasta aquí señalados, son tergiversados, mal interpretados, para ponerlos al servicio de voluntarismos puntuales, de circunstancias políticas y económicas de momento. Esto finalmente permite concluir en que, muchas veces, el accionar de la aduana esté absolutamente desacreditado ante la opinión pública, y por ende dando una señal a la sociedad negativa, que consiste en que no presta una labor útil para ella. En todo caso, una solución sería divulgar científicamente los principios que sustentan al Derecho Aduanero especificando sus alcances y cómo se integran o relacionan entre ellos, para establecer una cierta jerarquía, ayudando en consecuencia, a la eficaz labor de interpretación de la norma y del caso a resolver.

18- En el caso concreto de los principios que rigen al Derecho Aduanero, se aprecia la permanencia de los denominados fuertes, ya que hacen a la esencia de la actividad del Estado y su íntima vinculación con la búsqueda y el respecto del denominado bien común. Bajo esta impronta es donde prácticamente no se han de encontrar conflictos. En todo caso, los que incidentalmente se han presentado, han sido como consecuencia de utilizar estos principios para disponer medidas que se fundan en cuestiones de oportunidad, mérito o conveniencia, como se ve frecuentemente en aquellos

aspectos que hacen a los tributos aduaneros y a las restricciones de ingreso o egreso de mercaderías.

19- Los conflictos interpretativos, en orden a la identificación y alcances de los principios débiles o mixtos del Derecho Aduanero, a diferencia de lo expuesto en el punto anterior, ha sido una constante. Esto se debe conforme a lo analizado, a las características de debilidad del principio, y la posibilidad que existe de transformarlo en principios iuspositivos que, por esencia, pueden ser modificados.

Las correcciones y afirmaciones de cada uno de estos principios han sido fruto de una fecunda actividad jurisprudencial y doctrinaria, en donde la influencia del texto constitucional, en orden a la tutela de las garantías esenciales de los ciudadanos, ha tenido un protagonismo absoluto.

Es claro que gran parte de estos principio, resultan comunes a diversas ramas del derecho y que tal como ha sido analizado, se interrelacionan, precisamente por tener vinculaciones estrechas el Derecho Aduanero con otras disciplinas del derecho, tal como acontece con el Derecho Penal y Derecho Tributario.

Pero, a pesar de ello, cada principio, conforme a la impronta que le otorga la actividad aduanera y los institutos que posee, recibe un matiz propio que caracteriza al régimen legal aduanero. Esta cualidad permite que se pueda identificar como propios del Derecho Aduanero a cada principio específico y, de esta manera, ser analizado en su conjunto.

20- Por su parte, los principios débiles iuspositivos, van a resultar los eventualmente modificables, ya que apuntan a la operatividad del derecho. No obstante, aún en este campo se ha podido establecer cierta permanencia y distingos conceptuales que los permite asumir como principios débiles iuspositivos del Derecho Aduanero, a pesar de su fuerte vinculación con otras ramas del derecho, como es el caso del Derecho Administrativo.

21- Pero también se han detectado principios exclusivos del Derecho Aduanero que derivan del texto constitucional, como también de normas aduaneras específicas inspiradas en acuerdos internacionales que hacen a la actividad aduanera y que le da una característica única con relación a otras ramas del derecho, pero que resultan comunes a las demás regulaciones aduaneras de otros países.

De esta variedad de principios, de distinto grado, alcances, aplicaciones, de los que se han realizado diversas interpretaciones, algunos de ellos tienen

cierto grado de inmutabilidad, sobre todo los más vinculados a los derechos raigales. En cambio, se advierte cierta disparidad y conflictividad respecto de aquellos que se sustentan en aspectos variables y que hacen, o al menos, se encuentran influidos, por cuestiones políticas o de apreciación de momento o circunstancia.

Sin perjuicio de lo expuesto a este conjunto de principios se los puede considerar sin duda alguna como principios del Derecho Aduanero.

22. El régimen infraccional aduanero está concebido como un régimen represivo de naturaleza penal, que se aplica en el ámbito administrativo por parte del Servicio Aduanero.

Queda claro que este derecho sancionador y disciplinario administrativo, que es también una manifestación de la potestad punitiva del Estado, tiene que estar sujeto a los mismos principios valorativos e interpretativos que sustentan al Derecho Penal, de modo que en garantía del interés público, el administrado y funcionario, se supeditan a criterios técnico jurídicos comunes con el Derecho Penal Aduanero.

Existen diferencias entre lo injusto administrativo y lo injusto penal. De hecho en el Código Aduanero Argentino, claramente se regulan ambos supuestos, al prever específicamente los delitos aduaneros y las infracciones aduaneras, y también las sanciones disciplinarias que se han de aplicar a aquellos sujetos cuyo control profesional la ley le ha confiado a la aduana.

Estos criterios de diferenciación no siempre resultan del todo claro, y han generado diversas posturas doctrinarias, pero pareciera en definitiva que el criterio distintivo, al quedar al arbitrio del legislador.

23- En lo que respecta al bien jurídico tutelado, tanto en los delitos e infracciones aduaneras, resulta ser el mismo, y es la afectación que se haga del control que la aduana debe realizar del ingreso o egreso de mercancías desde o hacia el territorio aduanero.

En tal sentido, resulta adecuada la consideración sustentada en el hecho de que no existen diferencias ontológicas entre ambos campos punitivos, a pesar de que el sistema requiere ciertos criterios de diferenciación más precisos.

24- Las infracciones aduaneras previstas en el Código Aduanero Argentino están perfectamente individualizadas, son además estas las únicas que existen. También se han consagrado los principios generales aplicables al régimen, todos ellos provenientes del Derecho Penal liberal clásico,

guardando así una total correspondencia con las garantías que consagra la Constitución Nacional en este campo.

25- El régimen infraccional aduanero, bajo las premisas señaladas, está concebido como una respuesta punitiva al incumplimiento de los deberes de cuidado y profesionalidad que se reclama de los agentes que interactúan ante el servicio aduanero, ya sea en la utilización de las distintas destinaciones que prevé el régimen, como también en los regímenes especiales aduaneros vigentes. Esta idea se nutre de la necesidad que tiene el sistema aduanero, como la institución, de efectuar la labor de contralor en forma conjunta –es decir con los usuarios, y por lo tanto, auxiliares del servicio aduanero por un lado, y los funcionarios aduaneros por el otro- lo que justifica que la aduana sea quien predetermine las pautas a observar, ya que en dicha observancia se favorece y facilita el objeto esencial de la aduana.

El incumplimiento de dichas conductas –atento a la violación de lo que la aduana espera-, es lo que en definitiva ha de justificar, en la medida que obviamente así esté previsto, la aplicación de una sanción con motivo de la comisión de una infracción aduanera.

26- A las infracciones aduaneras se les reconoce naturaleza penal, por lo tanto, pueden ser analizadas desde la teoría del delito, con lo que la definición clásica de este, como toda conducta típica, antijurídica y culpable, resulta de total aplicación.

En esta idea, claramente la infracción requiere la presencia de un acto o bien de una omisión, pero de alguna manera representa una actividad que ha de desarrollar el sujeto activo. Este acto además, tiene que estar previsto como antijurídico, es decir, la infracción como tal tiene que estar preestablecida. Y finalmente, tal desarrollo requiere, como mínimo, culpabilidad, excluye en forma expresa un accionar doloso, ya que la conducta quedaría incluida en el campo del delito. Por ello que la culpa, en el campo de las infracciones aduaneras, ha de tener una relevancia fundamental atento a que el sistema reclama y exige a los usuarios una intensidad en los deberes de cuidado y de diligencia en su obrar.

27- Se puede concluir también, en el actual contexto normativo y de la praxis aduanera argentina, en que la denuncia que ha de formular el funcionario aduanero va a estar limitada a la percepción que este tenga del incumplimiento que advierte, con lo cual será la función propia del juez administrativo aduanero, indagar, investigar, si el hecho realmente ocurrió, y

en caso afirmativo si efectivamente se cometió la infracción, y si el imputado es responsable o no de ella.

Es evidente, y así lo demuestran los hechos, que este aspecto resulta crítico y es lo que fomenta muchas veces una sobreabundancia de denuncias, que evidencian al menos un dilema: o los usuarios son grandes desconocedores de las normas y reglamentos aduaneros; o bien los desconocedores son los funcionarios aduaneros; o bien existe una maraña normativa tal, que conspira con el conocimiento de ambas partes de las obligaciones y deberes de cada uno; o finalmente, existe una deficiente formulación normativa que no resulta precisa en estos aspectos y que genera estos conflictos.

Pero precisamente por esa característica, la lista de deberes y obligaciones jamás podrá ser exhaustiva. Por lo tanto, en la medida en que subsista esta técnica jurídica, no cabe duda de que el sujeto activo va a tener forzosamente que actuar en forma estrecha con la aduana, y va a tener que conocer su actividad desde el punto de vista legal y reglamentario, y le dará el mayor grado de profesionalidad, a fin de evitar equivocaciones.

Esta obligación también se ha de requerir al funcionario aduanero, ya que tal como se ha señalado la actividad de contralor es conjunta. De manera que se concluye en que no puede ser utilizado el régimen infraccional como un concurso demostrativo de efectividad o eficiencia aduanera, ni de obtención de recompensas de ningún tipo, ni de recaudación de recursos para el tesoro. Tiene que resultar lo que es, un mecanismo que tiende a buscar que los usuarios observen los reglamentos y disposiciones aduaneras, atento a estar comprometido el debido control.

Para poder lograrlo se ha de requerir capacitación para todas las partes intervinientes involucradas, recursos materiales, transparencia y agilidad en los trámites, y esencialmente publicidad de los actos y criterios interpretativos de las autoridades aduaneras en todos sus campos, atento a que en definitiva, si lo que se busca es la eficiencia y eficacia de todas las partes, esto ha de permitir que se cometan menos infracciones, no desnaturalizando este régimen, ya que su finalidad no es otra que la de persuadir el correcto y adecuado control. De no tenerse en cuenta estas consideraciones, el régimen infraccional aduanero se desnaturaliza.

28- La infracción denominada “Declaraciones Inexactas y otras diferencias injustificadas”, actualmente vigente en el Código Aduanero

Argentino, resulta ser la evolución de las anteriormente denominadas “Falsas declaraciones o manifestaciones”, vigentes en la Ley de Aduanas.

Ambas fueron estructuradas sobre la idea de resguardar el principio de certeza y veracidad que nutren a todas las declaraciones y destinaciones aduaneras, sean estas de importación como de exportación.

Una mayor precisión normativa significó un mejoramiento respecto de la estructura que existía en el anterior texto normativo, afectando no sólo a los supuestos infraccionales, sino a la metodología implementada, lo que redundó en una mejor esquematización y clarificación del tipo infraccional, lo que significó, además, darle coherencia a la estructura de la figura, salvando de esta manera los inconvenientes que había presentado el anterior esquema que merced a modificaciones parciales, fue desdibujando la infracción, generando inconvenientes interpretativos y, tal vez, abusando del casuismo.

29- La figura infraccional está estructurada sobre la idea de la realización de determinados sujetos, declaraciones o destinaciones aduaneras, cuyo contenido debe coincidir, en un todo respecto de la mercadería involucrada, y que en el acto de verificación que realiza el funcionario aduanero no deben producirse diferencias que tornen aplicable cualquiera de las tres posibilidades que la figura infraccional incluye.

De manera que de la lectura del tipo infraccional, se puede predeterminar quiénes son los sujetos activos potenciales del hecho infraccional, como así también en qué consiste la declaración aduanera y qué efectos puede llegar a tener, a pesar de que se puede distinguir que en la descripción de la primera parte de la figura infraccional está presente lo que se ha denominado “los presupuestos básicos para que exista actividad aduanera”, es decir: mercadería, importación o exportación y territorio aduanero.

Por todo lo expuesto se puede concluir en que la declaración que se realiza ante el servicio aduanero debe coincidir con lo que se verifica, y que en caso de que exista alguna diferencia, esta no debe producir en forma real o potencial perjuicio fiscal.

El texto y las conclusiones resultan claros, ya que en todas las destinaciones aduaneras, tanto de importación como de exportación, el declarante debe consignar la naturaleza, especie, estado, calidad, cantidad, precio, origen, procedencia, y toda otra circunstancia o elemento necesario destinado a permitir la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se tratare. Actualmente, conforme a la modificación

legislativa producida, esta labor queda resumida a manifestar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación y valoración que ahora sí hace el declarante.

La discordancia con la realidad en estos detalles, y en la medida en que posibilite en forma real o potencial alguna de las tres hipótesis que prevé la norma infraccional, traerá como consecuencia la aplicación de una sanción.

30- La implementación de sistemas informáticos, en sede aduanera, de alguna manera ha alterado el sistema legal y también la concepción final que tiene el Código Aduanero Argentino sobre este punto. No obstante lo expuesto, la reciente reforma del Código Aduanero Argentino ha tratado de dar precisiones sobre el particular.

En este campo, la labor jurisprudencial ha sido rica en cuanto a los aportes interpretativos que ha realizado. Esta actividad no ha estado circunscripta solamente a dar el alcance interpretativo de la infracción, sino que muchas veces, a juzgar por la cantidad de antecedentes analizados, se ha advertido una labor en orden a dar precisión a los principios de distinto rango, que regulan al Derecho Aduanero. De manera que se ha visto esta recurrente necesidad de precisar los principios que regula este régimen jurídico, ya que resulta trascendente en orden a la cantidad de usuarios que se vinculan con la aduana, y por la trascendencia económica que tiene.

31- Con referencia al supuesto del ingreso o egreso, desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiera, se ha podido analizar en profundidad la divergencia interpretativa que existe entre la doctrina y la jurisprudencia.

Es evidente que considerar que la fundamentación de la infracción bajo examen, únicamente se centra en la afectación que se realiza de los principios de la veracidad y exactitud de las declaraciones, de manera de evitar que bajo el amparo de estas operaciones, se desnaturalice o pervierta el régimen de importación o exportación, resulta un exceso carente de precisión.

32- Se ha podido establecer las insuficiencias que tiene la postura interpretativa amplia que sobre este supuesto infraccional asumió el máximo tribunal del país y que ha significado la expansión ostensible de los casos judiciales, lo que lleva a que se tengan que establecer adecuadas pautas interpretativas y también sus alcances.

En consecuencia, se ha demostrado que la tesis adecuada que debe prevalecer es la restrictiva, que parte de la base que en la importación sólo corresponde sancionar la diferencia que pudiera producir el egreso de un mayor importe de divisas, para el caso de la sobrefacturación, y en la exportación, sólo a los supuestos en que se dé cómo efecto equivalente al de la subfacturación, es decir, en aquellos casos en que se pudiera producir el ingreso de un importe menor que el correspondiente (pues ha resultado mercadería de mayor valor).

33- De todas formas, se considera también adecuada la interpretación que sostiene que, en realidad, atento a las previsiones de la Ley Penal Cambiaria, y al contener igual conducta como constitutiva de un delito, existe, comparando ambos textos normativos, un exceso de punición, aspecto que necesariamente debería ser revisado, ya que no tiene sentido mantener en la actualidad esta duplicidad de regímenes de naturaleza penal.

34- Se aprecia una tendencia a cierta objetivización de las conductas que fundamentan la aplicación de esta figura infraccional, agravado con una interpretación casi analógica de conductas potencialmente punibles. Esto se puede encontrar fundado en una interpretación equivocada de los principios que sustentan al Derecho Aduanero, en orden a que se privilegia y potencia a otros por sobre los fundamentales, como resulta ser el principio de veracidad y exactitud.

35- Se advierte que el Código Aduanero Argentino, al ser concebido como una obra integradora y reguladora de todos los institutos que informan al Derecho Aduanero, consta de principios claros que le dan y suministran una marcada coherencia, tanto conceptual como científica. En esta idea, el régimen infraccional allí concebido, lo ha sido en miras a salvaguardar dichos principios, que se vislumbran en el concepto que se denomina “bien jurídico tutelado”.

36- A lo largo del tiempo, atento a la variación y actualización que exige el comercio exterior, se han formulado cambios, no tanto de fondo, sino en lo reglamentario, que afectaron las formas y de alguna manera, con su influencia, afectaron también la coherencia normativa y la armonía del Código.

Estas modificaciones de alguna manera también influyeron en el sistema infraccional, habida cuenta de que, al establecerse regímenes de control, y cambios operativos, sin tener en cuenta la norma de fondo, llevó a que se resienta la interpretación normativa.

Lo expuesto no significa que los cambios no se debían realizar, pero al menos se debió tener en consideración la estructura propia de la norma aduanera de base.

Pero es en la fase interpretativa de la norma de fondo, en contraste con las nuevas reglamentaciones señaladas, donde se ha generado la mayor cantidad de conflictos. Muchos de ellos resultan demostrativos del no respeto de los principios que sustentan al Derecho Aduanero, y lo que es más grave del derecho en general.

Por ello se ha podido demostrar que la falta de capacitación y el abuso del amiguismo para el nombramiento de funcionarios que no reúnen el perfil técnico y moral adecuado, para desempeñarse en la administración aduanera, han conspirado con su eficiencia, y ento todo caso han influido en este debilitamiento o desconocimiento de los principios del Derecho Aduanero.

Como consecuencia de lo expuesto, se ha observado una tendencia que demuestra en muchos aspectos un divorcio tajante, entre lo que la norma dice, lo que la administración debe hacer, y lo que se hace efectivamente.

En tal sentido, más que un conflicto o crisis de las figuras infraccionales en materia aduanera, se aprecia una falta de control y evaluación sumarisima de las denuncias o de las situaciones que en lo cotidiano se presentan con los usuarios; advirtiéndose, en muchas de ellas, la más absoluta falta de fundamentación, o de razonabilidad, en otras.

37- La materia infraccional y penal aduanera ha constituido, sin lugar a dudas, un ámbito donde la interpretación de la norma ha sido más elaborada y donde la jurisprudencia más aportes ha realizado, sobre todo, cuando ha sido necesario interpretar los institutos aduaneros a la luz de los principios que sustentan y dan forma al Derecho Aduanero. Asimismo cuando la norma aplicada ha sido forzada en el caso concreto, y de esta forma se han afectado derechos y garantías de los usuarios.

38- Respecto al cuestionamiento de considerar a la Aduana de la República Argentina eficiente y eficaz, y de cómo esto influye en el campo infraccional, se puede concluir en que si el Estado no brinda los medios adecuados para realizar la labor que se espera, esta va a resultar poco eficaz, y por ende, a pesar de la actividad idónea de un plantel o de algunos de ellos –en lo humano-, tendrá poco lucimiento, y es esto muy desalentador en lo personal y en lo colectivo. Asimismo, esta falta de animosidad y estado espiritual al igual que como un veneno va generando un sentimiento de parálisis tal, que implica no darle importancia a lo que se realiza, pudiendo

caer fácilmente en un estado de anomia colectivo, que engendra todo tipo de corrupción.

39- Por lo manifestado se concluye sobre el particular, en que la eficacia del organismo aduanero dependerá en gran medida de los recursos humanos que tenga, para lo cual no debe dejar de formarlos, prepararlos, asegurarles una carrera y remunerarlos de manera que se fomente y desarrolle la labor de control, que es el alma del organismo, y formule el establecimiento de metas y pautas claras que determinen los objetivos de la institución. Si se inicia el camino en ese objetivo, el cambio en poco tiempo se advertirá, y toda la sociedad vinculada con la institución lo percibirá de inmediato.

De la consideración de ellas y de los medios disponibles, han de posibilitar, en forma positiva un curso de acción, que permita de tal forma asignar responsabilidades a los funcionarios para medir su idoneidad, y de esta manera exigir un cierto grado de compromiso con la labor confiada. La experiencia internacional y las recomendaciones de la OMA así lo ponen de manifiesto, teniendo en cuenta el nivel de intercambio de mercancías de la actualidad y los peligros que acechan a los Estados y usuarios, como es el terrorismo internacional y el crimen organizado.

40- De suerte que, ante la pregunta inicial respecto de si el régimen infraccional aduanero se adecua al sistema del Código, la respuesta es afirmativa, sin perjuicio de las modificaciones que deben realizarse en miras a mejorarlo, fruto de la experiencia jurisprudencial y la práctica, además del avance y evolución que tiene el comercio exterior y que influyen decisivamente en esta actividad.

Muchas veces, ciertos estados anímicos de los que interpretan las normas aduaneras, y de poco claros, algunas veces, o distorcionados objetivos, constituyen las causas de que en sede administrativa se observe una cierta confusión de la correcta finalidad de estas, entre las distintas dependencias, lo que impacta en la decisión final, llevando a que se considere y se cuestione recurrentemente, sin encontrar la solución, si el defecto es, en definitiva, de la norma, del sistema o de del funcionario.

41- Los principios del Derecho Aduanero en la medida en que sean conocidos y se pueda analizar su interrelación, y cómo influyen en cada uno de los regímenes e institutos, han de permitir comprender el funcionamiento de esta disciplina del derecho, dando un adecuado marco de seguridad tanto para funcionarios como para usuario del servicio aduanero.

42- Los principios no son excluyentes entre sí, son armónicos, ya que están en la esencia del régimen jurídico aduanero, con lo cual, no respetarlos en su totalidad ha de significar el resentimiento del régimen, y en la medida en que más se afecte a los esenciales, más consecuencias negativas se han de presentar. Un ejemplo de lo expuesto es lo que acontece en gran parte con la infracción “las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas”.

Por lo dicho, se advierte que los regímenes infraccional y tributario aduaneros resultan los más sensibles, a las variaciones de interpretativas y abusos de los principios que regulan al Derecho Aduanero, motivo por el cual, mayor énfasis se debe poner, teniendo en cuenta que en lo genérico resultan ámbitos que encuentran las mayores garantías constitucionales de aplicación directa.

43- De manera que se ha podido establecer la directa afectación que tienen los principios del Derecho Aduanero en el ámbito del régimen infraccional aduanero, y en concreto en las “Declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas”. Su inadecuada interpretación o su subordinación a otros intereses que los desnaturalicen, indefectiblemente afectarán las consecuencias e interpretaciones que de esta infracción se realice, más allá del casuismo detectado.

BIBLIOGRAFÍA

- AARNIO, AULIS, *Lo racional como razonable*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991.
- ABAJO ANTÓN, LUÍS MIGUEL, *El despacho Aduanero*, Fundación Confemetal, Madrid, 2000.
- ABARCA, ALFREDO ERNESTO, *Procedimientos Aduaneros*, 2ª Edición, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1999.
- , “Las reformas propuestas al Código Aduanero Argentino”, *Derecho Económico*, febrero 2004, La Ley, Buenos Aires, 2004.
- AFTALIÓN, ENRIQUE, “El derecho penal administrativo en la jurisprudencia de la Corte Suprema”, *La Ley*, t.33, Buenos Aires, 1944.
- , “Las sanciones en el derecho penal económico”, *La Ley*, t. 90, Buenos Aires, 1958.
- AFTALIÓN, ENRIQUE, FERNANDO GARCÍA OLANO Y JOSÉ VILANOVA, *Introducción al Derecho*, Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 1960.
- AGUINIS, MARCOS, *El atroz encanto de ser argentinos*, 11ª Edición, Grupo Editorial Planeta SAIC, Buenos Aires, 2001.
- ALAI, HORACIO FÉLIX, “¿Cumple la Administración Nacional de Aduanas con la Ley 23.311? Comentarios acerca de la Res. ANA N° 3.079/93, sus modificatorias y antecesoras, correspondientes al método de valoración de importación de mercaderías”, *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública*, Año XVIII N° 206, Editorial Ciencias de la Administración, División Estudios Administrativos, Buenos Aires, diciembre 1995.
- , “Aduana Lo que debe mejorar”, *Diario La Nación, Suplemento Comercio Exterior* 28/02/1995; “La Aduana moderna un objetivo pendiente”, *Diario La Nación, Suplemento Comercio Exterior* 02/03/1996; “La Aduana intolerante”, *Diario La Nación, Suplemento Comercio Exterior* 24/03/1998; y “Sumarios Aduaneros o cómo recaudar más”, *Diario La Nación, Suplemento Comercio Exterior* 17/08/1999, Buenos Aires.

- , “Comentarios a la Ley de promoción de Exportaciones y sus decretos reglamentarios y complementarios”, *El Derecho, Legislación Argentina* N° 23, Buenos Aires, 1985.
- , “El bien jurídico tutelado en las declaraciones inexactas”, *La Ley*, 4 de octubre de 1999, Buenos Aires.
- , “Pautas para mejorar el procedimiento para las infracciones aduaneras”, publicado en *aduananews.com.ar Periódico jurídico, aduanero, transporte, y comercio exterior, Edición N° 3*, enero 2002.
- , “El plenario YPF”, *Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, N° 13, 1° y 2° semestre de 1999*, Buenos Aires.
- , “Precisiones en torno de la declaración inexacta, a partir de la doctrina de la Corte Suprema en los autos Bunge y Born Comercial”, *Jurisprudencia Argentina, Lexis Nexis*, t. 2003 I, Buenos Aires, 2003.
- ALBERDI, JUAN BAUTISTA, *Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina*, 12ª Edición, Colección Esquemas Políticos, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 2001.
- ALBI IBÁÑEZ, EMILIO Y J. L. GARCÍA ARIZNAVARRETA, *Sistema Fiscal Español*, 15ª Edición Revisada y puesta al día, Editorial Ariel SA, Barcelona, 2001.
- ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte de fabbricazioni, dari doganal*, UTET, Torino, 1956.
- ALEXY, ROBERT, “Sistema Jurídico, principios Jurídicos y razón práctica”, *Revista Doxa* N° 5, Universidad de Alicante, Alicante.
- , *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2003.
- ALLIX, EDGARD, *Les droits de douane. Traité théorique et pratique de législation douanière, avec le concours de LOUIS ROUX, A. Rousseau*, Paris, 1932.
- ALMAJANO PABLOS, JOSÉ JAVIER Y GRAMAJO GARCES, LUIS, *Derecho Aduanero, Exposición Sistematizada de los temas que lo integran*, Ediciones Internacionales Universitarias, Barcelona, 1992.
- ALONSO MADRIGAL, FRANCISCO JAVIER, *Legalidad de la Infracción Tributaria*, Universidad Pontificia Comillas, Dykinson, Madrid, 1999.
- ALSINA, MARIO A., ENRIQUE C. BARREIRA, RICARDO XAVIER BASALDÚA, JUAN PATRICIO COTTER MOINE, HÉCTOR G. VIDAL ALBARRACÍN, *Código Aduanero. Comentarios, Antecedentes, y Concordancias, Arts. 1 a 129, Volumen 1*, Ediciones Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1984.
- ALSINA MARIO A., RICARDO XAVIER BASALDÚA, JUAN PATRICIO COTTER MOINE, *Código Aduanero, arts. 585 a 672*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1985.



- ALSINA, MARIO A. Y HÉCTOR J. TOW, “Significado y alcance de la de la expresión “control sobre las importaciones y exportaciones” en el artículo 863 del Código Aduanero”, *La Ley t 1989 D Sección Doctrina*, Buenos Aires, 1989.
- ALSINA, MARIO A., “Conversaciones acerca del deber jurídico bajo las infracciones aduaneras”, *Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Sección Doctrina*, Buenos Aires, 1998.
- ALTAMIRA GIGENA, JULIO I., *Los principios generales del derecho como fuente del Derecho Administrativo*, Buenos Aires, 1972.
- ALTAMIRANO, ALEJANDRO C., “El Derecho Constitucional a un ambiente sano, Derechos Humanos, y su vinculación con el Derecho Tributario”, *Revista Jurídica de Buenos Aires, Derechos Humanos y Tributación*, Lexis Nexis, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001.
- , *Las retenciones a las exportaciones de productos agropecuarios*, en *Impuestos sobre el comercio internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003.
- , “Los principios del Derecho Penal Tributario”, *Revista Argentina de Derecho Tributario N° 9*, Facultad de Derecho de la Universidad Austral, La Ley, Buenos Aires, enero/marzo 2004.
- ALTERINI, ATILIO ANÍBAL, “La supremacía jurídica en el MERCOSUR”, *Suplemento especial La Ley 60ª Aniversario*, Buenos Aires, 15 noviembre de 1995.
- ÁLVAREZ GARDIOL, ARIEL, “Aproximación al tema de los principios generales del derecho”, *El Derecho*, t. 123, Buenos Aires, 1987.
- ALVES ROCHA, PAULO CESAR, *Regulamiento Aduaneiro. Anotado com textos legais transcritos*, Ediciones Aduaneiras Ltda., Sao Paulo, 1997.
- AMADEO, SERGIO LUIS Y PABLO ANDRÉS PALAZZI, *Código Procesal Penal de la Nación, anotado con jurisprudencia*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1999.
- ANALBÓN RAMÍREZ, CARLOS, *Apuntes de clases para cursos iberoamericanos de derecho aduanero*, OEA, México.
- , “El derecho tributario aduanero”, *Revista de Tributación, año IV, Vol. IV, N° 13*, Enero-Marzo 1978, México.
- ALESTI ROYO, ANDREU, *Los principios del Tratado de la Unión Europea: del Tratado de Maastrich al Tratado de Amsterdam*, Ariel, Barcelona, 1998.
- APARICIO PÉREZ, JOSÉ, ÁNGEL BAENA AGUILAR, LEONARDO GARCÍA DE LA MORA, Y MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO (COORDINADOR), *Delitos e infracciones tributarias, teoría y práctica*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1991.

- ARDIZZONE, GAETANO, *Dogana e Imposti Doganale, Enciclopedia Giuridica aggiornamenti, direttore Bruno Paradisi, Istituto della Enciclopedia Italiana* 1988/1997.
- ARISTÓTELES, *Ética*, Editorial El Ateneo, LIBSA, Madrid, 2001.
- ARIÑO, GASPAR, *Economía y Estado*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1993.
- ARMAGNAGUE, MARÍA ALEJANDRA, KRAUSE MURGUIONDO, GUSTAVO A., Y PATRICIA RODRÍGUEZ, “Infracciones Aduaneras: principios aplicables”, *Derecho Fiscal*, V. 47, N° 494, Buenos Aires, agosto 1989.
- AROCENA, GUSTAVO A., *Delitos Aduaneros*, Editorial Mediterránea, Córdoba, 2004.
- ARROYO ZAPATERO, LUIS, “Derecho penal económico y Constitución”, *Revista Penal, Sección Doctrina*.
- ASOREY, RUBÉN O., *Protección constitucional de la contribución*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- BACIGALUPO, ENRIQUE, *Derecho Penal Parte General*, 2ª Edición totalmente renovada y ampliada, Hammurabi, Buenos Aires, 1999.
- , *Principios constitucionales de derecho penal*, Hammurabi, Buenos Aires, 1999.
- , *Tipo y error*, 3ª Edición Ampliada, Hammurabi, Buenos Aires, 2002.
- BACIGALUPO, SILVINA Y BAJO, MIGUEL, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Colección Ceura Editorial, Centro de Estudios Ramón Areces S.A., Madrid, 2000.
- BACIGALUPO, SILVINA, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Bosch Casa Editora SA, Barcelona, 1998.
- BAENA AGUILAR, ÁNGEL, APARICIO PÉREZ, JOSÉ, LEONARDO GARCÍA DE LA MORA, Y MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO (COORDINADOR), *Delitos e infracciones tributarias, teoría y práctica*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1991.
- BAJO, MIGUEL Y SILVINA BACIGALUPO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Colección Ceura Editorial, Centro de Estudios Ramón Areces S.A., Madrid, 2000.
- BARBERIS, JULIO A., *El territorio del Estado y la soberanía territorial*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003.
- BARRA, RODOLFO C., “Los tratados internacionales en la reforma constitucional argentina”, *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública, Año XVII N° 204*, Editorial Ciencias de la Administración, Buenos Aires, septiembre 1995.
- , *Las fuentes del ordenamiento de la integración*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1998.

- , “La actividad legisferante del Poder Ejecutivo”, *La Ley*, 1° diciembre 1999, Buenos Aires.
- , *Tratado de derecho administrativo*, t. 1, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2002.
- BARREIRA ENRIQUE C., ALSINA, MARIO A., RICARDO XAVIER BASALDÚA, JUAN PATRICIO COTTER MOINE, HÉCTOR G. VIDAL ALBARRACÍN, *Código Aduanero. Comentarios, Antecedentes, y Concordancias, Arts. 1 a 129*, Volumen 1, Ediciones Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1984.
- BARREIRA, ENRIQUE C. Y HÉCTOR. G. VIDAL ALBARRACÍN, “Responsabilidad de las personas jurídicas en materia de contrabando”, *La Ley*, t. 1988-B, Buenos Aires, 1988.
- , “La responsabilidad en las infracciones aduaneras”, *La Ley*, t. 1989 A Sección Doctrina, Buenos Aires, 1989.
- BARREIRA, ENRIQUE C., *Código Aduanero, comentarios, antecedentes, concordancias artículos 130 a 249*, Tomo II A, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986.
- , “Desajustes y crisis en el MERCOSUR”, *Derecho Económico N° 25/1994, Revista interdisciplinaria de los negocios*, Buenos Aires.
- , “La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación”, *Revista de Estudios Aduaneros Publicación Semestral Año VIII 1er y 2do semestres N° 12*, del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1998.
- , “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, *Revista de Estudios Aduaneros Publicación Semestral Año XI 1er y 2do semestres de 2000 y 1er semestre de 2001 N° 14*, del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires.
- , “Las funciones de la Aduana y la negociación de las divisas”, *Revista de Estudios Aduaneros N° 1, enero de 1990*, del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires.
- , “Reformas al Código Aduanero introducidas por la ley 25.986”, *Lexis Nexis*, Suplemento 18/05/2005, Buenos Aires.
- BASALDÚA, ISMAEL, *Legislación Penal Aduanas de la República Argentina*, Buenos Aires, 1923.
- BASALDÚA RICARDO XAVIER, ALSINA, MARIO A., ENRIQUE C. BARREIRA, JUAN PATRICIO COTTER MOINE, HÉCTOR G. VIDAL ALBARRACÍN, *Código Aduanero. Comentarios, Antecedentes, y Concordancias, Arts. 1 a 129* Volumen 1, Ediciones Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1984.
- BASALDÚA RICARDO XAVIER, ALSINA MARIO A., JUAN PATRICIO COTTER MOINE, *Código Aduanero, arts. 585 a 672*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1985.

- BASALDÚA, RICARDO XAVIER, “En torno a los conceptos de importador y exportador”, *Revista Derecho Aduanero*, Ediciones de Contabilidad moderna SAIC, t. II, Buenos Aires, 1970.
- , “La Sanción del Código Aduanero: su importancia a nivel nacional e internacional”, *El Derecho*, t. 92, Buenos Aires, 1981.
- , “La Sanción del Código Aduanero: su importancia a nivel nacional e internacional”, *El Derecho*, t. 92, Buenos Aires, 1981.
- , “Relación del Derecho Comercial con el Derecho Aduanero”, *El Derecho*, t. 105, Buenos Aires, 1984.
- , “Alfonso el Sabio y el Derecho Aduanero”, *El Derecho*, t. 110, Buenos Aires, 1985.
- , *Introducción al Derecho Aduanero*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1988.
- , *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992.
- , *Mercosur y Derecho de la Integración*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999.
- , *La territorialidad en los impuestos aduaneros*, en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, Biblioteca de Derecho Tributario, Universidad Austral, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003.
- , “El derecho aduanero y las aduanas frente a la globalización contemporánea”, Ponencia para el Congreso Internacional de Culturas y Sistemas Jurídicos comparados, organizado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 9 a 14 febrero de 2004.
- BASTOS DE FREITAS, MAXSOEL, “O Direito Aduaneiro como ramo autônomo do direito”, publicado en www.ljus.com.br, n° 214, 05/02/2004.
- BERR, CLAUDE J. Y HENRI TRÉMEAU, *Le droit douanier, Nouvelle Edition, Economica, Paris*, 1988.
- , *Introduction au droit douanier, Dalloz, Paris*, 1997.
- , *Droit Douanier, communautaire et national, 5e édition, Economica, Paris*, 2001.
- BERTONI, EDUARDO A., *Comercio Exterior y subfacturación en la importación. Un caso complejo para la subsunción penal*, en *Delitos no convencionales*, compilación a cargo del Dr. JULIO B. J. MAIER, Ediciones del Puerto, Buenos Aires, 1994.
- BIANCHI, ALBERTO B., “La Corte Suprema ha establecido su tesis oficial sobre la emergencia económica”, *La Ley* (t. 1991-C), Buenos Aires, 1991.
- BIANCHI, ENRIQUE TOMÁS Y HÉCTOR PEDRO IRIBARNE, “El principio de la buena fe y la doctrina venire contra factum proprium non valet”, *El Derecho*, t. 106, Buenos Aires, 1984.



- BIDART CAMPOS, GERMÁN J, *Manual de Derecho Constitucional Argentino*, 4ª Edición actualizada, Ediar, Buenos Aires, 1975.
- , “La defensa Común”, *El Derecho*, t. 104, Buenos Aires, 1983.
- , *Lecciones Elementales de Política*, Editorial Ediar, Buenos Aires, 1973.
- , “Bien jurídico penalmente tutelado y principio de legalidad penal”, *El Derecho*, t. 136, Buenos Aires, 1990.
- , “La Corte nulifica sanciones penales impuestas en sede administrativa y debido a la indefensión absuelve a los procesados”, *El Derecho*, t. 136, Buenos Aires, 1990.
- BIELSA, RAFAEL, *Compendio de Derecho público, constitucional, administrativo, y fiscal*, Tomo III, Derecho Fiscal, Buenos Aires, 1952.
- , “Naturaleza jurídica de la multa administrativa”, *Jurisprudencia Argentina*, t. 60, Buenos Aires.
- BOBBIO, NORBERTO, *El positivismo jurídico*, primera reimpresión, Editorial Debate, Madrid, 1998.
- , *Teoría General del Derecho*, Ediciones Debate, Madrid, 1991.
- BOGGIANO, ANTONIO, *Derecho Internacional Privado*, Tercera Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000.
- BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, *Derecho Infraccional Aduanero*, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 1987.
- , “Diferencias entre delitos e infracciones aduaneras. Similitud de tratamiento tributario”, *El Derecho*, t. 167, Buenos Aires, 1996.
- , “La infracción aduanera de declaraciones inexactas no puede ser dolosa porque si lo fuera configuraría contrabando”, *El Derecho*, t. 174, Buenos Aires, 1998.
- , “Debido control aduanero: bien jurídico protegido. Importante fallo de la Corte Suprema sobre el tema”, *El Derecho*, t. 179, Buenos Aires, 1998.
- , “Descriminalización de las infracciones y contravenciones aduaneras y tributarias”, *El Derecho*, t. 184, Buenos Aires, 1999.
- , “El ilícito previsto en el artículo 954 inciso c) del Código Aduanero, una criticable jurisprudencia”, *El Derecho*, t. 186, Buenos Aires, 2000.
- , “El ilícito previsto en el artículo 954 inciso c) del Código Aduanero: una criticable jurisprudencia”, *El Derecho*, t. 186, Buenos Aires, 2000.
- , “La declaración comprometida aduanera”, *El Derecho*, Legislación Argentina N° 20, Buenos Aires.
- , “Importante fallo relacionado con la distinción entre delitos e infracciones aduaneras”, *El Derecho*, t. 195, Buenos Aires, 2001.

- , “Sanciones Administrativas y penales impuestas por la Administración. Distinto tratamiento Jurídico”, *El Derecho, Suplemento Administrativo N° 10.502*, Buenos Aires, mayo 2002.
- , “Relación entre normas penales e infraccionales tributarias”, *Revista del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal N° 62*, Buenos Aires, diciembre 2002.
- , “Difícil armonización entre normas penales e infracciones tributarias y aduaneras”, *El Derecho*, t. 200, Buenos Aires, 2003.
- BORDA, GUILLERMO, *Tratado de Derecho Civil, Parte General*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999.
- BUSTOS, JOSÉ PEDRO Y LOZANO, LUIS F., “Alcance de la responsabilidad de los despachantes de aduana. Análisis de la jurisprudencia aplicable a este tema”, *Revista: La Gaceta del Despachante, 90 aniversario del Centro de Despachantes de Aduana*, Buenos Aires, 2002.
- BREA, ALBERTO ALEJANDRO, “Potestades tributarias y comercio exterior: criterios jurisprudenciales”, *Derecho Fiscal Tomo XXXVI N° 430*, Buenos Aires, mayo 1984.
- BROWN, JONATHAN, *Historia socioeconómica de la Argentina. 1776-1860*, primera edición en castellano, Instituto Di Tella, Siglo XXI de Argentina Editores, Buenos Aires, 2002.
- BUENO, MIGUEL E., *El valor en aduana de las mercaderías*, 6ª Edición corregida y aumentada, actualizada, Editorial IARA S.A., Buenos Aires, 1999.
- CABANELLAS, GUILLERMO, “Medidas en frontera”, *Cuadernos del Centro de Estudios sobre la regulación económica N° 3, de la Universidad Austral*, La Ley SA, Buenos Aires, 2002.
- CABELLO PÉREZ, MIGUEL, *Las aduanas y el comercio internacional*, ESIC, Madrid, 2000.
- CAMAÜER, FERNANDO G., “La regulación normativa del sistema María”, *Revista de Estudios Aduaneros N° 5*, Buenos Aires.
- , “La declaración punible en el Sistema Informático María”, *Revista de Estudios Aduaneros N° 6, Segundo Semestre de 1993 y Primer Semestre de 1994*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires.
- CANCIO MELÍA, MANUEL, *Líneas básicas de la teoría de la Imputación Objetiva*, Ediciones jurídicas Cuyo, Mendoza, 2001.
- CARDOZO, BENJAMÍN N., *The Growth of the law*, (Yale University Press), New Haven 1948.
- CARLUCCI, JOSÉ LENCE, *Uma introducao ao direito aduaneiro, Aduaneiras*, Sao Pablo, 1976.

- CARPINTERO, FRANCISCO, “Principios y normas en el derecho: una alusión intempestiva”, *Anuario de Derecho N° 4, Universidad Austral*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998.
- CARROBÉ GENÉ, MIGUEL, “Valoración en Derecho Tributario”, *Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991.
- CARVAJAL CONTRERAS, MÁXIMO, *Derecho Aduanero*, 5ª Edición, Editorial Porrúa. México, 1995.
- CASADO OLLERO, GABRIEL MARTÍN, QUERALT, JUAN, CARMELO LOZANO SERRANO, JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de derecho financiero y tributario*, 11ª Edición Revisada, Editorial Tecnos, Madrid, 2000.
- CASANOVAS, POMPEU Y JOSÉ MARÍA MORESO, *El ámbito de lo jurídico. Lecturas de pensamiento jurídico contemporáneo*, Crítica, Barcelona, 1994.
- CASÁS, JOSÉ OSVALDO, “Seguridad Jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Marcial Pons, 6 diciembre 1998.
- , “Seguridad jurídica y tributación”, *Revista Jurídica de Buenos Aires, Derechos Humanos y tributación*, Lexis Nexos, Abeledo Perrot, Buenos Aires, año 2001.
- , *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, Ad Hoc, Buenos Aires, 2002.
- , “Los principios en el Derecho Tributario”, *Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral, año 1, número 1*, La Ley, Buenos Aires, enero/marzo 2002.
- CASSAGNE, JUAN CARLOS, *El acto administrativo*, 2ª Edición actualizada, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1978.
- , *Los principios generales del Derecho en el Derecho Administrativo*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1988.
- , “En torno de las sanciones administrativas y la aplicabilidad de los principios del derecho penal”, *El Derecho*, t. 143, Buenos Aires, año 1991.
- , *Derecho Administrativo I*, 6ª Edición Actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998.
- CASTIGLIONE, HUGO, “Garantías constitucionales en el Derecho Penal Aduanero”, *Suplemento especial de Derecho Penal Aduanero, Fascículo N° 4*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 28/07/2004.
- CASTILLO BLANCO, FEDERICO, *Función Pública y poder disciplinario del Estado*, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1992.
- Catecismo de la Iglesia Católica*, 2ª Edición, Conferencia Episcopal Argentina, Editorial Claretiana, Madrid, 1998.

- CAYO JULIO CÉSAR, *Comentarios de la guerra de las Galias y de las guerras civiles*, Ediciones Iberia, Joaquín Gil Editores SA, Barcelona, 1945.
- CAYUSO, SUSANA, “El principio de igualdad en el sistema constitucional argentino”, *Revista jurídica La Ley* N° 208, 29/10/2003, Buenos Aires.
- CENTARTI, MARÍA C., Y YANNIELLI, MARTÍN A, “Declaración inexacta: infracción o delito. Alcance de la hipótesis del inc. b) art. 954 Código Aduanero. Diferencia entre prohibición y restricción. Consecuencias”, *Suplemento especial de Derecho Penal Aduanero, Fascículo N° 4*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 28/07/2004.
- CEREZO MIR, JOSÉ., “Límites entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1975.
- CHÁVEZ, FERMÍN, *Historia del País de los Argentinos*, Ediciones Teoría, Buenos Aires, 1967.
- CHIAPPE, MARTA N., “Validez de los ajustes de valor frente aplicación supletoria de la ley de procedimientos administrativos”, *Revista de Estudios Aduaneros año IV N° 6, Segundo semestre de 1993, primer semestre de 1994*, del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires.
- CHOUHY, ADOLFO SANTIAGO, “El derecho aduanero como disciplina científica” en *Derecho Aduanero Año I n° 1*, Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1969.
- , “La interpretación de las leyes aduaneras”, *Derecho Aduanero Año 4, N° 37*, Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1972.
- CIANCIARDO, JUAN, comentario sobre *Teoría de los Derechos Fundamentales*, de ROBERT ALEXYS, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, traducción del original alemán a cargo de E. Garzón Valdés, primera reimposición, 1997, *Anuario de Derecho N° 4 Universidad Austral*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998.
- , *El conflictivismo en los derechos fundamentales*, Ediciones Universidad de Navarra S.A., Pamplona, 2000.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, FRANCISCO Y SONSOLES MAZORRA MANRIQUE DE LARA, “La Valoración de las mercancías en la renta de aduanas” publicado en *Valoración en Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, colección Estudios de Hacienda Pública, Madrid, 1991.
- Código Aduanero de la Comunidad Europea*, texto consolidado 27/09/2000, Edición del Ministerio de Hacienda de España, Madrid, 2000.
- Código Aduanero de la República Argentina*, Lexis Nexis, Abeledo Perrot, Edición 2002, Buenos Aires.
- COLMO, ALFREDO, *La justicia*, obra póstuma, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1957.

- COMADIRA, JULIO R., *Procedimiento Administrativo y denuncia de ilegitimidad*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996.
- , *Procedimientos Administrativos, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Anotada y Comentada*, Tomo I, La Ley S.A., Buenos Aires, 2003.
- COMÍN, FRANCISCO, “El fraude fiscal en la Historia: planteamiento de sus fases”, *Monografías del Instituto de Estudios Fiscales*, Década, Madrid, 1990.
- Concilio Vaticano II, Constitución Gaudium et spes*, Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid, 1976.
- Conclusiones del Congreso Internacional de Culturas, y Sistemas Jurídicos comparados*, RAÚL MÁRQUEZ ROMERO, coordinador, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Ensayos N° 19, UNAM, México, 2004.
- CORTÉS CONDE, R. Y GALLO, E., *Historia Argentina. La República Conservadora*, Editorial Paidós, Buenos Aires, Barcelona, México, 1995.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, MATÍAS, “Aspectos de la relación aduanera”, *Revista De Derecho Financiero Vol. XIII N° 51*, Madrid, 1963.
- COROMINAS, J.A., Y PASCAL, J., *Diccionario crítico etimológico, castellano e hispánico*, 3ª Edición revisada, Gredos, Madrid, 1991.
- CORTI, HORACIO G. A., *Derecho Financiero*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1997.
- , “El principio de igualdad tributaria. Una aproximación sistemática”, *Revista Jurídica de Buenos Aires, Derechos Humanos y Tributación*, Lexis Nexis, Abeledo Perrot, Buenos Aires, año 2001.
- COTTER MOINE, JUAN PATRICIO ALSINA, MARIO A., ENRIQUE C. BARREIRA, RICARDO XAVIER BASALDÚA, HÉCTOR G. VIDAL ALBARRACÍN, *Código Aduanero, Arts. 1 a 129*, Tomo I, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1984.
- COTTER MOINE, JUAN PATRICIO ALSINA MARIO A., RICARDO XAVIER BASALDÚA, *Código Aduanero, arts. 585 a 672*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1985.
- COTTER MOINE, JUAN PATRICIO, “Breves reflexiones sobre los ajustes de valor y de posición arancelaria”, *Revista de Estudios Aduaneros, Año II N° 4, 2° semestre 1991, y 1° semestre 1992*, del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1991.
- COUTURE, EDUARDO J., *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 3ª Edición (póstuma), Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1977.
- COVIELLO, PEDRO J.J., “La protección de la confianza legítima. Necesidad de la uniformidad en la jurisprudencia”, *Cuadernillo de la Universidad Austral en*



- las III Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, Buenos Aires, noviembre 2003.
- CRESPO DIAS COELHO, CARLOS, *A ilicitude fiscal aduaneira, Rei dos livros, Lisboa*, 1989.
- CREUS, CARLOS, *Derecho Penal parte General*, 4ª Edición ampliada y actualizada, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1996.
- CUELLO, RAÚL, *Bases para la recuperación integral de la Argentina*, 1ª Edición, Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 2003.
- CUETO RÚA, JULIO C., “La jurisprudencia sociológica norteamericana”, *Anuario de Filosofía jurídica y social, de la Asociación Argentina de Derecho Comparado*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1981.
- , *Fuentes del Derecho*, Reimpresión, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994.
- CUTRERA, ACHILLE, *Principii di diritto o política doganale, CEDAM, Padova*, 1941.
- D’ALBORA, FRANCISCO, “El contrabando como delito común”, *La Ley*, t. 112, Buenos Aires, 1963.
- , *Código Procesal Penal de la Nación Ley 23.984, Anotado, Comentado, Concordado*, Primera Reimpresión, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1994.
- DE ANTONI, FRANCO, Y DOMENICO MANCA, *IVA, INTRASTAT e Dogana. Demanda & Riposte, IPSOA Editore SRL, Roma*, 1999.
- DE ASIS ROIG, RAFAEL, *Jueces y Normas. La decisión judicial desde el ordenamiento*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- DE LA RÚA, FERNANDO, *Jurisdicción y Administración. Relación, límites y controles. Recursos judiciales*, Lerner Editores Asociados, Buenos Aires, 1979.
- DE LAFERRERE, ALFONSO, “El ciudadano frente a la administración fiscal”, *La Ley*, Suplemento Especial 60ª Aniversario, Buenos Aires, 15 noviembre de 1995.
- DE LEO, WALTER NORBERTO, “María y Norma, el sistema arancel integrado informático argentino, la declaración aduanera y la legislación Argentina”, *El Derecho*, t. 193, Buenos Aires, 2001.
- DALLA VIA, ALBERTO RICARDO, *Derecho Constitucional Económico*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999.
- DALLA VIA, ALBERTO RICARDO Y JORGE REINALDO A. VANOSSI, *Régimen Constitucional de los Tratados*, Segunda Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000.
- DEL VALLE GÁLVEZ, ALEJANDRO, “Las fronteras de la Unión. El modelo Europeo de las fronteras”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 12 Año 6, Madrid, mayo/agosto 2002.



- DÍAZ, VICENTE OSCAR, *Criminalización de las infracciones tributarias*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1999.
- , “Las conductas públicas corruptas como incentivadoras de transgresiones económicas de repercusión tributaria”, *Periódico Económico Tributario* 27/06/2001, La Ley, Buenos Aires.
- DIEZ, MORENO, *Manual de Derecho de la Unión Europea*, Editorial Civitas SA, Madrid, 1996.
- DI FIORI JORGE L., DI FIORI, JOSÉ J. L. Y CARLOS FERRO, *La ley de Aduana y sus normas complementarias, comentadas, concordadas y actualizadas*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1977.
- DI LORENZO, *Corso di diritto doganale, Vol. I. Giuffrè Editore, Milano*, 1947.
- Diccionario de la Real Academia Española*, t. I, y II, Vigésima primera Edición, Madrid, 1992.
- DROMI, JOSÉ ALBERTO, “Administración y Subsidiariedad”, *El Derecho*, t. 82, Buenos Aires, 1979.
- DUE, JOHN F. Y ANN F. FRIEDLANDER, *Análisis económico de los impuestos y el sector público*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1990.
- DUE, JOHN F., *Impuestos Indirectos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.
- DWORKIN, RONALD, *Los derechos en serio*, Planeta - Agostini SA, Buenos Aires, 1993.
- EDO, FERNANDO A., “Infracciones aduaneras sin sanción”, *La Ley*, t.1987-A, Buenos Aires, 1987.
- EDWARDS, CARLOS ENRIQUE, *Régimen penal y procesal aduanero*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1995.
- EKMEKDJIAN, MIGUEL ÁNGEL, “Algo más sobre las leyes penales en blanco (De nuevo sobre la delegación de funciones legislativas al Poder Ejecutivo)”, *El Derecho* 13/03/1990, Buenos Aires.
- , “Un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que apuntala el proceso de integración regional latinoamericana”, *El Derecho*, t. 160, Buenos Aires, 1994.
- , *Tratado de Derecho Constitucional*, Tomo I, 2ª Edición actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000.
- ETCHEVERRY, ALFREDO, “Observaciones sobre crímenes de gobierno”, publicado en *Les infractions commise par les membres du gouvernement, Association Internationales de droit pénal, Editions Érès, Toulouse*, 1995.
- FANTOZZI, AUGUSTO, *Diritto Tributario, seconda Edizione, UTET, Torino*, 1998.
- FERNÁNDEZ, AURELIO, *Teología Moral*, Tomo III Moral Social Económica y Política, 2ª Edición, Ediciones Aldecoa, Burgos, 1996,

- FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, MIGUEL ÁNGEL, “Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria”, *Revista Chilena de Derecho*, Facultad de Derecho Pontificia Universidad Católica de Chile, Santiago de Chile, abril/junio 2000.
- FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Derecho Aduanero*, Depalma, Buenos Aires, 1966.
- , *Código Aduanero comentado y anotado*, Tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997.
- FERNÁNDEZ PÉREZ, BERNARDO, GONZÁLEZ VEGA, JAVIER A., Y SÁENZ DE SANTA MARÍA, PAZ ANDRÉS, *Introducción al Derecho de la Unión Europea*, 2ª Edición, Eurolex Editores, Madrid, 1999.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, TOMÁS RAMÓN Y GARCÍA DE ENTRERRÍA, EDUARDO, *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. II, 5ª Edición, Madrid, 1993.
- , *Curso de Derecho Administrativo*, tomo I, Editorial Civitas, Madrid, 1977.
- FERNÁNDEZ-RANZ, JOSÉ LUIS, ARTURO MARCOS SÁNCHEZ Y JOSÉ LUIS MONZÓN BAÑO, “Fiscalidad sobre el comercio exterior (normativa básica, comunitaria y nacional)”, tomo IV, Escuela de la Hacienda Pública del Ministerio de Economía y Hacienda de España, Madrid.
- FERRI, ENRICO, *Intorno al nuovo codice penale*, t.1.
- FERRO, CARLOS A., *Procedimiento administrativo penal en materia aduanera*, Ediciones Sociedad Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1942.
- , *Extinción de las acciones y penas aduaneras*, Buenos Aires, 1945.
- , *Nuevos Regímenes Aduaneros*, Depalma, Buenos Aires, 1979.
- , *Código Aduanero comentado*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1982.
- FERRO CARLOS, DI FIORI, JOSÉ J. L., Y JORGE L. DI FIORI, *La ley de Aduana y sus normas complementarias, comentadas, concordadas y actualizadas*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1977.
- FINNIS, JOHN, *Ley Natural y Derechos Naturales*, obra traducida con estudio preliminar de Cristóbal Orrego, Ediciones Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000.
- Fiscalidad sobre comercio Exterio*, (Normativa básica comunitaria y nacional) t. IV, Escuela de la Hacienda Pública del Ministerio de Economía y Hacienda de España, Madrid.
- FLORIA, CARLOS ALBERTO Y CÉSAR A. GARCÍA BELSUNCE, *Historia de los Argentinos*, Ediciones Larousse Argentina, Buenos Aires, 1992.
- FONTÁN BALESTRA, CARLOS, *Tratado de Derecho Penal*, t. I, 2ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires.
- FONTANA, JOSEP, “Las reglas y el juego. Algunas reflexiones históricas sobre la corrupción”, *Monografías del Instituto de Estudios Fiscales*, Década, Madrid, 1990.

- FOURASTIÉ, JEAN, *La realidad económica*, Emecé Editores S.A., Buenos Aires, 1980.
- FRANK, REINHARD, *Sobre la estructura del concepto de culpabilidad*, Editorial B de F Montevideo-Buenos Aires, Julio César Faira Editor, 2000.
- FREELAND LÓPEZ LECUBE, ALEJANDRO, *Manual de Derecho Comunitario*, Ábaco, Buenos Aires, 1996.
- FRÍAS, PEDRO J., “Estado de Derecho y Seguridad Jurídica”, *El Derecho*, Diario de Jurisprudencia y Doctrina, Suplemento Constitucional, Buenos Aires, 10/06/2002.
- FRIEDLANDER, ANN F. Y DUE, JOHN F., *Análisis económico de los impuestos y el sector público*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1990.
- FUSTEL DE COULANGES, NUMA DIONISIO, *La ciudad Antigua*, Editorial Iberia SA, Barcelona, Edición 1971.
- GALERA RODRIGO, SUSANA, *Derecho Aduanero Español y Comunitario*, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1995.
- GÁLVEZ, MANUEL, *Vida de Don Juan Manuel de Rosas*, Editorial Tor SRL, 5ª Edición, Buenos Aires.
- GALLO, E. Y R. CORTÉS CONDE, *Historia Argentina. La República Conservadora*, Editorial Paidós, Buenos Aires, Barcelona, México, 1995.
- GARCÍA AMADO, JUAN ANTONIO, *Teorías de la Tópica Jurídica*, Editorial Civitas, Madrid, 1988.
- GARCÍA ARAN, MERCEDES, “Remisiones normativas, leyes penales en blanco y estructura de la norma penal”, *Estudios Penales Criminológicos XVI*, Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, 1993.
- GARCÍA ARIZNAVARRETA, J.L Y ALBI IBÁÑEZ, EMILIO, *Sistema Fiscal Español*, 15ª Edición puesta al día, Editorial Ariel S.A., Edición 2000/2001, Barcelona.
- GARCÍA BELSUNCE, CÉSAR A. Y FLORIA, CARLOS ALBERTO, *Historia de los Argentinos*, Ediciones Larousse Argentina, Buenos Aires, 1992.
- GARCÍA BELSUNCE, HORACIO, *Derecho Tributario Penal*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985.
- , *Temas de Derecho Tributario*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982.
- GARCÍA DE ENTRERRÍA, EDUARDO Y TOMÁS R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, Editorial Civitas, Madrid, 1977.
- , *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. II, 5ª Edición, Madrid, 1993.
- GARCÍA DE LA MORA, LEONARDO, APARICIO PÉREZ, JOSÉ, ÁNGEL BAENA AGUILAR, Y MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO (COORDINADOR), *Delitos e infracciones tributarias, teoría y práctica*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1991.

- GARCÍA MÁYNEZ, EDUARDO, *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa S.A., México, 1979.
- GARCÍA OLANO, FERNANDO AFTALIÓN, ENRIQUE, Y JOSÉ VILANOVA, *Introducción al Derecho*, Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 1960.
- GARCÍA PRIETO, HORACIO, “La declaración aduanera de la posición arancelaria errónea en la legislación actualmente vigente”, *Revista de Estudios Aduaneros Año IV N° 6*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1993/1994.
- GARCÍA RUBIO, MARIANO, “La relación entre los tratados internacionales y el derecho interno argentino”, *Anuario de Derecho N° 5*, Universidad Austral, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999.
- GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, y sus instancias superiores*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986.
- , *Derecho Tributario*, Tomo II Parte General, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997.
- , *Derecho Tributario consideraciones económicas y jurídicas*, Tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1999.
- , “Derecho a circular, residir y salir libremente de cualquier país, incluso el propio, y tributación”, *Revista Jurídica de Buenos Aires, Derechos Humanos y Tributación*, bajo la dirección de José O. Casás, Lexis Nexis, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001.
- GARCÍA-TREVIJANO FOS, JOSÉ ANTONIO, *Los Actos Administrativos*, Segunda edición actualizada, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1991.
- GARRIDO FALLA, FERNANDO, *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen II, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985.
- GARVICH, ARTURO, “Los cristianos nuevos, portugueses y la economía de la colonia”, en *Lo mejor de Todo es Historia*, t. 1, 1ª Edición, El sur del Nuevo mundo, Taurus, Buenos Aires, 2002.
- GIANCANE, GAETANO, *Diritto doganale nazionale e comunitario*, Edizioni Laurus Robuffo, Roma, 1998.
- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., *Derecho Financiero*, Tomo II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1982.
- , *Derecho Financiero*, t. II obra actualizada por NAVARRINE-AZOREY, 6ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997.
- GÓMEZ ANDRADE, JORGE, “La conciencia jurídica sobre los límites del derecho en tiempos de crisis y de emergencia”, *La Ley*, Buenos Aires, 29/07/ 2002.
- GONZÁLEZ, ARIOSTO J., *Tratado de Derecho Aduanero Uruguayo*, Biblioteca de publicaciones oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la República, Montevideo, 1962.



- , “Normativa del MERCOSUR: su internalización en los derechos respectivos. Las zonas francas”, *Revista de Estudios Aduaneros 1er y 2do semestre Año IX N° 13*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1999.
- GONZÁLEZ, JOAQUÍN V., *Manual de la Constitución Argentina*, Ángel Estrada Editores, Buenos Aires, 1897.
- GONZÁLEZ BIANCHI, PABLO, *El valor en aduana. La valoración de las mercancías en el sistema GATT/OMC*, Vol. I, Universidad de Montevideo, Facultad de Derecho, Montevideo, 2003.
- GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, “Ética pública: la corrupción, la ética y el derecho”, *Ponencia para el Congreso Internacional de Culturas y Sistemas Jurídicos comparados*, organizado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 9 a 14 febrero de 2004.
- GONZÁLEZ VEGA, JAVIER A., SÁENZ DE SANTA MARÍA, PAZ ANDRÉS, Y FERNÁNDEZ PÉREZ, BERNARDO, *Introducción al Derecho de la Unión Europea*, 2ª Edición, Eurolex Editores, Madrid, 1999.
- GOTTIFREDI, MARCELO A., “Analogía. Su prohibición en el derecho infraccional aduanero”, *La Ley*, t. 1989-A, Buenos Aires, 1989.
- , *Código Aduanero comentado*, 2º edición actualizada, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2000.
- GOTTIFREDI, SILVINA Y HARRY L. SCHURIG, “La afectación del bien jurídico protegido por la Aduana con relación a delitos e infracciones”, *Suplemento especial de Derecho Penal Aduanero, Fascículo N° 4*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 28/07/2004.
- GRAMAJO GARCÉS, LUIS Y ALMAJANO PABLOS, JOSÉ JAVIER, *Derecho Aduanero, Exposición Sistematizada de los temas que lo integran*, Ediciones Internacionales Universitarias, Barcelona, 1992.
- GRIMAL, PIERRE, *El siglo de Augusto*, 2ª Edición, Editorial Universitaria de Buenos Aires, Buenos Aires, 1965.
- GUAL VILLALBÍ, PEDRO, *Teoría y Técnica de la Política Aduanera y de los Tratados de Comercio*, Editorial Juventud SA, Barcelona, 1943.
- GUAZZARONI, SILVINA A. “La mercadería y su declaración inexacta. Generalidades”, *Jurisprudencia Argentina*, Buenos Aires, 16/10/2002.
- GUGLIELMI, GILLES J. Y GENEVIÈVE KOUBI, *Droit du Services Public, Domat Droit Public, Paris*, 2001.
- GUIBOURG, RICARDO A., “Fuentes del derecho” publicado en *El derecho y la justicia*, Edición de ERNESTO GARZÓN VALDEZ Y FRANCISCO J. LAPORTA, Editorial Trotta, Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Boletín Oficial del Estado, Madrid.
- GUY, ISAAC, *Droit Communautaire générale*, 6ª Edición, Paris, 1998.

- HERRERA YDÁÑEZ, R., Y J. SÁNCHEZ GOIZUETA, *Valor en Aduanas de las mercancías según el Código del GATT*, Esic, Madrid, 1985.
- HERRERO, CARLOS, *Los delitos económicos, perspectiva jurídica y criminológica*, Ministerio del Interior Secretaría General Técnica, Madrid, 1992.
- HERVADA, JAVIER, *Lecciones de Filosofía del Derecho*, Segunda Edición, Ediciones Universidad de Navarra S.A., Pamplona, 1990.
- HOLMES, OLIVER W., *La senda del derecho*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1975.
- HOOFT, PEDRO C.F., “El bien común y la vocación humana”, *El Derecho*, t. 106, Buenos Aires, año 1984.
- HUBERMAN, KARINA, “Constitucionalidad de los Derechos de Importación”, *Jurisprudencia Argentina*, t.1994-II, Buenos Aires.
- IRIBARNE, HÉCTOR PEDRO Y BIANCHI, ENRIQUE TOMÁS, “El principio de la buena fe y la doctrina *venire contra factum proprium non valet*”, *El Derecho*, t. 106, Buenos Aires, 1984.
- ISOLA, ANA G. Y PALAVECINO, FEDERICO M., “Ámbitos de regulación de los ordenamientos aduanero y tributario”, *Jurisprudencia Argentina*, 1995-III, Buenos Aires.
- IZURIETA Y SEA, ÁLVARO, “Error evidente, documentación complementaria, declaración comprometida”, *Revista Impuestos, Año XXXVIII n° 11*, La Ley Buenos Aires, noviembre 1980.
- , “Las infracciones aduaneras y su objetividad”, *Revista Impuestos año XLI N° 5*, La Ley, Buenos Aires, mayo 1983.
- , “Correvediles, la repartija, y el bien común”, *Revista de Estudios Aduaneros Año IX, primer y segundo semestre N° 13*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires.
- JAKOBS, GÜNTHER, *Estudios de Derecho Penal*, 1ª Edición, Editorial Cívitas S.A., Madrid, 1997.
- , *Fundamentos del Derecho Penal*, 1ª Edición, Ad-Hoc SRL, Buenos Aires, 1996.
- JARACH, DINO, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Tercera edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999.
- JESCHECK, HANS HEINDRICH, *Tratado de Derecho Penal, parte general*, Volumen 1, Bosch, Barcelona, 1981.
- JESCHECK, HANS-HEINDRICH, Y RIZ, ROLAND, “*Possibilità e limiti di un diritto penale dell’unione europea*”, *Pubblicazioni del Centro di Diritto Penale Europeo*, Giuffrè Editore, Catania, Milano, 1999.
- JIMÉNEZ DE ASÚA, LUIS, *Tratado de Derecho Penal*, tomo II, Editorial Losada, Buenos Aires, 1951.

- , *La ley y el delito*, 5ª Edición, Sudamericana, Buenos Aires, 1967.
- JOHNSON, PAUL, *Estados Unidos, la Historia*, Javier Vergara Editor, Buenos Aires, 2001.
- JOLIET, RENÉ, “La libre Circulación de mercaderías: la sentencia Keck y Mithouard y las nuevas orientaciones de la jurisprudencia” publicado en *Gaceta Jurídica de la Comunidad Europea y de la Competencia Serie D*, N° 23, abril 1995.
- JUAN XXIII, Encíclica *Pacem in terris*.
- KALINOWSKI, GEORGES, *Lógica del discurso normativo*, Tecnos, Madrid, 1975.
- , *Metateoría del Sistema Normativo*, Editorial Idearium, Mendoza.
- KARPEN, ULRICH, *The constitution of the Feral Republic of Germany*, Nomos Verlagsgesellschaft., Baden Baden, 1988.
- KELSEN, HANS, *Teoría Pura del Derecho*, 6ª Reimpresión, UNAM, Porrúa S.A., México.
- KLEIDERMACHER, ARNOLDO, “De la certeza, el espíritu de las leyes, y la confiabilidad del sistema”, *Derecho Económico Tomo I-A*, Ediciones Interoceánicas, Buenos Aires, julio 1991.
- KOUBI, GENEVIÈVE Y GUGLIELMI, GILLES J., *Droit du Services Public, Domat Droit Public*, Paris, 2001.
- KRAUSE MURGIONDO, GUSTAVO, “El bien jurídico protegido por el artículo 954 del Código Aduanero y la sobrefacturación en la exportación”, *Guía Práctica del Importador y Exportador N° 409*, Buenos Aires, enero 1991.
- , “La declaración aduanera”, *Revista Impuestos N° 2 tomo LVI-A*, La Ley, Buenos Aires, febrero 1996.
- KRAUSE MURGIONDO, GUSTAVO A., PATRICIA RODRÍGUEZ, Y MARÍA ALEJANDRA ARMAGNAGUE, “Infracciones Aduaneras: principios aplicables”, *Derecho Fiscal*, V. 47, N° 494, Buenos Aires, agosto 1989.
- KRAUSE MURGIONDO, GUSTAVO Y PATRICIA RODRÍGUEZ, “La infracción por declaración aduanera inexacta y la sanción del decreto 530/91”, *Revista Impuestos N° 7*, La Ley, Buenos Aires, julio de 1995.
- La Aduana ante las comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984.
- LAJUGIE, JOSEPH, *Los sistemas económicos*, 11ª Edición, Cuadernos Eudeba, Buenos Aires, 1976.
- LASCANO, JULIO CARLOS, “La fuerza mayor en el derecho aduanero”, *La Ley*, t. 1990-A, Buenos Aires, 1990.
- , *El valor en aduana de las mercaderías importadas*, Osmar D. Buyatti, Librería Editorial, Buenos Aires, 2003.

- , “Infracciones aduaneras”, conferencia publicada por el *Colegio Público de Abogados de la Capital Federal*, en www.cpacf.org.ar, 28/08/2003.
- LAURENS, JUAN CARLOS, “Ilicitudes aduaneras: la falsa declaración”, *Derecho Aduanero Año III, N° 26*, Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, febrero 1971.
- LEVENE, RICARDO, *Historia de la Nación Argentina*, Vol. IV, Academia Nacional de la Historia, Imprenta de la Universidad, Buenos Aires, 1938.
- LEVENE, RICARDO (H), *Introducción al Derecho Contravencional*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1968.
- LICCIARDO, CAYETANO A., “Presupuesto y Ética Política”, en *Seminario sobre el Régimen Económico de la Constitución Nacional (1989-1991)*, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, Buenos Aires, 1994.
- LICHT, MIGUEL NATHAN, “La potestad sancionatoria de la administración y su control judicial de cara a la realidad normativa”, *El Derecho*, t. 193, Buenos Aires, 2001.
- LIMA, SUSANA M. R. Y MONTEJANO (H), BERNARDINO, “Bien común, formas de justicia y solidaridad”, *El Derecho*, t. 80, Buenos Aires, 1979.
- LINARES, JUAN FRANCISCO, *Razonabilidad de las leyes. El debido proceso como garantía innominada de la Constitución Argentina*, Astrea, Buenos Aires, 1984.
- LINARES QUINTANA, SEGUNDO V., *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional*, tomo 5, 2ª Edición, Ediciones Plus Ultra, Buenos Aires, 1979.
- LLAMBÍAS, JORGE JOAQUÍN, *Tratado de Derecho Civil, parte general*, t. II, 19ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001.
- LOCKE, JOHN, *Ensayo sobre el gobierno civil*.
- LOPRETE, MARCELO, “La regulación jurídica de la empresa como reflejo de la realidad económica subyacente: breve repaso histórico”, *Anuario de derecho N° 1 de la Universidad Austral*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994.
- LOZANO SERRANO, CARMELO, *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Civitas S.A., Madrid, 1990.
- LOZANO, LUIS F. Y BUSTOS, JOSÉ PEDRO, “Alcance de la responsabilidad de los despachantes de aduana. Análisis de la jurisprudencia aplicable a este tema”, *Revista: La Gaceta del Despachante*, 90 aniversario del Centro de Despachantes de Aduana, Buenos Aires, 2002.

- LOZANO SERRANO, CARMELO, MARTÍN QUERALT, JUAN, GABRIEL CASADO OLLERO, JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de derecho financiero y tributario*, 11ª Edición Revisada, Editorial Tecnos, Madrid, 2000.
- LUNA, FÉLIX, *Breve Historia de los Argentinos*, Ediciones Planeta, Buenos Aires, 1993.
- , *Historia Integral de la Argentina*, Tercera edición, Tomo 1 “El mundo del descubrimiento”, Planeta, Buenos Aires, 1995.
- LUQUI, JUAN CARLOS, *La obligación tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989.
- , *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.
- LYNCH, HORACIO M., “Emergencia, Derecho, Justicia y Seguridad Jurídica (reflexiones sobre la crisis y las libertades económicas)”, La Ley, t. 2002-C, Buenos Aires.
- LYNCH, JOHN, *The spanish colonial administration 17182-1810*, Londres, 1958.
- MANCA, DOMENICO Y DE ANTONI, FRANCO, IVA, *INTRASTAT e Dogana. Demanda & Riposte*, IPSOA Editore SRL, Roma, 1999.
- MASNATTA, HÉCTOR, “Órganos supranacionales y jurisprudencia comunitaria”, *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública*, Año XVII N° 204, Editorial Ciencias de la Administración, Buenos Aires, septiembre 1995.
- MARIENHOFF, MIGUEL S., *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo I, 2ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1975.
- MARINO, MIGUEL ÁNGEL, “La despenalización de la inexactitud en la declaración comprometida-Función de las previsiones al artículo 957 del Código Aduanero”, publicado en *aduananews.com.ar Edición N° 6*, 02/04/2002.
- MARTÍN NIETO, *Delitos comunitarios*, Barcelona, 1996.
- MARTÍN QUERALT, JUAN, CARMELO LOZANO SERRANO, GABRIEL CASADO OLLERO, JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de derecho financiero y tributario*, 11ª Edición Revisada, Editorial Tecnos, Madrid, 2000.
- MARTÍN Y MARTÍNEZ LAFUENTE, Y SEBASTIÁN RETORTILLO BAGUES, “*Estudios de Derecho y Hacienda*”, en *Homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA*, volumen I Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- MARTÍN, J.M. Y G.F. RODRÍGUEZ USÉ, *Derecho Tributario General*, Biblioteca de Finanzas y Derecho Tributario, 2ª Edición actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995.
- MARTÍNEZ LAGO, MIGUEL ÁNGEL, APARICIO PÉREZ, JOSÉ, BAENA AGUILAR, ÁNGEL, Y GARCÍA DE LA MORA, LEONARDO (COORDINADOR), *Delitos e infracciones tributarias, teoría y práctica*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1991.

- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ CARLOS, *Derecho Penal Económico*, parte Especial, Ediciones Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.
- MARTIRÉ, EDUARDO Y TAU ANZOÁTEGUI, VÍCTOR, *Manual de Historia de las Instituciones Argentinas*, 4ª Edición, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1981.
- MARZORATI, OSVALDO J., *Derecho de los negocios internacionales*, 3ª Edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.
- MASSINI CORREAS, CARLOS I., *Filosofía del Derecho*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994.
- MATTERA, ALFONSO, *El mercado único europeo. Sus reglas y funcionamiento*, Civitas S.A., Madrid, 1991.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, SONSOLES Y CLAVIJO HERNÁNDEZ, FRANCISCO, “La Valoración de las mercancías en la renta de aduanas”, en *Valoración en Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, colección Estudios de Hacienda Pública, Madrid, 1991.
- MEDRANO, PABLO H., *Delito de contrabando y comercio exterior*, Ediciones Lerner, Buenos Aires, 1991.
- MENÉNDEZ, FRANCISCO J., “Código Aduanero, art. 954, apart. 1-c) Análisis acerca de la procedencia de su aplicación a partir de la derogación de la obligatoriedad de negociar divisas”, *Impuestos, revista de doctrina, jurisprudencia y legislación, La Ley S.A. (t. LIV-A)*, Buenos Aires, 1996.
- , “El sistema informático María y las declaraciones inexactas”, *Revista de Estudios Aduaneros, Año XI N° 14, 1er Semestre y 2do Semestre de 2000, y 1er Semestre de 2001*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires.
- MESSNER, J., *Ética social, política y económica a la luz del derecho natural*, Ediciones Rialp, Madrid, 1967.
- MICELE, MARIO R., “Las conductas como elementos valorativos en el derecho penal aduanero”, *La Ley*, t. 1977-D, Buenos Aires, 1977.
- MILLÁN PUELLES, A., *Economía y libertad*, Confederación Española de Cajas de Ahorro, Madrid, 1974.
- MINISTERIO DAS FINANÇAS, *Estruturar o sistema fiscal do Portugal desenvolvido*, Livraria Almedina, Coimbra, 1998.
- MIR PUIG, SANTIAGO, *Derecho Penal, parte general*, 5ª Edición, Barcelona, 1998.
- MOLINA FERNÁNDEZ, FERNANDO, *Antijuridicidad penal y sistema del delito*, José María Bosch Editor, Barcelona, 2001.
- MONTEJANO (H), BERNARDINO, *Los fines del derecho*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1967.
- MONTEJANO (H), BERNARDINO Y SUSANA M. R. LIMA, “Bien común, formas de justicia y solidaridad”, *El Derecho*, t. 80, Buenos Aires, 1979.



- MONTES DE OCA, MANUEL, *Lecciones de Derecho Constitucional*, t. I, Ediciones Imprenta de Buenos Aires, Buenos Aires, 1896.
- MONTINI, DOMENICO, *La legge doganele commentata*, Giuffre Editore, Milano, 1940.
- MONTORO BALLESTEROS, ALBERTO, “Sobre las relaciones y las funciones recíprocas entre Derecho y Moral”, *Anuario de Filosofía del Derecho XII*, Murcia, 1995.
- MONZÓ, CARLOS, “Algunas cuestiones en torno a la investigación judicial de los delitos aduaneros”, *Derecho Penal Aduanero, suplemento especial*, Lexis Nexis Jurisprudencia Argentina 2002-IV, Buenos Aires.
- MONZÓN BAÑO, JOSÉ LUIS FERNÁNDEZ-RANZ, JOSÉ LUIS, Y ARTURO MARCOS SÁNCHEZ “Fiscalidad sobre el comercio exterior (normativa básica, comunitaria y nacional)”, *tomo IV*, Escuela de la Hacienda Pública del Ministerio de Economía y Hacienda de España, Madrid.
- MORDEGLIA, ROBERTO M, “La reserva de la ley y las autovinculaciones”, en “*El procedimiento tributario*”, ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, Coordinador, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003
- MORESO, JOSÉ MARÍA Y CASANOVAS, POMPEU, *El ámbito de lo jurídico. Lecturas de pensamiento jurídico contemporáneo*, Crítica, Barcelona, 1994.
- MUCHNIK, JAVIER D., “Elementos básicos del Derecho Penal Aduanero”, *Derecho Penal Aduanero número especial JA 2002-IV*, Lexis Nexis, Buenos Aires.
- MUÑOZ BETEMPS, CARLOS, “El papel de la aduana cara a la integración de España en las Comunidades Europeas”, en *La Aduana ante las comunidades europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
- MUÑOZ MERINO, ANA, *El delito de contrabando*, Pamplona, 1992.
- MUÑOZ, F., “Los sujetos en el Derecho Aduanero” en *Concepto y Naturaleza Jurídica de las Instituciones Aduaneras*, coord. I. Sánchez, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- MURATORI, ALDO, *Comentario al testo unico doganale*, Casa Editrice Dott Milani, 1993.
- NAVARRO VARONA, EDURNE, *Las reglas de origen para las mercancías y servicios en la CE, EE.UU. y el GATT*, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1995.
- NAVEIRA DE CASANOVA, GUSTAVO, “El concepto de confiscatoriedad tributaria y su recepción en la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Argentina”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Año V, N° 13, México, 2002.
- NEUMARK, FRITZ, *Principios de Imposición*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

- NIETO SOLÍS, JOSÉ ANTONIO, *Fundamentos y políticas de la Unión Europea*, Siglo Veintiuno Editores, México-España, 1995.
- NINO, CARLOS SANTIAGO, *Algunos modelos metodológicos de Ciencia Jurídica*, Fontamara, México.
- , *Introducción al Análisis del Derecho*, 6ª Edición, Ariel, Barcelona, 1995.
- NOFAL, MARÍA B., “MERCOSUR: Oportunidad, logros y desafíos”, *Revista de la Escuela Nacional de Inteligencia Volumen VI Número 4 cuatro trimestre*, Secretaría de Inteligencia de Estado de la República Argentina, Buenos Aires, 1997.
- Nomenclador de Aduanas de la República Argentina*, Publicación oficial de la Administración Nacional de Aduanas, Buenos Aires, 1983.
- NÚÑEZ, JAVIER F., “Estudio sobre la compatibilidad de la legislación marcaría y aduanera argentina con las prescripciones del Acuerdo Trips sobre medidas en frontera”, *Jurisprudencia Argentina* año 2000 IV Sección Doctrina, Buenos Aires.
- NÚÑEZ, RICARDO, *Derecho Penal Argentino, parte general*, Bibliográfica Omeba, t. II, Buenos Aires, 1965.
- O’DONNELL, PACHO, *Juan Manuel de Rosas*, Ediciones Planeta, Buenos Aires, 2001.
- ORTEGA Y GASSET, JOSÉ, *España invertebrada: bosquejo de algunos pensamientos históricos*, 16ª Edición, Revista de Occidente, Madrid, 1971.
- OLESTI RAYO, ANDREU, *Los principios del Tratado de la Unión Europea. Del tratado de Maastrich al Tratado de Amsterdam*, Ariel, Barcelona, 2001.
- PALACIO, ERNESTO, *Historia de la Argentina*, A. Peña Lillo Editor, Buenos Aires, 1965.
- PALAVECINO, FEDERICO M. Y ANA G. ISOLA, “Ámbitos de regulación de los ordenamientos aduanero y tributario”, *Jurisprudencia Argentina*, 1995-III, Buenos Aires.
- PALAZZI, PABLO ANDRÉS Y AMADEO, SERGIO LUIS, *Código Procesal Penal de la Nación, anotado con jurisprudencia*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1999.
- PALLAIN, G., *Les douanes francaises. Régime Général, organisation, fonctionnement*, P. Dupont, Paris, 1913.
- PAREJO ALFONSO, LUCIANO, “Eficacia y administración. Tres estudios”, *Instituto Nacional de la Administración Pública*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1995.
- PASCAL, J.A. Y COROMINAS, J, *Diccionario crítico etimológico, castellano e hispánico*, 3ª Edición revisada, Gredos, Madrid, 1991.
- PASTINE, SILVANA, Y LIDIA C. SOSA, “Declaración aduanera: una figura conflictiva”, *Revista del Derecho Comercial y de las Obligaciones*, Año 33

- volumen 200 (enero-diciembre) N° 189 a 192*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000.
- PELECHÁ ZOZAYA, FRANCISCO, *El código aduanero comunitario y su aplicación en España*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, Madrid, 1995.
- PEÑA, JULIÁN, “Delegación de facultades en materia arancelaria”, *El Derecho* t. 183, Buenos Aires, 1999.
- PÉREZ GUILHOU, DARDO, “Recursos Financieros de la Nación” en *Atribuciones del Congreso Argentino*, obra del Instituto Argentino de Estudios Constitucionales y Políticos, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986.
- PÉREZ LUÑO, ANTONIO ENRIQUE, *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*, 4ª Edición, Tecnos, Madrid, 1991.
- PÉREZ LUQUE, MARIO, *Deberes Tributarios y moral*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 1980.
- PÉREZ ROYO, FERNANDO, *Derecho Financiero y Tributario parte general*, 9ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1999.
- PEROTTI, ALEJANDRO DANIEL “Anotaciones preliminares sobre la incompatibilidad entre el ordenamiento jurídico del MERCOSUR y las disposiciones nacionales sobre derecho a las exportaciones”, *El Derecho*, N° 10.723, Buenos Aires, 27/03/2003.
- , “Nota introductoria sobre el noveno laudo del Tribunal ad hoc del Mercosur”, *Revista del CPACF N° 34*, Buenos Aires, abril 2004.
- PETRACCHI, ENRIQUE S., “Acceso a la Justicia”, *Suplemento Actualidad*, La Ley Buenos Aires, 27/05/2004.
- PIEPER, J., *Las virtudes fundamentales*, Ediciones Rialp, Madrid, 1980.
- Plan de Gestión para el Año 2000*, Portal Web de la AFIP: www.afip.gov.ar.
- POTENZE, JAIME, “Naturaleza jurídica de las sanciones aduaneras”, *Derecho Aduanero año 5 N° 55*, Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, julio 1973.
- POUND, ROSCOE, *El espíritu del Common Law*, (Bosch), Barcelona, 1954.
- Primeras Jornadas del Gabinete Fiscal de la Jefatura de Gabinete de Ministros*, La Ley S.A., Buenos Aires, 2003.
- QUIROGA LAVIÉ, HUMBERTO, *Constitución Argentina comentada*, 2ª Edición actualizada, Zavallá Editor, Buenos Aires, 1997.
- RAWLS, JOHN, *Teoría de la Justicia*, segunda edición español, primera reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 1995.
- REIG, ENRIQUE JORGE, “Los Recursos del Tesoro Nacional” en *Seminario sobre el Régimen Económico de la Constitución Nacional (1989-1991)*, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, Buenos Aires, 1994.

- RETORTILLO BAGUES, SEBASTIÁN Y MARTÍN Y MARTÍNEZ LAFUENTE, “Estudios de Derecho y Hacienda”, *Homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA*, volumen I Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- RIGHI, ESTEBAN, *La imputación subjetiva*, Ad Hoc SRL, Buenos Aires, 2002.
- RIZ, ROLAND, Y HANS-HEINDRICH JESCHECK, *Possibilità e limiti di un diritto penale dell'unione europea*, *Pubblicazioni del Centro di Diritto Penale Europeo*, Catania, Giuffrè Editore, Milano, 1999.
- ROBERT, PAUL, *Dictionnaire alphabétique & analogique de la langue française*, *Société du Nouveua Littré, Paris, 1978*.
- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, JAIME, “Ética en la Administración pública”, *Ponencia para el Congreso Internacional de Culturas y Sistemas Jurídicos comparados*, organizado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 9 a 14 febrero de 2004.
- RODRÍGUEZ BEREJO, ÁLVARO, “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Revista Española de Derecho Financiero N° 100*, Civitas, Madrid, octubre/diciembre, 1998.
- RODRÍGUEZ DEVESA, JOSÉ MARÍA, *Derecho Penal Español, parte especial*, Madrid, Ed. Rodríguez Devesa ,1983.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, GUSTAVO, *Derecho Penal Parte General*, Ediciones Civitas, Madrid, 1984.
- RODRÍGUEZ PANIAGUA, JOSÉ MARÍA, *Historia del Pensamiento Jurídico. II. Siglos XIX y XX*, 8ª Edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección Publicaciones, Madrid, 1997.
- RODRÍGUEZ PATRICIA, KRAUSE MURGUIONDO, GUSTAVO A. Y MARÍA ALEJANDRA ARMAGNAGUE, “Infracciones Aduaneras: principios aplicables”, *Derecho Fiscal*, V. 47, N° 494, Buenos Aires, agosto 1989.
- RODRÍGUEZ, PATRICIA Y KRAUSE MURGIONDO, GUSTAVO “La infracción por declaración aduanera inexacta y la sanción del decreto 530/91”, *Revista Impuestos N° 7*, Buenos Aires, julio de 1995.
- RODRÍGUEZ USÉ, G.F. Y MARTÍN, J.M., *Derecho Tributario General*, 2ª Edición actualizada Biblioteca de Finanzas y Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995.
- RODRÍGUEZ-TEUBES MUÑIZ, JOAQUÍN, “El Iusnaturalismo de John Finnis”, *Anuario de Filosofía del Derecho*, t. X, Madrid, 1993.
- ROLLI, BERNARD Y ROSER, WALTER, *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs)*, 3eme Edition, Editions Staempfli+Cie SA, Berne, 1994.
- ROMERO, JOSÉ LUIS, *Las ideas políticas en Argentina*, 5ª Edición, Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires, 1997.



- ROMERO ESCABIAS DE CARBAJAL, JOSÉ ANTONIO, “Problemática jurídico-penal de la ley de contrabando de 1995”, en *Delitos contra la salud pública y contrabando*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000.
- ROSER, WALTER Y BERNARD ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs)*, 3eme Edition, Editions Staempfli+Cie SA, Berne, 1994.
- RUBENS Y ROJO, JULIO R., “Las Determinaciones Aduaneras”, *Derecho Aduanero*, Año 1, N° 1 enero, Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1969.
- RUIZ DE VELASCO, VICENTE, “El contrabando y el fraude en el comercio exterior” publicado en *Temas de Derecho Penal Tributario*, obra colectiva coordinada por CÉSAR GARCÍA NOVOA Y ANTONIO LÓPEZ DÍAZ, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 2000.
- RUSSO, PASQUALE, *Manuale di diritto tributario*, Dott. A. Giuffrè Editore, terza edizione, Milano, 1999.
- SÁENZ DE SANTA MARÍA, PAZ ANDRÉS, GONZÁLEZ VEGA, JAVIER A. Y FERNÁNDEZ PÉREZ, BERNARDO, *Introducción al Derecho de la Unión Europea*, 2ª Edición, Eurolex Editores, Madrid, 1999.
- SAGÜÉS, NÉSTOR PEDRO, *Elementos de Derecho Constitucional*, Tomo I y II, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1999.
- SAINZ DE BUJANDA, F., “Ideas para un coloquio sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria”, Comunicación para la IX Semana de Estudios de Derecho Financiero Madrid 1961, publicada en *Hacienda y Derecho*, Vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.
- , *Hacienda y Derecho*, t. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.
- , *Teoría de la Educación Tributaria*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1967.
- , *Programa de Derecho Financiero*, 6ª Edición, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones e Intercambio, Madrid, 1972/1973.
- SALEM SEÑA, JORGE F., *Globalización, comercio internacional y corrupción*, 1ª edición, Gedisa Editorial, Barcelona, 2000.
- SALVAT, RAYMUNDO M., *Tratado de Derecho Civil Argentino III, Obligaciones en General*, Buenos Aires, 1936.
- SALTOS GALARZA, NAPOLEÓN, *Ética y corrupción, estudio de casos*, Proyecto Responsabilidad Anticorrupción las Américas, 1999.
- SANABRIA ORTIZ, RUBÉN D., *Derecho Tributario e ilícitos tributarios*, 5ª Edición, Lima, 2001.
- SÁNCHEZ GOIZUETA, J. Y HERRERA YDÁÑEZ, R., *Valor en Aduanas de las mercancías según el Código del GATT*, Esic, Madrid, 1985.
- SÁNCHEZ GONZÁLEZ, IDELFONSO, “Lo Aduanero y lo arancelario su delimitación conceptual”, en *La Aduana española ante la empresa III*

- Jornadas de Estudios Aduaneros 1984*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- , “La declaración aduanera”, *Derecho Aduanero, Año I, N° 11*, Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, noviembre 1969.
- SÁNCHEZ, ARTURO MARCOS, FERNÁNDEZ-RANZ, JOSÉ LUIS Y MONZÓN BAÑO, JOSÉ LUIS, “Fiscalidad sobre el comercio exterior (normativa básica, comunitaria y nacional)”, Escuela de la Hacienda Pública del Ministerio de Economía y Hacienda de España, tomo IV, Madrid.
- SANTA CRUZ, JORGE, “Los derechos diferenciales en la Constitución Argentina”, La Ley 1991, Buenos Aires, 1991.
- SANTIAGO (h), ALFONSO, “El concepto del bien común en el sistema constitucional argentino. El personalismo solidario como techo ideológico de nuestra Constitución”, *Revista de la Escuela de Ciencias Políticas de la UCA Colección N° 12, año VII, 2001* Buenos Aires.
- , “La Corte de los 9 (Principales fallos institucionales 90/93)” *Anuario de Derecho I Universidad Austral*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994.
- , “La relación entre el derecho natural y el derecho positivo en el sistema jurídico Argentino”, La Ley, t. 1997-D, Sección Doctrina, Buenos Aires, 1997.
- , *Bien común y derecho constitucional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2002.
- SANTIAGO (h), ALFONSO Y VALENTÍN THURY CORNEJO, *Tratado sobre la delegación legislativa*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003.
- SANTO TOMÁS DE AQUINO, *Suma Teológica* 1-2, c.90, a.4, Edición Bilingüe, Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid.
- SANZ RUBIALES, IÑIGO, “Potestad sancionadora administrativa, non bis in idem y primacía del orden penal”, *Revista del Poder Judicial 3ª Época N° 59*, Madrid, 2000.
- SARLI, JORGE C. Y CLAUDIO SERRA, “Ámbitos de responsabilidad en la operativa aduanera: declaraciones inexactas de cantidad de operaciones de importación”, *Revista Impuestos XLVII-B*, Buenos Aires, 1990.
- SARLI, JORGE C., “El valor en exportación. Ajustes de valor declarado para la liquidación de reembolsos o reintegros”, *Impuestos, revista de doctrina, jurisprudencia y legislación Año 1993 (T. LI-B)*, La Ley, Buenos Aires, 1994.
- , “El alcance de la declaración inexacta punible en la figura del Código Aduanero”, *Revista de Estudios Aduaneros N° 4*, Buenos Aires.

- SAVATER, FERNANDO, “Globalización de los valores”, en *Observatorio siglo XXI, Reflexiones sobre arte, cultura y tecnología*, Editorial Paidós SRL, Buenos Aires, 2002.
- SAVIGNY, F. KARL VON, *La ciencia del derecho [et al]*, Losada, Buenos Aires, 1949.
- SCELZI, JOSÉ LICINIO, “Limitación de la punibilidad por minoridad en materia aduanera”, *La Ley*, 1986-C, Buenos Aires, 1986.
- SCHMÖKEL, HARTMUT, *El país de los Sumeros*, Tercera Edición, Editorial Universitaria de Buenos Aires, Buenos Aires, 1977.
- SCHURIG, HARRY L. Y GOTTIFREDI, SILVINA, “La afectación del bien jurídico protegido por la Aduana con relación a delitos e infracciones”, *Suplemento especial de Derecho Penal Aduanero, Fascículo N° 4*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 28/07/2004.
- SERNA, PEDRO Y FERNANDO TOLLER, *La interpretación constitucional de los derechos fundamentales. Una alternativa a los conflictos de derecho*, La Ley S.A., Buenos Aires, 2000.
- SERRA, CLAUDIO, Y SARLI, JORGE C., “Ámbitos de responsabilidad en la operativa aduanera: declaraciones inexactas de cantidad de operaciones de importación”, *Revista Impuestos XLVII-B*, Buenos Aires, 1990.
- SIMÓN ACOSTA, EUGENIO, “El derecho financiero y la ciencia jurídica” *Studia Albornotiana XLVII*, Publicación del Real Colegio de España, Bolonia, 1985.
- SOLER, SEBASTIÁN, *Derecho Penal Argentino*, Ediar, Buenos Aires, 1963.
- SORTHEIX, JUAN J. A., “La estructura del hecho gravado por los derechos de importación”, *Derecho Aduanero, Revista mensual de legislación, jurisprudencia y doctrina, Tomo V-A*, Buenos Aires, 1973.
- , “La Aduana Argentina”, en *El comercio exterior argentino en la década de 1990*, publicación del Consejo Argentino para las Relaciones Internacionales, Ediciones Manantial, Fundación Banco República, Fundación Lloyds Bank, Buenos Aires, 1991.
- SOSA, LIDIA C. Y SILVANA PASTINE, “Declaración aduanera: una figura conflictiva”, *Revista del Derecho Comercial y de las Obligaciones, Año 33 volumen 200 (enero-diciembre) N° 189 a 192*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000.
- SOSA, ROOSEVELT B., “Comentario al Código Aduanero del MERCOSUR”, *Revista de Estudios Aduaneros, Año V, N° 7, segundo semestre de 1994 y primer semestre de 1995*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires.
- , *A Aduana e o Comércio Exterior, Aduanieras, Sao Pablo*, 1995.

- , “A tutela aduaneira relativa aos interesses de ordem pública” en www.1jus.com.br, N° 57, junio 2002.
- , “Existe um Direito Aduaneiro Brasileiro”, en www.sosa.com.br, 28/10/2003.
- , “O que é Direito Aduaneiro”, en www.sosa.com.br, 11/11/2003.
- SOULÉ, GEORGES, *Ideas de los grandes economistas*, Compañía General Fabril Editora S.A., Buenos Aires, 1961.
- SPINELLIS, DIONYSIOS, “Crímenes políticos en el ejercicio de sus cargos”, en *Les infractions commise par les membres du gouvernement, Association Internationales de droit pénal, Editions Érès, Toulouse*, 1995.
- SPISSO, RODOLFO R., “Las normas tributarias y el principio de razonabilidad de las leyes”, *El Derecho*, t. 128, Buenos Aires, 1988.
- , “Principios constitucionales de derecho penal tributario”, *El Derecho*, t. 135, Buenos Aires, 1990.
- , *Derecho constitucional tributario*, 2ª Edición, Lexis Nexis Depalma, Buenos Aires, 2000.
- , “Tutela jurisdiccional”, *Revista Jurídica de Derechos Humanos y Tributación*, Lexis Nexis Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001.
- “Sanciones administrativas y penales impuestas por la Administración. Distinto tratamiento jurídico”, *El Derecho*, Diario de Jurisprudencia y Doctrina, suplemento de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 14 y 31 de mayo de 2002.
- SPOLANSKY, NORBERTO E., “Contrabando, divisas y robo. Aspectos comunes: el bien jurídico protegido y la Constitución Nacional”, *La Ley* 1991-A, Buenos Aires, 1991.
- STOFFEL VALLOTTON, NICOLE, “La libre circulación de mercancías en la Comunidad Económica Europea”, *Estudios de Derecho Comunitario Europeo*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1989.
- , *La prohibición de restricciones a la libre circulación de mercancías en la Comunidad Europea*, Centro de Documentación Europea, Universidad Complutense de Madrid, Dykinson, Madrid, 2000.
- , “El espacio económico europeo: un ejemplo de integración diferenciada en las relaciones exteriores de la Unión Europea. La aplicación del acervo comunitario a terceros Estados”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, año 7, N° 15, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003.
- STORTONI, GABRIELA, “Actos administrativos y reglamentos comunitarios”, en *Acto Administrativo y Reglamento*, Jornadas organizadas por la Universidad Austral, Facultad de Derecho, Buenos Aires, Ediciones RAP.

- , “Sobre la existencia de un derecho administrativo de la integración frente al esquema del Tratado de Asunción”, *Anuario de Derecho N° 2 Universidad Austral*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996.
- TAU ANZOÁTEGUI, VÍCTOR Y MARTIRÉ, EDUARDO, *Manual de Historia de las Instituciones Argentinas*, 4ª Edición, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1981.
- TAWIL, GUIDO SANTIAGO, “Algunas reflexiones respecto al alcance del control judicial de la actividad administrativa (legitimidad, oportunidad, hechos y derecho)”, *El Derecho*, t. 122, Buenos Aires, 1987.
- , “Los grandes mitos del derecho administrativo, el carácter revisor de la jurisdicción contenciosa administrativa, la inactividad de la administración y su fiscalización judicial”, *El Derecho*, t. 128, Buenos Aires, 1988.
- TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ M., QUERALT, MARTÍN, LOZANO SERRANO JUAN, CARMELO, CASADO OLLERO, GABRIEL, *Curso de derecho financiero y tributario*, 11ª Edición Revisada, Editorial Tecnos, Madrid, 2000.
- THOMAS, HUGH, *El Imperio Español. De Colón a Magallanes*, Planeta, Buenos Aires, 2004.
- THURY CORNEJO, VALENTÍN, Y SANTIAGO (H), ALFONSO, *Tratado sobre la delegación legislativa*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003.
- TIEDEMANN, KLAUS, *Poder Económico y delito*, Bosch, Barcelona, 1995.
- , *Lecciones de derecho penal económico*, Bosch, Barcelona, 1999.
- TOLLER, FERNANDO, “Propuesta para un nuevo modelo de interpretación en la resolución de conflictos entre derechos constitucionales”, *Anuario de Derecho N° 4 de la Universidad Austral*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998.
- TOLLER FERNANDO Y PEDRO SERNA, *La interpretación constitucional de los derechos fundamentales. Una alternativa a los conflictos de derecho*, La Ley S.A., Buenos Aires, 2000.
- TORRES, AGUSTÍN, “Seguridad jurídica y jurisprudencia tributaria”, *El Derecho*, t. 200, Buenos Aires, 2003.
- TORRES BRIZUELA, RICARDO G., “Ante nuevos vientos de reforma (...) una gran oportunidad”, publicado en *aduananews.com.ar Periódico jurídico, aduanero, transporte, y comercio exterior*” Edición N° 4, febrero 2002.
- TORRES LÓPEZ, JUAN, *Análisis Económico del Derecho. Panorama doctrinal*, Ediciones Tecnos, Madrid, 1987.
- TOSI, JORGE LUIS, “Responsabilidad indirecta en materia delictual e infraccional aduanera”, *Revista de Estudios Aduaneros, Volumen 12, primer y segundo semestre 1998*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires.

- TOW HÉCTOR J. Y ALSINA, MARIO A., “Significado y alcance de la expresión “control sobre las importaciones y exportaciones” en el artículo 863 del Código Aduanero”, *La Ley Sección Doctrina*, t 1989 D, Buenos Aires, 1989.
- TOW, HÉCTOR JULIO, “Contribución al esclarecimiento de la legislación infraccional aduanera” publicado en *Tratado de Derecho Penal Especial*, de ENRIQUE AFTALIÓN Volumen 5, La Ley, Buenos Aires, 1969/1971.
- TRÉMEAU, HENRI Y BERR, CLAUDE J., *Le droit douanier, Nouvelle Edition Economica*, Paris, 1988.
- , *Droit Douanier, communautaire et national, 5e édition, Economica, Paris*, 2001.
- TRIBE, LAURANCE H., *American constitutional Law, Volume One, Third Edition, Foundation Press, New York, New York*, 2000.
- Trosieme forum mondial sur la lutte contre la corruption et le respect de l’ethique*, celebrado bajo el auspicio de la OMA, en Seúl 29/31 de mayo 2003.
- TUELE-MARTIN, CATHERINE, *La douane, Instrument de la stratégie internationale, Economica (Gestion Poche 19), Paris*, 1995.
- URIONDO DE MARTINOLI, AMALIA, “Laudo sobre el tratamiento arancelario intrazona en el MERCOSUR”, *Anuario Argentino de Derecho Internacional N° XI*, Asociación Argentina de Derecho Internacional, Córdoba, año 2001/2002.
- U.S. Congress, United States International Trade Commission (USITC), The impact of rules of origin on U.S. imports and exports, Report to de President on investigation*, número 332-192, USITC Publication 1695, Washington D.C., mayo 1985.
- UZAL, MARÍA ELSA, “El Mercosur en el camino de la integración”, *Separata de la Revista del Derecho Comercial y de las obligaciones*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1998.
- VANONI, “*La dichiarazione tributaria e la sua irretratabilità*”, *Rev. Dir. Fin. E Sc. Fin.* 1937.
- VANOSSI, JORGE REINALDO A. Y ALBERTO RICARDO DALLA VIA, *Régimen Constitucional de los Tratados*, Segunda Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000.
- VARELA, RAÚL VICENTE, *Cuestiones de Derecho Aduanero*, Ediciones Panenedille, Buenos Aires, 1971.
- VÁZQUEZ, ADOLFO ROBERTO, “Soberanía, supranacionalidad e integración: la cuestión en los países del Mercosur”, *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, Edición 2001*, Konrad Adenauer Stiftung, Buenos Aires, 2001.

- VÁZQUEZ, JUAN CARLOS, “El ámbito de la individualización de la acción en la infracción de declaración inexacta”, *Jurisprudencia Argentina*, t. 1991-I, Buenos Aires.
- , “El tipo infraccional previsto en el inciso c) del artículo 954 del Código Aduanero Argentino”, *La Ley* t.1998 F, Buenos Aires, 1998.
- , “Estado de Derecho y corrupción”, *Revista de Investigaciones Jurídicas de la Escuela Libre de Derecho*, año 20 N° 20, México, 1996.
- VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G. ALSINA, MARIO A., ENRIQUE C. BARREIRA, RICARDO XAVIER BASALDÚA, JUAN PATRICIO COTTER MOINE, *Código Aduanero. Comentarios, Antecedentes, y Concordancias*, Arts. 1 a 129, Volumen 1, Ediciones Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1984.
- VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR. G. Y BARREIRA, ENRIQUE C., “Responsabilidad de las personas jurídicas en materia de contrabando”, *La Ley*, t. 1988-B, Buenos Aires, 1988.
- , “La responsabilidad en las infracciones aduaneras”, *La Ley*, Sección Doctrina, t. 1989 A, Buenos Aires, 1989.
- VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., “Otra vez sobre el control en el delito de contrabando”, *La Ley*, t. 1989 B, Buenos Aires, 1989.
- , “La aplicación de la ley penal más benigna en materia infraccional aduanera”, *Revista de Estudios Aduaneros*, año II, N° 4, 2° semestre de 1991, y 1° semestre de 1992, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires.
- , *Código Aduanero, comentarios, antecedentes, concordancias, artículos 860 a 891 tomo VII-A*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992.
- , “Inexistencia de diferencias ontológicas entre los delitos y las infracciones aduaneras”, *La Ley*, t. 1993-E, Buenos Aires, 1993.
- , “Los delitos aduaneros, necesidad de su reforma”, *El Derecho*, t. 160, Buenos Aires, 1995.
- , “Criterio diferenciador entre delitos e infracciones aduaneras y de estas entre sí”, *El Derecho*, t. 162, Buenos Aires, 1995.
- , “Territorio Aduanero. Su validez constitucional sobre el delito de contrabando”, *Suplemento Penal*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2001.
- , “Incidencia del territorio aduanero en la configuración del delito de contrabando a la luz de la Constitución Nacional”, *Revista de Estudios Aduaneros*, N° 14, 1° y 2° semestre de 2000, y 1° semestre de 2001, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires.
- , “El alcance del concepto de mercadería a los fines del delito de contrabando”, *Suplemento de Jurisprudencia Penal*, *La Ley*, Buenos Aires, 29 de mayo de 2000.

- , “Hasta cuando subsiste el control aduanero a los fines del contrabando”, *Revista del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal*, N° 20, Suplemento La Ley, Buenos Aires, noviembre 2002.
- , “Reflexiones sobre el proyecto de reforma al Código Aduanero”, *Revista del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal*, N° 64, Buenos Aires, marzo 2003.
- , “¿Constituye contrabando la simple pretensión del exportador de obtener el reintegro de tributos que no ha pagado previamente?”, *La Ley*, t. 2003-D, Buenos Aires, 2003.
- , “Lineamientos de Derecho Penal Aduanero”, *Derecho Económico*, Febrero 2004, La Ley, Buenos Aires, 2004.
- VIDELA ESCALADA, FEDERICO N., “Libertad de navegación y de comercio” en *Seminario sobre el régimen económico de la Constitución Nacional (1989-1991)*, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Academia Nacional de Ciencias Morales y Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, Buenos Aires, 1994.
- VIGO, JUAN M., “Contrabando en el Río de la Plata”, en *Lo mejor de Todo es Historia*, tomo 1, 1ª Edición, El sur del Nuevo Mundo, Taurus, Buenos Aires, 2002.
- VIGO, RODOLFO L., “El antipositivismo jurídico de Ronald Dworkin”, en *Perspectivas Iusfilosóficas contemporáneas*, Abeledo Perrot, Buenos Aires.
- , “El ethos y el estado de derecho en Occidente”, *Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba*, Córdoba, 1996.
- , “La enseñanza del derecho. Presupuestos Iusfilosóficos”, *Anuario de Derecho N° 1*, Universidad Austral, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994.
- , “Los principios general del derecho”, *Jurisprudencia Argentina*, t. 1986 III, Buenos Aires.
- , “Teoría distintiva fuerte y teoría distintiva débil entre normas y principios jurídicos” –inédito- Cuadernillo correspondiente a la Unidad V, “Lógica Jurídica (I)”, Facultad de Derecho, Universidad Austral, Buenos Aires, 1999.
- , *Los principios jurídicos, perspectiva jurisprudencial*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000.
- , “Nuevos vientos de la filosofía del derecho”, *Anuario de Filosofía Jurídica y Social* N° 13, Asociación Argentina de Derecho Comparado, Sección Teoría General, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1993.
- , “Problemas y teorías actuales de la interpretación jurídica”, *Anales de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba*, Tomo XXXII, Córdoba, Año Académico 1993.



- VILANOVA JOSÉ, AFTALIÓN, ENRIQUE Y FERNANDO GARCÍA OLANO, *Introducción al Derecho*, Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 1960.
- VINCIGUERRA, SERGIO, *I delitti doganali*, Giuffrè Editore, Milano, 1963.
- VILLANUEVA, JAVIER, “Las primeras etapas de la política aduanera argentina”, *Cuestiones Sociales y Económicas, Año I, Número I, Buenos Aires, Febrero 2003*, Facultad de Ciencias Sociales y Económicas, Universidad Católica Argentina.
- VILLAR EZCURRA, MARTA, “Exigencias del Derecho Comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario”, *Crónica Tributaria n° 100 (2001)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.
- VILLAR, MARIO A., “Delito de contrabando e infracción aduanera, un acercamiento a su diferenciación”, *Revista de Estudios Aduaneros, Año VIII N° 12 primero y segundo semestre de 1998*, del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires.
- VILLEGAS, HÉCTOR B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 4ª Edición Actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987.
- VILLEY, MICHEL, *Compendio de Filosofía del Derecho*, Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1981.
- WAELEBROEK, M., *Le droit de la Communauté Economique Européene, Megret et autres*, Vol. I, Bruxelles, 1973.
- WARD, BERNARD, *Proyecto Económico 1762*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.
- WHITELAW, JAMES A., “La libre circulación de mercaderías en el Mercosur”, *Revista Argentina de Derecho Tributario de la Universidad Austral*, La Ley, Buenos Aires, octubre/diciembre 2003, N° 8.
- WITKER, JORGE, *Derecho Tributario Aduanero*, Segunda Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas Serie I Estudios de Derecho Económico N° 27, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002.
- YACOBUCCI, GUILLERMO JORGE, “Principios de la Ley Penal Tributaria”, *El Derecho*, t. 137, Buenos Aires, 1990.
- , *El sentido de los principios penales. Su naturaleza y funciones en la argumentación penal*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2002.
- YAMASHITA, DOUGLAS, “Limitações constitucionais ao poder de tributar” en *Curso de Direito Tributario*, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, Celso Bastos Editor, Sao Paulo, 2002.
- YANNIELLI, MARTÍN A. Y MARÍA C. CENTARTI, “Declaración inexacta: infracción o delito. Alcance de la hipótesis del inc. b) art. 954 Código Aduanero. Diferencia entre prohibición y restricción. Consecuencias”,

- Suplemento especial de Derecho Penal Aduanero, Fascículo N° 4*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 28/07/2004.
- ZAFFARONI, EUGENIO RAÚL, *Manual de Derecho Penal, parte general*, 6ª Edición, Edición EDIAR, Buenos Aires, 1998.
- ZAGREBELSKY, GUSTAVO, *El derecho dúctil*, Editorial Trotta, Madrid, 1995.
- ZANELLI, ISIDRO LUIS, “Carácter Penal de las multas aduaneras”, *Derecho Aduanero Año I, N° 8*, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, agosto 1969.
- ZOLEZZI, DANIEL, “Los valores “recompuestos” por la Aduana”, *El Derecho*, t. 160, Buenos Aires, 1995.
- , “Despacho aduanero, despachantes y sociedades importadoras”, *El Derecho*, t. 171, Buenos Aires, año 1997.
- , *Valor en aduana. Código Universal de la OMC*, Editorial La Ley S.A., Buenos Aires, 2003.
- ZORNOZA PÉREZ, JUAN J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1992.
- ZORRAQUÍN BECÚ, RICARDO, *Historia del Derecho Argentino*, tomo II (1810-1969), Editorial Perrot, Buenos Aires, 1970.
- , *Historia del Derecho Argentino*, tomo I, Primera Edición, Editorial Perrot, Buenos Aires, 1975.
- ZUNINO, GUSTAVO, “Efectos de la eliminación del deber de ingresar y negociar divisas provenientes de exportaciones”, *Revista de Estudios Aduaneros N° 3 del 1° septiembre de 1991*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1991.
- “La propiedad intelectual y los servicios en el Código Aduanero”, en *Reforma Tributaria del '99. Análisis crítico de la Ley 25.063*, Errepar, Buenos Aires, 1999.

JURISPRUDENCIA

[La jurisprudencia citada en esta tesis está aquí ordenada de modo cronológico dentro cada tribunal. Igualmente se indica los que están publicados]

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

- Fallo VIII, Jaime Cateura, faltante 100 cueros Goleta Conde Cavour, 1864.
 [Fallos] 51:349, Chiodi Pío y otros c/Bruniard Pascual, 1893.
 95:327, Geddes Hnos. y otros c/ Provincia Bs. As, 1902.
 115:111, Melo de Cané, Rosa, s/Testamentaria, 1911.
 125:333, Anthony, Juan y otros c/Provincia Santa Fe, 1917.
 136:161, Ercolano c/ Lanteri, Renshaw, Julieta, 1923.
 136:200, Jensen, Carlos c/Provincia Mendoza, 1922.
 138:161, Pereyra Iraola, Martín c/Provincia de Buenos Aires, 1923.
 141:217, Criminal c/Marini Juan José, 1924.
 145:307, Bourdie, Pedro E. c/Municipalidad de la Capital, 1925.
 149:137, The South American Store, Gath & Chávez c/Provincia de Bs. As., 1927.
 149:417, Drysdale, Juan Hannah y otros c/Provincia Bs. As., 1927.
 150:89, S.A. Guardian Assurance Company Ltd. c/Nación, 1927.
 151:359, Díaz Vélez, Eugenia c/Provincia Bs. As, 1928.
 153:350, Hasencleves y Cía. c/Gob. Nac., 1928.
 157:359, Viñedos y Bodegas Arizu c/Provincia Mendoza, 1930.
 171:367, Frigorífico Anglo c/Nación, 1934.
 172:21, Avico, Oscar A. c/ De la Pesa, Saúl, 1934.
 175:231, Loretani Humberto Soc. y Bco. Argentino de Crédito y Capitalización, 1936.
 178:9, Bressani, Carlos H. c/Provincia Mendoza, 1937.
 178:232, Bodegas y Viñedos Santiago Graffigna Ltda., 1937.

- 178:308, Vila, Luis y Justo, y otro c/Provincia Córdoba, 1937.
 182:411, La Martona Sa c/Provincia Buenos Aires, 1938.
 182:486, Marchese, Natalia y otros c/Nación, 1938.
 184:162, Frigorífico Swift de la Plata c/Nación, 1939.
 184:417, García Auge y Gacía Aurelo, 1939.
 184:615, Cía Swift de la Plata c/Nación, 1939.
 185:12, Maschio, Francisco c/Municipalidad de Bs. As, 1940.
 188:293, Frigorífico Swift de la Plata c/Provincia Santa Fe, 1940.
 188:401, Pereyra, Lucena c/Municipalidad de Bs. As., 1940.
 191:245, Cimadore, Esio Bruno, 1941.
 192:418, Moreda y Rouge, 1942.
 195:92, La Forestal Argentina c/Aduana, 1943.
 204:359, Castro, Alfredo R. s/Sucesión, 1946.
 205:173, Castellini, Ernani Luis c/DG del Impuesto a la Renta, 1946.
 206:473, Veyra, Horacio B. c/Nación, 1946.
 209:213, Curioni de Demarchi, Rosa c/Provincia de Córdoba, 1947.
 234:482, Grisolfá, Francisco Mariano, 1956.
 235:841, Moschini Antonio y Cía. SRL c/Aduana, 1956.
 237:636, Montiel Raúl O. y otros, 1957.
 239:449, Aduana de Mendoza c/Fernández Ventura. H., 1957.
 243:98, Larralde, Lorenzo y otros, 1959.
 247:646, Fernández Arias, Elena, y otro c/Poggio, José, 1960.
 253:332, Alaluf, Alberto c/Nación, 1962.
 254:301, Bilsky, Mauricio, 1962.
 254:315, Riera Díaz, Laureano, 1962.
 256:94, Mercedes Benz Argentina SA, 1963.
 257:99, Martín y Cía. Ltda. c/Administración Gral. de Puertos, 1963.
 258:17, Ingenio y Refinerías San Martín el Tabacal c/Nación Argentina, 1964.
 259:398, Administración de Obras Sanitarias de la Nación, 1964.
 263:246, González, Carlos José F. c/Sociedad Argentina de Seguros, 1965.
 263:425, Nación c/Establecimiento Naval e Industrial Maldini y Giordano, 1965.
 267:247, Ernesto N. De Milo c/Nación Argentina, 1967.
 267:273, Romero y Cía. y otros c/SA de Seguros El comercio, 1967.
 267:457, Wolessanski, Hersch, 1967.

- 268:446, Cifuni, Andrés, 1967.
 269:252, Maggiore, Carbó y Cía., 1967.
 271:7, Esso SA Petrolera Argentina c/Nación Argentina, 1968.
 271:130, Wilhem Mendera y otros c/Firestone SA, 1968.
 271:297, Parafina del Plata SA, 1968.
 275:89, Oliver, Manuel, 1969.
 275:241, Pastorino, Alberto O. c/Aduana, 1969.
 278:266, Honorio Laurencio Suárez, 1970.
 279:226, Prato Hnos. SRL, 1971.
 280:307, Brouer y Cía. SRL, 1971.
 281:173, Gómez, Juan Silvestre c/ENTEL, 1971.
 282:332, Ferradas c/Adm. de Empresas Com. de Radio y TV LS 82 TV Canal 7, 1972.
 284:42, Moisés Rozembaun e Hijos SA, 1972.
 284:355, Wainstein, Natalio c/Aduana, 1972.
 287:76, Miras, Guillermo SACIF c/ANA, 1973.
 286:225, S.A. Comercial, Industrial y Financiera IAFA”c/DNA, 1973.
 288:356, Papelera Hurlingham SAI y C c/ANA, 1974.
 289:336, Bigio, Alberto c/DNAduanas, 1974.
 289:443, Montarcé, Marcelo A. c/ANA s/demanda contenciosa, 1974.
 290:202, Linch, Mauricio, 1974.
 291:224, Gaido, Mario Albino c/Aduana, 1975.
 292:17, Provenzano, Francisco Luis y otros, 1975.
 293:50, Aleman y Cía, 1975.
 293:539, Laboratorios Argentino Alcon SRL, 1975.
 293:670, Hideco SRL c/DNAduanas, 1975.
 294:152, Ventura, Alberto Jaime, y otro c/BCRA, 1976.
 295:157, Nación c/Rosa de Schröder Agustina y otros s/expropiación, 1976.
 296:65, Moyano, Marcelina, 1976.
 296:734, Brandolin, Giordano A., 1976.
 297:215, Frydman, Hercyk, León y otro c/ANA, 1977.
 298:717, Formosa Representaciones SC, 1977.
 299:221, Ganra de Naumow. Ana María, 1977.
 300:836, Spota, Alberto, 1978.
 300:687, Mondito Néstor R. c/Trasolino, Juan Carlos, 1978.

- 301:111, Marchissio, Raúl y otros c/ Del Federico, Dante, 1979.
 301:395, Rolfo, Domingo Américo, 1979.
 301:1149, Superintendencia de Seguros de la Nación, 1979.
 301:1163, MCBA c/Obras Sanitarias de la Nación, 1979.
 302:275, OSN s/Rec. Extraordinario, 1980.
 302:1042, Santanda de Vázquez, Noemí c/Provincia Buenos Aires, 1980.
 302:1078, Albatros CAPSA, 1980.
 303:988, Martínez de Perón, María Estela y otros, 1981.
 303:1548, Uzandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/DGI, 1981.
 304:281, Aguzzi Juan, 1982.
 304:849, D'Ambra, Salvador c/Nación Argentina, 1982.
 304:892, Cimac SAC c/ Nación Argentina, 1982.
 304:1186, Provincia de Buenos Aires c/ENTEL, 1982.
 304:1242, Farmacia Benjamín Matienzo SCS c/ Nación Argentina, 1982.
 304:1692, Industria Automotriz Santa Fe, 1982.
 304:1904, Videla, Roberto y otro c/ANA, 1982.
 305:246, De la Rosa Vallejos, Ramón s/contrabando, 1983.
 305:283, La Plata Cereal Co. SACIAF e I c/ANA, 1983.
 305:294, Molinos Río de la Plata SA c/Fisco Nacional, ANA, 1983.
 305:1294, Frigorífico El Duraznillo ICFA SAIFCA c/ANA, 08/09/1983.
 305:1513, Hudson Ciovini SAIC, 1983.
 305:1878, CAS TV SAC c/ COMFER, 1983.
 306:262, Figueroa de la Vega, Francisco María, 1984.
 306:516, Transporte Vidal SA c/Provincia de Mendoza, 1984.
 306:796, Cupeiro, Jorge c/ANA, 1984.
 306:1054, Britez de Layus, Juana F. y otro c/Eduardo Pellegrino, 1984.
 306:1322, Aranda Roberto c/Tranporte Automotor La Plata SA, 1984.
 306:1401, Ford Motors Argentina SA c/ANA, 1984.
 307:282, Santos, Daniel Alberto y otro c/Ricardo H. Valenti, 1985.
 307:518, Wilde de Parravicini, Magdalena, 1985.
 307:871, DGI c/ José María Dellizzotti, 1986.
 307:928, Agencia Nórdica SA c/ANA, 11/06/1985.
 307:993, Fiat Concord SA c/Estado Nacional c/ANA, 1985.
 307:1054, Rúffolo Leal y otro, 1985.
 307:1427, Cía. Financiera Flores SA, 1985.

- 307:1796, Perle SA, 1985.
 307:2153, Benes, Mónica y Bernasconi Coop. Ltda. c/BCRA, 1985.
 308:84, Plaza, Oscar Juan y otros, 1986.
 308:155, Christou, Hugo y otros c/ Municipalidad de 3 de Febrero, 1986.
 308:1225, Citrex SAIC c/ANA, 1986.
 308:2155, Aerolíneas Argentinas S.E. c/Provincia Buenos Aires, 1986.
 308:2650, Espiro, Nicolas Alejo, 1986.
 308:2664, Giménez Oscar c/Asociación Mutual Radiotelegrafistas, 1986.
 310:290, Bertolotti, Oscar, 1986.
 310:360, César y Antonio Karam SCICA, 1987.
 310:761, Videla, Jorge R., 1987.
 310:966, Bazzi, Héctor c/Nación Argentina c/ANA, 1987.
 310:1822, Megsa SACI c/ANA, 1987.
 310:1909, Musotto, Néstor Julio, Huesca Miguel, 1987.
 310:1399, Layrea SA c/Nación Argentina, 1987.
 310:2159, Enrique Schuster SAIC, 1987.
 310:2193, Conevial SA c/ANA, 1987.
 310:2443, Cerro Castillo SA c/Pcia. Chubut, 1987.
 311:49, Banco Regional del Norte Argentino c/BCRA, 1988.
 311:682, Morriña, Luis Rodolfo, 1988.
 311:1642, Panamericana de Plásticos SAIC c/DGI, 1988.
 311:1759, Comaltex Comercial, Algodonera, y Textil SA c/ANA, 1988.
 311:2010, Distrimeco SRL c/ANA, 1988.
 311:2023, Fabris, Marcelo H, c/Estado Nacional, 1988.
 311:2177, Martínez, Eduardo, 1988.
 311:2453, Cerámica San Lorenzo ICESA s/apelación multa Ley 20680, 1988.
 311:2464, Viajes Meliá Argentina SRL y otro s/Inf. Ley 22802, 1988.
 311:2539, Sudamericana de Intercambio SAC, 1988.
 311:2553, Sánchez Abelenda, Raúl c/Ediciones de la Urraca SA y otro, 1988.
 311:2779, Safrar c/ANA, 1988.
 312:779, Riccomi, Humberto Alfredo s/art. 40 Ley 22140, 1989.
 312:912, Fleischmann Argentina Inc. s/recurso, 1989.
 312:1997, Agencia Martína Río Paraná, 1989.
 312:1042, Fernández, Mario Raúl, 1989.
 312:1104, Estado Nacional (ME) c/Arenera El Libertador SRL y otro, 1989.

- 312:1920, Legumbres y otro s/contrabando, 1989.
- 313:223, Farías Andrés, N. c/EFA (Empresa Ferrocarriles Argentinos), 1990.
- 313:1513, Peralta, Luis c/Estado Nacional, 1990.
- 314:377, Taussig, Jorge, 1991.
- 314:458, Reig Vázquez y Asociados c/MCBA, 1991.
- 315:106, Ferreyra, Andrea Blanca c/Ulloa, Carlos, 1992.
- 315:823, Bertollotti, Oscar s/recurso apelación, 1992.
- 315:919, Agencia Marítima Heilein, 1992.
- 315:929, Frigorífico Rioplatense SA c/ANA, 1992.
- 315.942, Subpga SA c/Nación Argentina (ANA), 1992.
- 315:1459, Francisco Antonio Pires, 1992.
- 315:1492, Ekmekdjian c/Sofovich, 1992.
- 315:1600, Héctor Peres Pícaro c/ANA, 1992.
- 315:1820, Propulsora Siderúrgica SAIC s/recurso apelación c/ANA, 1992.
- 315:1892, García, Ricardo Mario y otra c/Provincia Bs.As., 1992.
- 315:1902, Morales, María Beatriz c/Provincia Bs.As., 1992.
- 315:1943, Servini de Cubría, María R., 1992.
- 315:2056, Veira, Héctor, 1992.
- 315:2680, Márquez Lucas Santiago, y Navarro Omar s/homicidio, 1992.
- 316:1239, Krill Producciones Gráficas SA s/apelación, 1993.
- 316:1567, Bolland y Cía. SA c/Estado Nacional M.E., 1993.
- 316:1577, Greiter, Carlota c/Mendonga, Juan Carlos, 1993.
- 315:1588, YPF SE c/ANA s/apelación, 1993.
- 316:1669, Fibraca Const., SCA, 1993.
- 316:1930, El Tambolar c/Estado Nacional y DGI s/acción declarativa, 1993.
- 316:1962, S. A., Agrícola, ganadera, inmobiliaria El Bagüal c/Provincia Entre Ríos, 1993.
- 316:2330, Eves Argentina s/recurso apelación, 1993.
- 316:2624, Cocchia Jorge D. c/Estado Nacional., 1993.
- 316:2797Maggi, Esteban Félix s/contrabando, 1993.
- 316:3077, Elías Jalife, 1993.
- 316:3141, Martinelli y otros c/Coplinco Cía. Platense de la Ind. y Com. SA, 1993.
- 317:1282, Cafés La Virginia SA s/apelación, 1994.
- 318:207, Esterlina SA Casa de Cambio, 1995.
- 318:1154, Video Club Dreams c/Instituto Nacional de Cinematografía, 1995.

- 319:43, Peluffo, Diego, s/Querella, 1996.
 319:2666, Tecnobeton SA c/ANA, 1996.
 319:3040, Bre c/Policía Federal Argentina s/amparo, 1996.
 320:277, Villegas, Ángel Ariel s/Inf. Ley 23.737, 1997.
 320:763, Agenflora SA, 1997.
 320:769, Dante SRL c/ANA, 1997.
 320:1317, Hidroeléctrica El Chocón SA c/Provincia Buenos Aires, 1997.
 320:1426, Levy, Horacio Alberto c/Estado Nacional, 1997.
 321:366, Kupchik, Luisa Spak de y Alberto Mario c/BCRA y E. Nac., 1998.
 321:824, Ayerza, Diego L. s/Inf. al régimen cambiario, 1998.
 321:1226, Dotti Miguel A., 1998.
 321:1248, IBM Argentina SA c/ANA, 1998.
 321:2933, Bernasconi SAIGFCIeI c/Municipalidad Ciudad de Bs. As., 1998.
 321:1614, Bunge y Born Comercial c/ANA, 1998.
 322:355, Free Port Imp.SA c/ANA, 1999.
 322:3193, Mercedes Benz Argentina SACIFIM TF 8010-A c/ANA, 1999.
 323:627, Tello, Norma del Valle y otros s/contrabando, 2000.
 323:2848, Andretta, Carlos A. c/Ferrocarriles Metropolitanos SA, 2000.
 323:3426, Vigil, Constancio y otros s/contrabando, 2000.
 323:3770, Berkley Internacional ART SA c/Estado Nacional s/amparo, 2000.
 323:3924, Omega S.A. c/ Municipalidad de la ciudad de Bs.As., 2000.
 324:187, Argentini Héctor M., 2001.
 324:933, ANA c/Municipalidad de Bahía Blanca s/acción declarativa, 2001.
 325:113, Autolatina Argentina SA (TF N° 8371-A) c/DGA, 2002.
 325:28, Smith, Carlos A. c/PEN, 2002.
 325:786, Basabilbaso, Eduardo c/Aduana Rosario, 2002.
 325:830, Agencia Marítima Río Paraná SA (TF 9495-A) c/DGA, 2002.
 325:1099, Asoc. Mutual de Protección recíproca de Bomberos Voluntarios de la Rep. Arg. c/Editorial Sarmiento SA, 2002.
 325:2394, Zofracor SA c/Estado Nacional s/amparo, 2002.
 326:708, Nidera SA c/DGA, 2003.
 326:1090Autolatina Argentina SA (TF N° 7879-A) c/DGA, 2003.
 326:3852, Cámara Argentina de Empresas de Seguridad e Investigación c/Gobierno Nacional, 2003.
 326:4685, Alcoholado Boye, Germán Miguel s/concurso preventivo, 2003.
 327: —, Cencosud S.A. c/Secretaría de Industria Com, y Minería, 2004.

864

JURISPRUDENCIA

327: —, Merck, Sharp & Dohme Limited c/Instituto Nacional de la Propiedad Industrial, 2004.

327: —, Río Negro, provincia de c/AFIP –DGA s/acción de nulidad, 2005.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

[Estos fallos se encuentran publicados en el portal del Tribunal Fiscal de la Nación –www.tribunalfiscal.gov.ar–]

Fábrica de Implementos Agrícolas SAIC c/ANA (TF N° 6.385-A), Sala G, 31/10/1991.

Plenario YPF SA c/ANA (TF N° 7.346-A), 23/08/1995.

Disporteko SA c/AFIP DGA (TF N° 9174-A), Sala E, 24/02/1999.

Computación B.K.O. c/DGA (TF N° 14.160-A), Sala F, 18/05/2001.

Nidera SA c/DGA (TF N° 11.766-A), Sala F, 25/06/2001.

Fiat Auto Argentina SA c/DGA (TF N° 13.654-A), Sala E, 10/10/2001.

Aluplata SA s/apelación (TF N° 9.237-A), Sala G, 21/12/2001.

Fleytas, Mónica Liliana c/DGA s/apelación” (TF N° 12.799-A), Sala G, 21/02/2002.

Tejica SA s/apelación (TF N° 13.344-A), Sala F, 05/03/2002.

Industrias Cormetal SA (TF N° 14.513-A), Sala G, 07/03/2002.

Adzen SACIF c/DGA s/apelación (TF N° 14.806-A), Sala F, 26/04/2002.

Basf Argentina AS c/DGA s/apelación (TF N° 15.224-A), Sala G, 21/10/2002.

YPF S.A. c/DGA s/apelación” (TF N° 17.753-A), Sala E, 25/06/2003.

BGH SA s/apelación (TF N° 17.701-A), Sala E, 14/08/2003.

La Economía Com. SA de Seg. Grales. s/apelación (TF N° 15.733-A), Sala E 18/09/2003.

Olmedo José Enrique c/DGA s/apelación (TF N° 18.421-A), Sala E, 17/05/2004.

Rizutto Vicente y otros (TF N° 19.049-A), Sala E, 10/08/2004.

Munro Campbell Colin, c/DGA s/apelación (TF N° 18.980-A), Sala E, 16/09/2004.

General Motors de Argentina SA (TF N° 15.798-A) c/DGA, Sala E, 16/11/2004.

Total Austral S.A. c/DGA s/apelación (TF N° 20.361-A), Sala E, 30/06/2005.

CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL



- Kleinburd, Irene c/Gobierno Nacional, Sala II, 30/12/1971. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Moschini Antonio y Cia. c/ANA, Sala I, 31/10/1974. ED t.66, p.620
- Minondo, Marcial c/Gobierno Nacional, Sala II, 12/05/1977. LL t.1977-D, p.247
- Química Cenit SCA c/ANA, Sala III, 08/10/1979. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Feldman c/ANA, Sala I, 27/11/1979. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Chaparro, Dolly Yentel s/apelación, Sala III, 13/12/1979. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Aerolíneas Argentinas SA c/ANA, Sala II, 22/05/1980. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Calzetta, José y otro c/ANA, Sala II, 19/06/1980. Birman c/ANA, Sala IV, 27/08/1980.
- L'Interdit SAC c/ANA, Sala IV, 03/09/1980. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Fernández Vega c/ANA, Sala II, 09/12/1980. CIMAC SACS c/ANA, Sala IV, 02/04/1981.
- Nación Argentina DNA c/Rivarola Olga, Sala I, 16/06/1981. LL 1982-B, p. 18.
- Dicon c/ANA, Sala III, 24/08/1982. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Tiffenberg, Samuel c/ANA, Sala IV, 02/03/1983. Rev. Impuestos Año XLI, p. 879.
- Agencia de Transporte Mc Cormack SA c/ANA, Sala III, 02/04/1985. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- ELMA SA c/ANA, Sala I, 30/09/1985. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Fría SACI c/ANA, Sala IV, 26/11/1985. www.eldial.com.ar. AH80C
- Agencia Marítima Robinson SA c/ANA, Sala IV, 13/05/1986. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Agencia Marítima Takis N. Contogregoris SRL s/apelación c/ANA, Sala II, 28/08/1986. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Frigorífico Gualeguaychú c/ANA, Sala I, 20/10/1987. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- DGFM c/Neil Malcon Argentina SA, Sala III, 22/10/1987. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- V.M. Naerlovicha s/apelación, Sala II, 17/11/1987. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.

- Distrimeco SRL c/ANA, Sala IV, 14/08/1986. LL t. 1987-A, p. 627.
- Mastellone Hnos. SA c/ANA, Sala IV, 29/03/1988. LL t. 1990-A, p. 342.
- Cesare, Héctor José s/apelación, sala II, 25/08/1988. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Aceitera General Deheza SA s/apelación, Sala IV, 08/11/1988.
- Ekiparcon SA c/ANA, Sala III, 09/05/1989. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Cía. de Transporte y Com. Internacional SACIFIA c/ANA, Sala III, 08/08/1989
- Cotonbel SA c/ANA, Sala IV, 12/10/1989. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Compañía General de Levaduras SA c/ANA, Sala IV, 26/07/1991. ED t. 145, p. 265
- Saab Scania Argentina SA c/ANA, Sala IV, 24/03/1992. www.csjn.gov.ar B110 00152.
- Aldebarán SRL c/ANA, Sala II, 04/08/1992. www.eldial.com.ar AH1AF.
- Rotondo, Vicente Leopoldo s/apelación, Sala III, 18/08/1992. www.csjn.gov.ar B110 00552.
- SA Sarsotti s/recurso apelación c/ANA, Sala IV, 16/02/1993. www.csjn.gov.ar B110 001176.
- Cachepuncu SAAIC e I c/ANA Sala IV, 06/03/1993. www.lexisnexis.com.ar 8/3306
- Instrumentos Musicales (Promúsica) s/apelación (TF N° 6640-A), Sala IV, 22/06/1993.
- Agencia Marítima Alpemar SRL s/apelacion c/ANA, Sala IV, 08/09/1993. www.csjn.gov.ar B110 001704.
- Bossi García SA c/ANA, Sala IV, 28/10/1993. www.lexisnexis.com.ar 8/4949.
- Stolt Nielsen Argentina SA (TF N° 6649-A) c/ANA, Sala IV, 04/11/1993. www.lexisnexis.com.ar 8/4965.
- Swissair Líneas Aéreas Suizas s/apelación c/ANA, Sala I, 08/11/1993. www.lexisnexis.com.ar 8/5047.
- NASA SRL c/ANA, sala IV, 08/02/1994. www.lexisnexis.com.ar 8/5172.
- Aceitera Gral. Deheza SA s/apelación c/ANA, Sala I, 11/03/1994. www.lexisnexis.com.ar 8/5263.
- Yarole SA c/ANA, Sala IV, 13/04/1994. www.lexisnexis.com.ar 8/5222.
- Cosméticos Avon SACI s/apelación c/ANA, Sala III, 09/08/1994. Sin publicar. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Guipeba SAIC, Aceites Vegetales c/IASCAV, Sala I, 18/02/1995. www.lexisnexis.com.ar 8/8064.

- Aspitarte y Cía (TF N° 6.955-A) c/ANA, Sala II, 01/06/1995. www.csjn.gov.ar B110 003332.
- Fría SAIC s/apelación, Sala I, 27/06/1995. www.lexisnexus.com.ar 8/6459.
- Dinel SA y Hugo A. Ruggeri (TF 6996-A) c/ANA, Sala IV, 20/07/1995. www.lexisnexus.com.ar 8/6798.
- Aito SRL (TF N° 7.045-A) c/ANA, Sala III, 21/11/1995. www.csjn.gov.ar B110 004108.
- Seysu SRL c/ANA, Sala V, 25/03/1996. www.lexisnexus.com.ar 8/7753.
- Intercitrus SA (TF N° 6.833-A) c/ANA, Sala III, 25/04/1996. www.csjn.gov.ar B110 004815.
- SA San Miguel AGICIF c/ANA, Sala I, 30/05/1996. www.lexisnexus.com.ar 8/8064.
- Editorial Bruguera y otro c/ANA, Sala I, 04/06/1996. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Federal Express Corporation (TF N° 6.715-A), Sala I, 06/06/1996. www.lexisnexus.com.ar 8/8217.
- Cía. Continental s/apelación c/ANA, Sala II, 28/06/1996. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Olynp SA (TF 7.380-A) c/ANA, Sala IV, 02/07/1996. www.csjn.gov.ar B110 005263.
- Vidriería Argentina SA y otro c/ANA, Sala I, 04/07/1996. www.lexisnexus.com.ar 8/8427.
- Agencia Marítima Basal SA (TF N° 6.770-A) c/ANA, Sala I, 19/07/1996. www.lexisnexus.com.ar 8/8444.
- Supermar SA c/ANA, Sala I, 06/08/1996. www.lexisnexus.com.ar 8/8454.
- Jiménez, Juan Carlos c/ANA, Sala V, 09/08/1996. www.lexisnexus.com.ar 8/8605.
- GTE Internacional Inc c/ANA, Sala V, 09/10/1996. www.lexisnexus.com.ar 8/8988.
- Union Carbide SAICS (TF N° 7412-A) c/ANA, Sala IV, 14/11/1996. www.eldial.com.ar AH11787.
- Incurrer SA s/apelación c/ANA, Sala IV, 14/11/1996. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Henry Hirschen & Compañía SA c/ANA, Sala I, 22/11/1996. www.csjn.gov.ar B110 005954.
- Bunge y Born Comercial SA (TF N° 7.337-A) c/ANA, Sala III, 30/12/1996. www.lexisnexus.com.ar 8/9320.
- Consultores Marítimos (TF N° 7.386-A) c/ANA, Sala III, 05/02/1997. www.csjn.gov.ar B110 006322.

- Asociación de Cooperativas c/ANA, Sala III, 05/02/1997. www.lexisnexus.com.ar 8/9454.
- Bodegas y Viñedos Giol EEICS c/ANA, Sala V, 20/02/1997. www.lexisnexus.com.ar 8/9545.
- Marcala SA (TF N° 7.707-A) c/ANA, Sala III, 04/03/1997. www.lexisnexus.com.ar 8/9709.
- YPF SA (TF N° 7.784-A) c/ANA, Sala III, 06/03/1997. www.lexisnexus.com.ar 8/9713.
- Cormasa SA c/ANA, Sala IV, 24/03/1997. JA t.1999-I, p.13.
- Sontec SA (TF N° 7.304-A) c/ANA, Sala I, 11/04/1997. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- IBM Argentina SA c/ANA, Sala IV, 05/08/1997. www.csjn.gov.ar B110 007132.
- Consultores Marítimos SRL (TF N° 6.595-A), Sala II, 12/08/1997. www.csjn.gov.ar B110 007043.
- Puerto Norte SA c/ANA, Sala V, 18/09/1997. www.lexisnexus.com.ar 8/2811.
- Constantino D. Tisi y Hermano SAI c/AFIP s/ANA, Sala I, 25/09/1997. www.csjn.gov.ar B110 0014244.
- Filtrex SRL c/ANA, Sala I, 18/11/1997. www.csjn.gov.ar B110 007478.
- Vicentin SA (TF N° 8.547-A) c/ANA, Sala IV, 19/02/1998. www.csjn.gov.ar B110 007876.
- SA San Miguel AGICIF (TF N° 6.716-A) c/ANA, Sala II, 10/03/1998. www.csjn.gov.ar B110 007925.
- AZ Editora SA y Julio Pedro Accinelli c/ANA, Sala IV, 07/05/1998. www.lexisnexus.com.ar 8/1238.
- Subpga SACI c/ANA, Sala II, 12/05/1998. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Madosa SA (TF N° 8.226) c/ANA, Sala I, 23/06/1998. www.csjn.gov.ar B110 008792.
- IBM Argentina SA c/ANA, Sala II, 14/07/1998. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Monteselo Eduardo Pedro c/AFIP DGA, Sala IV, 14/07/1998. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Moscoso Boedo, Marcelo c/ANA, Sala III, 04/08/1998. www.lexisnexus.com.ar 8/1694.
- London Suply SACIFI (TF N° 6763-A) c/ANA, Sala I, 22/09/1998. www.lexisnexus.com.ar 8/785.
- Agencia Marítima Agrano (TF N° 8.224-A) c/ANA, Sala III, 01/10/1998. www.csjn.gov.ar B110 009103.

- Cruceiro do Sul SA c/ANA, Sala II, 06/10/1998. www.lexisnexus.com.ar 8/660.
- Centro SA c/DGA, Sala II, 20/10/1998. www.lexisnexus.com.ar 8/697.
- Polisur Sociedad Mixta c/ANA, Sala I, 20/10/1998. www.lexisnexus.com.ar 8/925.
- Athuel Electrónica SA c/DGA, Sala V, 16/11/1998. www.lexisnexus.com.ar 8/746.
- Seghini Luis A. (TF N° 6.810-A) c/ANA, Sala II, 19/11/1998. www.lexisnexus.com.ar 8/891.
- Primotex SA y Cautelar SA c/ANA, Sala I, 01/12/1998. www.lexisnexus.com.ar 8/939.
- Pesquera Emiliano SA (TF N° 8.735-A), Sala IV, 17/12/1998. www.lexisnexus.com.ar 8/992.
- Surimi SA (TF N° 8.832-A) c/DGA, Sala III, 02/02/1999. www.csjn.gov.ar B110 009810.
- Capsi SA (TF N° 8.592-A) c/ANA, Sala IV, 04/03/1999. www.csjn.gov.ar B110 009642.
- Compañía Naviera Pérez Companc SA c/ANA, Sala II, 16/03/1999. Revista de Estudios Aduaneros, N° 14, 1° y 2° semestre 2000, p. 241
- Editorial Médica Panamericana SACF c/ANA, Sala III, 16/03/1999. www.lexisnexus.com.ar 8/178.
- Revlon Argentina SA c/DGA s/amparo, Sala V, 22/04/1999. www.csjn.gov.ar B110 0010025.
- Aerolíneas Argentinas SA c/ANA, Sala IV, 30/04/1999. www.lexisnexus.com.ar 8/400.
- Agencia Marítima Neto SRL (TF N° 7.576-A), Sala I, 26/05/1999. www.csjn.gov.ar B110 0010161.
- Plenario YPF SA c/ANA, 11/06/1999. ED t. 186, p. 13.
- YPF SA (TF N° 7.288-A) c/ANA, Sala I, 10/09/1999. www.csjn.gov.ar B110 0010650.
- Percom SA c/ANA, Sala III, 19/10/1999. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Navemar Austral SA (TF N° 9.819-A) c/DGA, Sala V, 08/11/1999. www.lexisnexus.com.ar 8/10056.
- Cía. Elaboradora de Productos Alimenticios SA-CEPA c/ANA, Sala V, 10/11/1999. www.lexisnexus.com.ar 8/10064.
- Daniel Iván Madruga SA (TF N° 8.755-A) c/ANA, Sala IV, 11/11/1999. www.lexisnexus.com.ar 8/10097.
- Hsien Yuzh SA (TF N° 9.852-A) c/DGA, sala IV, 19/11/1999. www.csjn.gov.ar B110 0010944.

- Alpemar SRL (TF N° 7.107-A) c/ANA, Sala II, 28/12/1999. ED t. 188, p.651.
- Acindar SA (TF N° 10.254-A) c/DGA, Sala IV, 30/12/1999. www.lexisnexis.com.ar 8/10107.
- La Industrial Alimenticia SA c/DGA, Sala IV, 30/12/1999. www.lexisnexis.com.ar 8/10110.
- AFIP –Aduana- c/ Fallo Aduanero Anco 1104/96, Sala III, 01/02/2000. www.csjn.gov.ar B110 0011634
- Shell CAPSA (TF N° 9.833-A) c/DGA, Sala II, 02/02/2000. www.csjn.gov.ar B110 0011634.
- Astarti SA y otro c/ANA, Sala III, 11/02/2000. www.csjn.gov.ar B110 0011716.
- Philco Ushuaia SA (TF N° 8.069-A) c/ANA, Sala I, 17/02/2000. www.csjn.gov.ar B110 0011521.
- Dowelanco Argentina SA c/DGA, Sala I, 14/03/2000. www.csjn.gov.ar B110 0011549.
- Trumar SAIC (TF N° 8.609-A) c/DGA, Sala I, 18/04/2000. www.csjn.gov.ar B110 0011548.
- Jorvical Aceros SA s/Incidente Medida cautelar c/DGA, Sala V, 27/06/2000. www.csjn.gov.ar B110 0011865.
- Fornieles de Elkhuisen María I. c/DGA, Sala IV, 06/07/2000. www.lexisnexis.com.ar 8/10574.
- Iochpe Maxion Argentina SA (TF N° 10.449-A), Sala IV, 08/08/2000. www.csjn.gov.ar B110 0011933.
- Frigorífico Meatex CIAFIECSA (TF N° 6.651-A) c/ANA, Sala I, 21/09/2000. ED, 21/09/2000.
- Arbumasa SA c/Estado Nacional, Sala V, 18/09/2000. www.lexisnexis.com.ar 8/11325.
- Capribek SA (TF N° 10.125-A) c/CDGA, Sala V, 25/09/2000. www.lexisnexis.com.ar 8/11351.
- London Supply SA c/ANA, Sala I, 01/02/2001. LL t. 2001-D, p. 368.
- Galimi, María Claudia (TF N° 9.821-A), Sala III, 27/03/2001. www.csjn.com.ar B110 0013133.
- Agencia Marítima Doderó SA (TF N° 12.796-A) c/DGA, Sala IV, 30/04/2001. www.csjn.gov.ar B110 0012943.
- Renault Argentina SA (TF N° 11.571-A), c/DGA, Sala V, 07/05/2001. www.lexisnexis.com.ar 8/12151.
- Masiello, Antonio (TF N° 8.215-A) c/ANA”, Sala I, 07/06/2001. www.csjn.gov.ar B110 0013816.
- Fernández, Eduardo (TF N° 9.284-A) c/DGA, Sala I, 21/06/2001. www.csjn.gov.ar B110 0013826.



- Italpesca SAIC (Proyesur SA UTE) (TF N° 9.849-A) Sala IV, 07/08/2001. www.eldial.com.ar AA2C88.
- Constantino F. Tisi y Hno. SAI c/AFIP, Sala I, 25/09/2001. www.csjn.gov.ar B110 0014242.
- RBK Argentina SA (TF N° 9.432-A) c/DGA, Sala IV, 02/10/2001. www.csjn.gov.ar B110 0014010.
- Vidriería Argentina SA (TF N° 10.155-A), c/DGA, Sala IV, 02/10/2001. www.eldial.com.ar AAC11.
- Aurelio Peckaitis SA (TF N° 10.550-A) c/DGA, Sala IV, 11/10/2001. www.eldial.com.ar AAC62.
- Natelco SAIC c/ANA s/amparo”, Sala IV, 11/10/2001. www.eldial.com.ar AAC6A.
- Dafu SA (TF N° 11.071-A) c/DGA, Sala I, 01/11/2001. www.csjn.gov.ar B110 0014412.
- Digimed SA (TF N° 10.601-A) c/DGA, Sala IV, 14/02/2002. www.csjn.gov.ar B110 0014552.
- Molinos Río de la Plata SA (TF N° 10.694-A) c/DGA, Sala IV, 30/05/2002. www.csjn.gov.ar B110 0014984.
- Saravia Mariaca, Juvenal (TF N° 12.027-A) y otro c/DGA, Sala IV, 06/08/2002. www.csjn.gov.ar B110 0015326.
- Moussa Zoughoutt Cía. SA (TF N° 13.049-A) c/DGA, Sala V, 04/09/2002. www.csjn.gov.ar B110 0015824.
- Richco Cereales SA (TF N° 8.561-A) c/DGA, Sala I, 01/10/2002. www.csjn.gov.ar B110 0015856.
- Olega SAIC (TF N° 12.945-A) c/DGA, Sala IV, 08/10/2002. www.eldial.com.ar AA1466.
- Iochpe Maxion Argentina SRL (TF N° 13.862-A) c/DGA, Sala IV, 27/03/2003. www.csjn.gov.ar B110 0015923.
- Free Port Importaciones SRL (TF N° 8.583-A) c/DGA”, Sala IV, 19/08/2003. www.csjn.gov.ar B110 0016268.
- Pasa SA (TF N° 14.381-A) c/DGA, Sala IV, 13/11/2003. www.eldial.com.ar AA1F27.
- Establecimientos Textiles La Suizo Ind. SACIFIA (TF N° 15.739-A) c/DGA”, Sala IV, 17/02/2004. www.csjn.gov.ar B110 0016787.
- Sucesión Carlos A. Saliva SRL (TF N° 12.816-A) c/DGA, Sala IV, 10/06/2004. www.lexisnexis.com.ar 8/15245.
- Couselo, Omar c/AFIP DGA, Sala III, 23/08/2004. www.csjn.gov.ar B110 0017238.

872

JURISPRUDENCIA

- Curtiembres Pelicce S.A. (TF N° 9684-A), Sala IV, 31/08/2004. www.csjn.gov.ar B110 0017401.
- Agencia Marítima Neto SA (TF N° 12.066-A) c/DGA, Sala IV, 02/09/2004. www.csjn.gov.ar B110 0017452.
- Aerolíneas Argentinas SA (TF N° 15.169-A) c/DGA, Sala IV, 07/09/2004. www.csjn.gov.ar B110 0017455.
- Transplata SA (TF N° 8942-A) c/DGA, Sala I, 07/09/2004. www.csjn.gov.ar B110 0017415.
- Capsi SRL (TF N° 14.371-A) c/DGA, Sala I, 28/10/2004. www.csjn.gov.ar B110 0017522.
- Procter & Gamble Argentina S.A. c/DGA, Sala V, 03/11/2004. www.csjn.gov.ar B110 0017834.
- Petroken Petroquímica Ensenada S.A. c/ANA, Sala I, 10/02/2005. www.csjn.gov.ar B110 0017990.
- London Supply S.A. (TF N° 14.725-A) c/DGA, Sala I, 29/03/2005. www.csjn.gov.ar B110 0018000.

CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO PENAL ECONÓMICO

- Dos Santos Pereira y Cía. SRL, Sala III, 16/11/1983. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNPE.
- Ocean Fish SA y otros, Sala II 13/12/1984. LL t. 1983-D, p. 532.
- Matadero y Frigorífico Antártico SA, Sala III, 31/12/1987. No publicado. Disponible en la Secretaría de Jurisprudencia de la CNCAF.
- Walter Margarita y otro, Sala A, 18/05/1993. LL t. 1993-E, p. 553.
- ANA s/Denuncia, Sala B, 27/02/1997.
- Cable Visión SA, Sala B, 03/09/1999. LL, 29/05/2000, Suplemento Jurisprudencia Penal.
- Jefe SA y otros c/contrabando, Sala B, 06/04/2001. Rev. Colegio Público Abogados Ciudad de Buenos Aires N° 20, p. 32.
- Gorac y Gojak s/Incidente apelación, Sala B, 23/07/2002. LL, 23/07/2002.
- Pokorni, Tomás Pedro / Macrodent SA s/inc. Apelación, Sala B, 02/11/2003.

CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CIVIL

- Alitt Asociación Lucha por la identidad travesti – transexual c/IGJ, Sala K, 19/04/2004. www.eldial.com.ar AA1FBFBE.

CÁMARA NACIONAL DE TRABAJO

Madorrán, María Cristina c/ANA s/reincorporación, Sala VI, 14/08/2000. No publicado, disponible en Secretaría de jurisprudencia de la CNT.

Pracht, Alejandro Eitel c/AFIP s/reincorporación, Sala VI, 10/04/2002. www.eldial.com.ar AA143C.

TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO

M., A.M. y otros s/ Inf. Ley 22.415, Tribunal N° 3, 29/08/2001. ED, t. 195, p. 18.

CÁMARA NACIONAL DE CASACIÓN PENAL

Zankel Juan s/contrabando, 25/03/1998. www.csjn.gov.ar B650 004019

Peugeot Citroën Argentina SA s/recurso de casación, 16/11/2001. www.lexisnexis.com.ar 22/5959.

TRIBUNAL DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Van Gen & Loos, Rec. 1963, p.334 y ss.

Costa c/Enel, Rec. 1964, p.1145 y ss.

Obras de Arte, 12/12/1968

G. Sacchi, Rec. 1974, p. 409 y ss.

Procureur du Roi c/G. Dassonville, Rec. 1974, p.837 y ss.

Donckerwolke, Criel et Shou c/Procureur de la République, Rec. 1976, p. 1921 y ss.

Cayrol, 30/11/1977.

Regina c/Thompson, Rec. 1978, p. 2247 y ss.

Rewe-Zentral AG c/Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, Cassis de Dijon, Rec. 1979, p. 649 y ss.

Casati, Rec. 1981, pp. 2595 y ss.

Procureur de la République c/Rivoira, Rec. 1981, p. 1147 y ss.

Grandes Distilleries Peureux c/Directeur des Services Fiscaux, Rec. 1979, p. 916 y ss.

Cinéthèque c/Fédération Nacionales des Cinémas Francais, Rec.1985, p. 2605 y ss.

Bekaer, Rec. 1988, p. 2029 y ss.

874

JURISPRUDENCIA

Belgocodex SA, 03/12/1988

Keck y Mithouard, Rec. 1993, p. I-6097 y ss.