Ministerio
de Economía
y Finanzas

Dirección Nacional de Aduanas

3era. Jornada de Derecho Aduanero

14 de Noviembre de 2019

Índice

Editorial

Un nuevo esfuerzo para aportar a la discusión de la normativa del COMEX
Cr. Jaime Borgiani.....3

Siglas y Acrónimos.....4

Panel I: Tributos al Comercio Exterior -Acto de Determinación-

Los tributos al comercio exterior y la determinación tributaria
Dra. Addy Mazz.....5

El acto de determinación y su aplicación en la Tributación Interna: El procedimiento para su dictado
Dr. Héctor López 14

La Determinación Tributaria en la Dirección Nacional de Aduanas
Dr. Stanislao Lamenza.....30

El acto de determinación y su regulación en el ordenamiento jurídico
Dra. Cecilia Alfaro.....35

Panel II: Clasificación Arancelaria

Diferencias en materia de clasificación arancelaria
Lic. Leonardo Pellegrino.....42

La Nomenclatura como herramienta para la facilitación del comercio
Lic. Sandra De León.....46

Consultas de Clasificación Aduanera
Cra. Fabiana Fernández.....49

Panel III: Procesos penales y procesos infraccionales aduaneros

Potestades del Ministerio Fiscal en los procesos penales y actuación de la DNA como auxiliar del mismo
Dra. Claudia Altez.....54

Potestades de la DNA en los procesos aduaneros
Dr. Flavio Barreda.....55

Documento Tercera Jornada de Derecho Aduanero

2020 - Montevideo - Uruguay

Las opiniones emitidas en los textos son exclusiva responsabilidad de sus autores.

Diseño y Diagramación:
Asesoría de Comunicación Institucional

Dirección Nacional de Aduanas
Ministerio de Economía y Finanzas

Rambla 25 de Agosto de 1825 N° 199
Tel: (+598) 2915 0007
info@aduanas.gub.uy
www.aduanas.gub.uy

Un nuevo esfuerzo para aportar a la discusión de la normativa del COMEX

Nuevamente estamos presentando a Uds. una publicación que integra los contenidos del desarrollo de la Tercera Jornada de Derecho Aduanero, que se realizó con una multitudinaria asistencia el pasado 14 de noviembre d 2019 en la Sala de Actos de la Cámara Nacional de Comercio y Servicios.

Con este esfuerzo estamos dando continuidad a la política de la Dirección Nacional de Aduanas de profundizar en el estudio de las temáticas del comercio exterior, siempre con el objetivo de debatir, exponer y mejorar la normativa vigente. Pero en todos los casos hemos privilegiado la participación de todos los sectores involucrados, además de la inclusión de expertos nacionales e internacionales. Han estado representados una vez más la Administración, los administrados y el Poder Judicial, dando así un marco virtuoso a la propuesta.

También es nuestro deseo –creemos que sería muy saludable- que en un futuro no existieran dos jornadas por separado sobre este temática. Creemos y seremos proactivos para que logremos concentrar en un solo evento a toda la Academia, espacio en el cual puedan expresarse todas opiniones, todas las interpretaciones, de forma libre y con una perspectiva constructiva y unificadora.

Sólo espero que esta publicación pueda aportar, una vez más, luz para la discusión y aplicación de la normativa que rige nuestro comercio exterior, con el único objetivo de seguir impulsando el crecimiento del sector y el país.

Cr. Jaime Borgiani Lusby

Director Nacional de Aduanas

Siglas y Acrónimos

ACE: Acuerdo de Complementación Económica
AEC: Arancel Externo Común
APC: Asesoría Política y Comercial del Ministerio de Economía y Finanzas
BCU: Banco Central del Uruguay
CAROU: Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay
CGP: Código General del Proceso
CPP: Codigo Procesal Penal
CSA: Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías
DCAyE: Departamento Clasificación Arancelaria y Exoneraciones
DL: Decreto Legislativo
DNA: Dirección Nacional de Aduanas
DPE: Derecho Penal Económico
GAFI: Grupo de Acción Financiera Internacional
IMADUNI: Impuesto Aduanero Único a la Importación
MP: Ministerio Público
NCPP: Nuevo Código de Proceso Penal
NSA: Nomenclatura del Sistema Armonizado
OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OMA: Organización Mundial de Aduanas
OMC: Organización Mundial de Comercio
PAC: Política Arancelaria Común
SENACLAFT: Secretaría Nacional para la Lucha contra el Lavado de Activos y el Financiamiento del Terrorismo

PANEL I : Tributos al Comercio Exterior -Acto de Determinación-

Dra. Addy Mazz

Profesora Grado 5 de la Cátedra de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República.

Doctora en Derecho y Ciencias Sociales egresada de la Universidad de la República. Desde el año 2015 la Dra. Mazz es Directora Académica del Curso de Especialización de Derecho Financiero con énfasis en Derecho Tributario, en la Escuela de Posgrado de la Facultad de Derecho, de la Universidad de la República. Es Miembro del Directorio del Instituto Latinoamericano de Estudios Tributarios, así como del Council de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), del Directorio del Instituto de Estudios Tributarios, del Consejo Directivo de IFA Latinoamericana y del Jurado Permanente de selección de trabajos para el premio que otorga IFA Latinoamericana. Ha publicado 3 libros, además de realizar diversas publicaciones en materia de comercio exterior y derecho fiscal internacional tanto en nuestro país como en el exterior.

Los tributos al comercio exterior y la determinacion tributaria

1. Los tributos al comercio exterior. Concepto.

La denominación de tributos aduaneros se aplica a aquellos cuyo hecho generador se refiere a las operaciones de exportación, importación y tránsito de las mercaderías por las fronteras nacionales. Históricamente han recibido nombres diversos: derechos aduaneros, renta de aduanas, impuestos aduaneros.

Estos tributos aparecen con la formación de los Estados, por ser de fácil aplicación y control, y sus hechos generadores ocurren desde la existencia misma de los Estados.

En la actualidad ha decrecido su importancia recaudatoria por la trascendencia que alcanzan los impuestos a la circulación de bienes y a la renta. Los derechos de tránsito son de escasa aplicación porque obstaculizan el comercio internacional. La exportación prácticamente no se grava, porque el desarrollo se persigue a través de la expansión de las economías. Los derechos de importación sobreviven pero la Organización Mundial del comercio (OMC) ha procurado, con éxito bajar los aranceles.

La importancia se mantiene, en tanto suponen el tránsito de ingreso y egreso de los bienes al país y, como toda la materia tributaria hoy en día su control está vinculado con los principios de la transparencia, el combate a la evasión y elusión y el lavado de activos.

Siempre se señaló, como ya lo expresábamos[1], que los tributos aduaneros pueden tener dos finalidades distintas: recaudatoria y proteccionista, caso típico de los impuestos a la importación.

Consideramos vigente lo señalado por Giannini [2] "Los gravámenes aduaneros tienen una función político económica, además de fiscal", "el ámbito en que de modo más amplio e intenso se manifiesta el fenómeno del impuesto dirigido a objetivos no fiscales es el de los gravámenes aduaneros. Es conocida la distinción entre derechos fiscales y derechos protectores: los primeros tienen por única finalidad aumentar los ingresos del Estado en tanto que los segundos se dirigen a obstaculizar-si se trata de derechos de importación- la introducción de mercaderías extranjeras en el territorio del Estado para proteger adecuadamente a la industria nacional frente a la concurrencia extranjera o impedir- si se trata de derechos de exportación- la salida del territorio de

1 Mazz, Addy "Integración Económica y Recaudación ", F.C. U.

2 Giannini, Achiles Donato, "Instituciones de Derecho Tributario "Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pag. 523

cosas necesarias al consumo interior". Es en la función incentivadora donde en la actualidad se aprecia la mayor intervención de las regulaciones internacionales y el ejemplo son las zonas francas.

La Acción 5 BEPS (Base Erotion and Profit Shifting) tuvo como objetivo contrarrestar más eficazmente los regímenes preferenciales perjudiciales[3] y es aplicable a las zonas francas.

En esta acción se reconoce a los estados como dueños de la política económica y fiscal, por derivación de la soberanía, pero en la normativa que se impulsa predomina la voluntad de unificación de los regímenes que denominan perniciosos, en su definición y en sus efectos, exigiéndose en los mismos básicamente actividad sustancial y transparencia, incluyendo intercambio obligatorio de rulings relacionados con los mismos.

2.Tipos de impuestos aduaneros: específicos y ad valorem

Los impuestos específicos se calculan sobre el peso o dimensión de las mercaderías en tanto los impuestos ad valorem se fijan sobre el valor de estas, expresándose en un porcentaje de aquel.

"El perfeccionamiento de la teoría del valor elimina la mayoría de los riesgos"

Los específicos son inconvenientes cuando se registran constantes variaciones de valor de las mercaderías, que determinan un alejamiento total del impuesto del valor real de los bienes. Por ello, cuando comienza a verificarse la inestabilidad en el valor de las monedas, la preferencia se inclina hacia los derechos ad valorem porque corrigen la depreciación y evitan tarifas demasiado detallistas.

Los gravámenes ad valorem tienen la ventaja de que el nivel de gravamen, la recaudación y la tasa de protección se adaptan a las fluctuaciones de los cambios internacionales, sin que sea necesario modificarlos periódicamente, como en el caso de los impuestos específicos, pero los resultados del sistema dependen de una determinación correcta de la base imponible. El perfeccionamiento de la teoría del valor elimina la mayoría de los riesgos de este tipo de tributos.

3. Los tributos al comercio exterior y las zonas de integración económica

3.1. La armonización de los tributos entre los países.

Debe tenerse presente que los tributos al comercio exterior fueron los primeros en armonizarse.

Las necesidades del comercio exterior y la aparición de diversas zonas de integración económica, desde zonas de libre comercio a unión económica, suponen la armonización de los tributos al comercio exterior en diverso grado, para hacerlas viables. Estos tributos fueron los primeros en armonizarse entre los países.

Las zonas de mayor integración como la unión económica, constituida entre los países de Europa, requirieron, además, una mayor armonización de los impuestos internos, ya sea indirectos o directos. Es así que la armonización del IVA entre los países de la Unión Europea es un hecho hace muchos años, y la armonización de los impuestos directos ha sido realizada, en gran parte, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, en estos últimos años, a partir del Plan BEPS y sus recomendaciones y estándares, plasmados en el Convenio Multilateral promovido por la OCDE ya suscrito e incorporado al derecho positivo nacional.

3.2. Estado actual de la armonización de los tributos al comercio exterior.

En Europa, donde rige la Unión económica, se evolucionó, desde la zona de libre comercio a la unión aduanera, el mercado común y finalmente, la unión europea. Configura una unión aduanera hace años, existe una sola aduana, el ingreso y egreso de las mercaderías puede hacerse en iguales condiciones por las aduanas de los diversos países. Pero además, se armonizaron los ejemplos indirectos, la moneda, etc.

En los países que integran el Mercosur, solamente se llegó a la etapa de unión aduanera imperfecta, porque no se han unificado los aranceles externos en su totalidad, no se ha logrado un arancel externo común por lo cual configura una unión aduanera imperfecta.

La decisión 1/97 del Mercosur aprobó el convenio de cooperación y asistencia recíproca entre las Administraciones de Aduanas del Mercosur relativo a la prevención y lucha contra ilícitos aduaneros.

Con fecha 3/3/2011 se aprobó el Código Aduanero del Mercosur.

3.3. La Aduana y la "facilitación del comercio"

El Art. 6 del Carou (Código Aduanero de la República), ley Nº 19.276 de 19 de setiembre de 2014 numeral 4 dispo-

3 Informe de octubre de 2015, pg. 23)

ne: "La Dirección Nacional de Aduanas promoverá la facilitación y seguridad en el comercio, desarrollando su gestión dentro de los principios de integridad, legalidad, eficiencia, eficacia, profesionalismo y transparencia, y contribuyendo por esta vía a la competitividad de la producción de bienes y servicios".

La «facilitación» va unida a la trasparencia y ella hoy, como vimos, es un paradigma del derecho tributario.

Señala Labandera[4] por "facilitadora del comercio" debería entenderse un cambio de paradigma de la clásica "función recaudadora como función aduanera" esencial, a la función de facilitación del comercio internacional" "es decir las aduanas han debido asumir la tarea de brindar un servicio de cada vez mayor calidad, por el cual los trámites y operaciones aduaneros deben realizarse con una mayor agilidad y eficiencia, resolverse los problemas, que surgen de la aplicación de las normas y procedimientos con vocación de servicio pero velando siempre por el interés fiscal y, en general, coadyuvar desde su tarea de competencia al crecimiento orgánico de la economía y al desarrollo de sus respectivos países, la casi totalidad de ellos, miembros de la Organización Mundial de comercio (WTO/OMC) y de la Organización Mundial de Aduanas (OMA,WCO)".

" Las aduanas ha debido asumir la tarea de brindar un servicio de cada vez mayor calidad, por lo cual los trámites y operaciones aduaneros deben realizarse con mayor agilidad y eficiencia"

Sin embargo, deben tenerse presentes los principios que rigen hoy en día la tributación en general y que son aplicables también a los tributos que recaen sobre el comercio exterior.

4. Nuevos principios que rigen la tributación en general

La OMC (Organización Mundial del Comercio) se ha ocupado de aranceles y demás aspectos del comercio internacional, en pos del incremento de este.

En los últimos años, la OCDE ha tomado la posta en cuanto a temas tributarios y si bien no lo ha hecho concretamente en materia de tributos al comercio exterior, ha sentado principios que son aplicables en general a la tributación y, por supuesto, a las competencias y obligaciones de la Aduana. Esto supone que, si bien se facilitan los procedimientos aduaneros, la nueva problemática se traduce, para lograr coherencia, en un incremento de los controles de las operaciones ante la Aduana dirigido a evitar tránsitos ilegales de mercaderías y en mayores exigencias a los regímenes de incentivación como las zonas francas.

Esos principios son la transparencia fiscal, la prohibición de la doble no imposición, el combate a la evasión y a la elusión fiscales, la exigencia de creación de valor en regímenes de incentivos como zonas francas.

A partir de estos principios, se han modificado los convenios para evitar la doble imposición, que en la actualidad son, además, convenios para evitar la evasión y la elusión. Esta normativa se vincula, además, con las normas de prevención de lavados de activos, dictadas por GAFI e internalizadas en el país y se han modificado normas del derecho interno que refieren a los regímenes de zonas francas e incentivos. Recordemos que estas constituyen uno de los regímenes de suspensión de tributos al ingreso y salida de bienes al país y por tanto, constituyen también derecho tributario.

Estos nuevos principios deben ser tenidos en cuenta en relación a todos los tributos, y la Aduana, como organismo por el cual se movilizan los bienes que ingresan y egresan al país y como organismo recaudador debe tenerlos presente.

Esto se ratifica en diversas reuniones realizadas entre la Aduana y diversos organismos del país.

Así, del 23 al 26 de octubre del año 2017 se desarrolló el Curso "Lavado de Activos y Narcotráfico, Desafíos institucionales" organizado por la Junta Nacional de Drogas y la Dirección Nacional de Aduanas, que "tuvo por objetivo el remarcar la importancia del aporte de los organismos estatales competentes en la lucha contra el lavado de activos, el financiamiento del terrorismo y el narcotráfico, como forma de prevenir y combatir estos ilícitos". En el evento, hizo uso de la palabra el Secretario Nacional de la SENACLAFT, Daniel Espinosa que "subrayo que para que el sistema opere se requiere del buen funcionamiento de todas las partes -Banco Central del Uruguay, Secretaría Antilavado, Junta Nacional de Drogas, Fiscalía General de la Nación, Dirección Nacional de Aduanas y Poder Judicial. Añadió que la SENACLAFT se encarga de la coordinación de ese trabajo conjunto. A su vez expreso que en 2019 Uruguay será evaluado por el Grupo de Acción financiera de Latinoamérica (Gafilat) con el fin de

4 Labandera, Estudios sobre el Código Aduanero del Rou, pg. 3. La Ley Uruguay

verificar precisamente si cada parte del sistema cumple su rol a cabalidad.[5]

Asimismo, el 13 de setiembre de 2016 se suscribió por la Aduana un convenio interinstitucional para la asistencia recíproca en el combate al crimen organizado y los delitos de Lavado de Activos, Financiamiento del Terrorismo, Defraudación tributaria, Contrabando y delitos contra la propiedad intelectual.

En esa ocasión expresó el prosecretario Juan Andrés Roballo que la institucionalidad y la coordinación del trabajo hacen que Uruguay se encuentre entre los países que cumplen los estándares internacionales en el combate al lavado de activos.

Añadió que este trabajo "permite obtener una posición de privilegio como destino de inversiones y concomitantemente, evitar el ingreso de Uruguay en las listas de organismos internacionales de países con poca transparencia ante estos delitos o que padecen efectos negativos del narcotráfico, el lavado de activos y el crimen organizado".

«Hoy, con el debido tiempo, se dan estos pasos para que, seguramente, en el 2019 que vamos a ser analizados tanto por el Grupo de acción financiera Internacional (GAFI) como por la Organización para la cooperación y el desarrollo económico 0cde estemos a la altura de las circunstancias, aseguró el prosecretario».

Las disposiciones citadas no están referidas a los tributos aduaneros específicamente, sino a la actividad administrativa de la Aduana en general. Y en esa generalidad, ingresaría la actividad de la Aduana encaminada a la determinación de los tributos aduaneros, ya que no puede ignorar toda la normativa que obliga al país en ese ámbito. De ahí, que esa actividad administrativa adquiere gran relevancia, al igual que la de los otros organismos que determinan impuestos.

5.- La Aduana como organismo recaudador de tributos

La Dirección Nacional de Aduanas es el organismo recaudador de los tributos que recaen sobre el comercio exterior.

Estos tributos, fundamentalmente el Impuesto Aduanero único a la importación (IMADUNI), y los recargos a la importación, son tributos ad-valorem y la cuantia del tributo surgirá de la aplicación al valor del bien de las alícuotas previstas.

5 www.aduanas.gub.uy/innovaportal/v/17799/innova.frontodna-y-junta nacional -de drogas realizaron sobre lavado de activos y naracotrafico.html

Por lo tanto, es necesario establecer como se fijará el valor de los bienes en estas operaciones.

5.1.-El concepto de Valor en aduana. Necesidad de un criterio uniforme

Un problema fundamental de los tributos al comercio exterior es la determinación del valor de los bienes que ingresan y, para hacer efectiva la integración aduanera, se requiere unidad de criterio en la denominación de las mercaderías, en la definición de las operaciones aduaneras y en la base de aplicación de los derechos.

Debe buscarse un método de fijación de valor que no haga ineficaz el impuesto, tanto desde el punto de vista recaudatorio como extra fiscal, y que se traduzca en criterios aplicables en forma general.

Del punto de vista internacional, la determinación de valores para la aplicación de aranceles aduaneros está estrechamente vinculada al comercio entre los países, y por ello las corporaciones internacionales han promovido el establecimiento de métodos de valoración más técnicos y uniformes cuya aplicación recomiendan a los países que las integran.

5.2. Concepto de «Valor en Aduana»

Este es el criterio consagrado a nivel multilateral en la normativa del «Sistema GATT OMC".

Los tributos se exigen con motivo del ingreso o egreso de las mercaderías a través de las fronteras aduaneras.

El hecho generador es, por tanto, el paso de una mercadería por las fronteras, el Derecho positivo uruguayo adhiere a la teoría de la importación para consumo.

La valoración en aduana consiste en la determinación del valor o precio del bien que se importa, y esta será la base imponible del tributo, es decir, el monto sobre el cual se aplicará la alícuota y de esta operación surgirá el monto de los impuestos a pagar por el hecho imponible de la importación.

5.3. Código de Valoración administrado por la Organización Mundial del Comercio

Uruguay aplica la valoración en Aduana de la OMC o Código de Valoración del sistema GATT/OMC internalizado con por 16.671 de 13/12/1994 y reglamentado por el decreto 574/94 de 29/12/1994, sustituido por decreto 538/2008 de 10/11/2008.

El primer método es el valor de transacción: el precio

realmente pagado o por pagar de los bienes que se venden para su exportación.

Los métodos secundarios son el deductivo y el del valor reconstruido.

6. La determinación de los tributos al comercio exterior

El Código Tributario define la determinación en su art. 62 como "el acto administrativo que declara el nacimiento de la obligación tributaria y su cuantía". Este Código de acuerdo al art. 1 no es aplicable a los tributos aduaneros que son aquellos cuyo hecho generador es una operación de importación, exportación o tránsito de mercadería. Pero esta definición de determinación establece un concepto que es aplicable a todos los tributos dado que en todos ellos existe una liquidación de tributos por parte de la Administración.

En el caso de los tributos aduaneros, esta atribución le corresponde a la Dirección Nacional de Aduanas, sujeto activo de la relación jurídica aduanera quien realiza todos los procedimientos necesarios para la liquidación del adeudo tributario.

6.1. Trámite de las operaciones aduaneras en Uruguay

6.1.1. La declaración aduanera

Toda operación aduanera, todo el tráfico aduanero de mercaderías, de acuerdo a lo previsto en el CAROU, será objeto primero de una destinación aduanera, y, ulteriormente, su inclusión en algún régimen aduanero.

Requiere una **«declaración aduanera** formalizada mediante una **declaración de mercadería efectuada por el «declarante**» correspondiente en la cual se indica el régimen aduanero que deberá aplicarse, suministrando todos los datos que se requieran para la aplicación del régimen correspondiente, datos referidos a personas y medios de transporte intervinientes en la operación, datos relativos a la mercadería a ser objeto de la operación respectiva, que serán, según los casos y según la operación aduanera que se tramite, la posición arancelaria, descripción, cantidad, peso, volumen, valor, país de origen, país de procedencia, descripción de los bultos, tipo, marca y número y liquidación de los derechos e impuestos correspondientes "(art. 2 del CAROU).

Esta declaración aduanera puede asimilarse a lo que el Código Tributario en el art. 66 denomina "deber de iniciativa": el declarante estima su obligación y la declara en el momento de la solicitud.

La Dirección Nacional de Aduanas se encuentra habilitada a verificar y controlar que resulte consistente con la realidad física y documental, para lo cual podrá realizar la verificación de la mercadería o un análisis documental de esta y de la documentación complementaria correspondiente, en forma previa, concomitante, o posterior a su libramiento, adoptando a tales efectos, los criterios de selectividad que considere más adecuados.

6.2. Facultades de la Dirección Nacional de Aduanas en materia de tributos

El art. 6 del CAROU le otorga a la DNA las siguientes competencias como órgano administrativo nacional competente para aplicar la legislación aduanera:

A) Organizar, dirigir y controlar los servicios aduaneros del país.

B) Ejercer el control y la fiscalización sobre la importación y la exportación de mercaderías, los destinos y las operaciones aduaneros.

C) Dictar normas o resoluciones para la aplicación de la legislación aduanera y establecer los procedimientos que correspondan, dentro de su competencia.

D) Aplicar las normas emanadas de los órganos competentes, en materia de prohibiciones o restricciones a la importación y exportación de mercaderías.

E) Liquidar, percibir y fiscalizar los tributos aduaneros y otros gravámenes no regidos por la legislación aduanera que se le encomendaren.

F) Efectuar la clasificación arancelaria de la mercadería su valoración y verificación.

G) Emitir criterios obligatorios de clasificación para la aplicación de la nomenclatura arancelaria.

"Todo el tráfico aduanero de mercaderías, de acuerdo a lo previsto en el CAROU, será objeto primero de una destinación aduanera, y, ulteriormente, su inclusión en algún régimen aduanero."

H) Autorizar una vez cumplidos todos los requisitos exigidos por las normas vigentes, el libramiento de las mercaderías.

I) Autorizar la devolución o restitución de tributos aduaneros, en los casos que correspondan.

M) Ejercer la vigilancia aduanera, prevención y represión de los ilícitos aduaneros.

Surge de lo reseñado que la Dirección Nacional de Aduanas realiza todas las operaciones necesarias para la liquidación de los tributos aduaneros, efectúa la clasificación arancelaria de la mercadería, su valoración y verificación, emite criterios obligatorios de clasificación para la aplicación de la nomenclatura arancelaria, liquida, percibe y fiscaliza los tributos aduaneros y otros gravámenes.

Es importante también la función que cumple la Junta de Clasificación que tiene los cometidos establecidos en el art. 264 del CAROU:

A) Clasificar las mercaderías cuando le sea requerido de acuerdo con lo dispuesto por la normativa vigente.

B) Emitir criterios de clasificación.

C) Asesorar al Director Nacional de Aduanas y al Ministerio de Economía y Finanzas.

D) Actuar como perito cuando se lo requiera la jurisdicción competente.

E) Dictaminar en los expedientes de consultas previas.

6.3. Etapas de la liquidación y determinación de los tributos.

Cuando se presenta la declaración, el declarante efectúa una liquidación de los tributos, de acuerdo a la clasificación que el realiza y el valor que se adjudique a los bienes (Art. 188 CAROU).

Si la DNA no lo observa, se abonan los tributos.

Si se comprueba que se pagó indebidamente o cuando se cancele la declaración (Art. 189) la DNA devuelve el pago.

La Administración está habilitada a realizar controles posteriores, de los cuales puede surgir la revisión de la declaración de las mercaderías, por clasificación incorrecta entre otras causas.

6.4 Facultades de control de la DNA

Conforme al art. 69.1 del CAROU "una vez presentada la solicitud del régimen aduanero con la declaración de mercadería, la DNA efectuará un examen preliminar de la misma, preferentemente mediante la utilización de sistemas informáticos, a fin de determinar si contiene todos los datos exigidos y si se adjunta la documentación complementaria correspondiente, en cuyo caso procederá a su registro**."**

Y el art. 73 del CAROU (Facultades de control de la Dirección Nacional de Aduanas) dispone:

1. Cualquiera fuera el régimen aduanero solicitado, una vez registrada la declaración de mercadería, la DNA podrá antes o después de la autorización de dicho régimen, controlar la exactitud y veracidad de los datos declarados y la correcta aplicación de la legislación correspondiente."

2. Para la comprobación de la exactitud y veracidad de la declaración de mercadería, la DNA podrá proceder al análisis documental, a la verificación de la mercadería, con extracción, en su caso, de muestras, y a la solicitud de informes técnicos o a cualquier otra medida que considere necesaria.

"Una vez registrada la declaración de mercaderías, la DNA podrá antes o después de dicho régimen, controlar la exactitud y veracidad de los datos declarados.."

6.5. Los cambios en la clasificación y sus consecuencias en materia tributaria

La clasificación de la mercadería constituye un extremo esencial para el cálculo de los tributos al comercio exterior y las modificaciones de la clasificación tienen incidencia en los importes de los tributos y en la posible existencia de infracciones aduaneras. La Administración a través de la Junta de Clasificación tiene el cometido de modificar la clasificación por razones fundadas y notificando debidamente.

En nuestro país se ha planteado si la modificación del criterio de clasificación en forma posterior al pago puede tener incidencia en la determinación del impuesto o inclusive si puede llegar a configurar una infracción aduanera.

Dado que las infracciones aduaneras se dilucidan en vía

judicial tenemos jurisprudencia variada al respecto pero es bastante frecuente que se de cabida a la teoría del hecho propio para descartar las posibles infracciones.

Las infracciones que pueden surgir, son la de diferencia y la de defraudación de valor.

La infracción aduanera de diferencia se tipifica (art. 201 CAROU) cuando "se constata, en ocasión del control aduanero previo al libramiento, que si se hubieran seguido las declaraciones del solicitante, el Fisco se habría perjudicado en la percepción de la renta fiscal o en la concesión de incentivos o beneficios económicos o tributarios con valor superior al que el declarante tendría derecho si la declaración fuese efectuada en forma correcta, completa y exacta, encontrándose mercaderías en las siguiente situaciones: 1"De clasificación, especie origen o procedencia diversos de clase o calidad superior, de dimensiones mayores o de tributación más elevada.

El art. 206 del CAROU tipifica la defraudación de valor como "toda declaración aduanera que distorsiona el valor en aduana de las mercaderías en perjuicio de la renta fiscal. Se presume la intención de defraudar respecto de las infracciones previstas en los artículos 204 y 205 (defraudación y defraudación de valor) de este Código salvo prueba en contrario cuando ocurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Contradicción evidente entre la declaración aduanera presentada y la documentación en base a la cual debe ser formulada aquella.

b) Manifiesta disconformidad entre las normas y la aplicación que de las mismas se haga al efectuar la declaración aduanera.

c) Cuando se omitan o establezcan incorrectamente los datos en los respectivos formularios o declaraciones que para el control de la valoración, el origen o la clasificación establezca la DNA.

6.6. Conclusiones sobre las facultades de la DNA

Como vemos, la Aduana puede examinar la mercadería varias veces y de diversas maneras, hipótesis en las cuales puede modificar su clasificación y su valoración, todo ello de acuerdo al CAROU y teniendo en cuenta las especialidades del procedimiento aduanero, y la circunstancia de que la declaración inicial es a los efectos del inicio del trámite.

Todos los controles previstos en el CAROU deben ser aplicados porque constituyen cometidos propios de la DNA.

Las infracciones aduaneras se tramitan en vía judicial y la jurisprudencia recepciona con frecuencia la teoría del acto propio de la Administración para descartar la existencia de infracción en los casos en que la Administración modifica su criterio de clasificación durante el curso de la operación y para dejar firme la valoración inicial.

La doctrina del hecho propio se funda en el principio de buen fe que supone que la conducta de un individuo o de un organismo puede inducir razonablemente a otro individuo a la creencia de que el derecho no existe o no se hará efectivo o dicho de otra forma que haya despertado la confianza de la contraparte y por ello la induzca a actuar basándose en dicha conducta.

La teoría es aplicable entre particulares y también a las relaciones entre los particulares y la Administración Publica, como lo ha señalado abundante doctrina.

El seguimiento de las reglas generales de la Administración por un particular, tiene por resultado que su acción deba ser respetada, alcanzando esta doctrina de los actos propios no solo a aquellos sujetos concretos que fueron o pudieron haber sido el motivo del dictado del acto, sino por cualquiera que pudo ser afectado por el mismo.

" El seguimiento de las reglas generales de la Administración por un particular, tiene por resultado que su acción deba ser respetada..."

No corresponde en esta instancia explayarnos sobre esta teoría pero solo digamos que significa que no puede existir responsabilidad si la Administración ha dado lugar a la adopción por el contribuyente de determinados criterios con su propio accionar.

En materia de infracciones aduaneras, la jurisprudencia recepciona mayoritariamente la aplicación de la teoría del hecho propio pero en algunos fallos no ha sido de recibo por entender que no se han dado todos los elementos.

7.-Algunos fallos que recepcionan la teoría del hecho propio en los casos de cambio de clasificación.

En el fallo 185/95 de 21/8/1995, el Tac 5 Turno (Van Rompay, Rochon, Presa) resuelve el caso de una pretensión de la Aduana de revisar declaraciones aduaneras, controladas y aprobadas reiteradamente por la propia administración, en función de un cambio de criterio en punto a la clasificación arancelaria de una mercadería "en materia que resulta, por añadidura de clara opinabilidad "El Tribunal expresa que…

en el caso se verifica un caso claro de aplicación de la doctrina del acto propio…., concreción del principio de buena fe, de raigambre constitucional, de jerarquía supralegal (Art. 7.72u 332 de la Carta) que es invocable en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, erigiéndose en un obstáculo de la actuación de una pretensión deducida por una persona pública que entra en contradicción o resulta incoherente con la conducta o comportamiento llevado a cabo por esta en sus relaciones con el particular, generando la confianza en la legitimidad de su actividad y en la continuidad de la postura permisiva al respecto del ente público".

En la Sentencia **9/11 del TAC 4º turno** de 19 de marzo de 2011, el Tribunal ratifico su aceptación de la teoría de los actos propios pero juzgó que en la especie no se había acreditado la incongruencia o contradicción de la conducta de la administración".

En el fallo **300/2011** de 20 de octubre de 2011del TAC 6 turno, se recoge, al igual que en la sentencia de primera instancia, la teoría del acto propio, pero se coincide con la "a quo" en que el denunciado no logró probar en forma fehaciente que la Administración hubiera cambiado su criterio, en forma abrupta (Martinez, Klett, Hounie).

El fallo **190/2013** del TAC 4º turno de 6 de noviembre de 2013, expresa "Como enseña la Suprema Corte de Justicia en sentencia No. 86/2004"surge probado que en otras oportunidades la Aduana admitió la importación de contenedores como los de autos bajo el Código que ahora cuestiona. La situación debe analizarse en aplicación de la teoría de los actos propios.

"Precisamente, en el caso se verifica claramente la doctrina del acto propio (convenire contra factum propiu) concreción del principio de buena fe de raigambre constitucional, de jerarquía supra legal (Art. 7, 72 y 332 de la Carta) que es invocable en las relaciones entre la administración y los ciudadanos, erigiéndose en un obstáculo de la actuación de una pretensión deducida por una persona pública que entra en contradicción o resulta incoherente con la conducta o comportamiento llevado a cabo por esta en sus relaciones con el particular, generando la confianza en la legitimidad de su actividad y en la continuidad de la postura permisiva al respecto." En suma, la Aduana ha admitido la calificación de contenedores como los ahora importados bajo el Código en que se realizó la operación. Ahora, si bien es posible modificar el criterio, no lo es sancionar por defraudación a quien ha actuado, con anterioridad al cambio, conforme a las pautas en este momento sustentadas. En tanto era dable pensar que el código indicado era el correcto y en todo caso corregible sin consecuencias" (Turell, Gatti, Martínez Calandris).

En el **fallo N° 303/2011** de 9 de diciembre de 2011el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 4 turno sostuvo: "el error en la Nomenclatura resultó reconocido por el Despachante de Aduana, error que puede considerarse excusable en cuanto surge que otros incurrieron en similares discordancias que pasaron inadvertidas para los funcionarios aduaneros que recién dos años después inician actuaciones administrativas".

Criterio ya sostenido en la Sentencia No. 21/05 y que posteriormente reitero en la sentencia Nº 342 de22 de diciembre de 2011.

El TAC de 1º turno en la **sentencia 23/2016 de 6/4/16** en relación a una infracción de diferencia, en que la sentencia de 1º instancia imputo diferencia y aplicó una multa igual a los tributos en que se perjudicó al fisco, el recurrente alegó que se liquidó de acuerdo al criterio que regía en el momento porque mercadería idéntica había sido despachada de esa manera y no surgía que se hubiera notificado a su parte, ni al importador, de la existencia de la denuncia judicial. El TAC revoca la apelada recibiendo la teoría del acto propio, en relación con el actuar de la DNA.

«La importación es un hecho gravado el tributo se calcula aplicando un arancel que está fijado en relación con la identificación de la mercadería en una «nomenclatura arancelaria».

La clasificación arancelaria es la operación que consiste en identificar la mercadería con arreglo a la nomenclatura arancelaria vigente y siguiendo las reglas interpretativas disponibles.

Si se cambia la posición, se está asumiendo que la anterior era errónea

El Tribunal considera que si el Estado cambia el criterio interpretativo después que la obligación tributaria fue cumplida siguiendo el criterio vigente en ese momento, está impedido de hacer retroactivo dicho cambio y de reliquidar el tributo abonado y, menos aún, de tipificar una infracción.

Tal como lo expone el homólogo de 5 Turno en sentencia citada por la apelante a fs. 185vto. (No. 182 de 1279/2001) «La Administración no puede válidamente trasladar los propios errores en la ejecución del servicio de control o fiscalización al agente de comercio exterior que en todo momento actuó de buena fe aportando datos reales y sujetándose a una clasificación arancelaria reiteradamente compartida por la Aduana".

En el fallo **72/2018 de Tac 3** ante una denuncia por infracción de defraudación de valor el fallo de primera instancia había condenado por dicha infracción .El Tribunal

confirma la sentencia por cuanto no existe prueba que demuestre que no ocurrieron los hechos relevados. La mercadería era extra-zona y le correspondía una valoración acorde con su origen.

El fallo del **TCA 3 No. 97/ 18 de 30/5/18.**El fallo de 1ra. Instancia había considerado a la firma despachante como autora de la infracción aduanera de diferencia. En el fallo de 2º instancia se consideró que la firma actuó con la confianza legítima y que era ajustado a derecho a esto es un cambio de criterio.

"Pretender aplicar un »nuevo « criterio de clasificación a operaciones ya tramitadas, resulta contrario a los principios señalados por la doctrina de los actos propios y de confianza legítima que implica la referida. Existen bases de datos que aportan esa información y si alguien analiza como actuó la Aduana, eso le genera la confianza legítima de que esa es la forma correcta y lógico es que asuma de buena fe que la Aduana considera esa posición como exacta y que en su caso, lo aceptara".

"Debe aplicarse al caso la teoría de los actos propios por lo que considera que no se configuró infracción aduanera y se absuelve a los acusados".

"La Junta de clasificación de la DNA que es quien tiene competencia para establecer nomenclaturas y clasificar las mercaderías para su importación, resolvió por unanimidad que la clasificación realizada por el declarante de la operación era incorrecta. Al haberse probado que la mercadería se declaró en una clasificación incorrecta y de menor tributación, quedó probado que de estar a aquella, el Fisco se habría perjudicado en la percepción de la renta, verificándose la infracción aduanera de diferencia 8ar. 201 CAROU.

"El mismo declarante nunca había realizado despachos para esa mercadería y eso impedía que se haya generado la confianza en la continuidad de una conducta permisiva a su respecto por parte de la Administración, teoría de los actos propios.

8.-Conclusiones

a) La importancia de los impuestos a la importación se mantiene en tanto reflejan una determinada política fiscal del país, y aseguran el cumplimiento de las normas aduaneras y las políticas anti-droga y anti-lavado que se rigen por instrumentos internacionales.

b) En relación a los tributos aduaneros, surge claro que la liquidación le compete a la Dirección General de Aduanas, y que el Código le ha otorgado potestades para controlar los diversos extremos de los cuales surge la obligación a pagar.

c) También le compete a la DNA la clasificación, a cargo de la Junta de Clasificación, aspecto de gran importancia porque va unida a la valoración de la mercadería. Cualquier cambio en la clasificación, la DNA tiene la obligación de comunicarlo y notificarlo.

d) La DNA es el sujeto activo en la relación tributaria que surge por los hechos generadores que recaen sobre operaciones de comercio exterior.

"La DNA es el sujeto activo en la relación tributaria que surge por los hechos generadores que recaen sobre operaciones de comercio exterior"

e) En relación a las infracciones aduaneras el Código se las ha cometido al ámbito jurisdiccional.

f) La aplicación de la teoría del hecho propio, en el ámbito jurisdiccional, basada en comportamientos de la Administración que hayan generado la confianza de los operadores de que la solución es la que adelantan, no puede significar restar las potestades de la Aduana en materia de liquidación de la obligación tributaria y debe ser cuidadosa en el análisis de todos los elementos que requiere su aplicación.

g) El Código Aduanero ha dado la posibilidad a las autoridades de verificar en diversas oportunidades los extremos en que se basa la liquidación de los tributos aduaneros, y, a través de diversos mecanismos, tiene la posibilidad de modificar el monto de la obligación tributaria, si considera, con los controles posteriores, que los elementos en que se funda la liquidación, son diversos: modificación de clasificación, modificación de valor .Esta expresamente regulada en el CAROU, por lo cual, podría efectuarse en diversas etapas de la liquidación.

Dr. Héctor López González

Asesor letrado e integrante de la Comisión de Consultas de la Dirección General Impositiva (DGI)

Doctor en Derecho y Ciencias Sociales (UDELAR), magíster en Legislación y Técnica Tributaria por la Universidad de Montevideo. Docente efectivo grado 2 y Prof. Adjunto de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la UDELAR.

El Acto de Determinación y su aplicación en la Tributación Interna: El procedimiento para su dictado

Plan de trabajo: El presente trabajo tiene como objetivo el acercamiento a los procedimientos, formalidades y circunstancias que preceden y rodean al acto de determinación tributaria. Y por otra parte, aquellas circunstancias que le siguen al acto de determinación.

En ese sentido se analizará el bloque que llamamos etapa de inicio de la inspección tributaria que la integran la selección del contribuyente a inspeccionar, la orden de actuación y el acta de inicio. Luego se conceptualizará la etapa de auditoría tributaria propiamente dicha. Otro hito importante es el acta final de inspección por su trascendencia como causal de interrupción de la prescripción.

Se analizará la práctica de la Administración Tributaria que pone de manifiesto que, una vez labrada el acta final de inspección, pueden ocurrir dos hipótesis de procedimientos, aquellos que se siguen con acuerdo o aceptación del contribuyente y los que no reciben tal aceptación, conocidas como de oficio. Se analizarán ambos tipos de procedimientos, destacándose sus particularidades.

Integra el trabajo asimismo el dictado del acto de determinación, su notificación, la posibilidad de adquirir la calidad de título ejecutivo, su recurribilidad e impugnación de nulidad ante el TCA.

Actuaciones inspectivas: Identifican BETANCUR, CRESCI, DÍAZ y QUINTANA[1], que "una actuación inspectiva" refiere a lo que podríamos denominar un "control intensivo", es decir, una auditoría profunda a un sujeto pasivo tendiente a determinar su situación fiscal. Por otro lado, el concepto de "control extensivo" podría establecerse como la ejecución de determinados controles de índole fiscal que principalmente se basan en un procesamiento informático de datos (denominados "cruzamientos") mediante el cual la Administración puede detectar sujetos pasivos omisos o morosos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y, además, inconsistencias en los datos declarados por los mismos, habiendo sido dichos datos obtenidos de terceros o del propio sujeto pasivo, incluyéndose la gestión individual de determinados sujetos seleccionados fuera del marco de una actuación inspectiva. En pocas palabras, los controles extensivos implica el control de cumplimiento de las obligaciones tributarias en plazo, así como aspectos formales del pago.

En cambio, la actuación intensiva implica fiscalización mediante conjunto de principios y procedimientos aplicados por funcionarios de la Administración Tributaria, destinados a vigilar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos tributarios. LEVIN[2] da cuenta que los objetivos de la auditoria tributaria se pueden dividir los mismos en 2 grandes grupos. Así señala que el objetivo primario (inmediato) es verificar el cumplimiento de una correcta tributación o si por el contrario existen errores u omisiones que originen una re liquidación. Distinguiendo diversos objetivos parciales, asi: a) detectar contribuyentes no inscriptos, morosos o que no presentan declaraciones juradas; b) localización de errores en declaraciones juradas; das-tributarias-2013,O,es,0, fecha de consulta 11/11/2019.

1 BETANCUR, Jacqueline, CRESCI, Fernando, DÍAZ, Malena, QUINTANA, Betiana: "*EL INSTITUTO DE LA CONTRAVENCIÓN, ÚLTIMAS MODIFICACIONES NORMATIVAS*", pág. 17. Recuperable https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,dgi--institucional--eventos-academicos--jorna-

2 LEVIN, Abraham: "*Introducción a la Auditoría Tributaria*", Unidad Capacitación 1997, 1ra. Edición, pág. 38.

c) localización de errores contables que modifican la base imponible de los impuestos; d) detectar técnicas contables que a pesar de ser correctas, no son admitidas fiscalmente; e) localizar operaciones marginadas de la Contabilidad o simuladas dolosamente en la misma.

El otro objetivo que identifica LEVIN[3] lo conceptualiza como mediato y consiste en maximizar el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria. Es decir, crear las condiciones que establezcan una motivación en los contribuyentes que impulse a mejorar el cumplimiento tributario voluntario. Agregando como función, el trasmitir una imagen de eficiencia y equidad.

Estos procesos de auditoría tributaria, pueden llevarse cabo mediante citaciones, verificaciones o inspecciones o auditorias. Las primeras implican citaciones a los sujetos pasivos para que concurran a las oficinas a brindar informaciones mediante respuestas a preguntas o la exhibición de documentación que le fueran intimadas o solicitadas. En cambio, las verificaciones tienen por alcance constataciones de ciertos aspectos de declaraciones juradas con información recibida por el organismo. Por último, las inspecciones conllevan controles que pueden estar circunscriptos a un concepto determinado (con alcance parcial en cuanto al objeto) o a controles integrales abarcando varios impuestos, regímenes (con alcance general en cuanto al objeto). Igual subclasificación puede hacerse en cuanto al tiempo, parcial por el período a determinar o general cuando comprende a todos los tributos no prescriptos.

Etapas de las actividades de comprobación: La primera etapa puede catalogarse de inicial que comprende la selección y origen de las Inspecciones, orden de actuación, acta de inicio. El desarrollo propiamente de la inspección a través actas de comprobaciones, procesos de auditoría y acta final. La pragmática indica la apertura de dos posibles soluciones en la inspección, así el sub-proceso de actuaciones aceptadas o de acuerdo y sub-procesos de etapas de oficio o sin acuerdo. Cumplido los rituales procedimentales se produce el dictado del acto de determinación y su notificación. Ante aquella, el acto de determinación puede devenir firme o iniciarse la etapa recursiva y eventualmente la acción de nulidad.

Etapa inicial: Esta puede graficarse bajo el siguiente cuadro.

3 LEVIN, Abraham: "*Introducción a la Auditoría Tributaria*", loc.cit., pág. 38.

La selección del contribuyente a fiscalizar: La dogmática nacional ha reconocido en la Administración la discrecionalidad al momento de selección y elección de los contribuyentes a fiscalizar e inspeccionar, así dan cuenta ABADI PILOSOF Y BERGSTEIN[4]. Esto es, elegir a quién fiscalizar es una potestad discrecional de la Administración[5].

El concepto de discrecionalidad señalan GARCÍA DE ENTRERRÍA Y FERNÁNDEZ que "…es esencialmente una libertad de elección entre alternativas igualmente justas, o, si se prefiere, entre indiferentes jurídicos, porque la decisión se fundamenta en criterio extrajurídicos (de oportunidad, económicos, etc.), no incluidos en la ley y remitidos al juicio subjetivo de la Administración.[6]" Pone de manifiesto ARIAS que lo prototípico en la discrecionalidad es "…el ejercicio apreciativo que realiza la Administración entre diversas alternativas o modos de actuación —que pueden estar o no incluidos en la norma jurídica—, los cuales le sirven al órgano administrativo para ampliar su marco de decisión. Esta actuación tendrá como límite la apreciación, siempre, del interés público y de la finalidad de la norma por la cual fue conferida, pues la Administración no puede desprenderse de su propia naturaleza finalista. Los criterios rectores de la decisión administrativa estarán dados por elementos extrajurídicos, esto es: políticos, económicos, de oportunidad que justificarán en última instancia la elección de una alternativa con respecto a otra. La discrecionalidad administrativa es, en estos términos, una forma de actuación administrativa previamente conferida por el ordenamiento, en virtud de la cual la Administración apreciará y elegirá entre diferentes alternativas tomando como fundamento de su acción criterios extrajurídicos, debiendo ser consecuente en todo momento

4 ABADI PILOSOF, Felix, BERGSTEIN, Jonas: "*Facultades de la Administración para la determinación de tributos*", Revista Tributaria Nº 140, pág. 530.

5 El tópico referido fue previamente analizado por el autor y en general se sigue en: "*La influencia del tiempo en el procedimiento administrativo tributario*", Revista CADE, T.IX, Año 4, 2016, Págs. 45-66.

6 GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás Ramón: "*Curso de Derecho Administrativo*", Tomo I, Octava Edición, Editorial Ovitas, Madrid, 1998, pag. 448 y sig. Los autores en el lugar citado distinguen el concepto de referencia de los conceptos jurídicos indeterminados: "Por el contrario, la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados es un caso de aplicación de la Ley, puesto que se trata de subsumir en una categoría legal (configurada, no obstante su imprecisión de límites con la intención de agotar un supuesto concreto) unas circunstancias reales determinadas; justamente por ello es un proceso reglado, que se agota en el proceso intelectivo de comprensión de una realidad en el sentido de que el concepto legal indeterminado ha pretendido, proceso en el que no interfiere ninguna decisión de voluntad del aplicador, como es lo propio de quien ejercita una potestad discrecional."

con los imperativos de legalidad e interés público.[7]"

GARCÍA DE ENTERRÍA da cuenta que: "La Administración Pública no podrá reducirse nunca a un sistema de respuesta fijas, que puedan quizás ser codificadas un día agotadoramente por un ordenador. Lo sustancial de los poderes administrativos son poderes discrecionales, que es verdad que es la Ley que los otorga y los regula, que es verdad que el juez administrativo podrá controlar en cuanto a sus posibles excesos, pero que sustancialmente dejan a los administradores extensos campos de libertad, de cuyo ejercicio podrá derivarse una buena o mala gestión.[8]" PALACIOS concluye que "1. Cuando el legislador señala agotadoramente todos los elementos del acto administrativo, sin dejar libertad al funcionario para que aporte con una calificación subjetiva, alguno o algunos de esos elementos, nos encontramos frente a una potestad reglada de la Administración. 2. Por el contrario, cuando el legislador ha querido dejar al titular de un órgano administrativo, un margen de libertad para que, mediante una estimación subjetiva, complete el cuadro de los elementos del acto, nos encontramos frente a un acto dictado en ejercicio de una potestad discrecional. 3. La potestad discrecional no implica una actuación al margen de la Ley pues sólo por mandato legal y dentro de los límites establecidos por la norma jurídica, pueden existir actuaciones discrecionales. 4. El ejercicio de una potestad discrecional, implica que el órgano puede decidir subjetivamente, una de entre varias soluciones igualmente justas. Por el contrario, cuando la ley utiliza conceptos jurídicos indeterminados, es decir, conceptos definidos genéricamente, pues en ciertos casos el supuesto de hecho (realidad) no puede ser definido más restrictivamente, no existe potestad discrecional.[9]"

"La Administración no podrá reducirse nunca a un sistema de respuestas fijas"

Como límites a la discrecionalidad, ARIAS afirma que "Pueden citarse los principios de razonabilidad (como prohibición para la Administración de actuar irrazonablemente, esto es, sin ofrecer los fundamentos de su actuación o fundándola en elementos inexistentes), proporcionalidad (en razón de la medida que debe respetarse entre los fundamentos de hecho y la consecuencia, los medios y métodos que se empleen para lograr esa consecuencia y el fin que propone la norma), buena fe (como principio general de actuación para la Administración, que debe sentar su actuar sobre las bases de la legalidad y sin hacer incurrir al administrado en el error ni utilizar mecanismos que vayan en detrimento de la posición de este o de sus derechos), equidad (que no consiste en ofrecer igual tratamiento, sino en apreciar con igualdad las circunstancias que concurren y ofrecer a cada supuesto una valoración justa y equitativa). Como límites relacionales o extrínsecos reconocemos fundamentalmente los que derivan, una vez ejercida la potestad, en relaciones jurídicas concretas y de esta forma intervienen en la esfera jurídica de los administrados. Se reconoce en los derechos fundamentales un límite puntual, que se conecta con la función clásica de los derechos fundamentales como delimitadores negativos de la acción del poder público y que es reconocido en los términos de Gordillo como regulación indirecta o inversa, para incluir así todos los casos en los que la ley protege a los particulares de la interferencia en sus actividades[10]"[11]

En mérito a lo anterior, reconociéndole la discrecionalidad a la administración, ésta al momento de seleccionar, deberá utilizar, pone de manifiesto PEIRANO[12] mecanismos o procedimientos objetivos que descarte la intervención de la voluntad del organismo recaudador; esto es, que pueda aparecer el abuso o desviación de poder. En sentido similar RAMÍREZ[13] ha puesto de manifiesto que es de gran relevan-

7 ARIAS GAYOSO, Grethel: "*A vueltas con la discrecionalidad administrativa*" Revista de Derecho 05 - 2010 -Universidad Católica Del Uruguay, pág. 15.

8 GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo "*La Administración pública y la ley*", en REDA, Nº 108, Madrid: Civitas, 2002, p. 574.

9 PALACIOS IBARRA, Juan Francisco: "*El control de la discrecionalldad administrativa*", pág. 40, disponible en; http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2002/15/15_Control_de_Discrecionalidad_Administrativa.pdf fecha de consulta 15/06/2016.

10 ARIAS GAYOSO, Grethel: "*A vueltas con la discrecionalidad administrativa*", loc. cit. págs. 21 y 22.

11 En el mismo sentido reseña Palacios: "Estos límites son los siguientes: a) Los conceptos jurídicos indeterminados; b) La desviación de poder; c) El principio de razonabilidad; d)El principio de buena fe; y, e) El control de los elementos reglados;" PALACIOS IBARRA, Juan Francisco: "*El control de la discrecionalldad administrativa*", pág. 34, loc. cit.

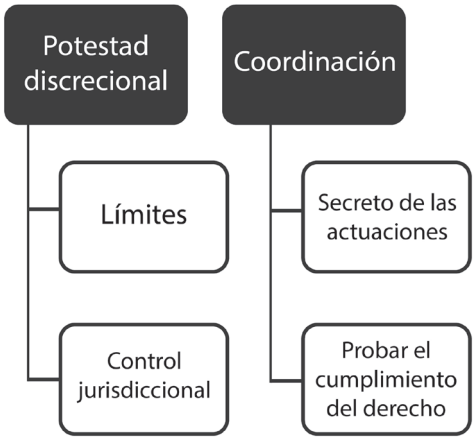
12 PEIRANO FACIO, Juan Carlos: "*El principio de legalidad*" en "Simposio sobre el Principio de Legalidad en el Derecho Tributario, Montevideo, 1986, Facultad de Derecho, pág. 173.

13 RAMÍREZ, Gonzalo: "*La fiscalización del IRPF*", Suplemento de Economía y Mercado, diario "EL PAÍS", publicado el 26/02/2007, citado por PÉREZ NOVARO, César: "Informe sobre procedimiento en Inspecciones" en respuesta a consulta del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, fechado el 28 de junio de 2010, pág. 8, disponible en: http://www.colcoma.com.uy/articulos/Informe_sobre_procedimiento_en_Inspecciones_-_28-6-2010.pdf fecha de consulta 15/06/2016.

cia para el sistema democrático que el acto discrecional de la Administración de elegir el contribuyente a fiscalizar, sea adoptado sobre la base de la formulación de criterios objetivos –derivados por ejemplo de sorteos, índices, estadísticas y otros mecanismos ligados al azar- que permitan descartar todas posibilidad de que existan detrás de tal acto, móviles arbitrarios o espurios o ilícitos, ejemplarizantes, motivados en cuestiones políticas, futbolísticas, raciales o religiosas.

PÉREZ NOVARO, da cuenta que "Hace ya muchos años que sostuvimos públicamente la necesidad de que la Administración Tributaria, hiciere ingresar el azar como criterio complementario asignado del control fiscalizador respecto de la elección del contribuyente a fiscalizar en estricta aplicación del principio de igualdad de recepción constitucional, procurando reforzar la eficacia recaudatoria de la Administración y su obediencia a los principios constitucionales, limitando a discrecionalidad administrativa.[14]"

La discrecionalidad implica, siguiendo a GÓMEZ y ZITTO que "El contralor del empleo de esas facultades discrecionales será siempre resorte de los órganos jurisdiccionales, quienes ponderarán, en última instancia si el actuar de la Administración se ajustó a parámetros de razonabilidad.[15]"



En ese sentido los procesos de selección deben de ser bajo criterios y parámetros objetivos y contrastables. Entre ellos, pueden ensayarse, inteligencia artificial en la selección a través de identificación de las áreas de riesgo mediante cruzamiento de información y bases de datos. EZEYZA expresa que la recaudación en base a criterios de riesgo fiscal tiene por finalidad principal "…por un lado facilitar la recaudación a las Administraciones tributarias de los tributos a su cargo y, por el otro, asegurarse el cumplimiento de la obligación material de los contribuyentes mediante la percepción o retención en la fuente.[16]"

Lo que se conocen como giras de verano. Mediante rubros o giros. Mediante denuncias que la Administración Tributaria entienda que revistan trascendencia e interés fiscal. Derivaciones de actuación de actuaciones previas a otros contribuyentes. Operativos zonales con delimitación geográfica. Mediante la combinación de varios criterios para el desarrollo y ejecución de plan de inspección.

El decreto 265/016 de 27/09/2016, establece como competencias de la División Planificación, Estudios y Coordinación el realizar estudios y establecer indicadores de comportamiento económico-tributarios para facilitar el control tributario, así como definir y mantener las herramientas de análisis de riesgos fiscales. Comprende el realizar el análisis de riesgos fiscales que sirva de base para la formulación del plan de control tributario y de los planes operativos de las áreas relacionadas. Con la referida División, el Departamento Planeamiento Operativo de la División Grandes Contribuyentes coordinará para planificar y evaluar las actividades relacionadas con la investigación, determinación y liquidación de los tributos de los grandes contribuyentes, y en general, las actividades de fiscalización, para el adecuado control del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Definirán y establecerán los planes operativos, tomando en consideración índices e indicadores proporcionados por la División Planificación, Estudios y Coordinación y de acuerdo con las políticas dadas por la Dirección General y el plan anual aprobado.

En similar sentido y con igual coordinación el Departamento Planeamiento Operativo de la División Fiscalización corresponde planificar y evaluar las actividades relacionadas con la investigación, determinación y liquidación de los tributos administrados por la DGI y en general, las actividades de fiscalización para el adecuado control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. También definir y establecer los planes operativos, tomando en consideración índices e indicadores proporcionados por la División Planificación, Estudios y Coordinación y de acuerdo con las políticas dadas por la Dirección General y el plan anual aprobado. Y seleccionar los contribuyentes y responsables a fiscalizar de acuerdo al plan operativo aprobado.

No corresponde más que coincidir con las afirmaciones

14 PÉREZ NOVARO, César: "*Informe sobre procedimiento en Inspecciones*" en respuesta a consulta del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, loc. cit. pág. 9.

15 GÓMEZ LEIZA, José, ZITTO, Carolina: "*Algunas cuestiones sobre el Estatuto del Contribuyente*", 2008, Pág. 19,- disponible en: www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,511,O,S,0,11453%3BS%3B5%3B870 fecha de consulta 11/11/2019.

16 EZEYZA, Mariano Abel: *"El 'riesgo fiscal' como pauta de recaudación*", pág. 4. Recuperable en: http://www.deryasoc.com.ar/publicacion1.pdf Fecha de consulta 10/11/2019.

dogmáticas en cuanto a que la selección del contribuyente a inspeccionar está dentro del ámbito de la discrecionalidad de la Administración. Lo que implica que ésta no actuará con arbitrariedad. Como señalan GUTIÉRREZ y VARELA[17], la decisión de inspeccionar es discrecional, pero no debe confundirse discrecionalidad con arbitrariedad. La Administración deberá seleccionar sin violar ninguna regla de actuación; así como estar en apego al principio de igualdad, de razonabilidad y proporcionalidad –por nombrar algunos- y haber actuado sin abuso, exceso, ni desviación de poder. Ahora bien, al momento que eventualmente la Administración tenga que probar que ha actuado en apego a tales principios y que no ha hecho más que ejercer correctamente la discrecionalidad (para no imaginarnos caso patológico alguno) se encuentra ante una barrera normativa. Esto es, deberá mantener sus actuaciones bajo reserva[18]. El art. 47 del Código Tributario uruguayo[19] dispone en su inciso primero: *"(Secreto de las actuaciones).- La Administración Tributaria y los funcionarios que de ella dependen, están obligados a guardar secreto de las informaciones que resulten de sus actuaciones administrativas o judiciales."*

"¿Cómo demostrar que ha actuado con razonabilidad de ratios? Tendría que demostrar los ratios sin develar la identidad de los integrantes de los contribuyentes que conforman el ratio, pues de lo contrario estaría violando el secreto tributario."

Sistematiza CALDERÓN CARRERO "…el secreto tributario entraña dos consecuencias jurídicas; por un lado, supone la consagración de la reserva o confidencialidad de toda información obtenida por la administración tributaria, de forma que no puede ser revelada a terceros; por otro lado, el secreto impide que la información en poder de la administración tributaria pueda ser usada para fines diferentes de los estrictamente tributarios… La protección de las garantías de confidencialidad y uso fiscal que conlleva el secreto se puede llevar a efecto de forma directa o indirecta. La protección directa[20] tiene lugar cuando una ley establece el secreto (reserva o confidencialidad) y los límites del uso de la información fiscal. La protección indirecta[21], por el contrario, garantiza la reserva de la información fiscal estableciendo sanciones disciplinarias de carácter administrativo y/o penales en el caso de que las personas al servicio de la administración tributaria infringieran su deber de sigilo en relación con los datos de los que tuvieran noticia en el ejercicio de sus funciones.[22]"

¿Cómo entonces ha de probar que ha respetado la igualdad? Si demuestra que ha inspeccionado a todos los contribuyentes del sector, está ventilando la situación tributaria de esos contribuyentes, por lo menos en que han sido inspeccionado. ¿Cómo demostrar que ha actuado con razonabilidad de ratios? Tendría que demostrar los ratios sin develar la identidad de los integrantes de los contribuyentes que conforman el ratio, pues de lo contrario estaría violando el secreto tributario. Así pueden elucubrarse varios ejemplos más.

Inicio y documentación de las actuaciones de fiscalización[23]: A nivel legal, no existe norma expresa que regule y determine cómo se iniciará la actuación inspectiva. Como principio general, el CT establece que el procedimiento administrativo tributario es escrito[24]. La escrituralidad

17 GUTIÉRREZ PRIETO, Gianni y VARELA RELLÁN, Alberto: *"El contribuyente frente a la inspección fiscal",* Amalio M. Fernández, 2ª Edición, pág. 213

18 MAZZ expresa sobre el artículo 47 del Código Tributario que "El fundamento de la norma se encuentra en la protección del derecho del particular a la libertad individual, consagrado por la Constitución de la República y que puede ser eventualmente lesionado por la Administración tributaria, cuando ejerce sus poderes excepcionales para investigar al contribuyente, fiscalizarlo, solicitar informes a terceros, etc. Puede plantearse si esta norma supone la derogación del derecho al secreto consagrado en otras leyes no tributarias, con la única limitación a la Administración de actuar en cumplimiento de los fines específicos para los cuales se otorgan dichas facultades. Para ello se establece como garantía, la obligación de reserva que consagra el artículo 47 del Código Tributario y que sólo alcanza a las actuaciones que se hallan amparadas por un derecho subjetivo del administrado a mantenerse dentro de un ámbito reservado (derecho al secreto). El Dr. Noboa concreta esa esfera a: 1) secreto comercial (arts. 70 y 101 del Código Comercial); 2) secreto profesional; 3) secreto bancario; 4) secreto de la correspondencia y papeles de los articulares (art. 28 de la Constitución, art. 296 y sigs. Código Penal); 5) otros derechos al secreto reconocidos implícitamente por la ley Nº 10.079 de privilegios industriales de 14/XI/1941, y Nº 10.089 de patentes de invención de 12/XII/1941." MAZZ, Addy: "*Curso de derecho financiero y finanzas*", T. 1. V.2 FCU, 3ed 2007, págs. 345 y ss.

19 En adelante CT.

20 La que aparece en el inciso primero del art. 47 trascripto.

21 Aparece en el inciso tercero de la norma antes identificada, el que reza: "*La violación de esta norma apareja responsabilidad y será causa de destitución para el funcionario infidente*."

22 CALDERÓN CARRERO, José Manuel: "*El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*", NETBIBLO, La Coruña, 2009, págs. 20 y 21, disponible en: http://ruc.udc.es/dspace/bitstream/2183/118 58/2/9788497454476.pdf consultado el 15/06/2019.

23 El tópico referido fue previamente analizado por el autor y en general se sigue en: "*La influencia del tiempo en el procedimiento administrativo tributario*", Revista CADE, T.IX, Año 4, 2016, Págs. 45-66.

24 "*Artículo 44.- (Procedimiento escrito).- El procedimiento será escrito. Esta norma será aplicable tanto a las exposiciones de los interesados como a los informes o dictámenes de*

brega por la seguridad tanto del inspeccionado, como de la Administración[25]. MAZZ pone de manifiesto que "tiene como ventaja la seguridad que otorga a las actuaciones y fue aceptado incluso por regímenes que, como el argentino, en un principio, habían establecido la oralidad.[26]" "Entre sus ventajas debe señalarse que elimina la posibilidad de invocar actos verbales de procedimiento, de difícil probanza, en una materia donde suelen existir importantes intereses pecuniarios[27]" Establece el art. 44 que la escrituralidad será aplicable tanto a las exposiciones de los interesados como a los informes o dictámenes de los funcionarios y a las demás actuaciones administrativas. El art. 45 establece que las diligencias y comprobaciones que realicen los funcionarios de la administración tributaria se documentarán en actas circunstanciadas suscritas por los mismos, de las que se dejará copia al interesado. El compareciente deberá firmar el acta, pudiendo dejar las constancias que estime conveniente; si se negare a firmarla, así se hará constar por el funcionario actuante.

Sin perjuicio del principio general referido, en el ordenamiento jurídico uruguayo, encuentra regulación la documentación del inicio de la actuación inspectiva a través de resoluciones generales y abstractas dictadas por el Director General de Rentas de la DGI. Las circulares en cuestión, se han dictado al amparo de la facultad establecida en el inciso segundo del art. 3 del CT, el que dispone: "*Los órganos encargados de la recaudación podrán impartir instrucciones de carácter general en los casos en que las leyes o los decretos dictados con arreglo a ellas, lo autoricen y al solo efecto de facilitar la aplicación de dichas normas.*" La resolución vigente es la Nº 1561/2009 de 28 de setiembre de 2009[28], en la redacción otorgada por la Resolucíón Nº 893/010 de 27 de mayo de 2010.

Según el numeral segundo de la resolución toda actuación relacionada con las tareas de fiscalización de las Divisiones Fiscalización y Grandes Contribuyentes, deberá ser autorizada por las respectivas Divisiones e ingresada al sistema informático en forma previa a su inicio, a los solos efectos de mantener el control interno de la gestión y de los recursos humanos asignados a tales fines. Establece asimismo una previsión para aquellos casos en que no sea posible cumplir con la autorización previa, por razones de urgencia o a efectos de evitar la frustración de una actuación en curso, la autorización deberá ser ingresada al sistema informático dentro del plazo perentorio de 24 horas de haber sido iniciada la actuación. El numeral tercero, se encarga de definir y categorizar qué se entiende por la referida autorización: tendrá la nota de específica, entendiéndose por tal aquella que identifica al sujeto pasivo o el domicilio objeto de actuación. No obstante, en el caso de operativos o giras, podrá ser genérica.

"En la dogmática nacional y en la posición de la DGI se le ha dado diferente valor y fuerza a las disposiciones internas.."

Como se aprecia, el numeral segundo efectúa una acotación del alcance de la misma, pues es a los "…solos efectos de mantener el control interno de la gestión y de los recursos humanos asignados a tales fines". Consecuentemente con el alcance, el numeral 4º establece "*El incumplimiento de lo dispuesto en los numerales precedentes, determinará la responsabilidad de los funcionarios actuantes y en su caso, la del Supervisor respectivo*."[29]

En dogmática nacional y en la posición de DGI se le ha dado diferente valor y fuerza a las disposiciones internas, esto es a las circulares; especialmente cuando éstas establecen obligaciones para la Administración y derechos para los particulares. Cuestión que ha sido objeto de procesos jurisdiccionales. En efecto, se ha discutido la validez de procesos inspectivos que se iniciaron mientras estaban vigentes las resoluciones referidas y la orden de inspección se documentó con posterioridad.

---

los funcionarios y a las demás actuaciones administrativas."

25 Sobre la trascendencia de esta formalidad se puede ampliar en MAZZ, Addy, "*Curso de Derecho Financiero y Finanzas.*", Tomo 1, Vol. 2, 3º Edición, FCU, Montevideo, 2007, pág. 330 y ss. VALDÉS COSTA, Ramón; VALDÉS DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo: "*Código Tributario comentado y concordado*", FCU, Montevideo, 2002, págs. 367 y 368; véase también: VARELA RELLÁN, Alberto y GUTIÉRREZ PRIETO, Gianni: "El contribuyente frente a la inspección fiscal", Amalio Fernández, Montevideo, 2007, págs. 278 y 279.

26 MAZZ, Addy, "*Curso de Derecho Financiero y Finanzas.*", Tomo 1, Vol. 2, 3º Edición, FCU, Montevideo, 2007, págs. 334-335.

27 VALDÉS COSTA, Ramón; VALDÉS DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo: "*Código Tributario…*" loc. cit., pág. 367

28 Disponible en: http://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,_Ampliacion,O,es,0,PAG;CONC;1204;6;D;resolucion-no-1-561-009;7;PAG;

29 Para ampliar ver comentario de COBAS, Francisco: "*Nueva resolución de la DGI regula el inicio de la actuación inspectiva*." disponible en: http://www.ultimasnoticias.com.uy/consultorio/conjur081009.html

La dogmática sostiene que las resoluciones de orden interno, las circulares a las que se faculta dictar a los órganos recaudadores (art. 3 inc. 2º CT) corresponde que sean interpretadas a la luz del contexto normativo. Y es por ello que resulta aplicable el artículo 140 del Decreto 500/991[30], el que dispone: "*Las prescripciones administrativas de orden interno (directivas, órdenes e instrucciones de servicio) no obligan a los administrados, pero éstos pueden invocar en su favor las disposiciones que contengan, cuando ellas establezcan para los órganos administrativos o los funcionarios obligaciones en relación a dichos administrados.*" Se ha interpretado entonces, que las resoluciones en cuestión han creado obligaciones a la División Fiscalización (librar la autorización de inspección previa a la misma) y de los funcionarios (actuar sólo con orden previa). Conforme al art. 140, las obligaciones creadas con la Resolución Nº 1561/2009, los administrados -inspeccionados- pueden alegar su cumplimiento.

El art. 141 de la mencionada norma reglamentaria, complementa lo regulado en el 140 al establecer que "*los actos administrativos dictados en contravención a las prescripciones administrativas de orden interno están viciados con los mismos alcances que si contravinieren disposiciones reglamentarias, cuando dichas prescripciones fueren en beneficio de los interesados.*" Expresa CARJARVILLE analizando los artículos 140 y 141 reseñados que "Las directivas en la Administración Central, de acuerdo a esta concepción del Dec. 500/991, dejan de ser tales en el concepto doctrinal más arriba referido, cuando sean "en beneficio de los interesados": ya no son pautas de mérito, sino criterios determinantes de la legitimidad de los actos administrativos a que refieran. Además, los tres tipos de "prescripciones de orden interno sean "en beneficio de los interesados, dejan estrictamente de ser "de orden interno" en la Administración Central, para asimilarse en sus efectos –según cual sea su contenido- a los reglamentos, resoluciones, disposiciones generales o reglamentos singulares (art. 120).[31]"

El TCA en sentencia Nº 634/2012 de 04/10/2012[32], entendió que la orden de actuación defectuosa o inexistente por sí no causa nulidad "…en atención a los principios de finalismo y trascendencia de los vicios formales, la mera existencia de dicha irregularidad en la orden de inspección no resulta suficiente por sí sola para determinar la nulidad de las actuaciones. Tal consecuencia solo podría tener lugar si se probara la existencia de perjuicios ciertos derivados del referido vicio procedimental. En concreto, solo podría concluirse en la nulidad del procedimiento, si la irregularidad en cuestión hubiera tenido influencia en el resultado final de las actuaciones, o si con la misma se hubiera causado la indefensión del administrado, extremos que, en el caso, no se verifican. … Por lo que no toda irregularidad vicia el acto, ya que solamente lo afecta de tal forma "aquella que lo inficiona pesando o influyendo, de manera decisiva, en el contenido de procedimiento de la Administración" (Cfme. Sentencias Nº 589/990, 590/990, 1068/992, 214/998, entre otras).

La nulidad solo tendrá lugar "cuando tal defecto lesione gravemente el derecho de defensa o cuando, sin llegar a tal efecto, el cumplimiento del extremo pudo tener influencia en la decisión de mérito" (Cfme. Sentencia Nº 282/2011). En el ocurrente, la falta de identificación precisa de la empresa objeto de la inspección no resulta un vicio de gravedad suficiente como para causar la indefensión de la empresa, ni puede considerarse que haya llegado a influir en la decisión de mérito. Los inspectores contaban con autorización para fiscalizar, en esa fecha, los locales de dicha zona balnearia. El hecho de que la orden de inspección sea incompleta no acarrea la consecuencia que la actora pretende endilgarle, desde que ésta ha tenido suficientes oportunidades a lo largo del expediente para deducir descargos y producir probanzas, por lo que no puede admitirse la invocada lesión al derecho de defensa. Por su parte, la promotora no ha argumentado, ni mucho menos acreditado, que el vicio formal en cuestión haya tenido trascendencia o influencia en el resultado final. Por todo lo cual, debe descartarse una nulidad fundada en la irregularidad anotada.[33]"

En sentencia 103/2013, el TCA en mayoría expresó: "… *más allá de la falencia formal anotada, sustancialmente no caben dudas que el procedimiento de autos no fue iniciado a instancias de los funcionarios en forma arbitraria, sino que existieron instrucciones precisas de sus jerarcas en el sentido de controlar…"* El Ministro, Dr. TOBÍA en discordia sostuvo: "No puede sino convenirse que la premura y necesidad de apresuramiento en el desarrollo de la actividad de fiscalización debe surgir de las resultancias administrativas, no puede presuponerse o presumirse. De lo contrario, el contribuyente -de acuerdo a la normativa vigente en el caso de análisis- vería seriamente desguarnecida una respetable garantía -reglamentaria-, en la primera oportunidad procedimental, porque evidentemente quien es objeto de un procedimiento administrativo puede y debe conocer los elementos básicos que rodean la actividad -orden del Jerarca, funcionarios designados para desarrollar la tarea, etc.-. Entiendo,

30 Regula el procedimiento ante la Administración Central y resulta aplicable a DGI no sólo por ser una Unidad Ejecutora del Ministerio de Economía y Finanzas, sino por la remisión que el CT realiza a las normas del procedimiento común, conforme el art. 43.

31 CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo: "*Procedimiento Administrativo en el Decreto 500/991*", Montevideo, 1997, Ediciones Idea, pág.33.

32 Si bien la sentencia es del año 2012, el proceso administrativo fue iniciado con anterioridad a la derogación dispuesta por la Resolución 1561/2009.

33 Se han eliminado los destacados del original.

que la orden de inspección -aplicable al caso- constituye un recaudo documental que milita en favor de la necesidad de transparentar la acción pública hacia el Sujeto Pasivo.

Dicho recaudo, resguarda al contribuyente, al menos, contra un posible desborde del accionar de los agentes públicos configurativo de desviación de poder, porque la Administración debe actuar con imparcialidad (ex art. 2, lit. a), Decreto 500/991), objetividad, sin preconceptos pero también su obrar debe contribuir a demostrar la inexistencia de intencionalidades. Y, ello se logra, claro está, con la adecuada escrituración de las actuaciones administrativas, de modo que el administrado acceda, de primera mano, al desarrollo de los andariveles burocráticos en estricto apego de la legalidad. …la discrecionalidad -que no se discute en modo alguno- en la elección del futuro inspeccionado, no supone la liberalidad absoluta e irreflexiva, sino que aquélla se haya vinculada con reglas de Derecho que contornean la actuación administrativa.- En definitiva, si la orden de inspección se erige en el inicio de las actuaciones de fiscalización cómo es posible sostener la viabilidad jurídica de actividad administrativa desarrollada por cuenta y orden de la accionada sin un efectivo conocimiento del interesado, sobre quien se proyectará, en definitiva, el accionar estatal.- La oralidad que posiblemente mandatara el inicio de actuaciones inspectivas, no recoge, en el expediente su justificación o razón de ser en atención a los resultados de la actividad fiscalizadora finalmente desplegada." Es de destacar que en sentencia 297/2013, el Ministro reitera su discordia, esta vez acompañado por el Ministro GÓMEZ TEDESCHI.

"La oralidad que puede mandatar el inicio de actuaciones inspectivas, no recoge en el expediente, su justificación o razón de ser..."

Analizando el caso, RUOCCO afirma "Coincidimos con la mirada crítica de tales conclusiones expuesta por GARAT, que destaca la postura adoptada por el Ministro discorde. Las formalidades se establecen para ser cumplidas, como garantía del administrado, sin importar que su omisión no ocasione un concreto agravio al contribuyente. En este punto –dice GARAT- "…es de mencionar el análisis realizado por el Ministro discorde, en tanto modifica el punto de partida de la fundamentación realizada en la Sentencia y, por consiguiente, arriba a la solución contraria, la cual, a nuestro entender, es enteramente compartible". El fallo en mayoría parte del actuar omisivo de la Administración, y releva la inexistencia de consecuencias perjudiciales de esa conducta sobre la situación del contribuyente. En cambio, la discordia, con evidente acierto parte del extremo opuesto, esto es, de la posición del administrado, respecto del que no se ha cumplido un deber legalmente establecido en su garantía, confiriendo relevancia jurídica más que al perjuicio que dicho incumplimiento haya provocado, a la posibilidad de ocasionarlo.

El Tribunal sostuvo en Sentencia Nº 930/2011 que "…ninguna norma dispone que el inicio de las actuaciones inspectivas deba ser decretado por resolución expresa, escrita y formal, emanada de alguna autoridad específica dentro del Organismo. Por ende, no se vislumbra el incumplimiento de norma alguna, correspondiendo el rechazo del agravio fincado en tal sentido." Por el contrario, entendemos que el principio en la materia es el del "procedimiento escrito", principio que alcanza no sólo a las actas (artículo 45 del mismo cuerpo normativo) o los dictámenes o informes de los funcionarios, sino también "…a las demás actuaciones administrativas", conforme reza el artículo 44 del CT.[34][35]"

Como podrá apreciarse, se trata de un tema de trascendencia y evolución jurisprudencial. La mayoría de los integrantes del TCA entiendieron que se trata de un vicio ininfluyente, no obstante, siendo la composición de la mayoría tres votos a dos, corresponde preguntarse si eventualmente alguna inspección no cumpliera con la Resolución 1561/2009, ¿se llegará a igual conclusión? ¿el argumento que la propia circular establece un ámbito de aplicación a los solos efectos internos es influeyente?; o en cambio ¿alguno de los Ministros de la mayoría, cambia de opinión y el resultado es

34 RUOCCO, Graciela: "*Deberes de la Administración Tributaria en el Proceso Administrativo Tributario*" disponible en: www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,1362,O,S,0,29613%3BS%3B3%3B108, fecha de consulta 11/11/2019.

35 Para ampliar sobre el tema se recomienda la bibliografía citada por RUOCCO, Graciela: "*Deberes de la Administración…*": GARAT, María Paula. "Actuaciones inspectivas y principio de legalidad: un análisis desde la sentencia Nº 103/013". En Revista Profesiones y Empresas. CADE. Tomo XXI. Agosto 2013, pp. 29 y ss. DELPIAZZO, Carlos. "Recepción de los Principios Generales de Derecho por el Derecho positivo uruguayo"… cit., p. 47. 34 CASSAGNE, Juan C.; Curso de Derecho Administrativo. 10ª edición actualizada y ampliada. LA LEY. Buenos Aires, 2011, t. II, p. 19. Citado por DURÁN MARTÍNEZ, A. El procedimiento administrativo en el Uruguay… cit., p. 1128. DELPIAZZO, Carlos E.; "*A la búsqueda del equilibrio entre privacidad y acceso*", en Protección de Datos Personales y Acceso a la Información Pública, FCU, 1ª Edición, 2009, pág. 17. DÍAZ, Vicente O.; "*Límites jurídicos de las atribuciones de la inspección tributaria en su proceder*", 1ª Edición, Buenos Aires, Ad Hoc, 2010, pág. 103/104)...

diferente?

La seguridad jurídica que fundamenta la referida resolución, esto es, que los jerarcas conozcan y autoricen las inspecciones y que el documento en cuestión de cuenta de la gestión de los recursos humanos, no ha tenido aún la habilidad, por lo menos jurisprudencialmente para resultar aplicable a los contribuyentes. Influyendo sustancialmente que, la referida obligación no tenga fuente legal; aunque la dogmática lo ha identificado en el principio de escrituralidad.

Acta de inicio: La Resolución Nº 1.561/009[36] del Director General de Rentas, dictada el 28 de setiembre de 2009 establece en su numeral 5º que toda actuación inspectiva dirigida a la determinación y control del cumplimiento de obligaciones formales o sustanciales, que implique comparecencia de los funcionarios en el domicilio de los sujetos pasivos, deberá iniciarse con el labrado de Acta de Inicio. La referida acta otorgará conocimiento cierto de dicha actuación, debiendo entregarse copia al interesado. En cambio, en caso de que la comparecencia de los funcionarios actuantes sea a iniciativa o gestión de los sujetos pasivos, podrá no labrarse.

"Las inspecciones en locales de los sujetos pasivos ha de documentarse en el acta de inicio y con ella se anoticia al sujeto pasivo..."

La inspecciones en locales de los sujetos pasivos ha de documentarse en el acta de inicio y con ella se anoticia al sujeto pasivo la calidad de inspeccionado.

De las constataciones en las actuaciones inspectivas: Puede afirmarse que esta etapa es la propiamente de instrucción. En efecto implica recoger todo medio de prueba lícito y con procedimiento legal habilitante a los efectos de llegar al conocimiento de la realidad material para comprobar la corrección o no de la liquidación tributaria del contribuyente en caso que la hubiera realizado o que corresponde realizar. LEVIN[37] con respecto a la auditoría tributaria -basándose en conceptos de Fowler Newton para la auditoría contable- pone de manifiesto "…el sujeto será el inspector, funcionario de la Administración Tributaria; el objeto sometido a examen son los elementos mencionados precedentemente (declaraciones juradas, registros, documentación, etc.); efectuando el inspector un examen sobre dichos elementos, con el objetivo de verificar que se haya realizado una correcta tributación y lograr maximizar el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria." "…comprende no solamente la revisión de la contabilidad, sino también aspectos más amplios como ser todo proceso de control a posteriori de la actividad económica, financiera, operativa y de gestión de cualquier empresa o institución. La Auditoria está estrechamente vinculada a la contabilidad y en cierto aspecto sigue el proceso inverso a la misma. En efecto, la contabilidad es un proceso sintético, que tiene como misión el reflejar la realidad económica de la empresa, mediante la compilación y registración de los distintos hechos económicos que se van sucediendo, siendo su producto final los estados contables. La Auditoria es un proceso analítico, y utiliza la contabilidad como el vehículo más idóneo para la revisión de la empresa. Tomando como base los elementos preexistentes, los revisa, analiza y controla, aplicando principalmente el juicio crítico.[38]"

En esa instancia se labrarán actas de constataciones, la que revisten la calidad de instrumento público (art. 1764 del Código Civil, documento labrado por funcionario público) que contiene circunstancias, manifestaciones, y hechos, que el inspector presencia y que le constan por estar presente en el lugar o que le han declarado. El acta tendrá la calidad de circunstanciada. En sentencia 736/2017, el TCA delimita "Es así que, sabiamente, la ley reclama que las diligencias se cumplan a través de actas "circunstanciadas", esto es, que reflejen sintéticamente la diligencia y no un relato ciertamente inútil, exhaustivo y carente de utilidad práctica.

Ello, como puede verse, es lo que aconteció en la especie (…) en el "Acta de Control de Sistemas Informáticos", se especificó que "Se copiaron en Carpeta Actuación BPS 17/10/2013 (…) 4 archivos Excel por 1.746 KB" (…)"

Por otra parte analizará las declaraciones juradas de impuestos en cumplimiento del deber de iniciativa del artículo 61 del CT, así como los estados contables y los registros contables y extra-contables, comprobando la operativa del auditado, sistemas de operativos y el sistema de contralor interno de aquella, así como el respaldo documental de registros antes analizados.

El acta consignará lugar (ciudad y domicilio en el que

36 https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,ampliacion,O,es,0,PAG;CONC;548;5;D;resolucion-no-1-561-009;0;PAG;

37 LEVIN, Abraham: "*Introducción a la Auditoría Tributaria*", loc.cit., pág. 35.

38 LEVIN, Abraham: "*Introducción a la Auditoría Tributaria*", loc.cit. págs. 35-36.

se constituyen) y fecha de labrado, identificación del tipo de domicilio (fiscal o constituido) identificación de los funcionarios que la realizan, identificación de nombre o razón social y RUT de contribuyente. Identificación concreta del compareciente y en qué calidad lo hace. Consignará las constataciones efectuadas de forma precisa, detallada y los eventuales documentos que se han tenido a la vista. Las actuaciones que se desarrollaron. Se han de labrar dos copias, dejándose una al compareciente, y se harán consta la ratificación de los hechos documentados en el acta por los comparecientes en la misma, y su lectura. Firma e identificación de los funcionarios firmantes y del compareciente. Este también deberá firmar el acta, pudiendo dejar las constancias que estime conveniente; si se negare a firmarla, así se hará constar por el funcionario actuante.

Las fuentes de información de la inspección podrán tener su origen en el contribuyente, en la administración tributaria o proporcionada por terceros.

La documentación que tiene origen en el contribuyente es propia del cumplimiento de los deberes formales establecidos en leyes, decretos y reglamentos; así como toda aquella que sea medio de prueba legítimo, pertinente, e idóneo para los hechos que alegue aquél o que pruebe eventuales incumplimientos.

“Las fuentes de información de la inspección podrán tener su origen en el contribuyente, la administración tributaria o proporcionada por terceros”

La que dice relación con la administración son aquellas que se incorporan al registro o base de datos aportadas por los contribuyentes, responsables, terceros obligados a informar, y el procesamiento, almacenamiento y análisis de inteligencia artificial que eventualmente se pudiera hacer.

Por parte de terceros puede ser información que de forma regular tengan obligación de presentar como declaraciones informativas, formulario 2181 de DGI, o información a requerimiento ya sea al amparo del artículo 68 literal E de CT o del artículo 469 de la Ley 17.930 en la redacción otorgada por el art. 69 de la Ley 18.083. Información que intercambie con otras administraciones tributarias locales o internacionales.

Acta final de inspección, concepto y obligatoriedad de notificación. El TCA desde la sentencia 658/2011 de 23/8/2011 y reiterada en múltiples oportunidades ha expuesto “…los contornos del instrumento “acta final de inspección”, son especialmente difusos, porque la ley no suministra una definición estipulativa de lo que debe entenderse por tal. Precisar dicho concepto es lo que se ha hecho por parte de la doctrina tributaria, y es también lo que debe hacer el Tribunal en este caso concreto, interpretando, o mejor dicho, delimitando este concepto que está formulado en la disposición normativa del Código Tributario de un modo particularmente vago…” y se ha encaminado a establecer los requisitos de aquella. En sentencia 771/2011[39] establece que “El acto que tenga dicho efecto, debe contener al menos una pretensión de la Administración concreta, que resulte perfectamente comprensible, detallada y contenga una cuantificación provisional del adeudo que se procura.” “Tal solución se estima más garantista de los derechos del contribuyente y se acompasa con el principio de igualdad en la relación jurídica tributaria. La hermenéutica contraria implicaría un privilegio irrazonable, y por sobre todas las cosas, prevalecerían las formas por sobre la sustancia o contenido.” “No basta el rótulo o carátula de la actuación administrativa, sino que el contenido expresado en aquélla, debe necesariamente reflejar o plasmar el análisis arribado preliminarmente por los funcionarios intervinientes de modo que el administrado pueda conocer el criterio utilizado en la especie. La hermenéutica propiciada por el Cuerpo realiza los valores que, moralmente, son deseables en un Estado de Derecho. Particularmente, el de la transparencia en la actividad de la Administración Pública, desde que no cabe amparar posturas de los órganos públicos que no se articulen por medios nítidos, límpidos y reales.”[40][41]

La ley 18.788 de 04/08/2011, en la redacción otorgada por la ley 18.834 de 04/11/2011 por su artículo 273 se establece “*A partir de la vigencia de la presente ley, cuando los sujetos pasivos sean auditados por la Dirección General Impositiva, el acta final de inspección deberá establecer los períodos y, para cada uno de los impuestos, los montos*

39 En similar sentido a título de ejemplo las sentencias 270/2012, 238/2012, 472/2012, 302/2015, 317/2015, 580/2015, 807/2015, 777/2017 del TCA.

40 Dogmáticamente el TCA para la conceptualización ha recurrido a: NOBOA, Rafael:*Prescripción y régimen punitivo en derecho fiscal*, II Semana Tributaria, Mont. 1962, Bol. IUDT., No. 14, p. 25; PÉREZ NOVARO: Cesar: *Modos de Extinción de la obligación tributaria*, FCU, Montevideo, 2006, págs. 156 a 158; GÓMEZ LEIZA, José: *Análisis de las modificaciones al régimen de prescripción de las obligaciones tributarias por las leyes 18.788 y 18.794*, Revista Tributaria, Nº 234, pág. 387.

41 LOPEZ GONZALEZ, Héctor: “*Nuevos alcances del debate sobre la prescripción*”, Revista tributaria de setiembre-octubre 2019, No. 272, págs. 693 – 728.

en vías de determinación que correspondan". El artículo 11 del Decreto Nº 342/011 de 27.9.2011 reglamentó y dispuso: "*El acta final de inspección contendrá las conclusiones preliminares de la auditoría tributaria, y deberá establecer preceptivamente el detalle de cada uno de los impuestos adeudados, el período correspondiente y la cuantía del impuesto excedentario con relación al impuesto liquidado por el sujeto pasivo.*" Surge como aditamento a lo previsto por la ley en cuanto al contenido, el que "*contendrá las conclusiones preliminares de la auditoría tributaria*"

La definición tiene como ámbito subjetivo de aplicación a DGI. No obstante, la jurisprudencia del TCA ha entendido que por analogía le resulta aplicable el concepto a BPS. Así lo plasmó en sentencia 173/2016 de 14/04/2016: "Ello porque el "acta final de inspección y vista" (A.A. fs. 119/120) reúne las características que doctrina y jurisprudencia reclaman para encuadrar en las exigencias del art. 6 de la Ley No. 18.788, aplicable al BPS por analogía."

La Ley 19.631[42] de 22/06/2018 en su artículo 5 agregó un segundo inciso al art. 6 ya referido: "*El acta final de inspección será notificada personalmente al contribuyente auditado.*"

Proceso de determinación aceptada o por acuerdo: En este la inspección se resuelve –se compone el conflicto- de forma amistosa; previo a que se inicie un proceso jurisdiccional ante un tercero imparcial. La actuación inspectiva tiene el consentimiento de sus resultados por el inspeccionado.

Desde la normativa: Una norma que podría tender a la solución amistosa del conflicto tributario es la recogida en el artículo 24 del Título 1 del Texto Ordenado 1996, cuya fuente está en el Decreto-Ley 14.189 (artículo 518) y la Ley 16.226 (artículo 498). Esta establece que la DGI, actuando directamente o por medio de sus oficinas dependientes, podrá realizar acuerdos en las actuaciones inspectivas con los contribuyentes en las siguientes condiciones: 1) El acuerdo sólo podrá relacionarse con los impuestos cuyo monto no ha podido determinarse con exactitud y sobre las multas. La liquidación deberá individualizar los tributos y comprenderá las multas. 2) La suscripción del acuerdo no libera al contribuyente de la obligación impuesta por el artículo 54 de la Ley Nº 12.804. La norma legal establece que la solución será reglamentada por el Poder Ejecutivo sobre las siguientes bases: i) Hecha la inspección, el acuerdo deberá realizarlo el Director de la Oficina o quien lo represente asesorado por un contador y un abogado. ii) Cuando la suma que la Administración establezca sea mayor a los $ 30 (pesos uruguayos treinta) y no haya mediado el acuerdo con la Oficina, el asunto será resuelto por el Director General de Rentas o quien lo represente, asesorado por un abogado y un contador. Esta suma deberá ser fijada anualmente por el Director General de Rentas ajustándola al costo de vida. iii) El contribuyente debe estar presente en las audiencias, pudiendo ser acompañado por los asesores que estime conveniente. La norma no ha sido reglamentada y la misma no ha sido aplicada. Es por ello que no amerita más análisis que el efectuado; pues aún vigente no tiene eficacia práctica.

La pragmática: Bajo este rubro analizaremos lo que ocurre en la práctica en la composición del conflicto por parte de la DGI y el contribuyente cuando se trata de un procedimiento inspectivo. El Director General de Rentas[43] expone el siguiente cuadro resumen[44]:

	2013	2014	2015
Inspecciones	1.176	1.208	1.062
Inspecciones con resultados aceptados	941	1.008	918
Inspecciones de oficio	235	202	145

Del cuadro se desprende que para el ejercicio 2013 el 80%, para el 2014 el 83% y para el 2015 el 86% de las actuaciones iniciadas por DGI han terminado con resultados aceptados o lo que en la jerga se conoce como inspecciones por acuerdo. Ello indica que una vez iniciada de oficio la actuación inspectiva los contribuyentes y la DGI solucionan la controversia a través del mecanismo de aceptar la liquidación y luego mediante el pago contado o suscripción del convenios sea del régimen general del Código o ley especial o acuerdo de pagos de obligaciones tributarias.

En efecto la composición del conflicto probablemente provenga de una solución amistosa, pero que no encuentra soporte específicamente en norma alguna más que en las de convenio. Ello amerita el análisis de las normas de convenios.

Régimen del Código Tributario. Se trata de un régimen general, por oposición al resto de los casos que tiene situaciones expresamente previstas. Pueden suscribir convenios

42 Un análisis de esta Ley puede leerse en: LÓPEZ GONZÁLEZ, Héctor: "*Texto, contexto y fuentes de inspiración de la Ley 19.631*", Revista CADE, T.XIII, Año 7, 2018.

43 SERRA, Joaquín: "*LA DGI, LOS CONTRIBUYENTES, REALIDADES, MITOS Y COMPROMISOS*", pág. 8. Recuperable en: www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,381,O,S,0,32731%3BS%3B1%3B126, fecha de consulta 10/11/2019.

44 Se toman literalmente las cuatro primeras líneas del cuadro; sin perjuicio del error aritmético para los años 2014 y 2015.

a su amparo tanto los contribuyentes como cualquier categoría de responsables. En cuanto al objeto cabe cualquier obligación tributaria (la principal, pero también cualquier multa por sanción o recargos moratorios), no existiendo límite temporal para la obligación a convenir (salvo la prescripción); ni límite temporal para solicitar la facilidad de pago. No es exigible ningún requisito específico, podrá suscribirse hasta en 36 cuotas. Como beneficios del régimen además de la financiación (no hay quitas por concepto alguno) pueden enumerarse la suspensión del devengo de los recargos según el artículo 96 del Decreto 597/988 y la suspensión a pedido de parte de los procedimientos del juicio ejecutivo tributario según el literal B) del inciso séptimo del artículo 91 del CT.

Según el Código el incumplimiento y la caducidad del convenio se producirían conforme lo pactado en el propio convenio y en caso contrario por acto administrativo expreso que declare la caducidad.

Convenio Ley 17.555. A diferencia del régimen del Código, no todos los sujetos pasivos podrán acogerse al mismo. En efecto, podrán firmar este tipo de convenios los contribuyentes en general y los responsables con la limitación que en esta categoría no lo podrán hacer los agentes de retención y de percepción por los impuestos retenidos o percibidos y no vertidos al Fisco; pudiendo incluir cualquier obligación tributaria generadas hasta el 31 de diciembre de 2006, menos la multa por defraudación. La reglamentación habilitó que se pudiera acoger a este tipo de convenios si la multa por defraudación se encontraba paga o convenida conforme el régimen del Código.

“Este tipo de impuestos aplica también en los casos de reconocimiento voluntario. Así se podrá incluir el impuesto, multas y recargos”

En este régimen resulta conveniente en tanto se remite de la diferencia entre el monto de las multas y recargos calculados de acuerdo al régimen general y el monto de la actualización del impuesto. Como contrapartida tiene prevista las causales de caducidad automática. Éstas se configuran por: el no pago de tres cuotas consecutivas; por el no pago de las obligaciones corrientes; cuando por medio de actuaciones administrativas se determine que los adeudos que debieron ampararse al régimen de la ley 17.555 exceden a los declarados por el sujetos pasivo; y cuando al sujeto pasivo amparado se le tipifique la infracción de defraudación.

Régimen de acuerdo tributario. Se encuentra regulado por los artículos 471 y siguientes de la Ley 17930 en la redacción dada por el artículo 2 de la Ley Nº 18.834. Sólo podrán ampararse los contribuyentes y los responsables solidarios. No lo podrán hacer los agentes de retención y de percepción, responsables sustitutos y responsables por obligaciones tributarias de terceros.

En cuanto al objeto del convenio dependerá del tipo de determinación que efectúe la administración. Éstas pueden resumirse de la siguiente forma: si ha sido sobre base presunta podrá incluir el impuesto, las multas y recargos. En cambio si la determinación es sobre base real, podrá incluir multas y recargos.

Este tipo de convenios aplica también en los casos de reconocimiento voluntario. Así se podrá incluir el impuesto, multas y recargos.

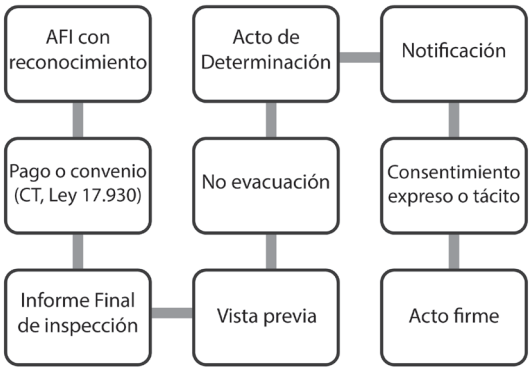
No puede integrar como concepto del acuerdo la multa por defraudación y las obligaciones tributarias por las cuales se hubieran suscrito facilidades de pago con anterioridad a la vigencia del Decreto 182/006, esto es al 26/06/2006. No existe límite temporal en cuanto a las obligaciones alcanzadas, ni en cuanto al plazo de solicitud. La condiciones de pago a pactarse pueden ser: al contado; mediante una entrega inicial del 20% y por el resto hasta 6 cuotas mensuales y consecutivas entregando cheques de pago diferidos; y en hasta en 36 meses garantizado con aval bancario o seguro de caución (plazo establecido por el artículo 7º del Decreto 182/006; aunque el artículo 471 de la ley 17.930 faculta al Poder Ejecutivo a fijarlo hasta en 60 meses).

Este régimen tiene como beneficios la remisión de la diferencia entre el monto de los recargos calculados de acuerdo al régimen general y el que surja de la aplicación de este régimen de acuerdos; así como la remisión del 50% de la multa por mora siempre y cuando haya sido bajo la modalidad de pago al contado, o b) pago mediante entrega inicial y de cheques diferidos.

En pocas palabras, conforme a la normativa de convenios de pago y el debido procedimiento administrativo, los contribuyentes y la Administración han acordado, solucionado -o si se quiere llegado a la solución de controversia- de forma amistosa en más del 80% de los casos de actuaciones inspectivas entre los años 2013 a 2015.

El itinerario del procedimiento de actuación inspectiva

aceptado o de acuerdo puede grafricarse de la siguiente forma:



Su comienzo puede identificarse con el acta final de inspección. En la instancia del labrado de la misma el sujeto acepta la liquidación efectuada, esto es, reconoce la deuda.

Una vez ocurrido tal evento, el inspeccionado procede al pago contado, utilización de un crédito previo –certificados de créditos- o bien firma un convenio, -lo que generalmente ha de ocurrir en el régimen general del CT o de la Ley 17.930-. Ocurrida tal etapa, el equipo inspector procede a realizar el informe final de inspección, el que da cuenta de las actuaciones producidas, las informaciones obtenidas, las circunstancias relevadas, los fundamentos de la liquidación, y la liquidación tributaria en sí misma.

Del expediente se procede a otorgar vista al contribuyente. Ésta puede ser a la luz del artículo 46 del Código Tributario para el caso que se haya tipificado la infracción de contravención. En este caso, la vista será por el término de 15 días hábiles. En caso que sólo se haya tiptificado la infracción de mora, la vista será al amparo del artículo 76 del Decreto 500/991, y será por el término de 10 días hábiles. Otorgada que sea la vista, el contribuyente no evacúa la misma dejando transcurrir el término o bien lo hace a los efectos de no oponerse.

Cumplido el ritual procedimental la Administración dicta el acto determinación. Éste es definido por el CT en su artículo 62 como el acto administrativo que declara el nacimiento de la obligación tributaria y su cuantía. Éste comprende la determinación de los tributos adeudados detallando conceptos y períodos; declarando la existencia de responsabilidades de sujetos de personas que sin asumir la calidad de contribuyente deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquél, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición, y la configuración de infracciones tributarias.

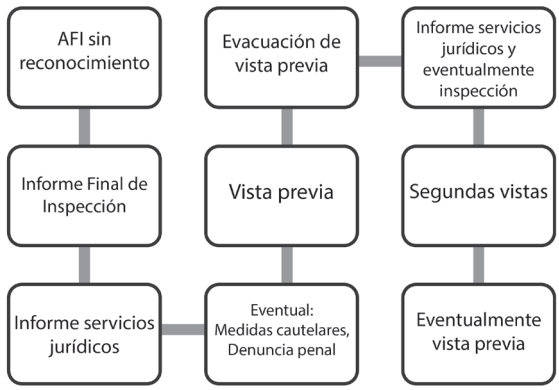
El acto de determinación ha de notificarse personalmente a los afectados. El orden de los domicilios en que ha de procederse la notificación lo establece el artículo 51 del CT (domicilio constituido a los efectos de las actuaciones, domicilio constituido ante el RUT, domicilio fiscal).

Una vez notificado el acto adquiere firmeza, ya sea por consentimiento tácito –deja transcurrir los diez corridos sin recurrir- o por comparecencia expresa dentro del referido plazo consintiendo el acto de determinación.

Proceso de determinación sin aceptación o de oficio: En este proceso, la inspección no se resuelve de forma amistosa; sino que se produce un contradictorio en vía administrativa que puede culminar en un proceso jurisdiccional ante un tercero imparcial.

El Director General de Rentas refiriéndose al trienio 2013-2015, expone: "DGI en los últimos tres años realizó un promedio de 1.150 inspecciones intensivas por año, un 83% de las cuales terminaron con el reconocimiento expreso de tales adeudos por parte del contribuyente… Si en lugar de tomar la totalidad de las inspecciones, se seleccionaran únicamente las inspecciones que culminan sin reconocimiento de los adeudos (inspecciones denominadas comúnmente "de oficio"), el porcentaje de actuaciones recurridas se ubicaría entre un 14% y un 17% de las mismas. Esto significa que, en promedio, solo una de cada 6 de las inspecciones sin reconocimiento de adeudos es impugnada.[45]"

La actuación inspectiva de oficio puede graficarse de la siguiente forma:



El comienzo de este tipo de procedimientos se puede identificar con el labrado o notificación del acta final de inspección sin reconocimiento –desconocimiento- de la deuda. Luego, se produce el informe final de inspección –con si-

45 SERRA, Joaquín: "*LA DGI, LOS CONTRIBUYENTES, REALIDADES, MITOS Y COMPROMISOS*", pág. 7.

milares características al ya analizado-. Posteriormente se produce informe jurídico el que analizará el ajuste a derecho de la actuación inspectora, así como las calificaciones de los hechos efectuadas; podrá requerir ampliaciones del equipo inspector. Eventualmente podrá sugerir la solicitud de medidas cautelares y la denuncia penal por el delito de defraudación tributaria. En todo caso, habrá de analizar las responsabilidades, y sanciones que se hayan configurado.

Régimen de medidas cautelares del crédito tributario. La adopción de medidas cautelares en materia tributaria, es resorte del Poder Judicial. En otros términos, las cautelas al crédito tributario no son fijadas administrativamente, sino que son analizadas a petición de la Administración, por un juez integrante del Poder Judicial e independiente de aquella. La norma angular en estas medidas es el artículo 87 del CT[46]. Es por ello que la dogmática nacional ha firmado que es el juez quién "deberá verificar el cumplimiento de los extremos fácticos requeridos en todo proceso cautelar, o sea, el peligro de la lesión del derecho por la demora del proceso y la verosimilitud de la existencia del derecho.[47]" Pone de manifiesto Shaw que son facultades y agregaría deberes del juez "…para decretar la medida está incluida sin duda la apreciación de la legalidad de esa resolución fundada, la cual … no implica un mero examen formal.[48]"

Las medidas cautelares tributarias tienen requisitos comunes con el género medidas cautelares y tienen especialidades que hacen de ella una especie dentro de aquél. La solicitud de medidas cautelares al Juzgado competente tiene como antecedente, el dictado de una resolución que ordena la comparecencia ante estrados. La administración tiene que acreditar los presupuestos necesarios para que el juez adopte la medida:

a- La verosimilitud del crédito tributario. Este puede estar determinado o en vías de determinación (hipótesis más frecuente) entendiéndose por esta última dentro del procedimiento de determinación, pero aún sin dictado del acto de determinación. La verosimilitud implica que analizada la situación fáctica y el derecho tributario, exista la buena apariencia del crédito tributario. Este requisito, entiendo que habilita al juez a analizar el fondo del asunto. Es decir, para comprobar el *fumus bonis iuris* tributario, tiene que analizar la situación.

b- El peligro de la demora: Implica que deberá demostrarse que la demora del proceso administrativo de determinación perjudicará irremediablemente el derecho, el crédito tributario verosímil. Que el transcurso del tiempo permitirá al deudor tributario insolventarse y así perjudiciar el derecho del acreedor.

Las dos hipótesis anteriores no son diferentes a las hipótesis de medida cautelar entre particulares, salvo por el derecho en cuestión.

En cambio existen especialidades típicas de la medida cautelar tributaria, las que pueden listarse:

i- No requiere contracautela: El solicitante, el Estado, no deberá ofrecer contracautela; esto es la garantía de la medida cautelar; para reparar al cautelado si la misma no correspondía.

46 "*Artículo 87.- (Medidas cautelares).- La solicitud de medidas cautelares sólo podrá efectuarse mediante resolución fundada del jerarca del organismo recaudador o de la Dirección General Impositiva, en todos los casos en los cuales exista riesgo para la percepción de sus créditos determinados o en vía de determinación. Deberá ser acompañada del expediente administrativo que sirva de fundamento a la gestión o de un testimonio del mismo, o testimonio de la resolución a que se refiere el inciso precedente. Para decretar las medidas, el Juez no exigirá la prestación de garantía o caución de especie alguna. Deberá considerar las circunstancias del caso sin dar vista al contribuyente o responsable, pudiendo requerir información complementaria. Fijará asimismo el término durante el cual se mantendrán las medidas decretadas, el que no podrá ser menor de seis meses y será prorrogado cuando resultare insuficiente por causas no imputables a la Administración. No regirá en esta materia lo previsto por el artículo 841 del Código de Procedimiento Civil ni por el inciso 5º del artículo 62 de la Ley 13.355, de 17 de agosto de 1965.*"

47 PÉREZ NOVARO, Cesar, el Examen Judicial en los procesos cautelares tributarios. VII Jornadas Nacionales de Derecho Procesal, Editorial Universidad, Montevideo, 1995, pág. 120

48 SHAW, José Luis: "*Las facultades de la Administración y los derechos de los contribuyentes en el marco del proceso de cobro de las deudas tributarias*.", Revista Tributaria Nº 186, pág. 360.

ii- Característica de la documentación: La documentación solicitada para acreditar el derecho en cuestión es la resolución solicitando la medida cautelar (o su testimonio), o el testimonio completo del expediente. Entendemos que, para que el juez pueda analizar la verosimilitud del derecho, la mayor garantía viene dada a través del testimonio del expediente.

iii- Se adopta por un plazo mínimo: La duración de la cautela tendrá cómo mínimo el plazo de seis meses.

Otra situación eventual puede ser que si DGI considera que se ha configurado el tipo penal de defraudación tributaria –art. 110 del CT- dictará la resolución disponiendo que se denuncien los hechos con tal apariencia delictiva.

El informe jurídico, por último, ha de sugerir otorgar vista previa, con las características ya analizadas.

Conferida la vista, el contribuyente y/o responsables evacuan la misma, exponen descargos, solicitarán diligenciamiento de pruebas. El expediente será analizado, valorado, y se diligenciará la prueba en lo pertinente por los letrados de la Administración o por el equipo inspector y podrá dar lugar a lo que se conoce como segunda o ulteriores vistas. Cuando se ha otorgado una primera vista, y ya sea fruto del análisis de los descargos efectuados por el administrado o por otras causas, se ha producido un cambio de imputación, resulta necesario otorgar una segunda o ulterior vista previa al dictado del acto de determinación. El cambio de imputación puede obedecer a hechos nuevos o nuevas valoraciones de los hechos y/o fundamentos jurídicos. En cuanto al tópico, el TCA se ha pronunciado en sentencias *341/2012, 198/2013*, *666/2014*, *740/2012* entre otras.

“Agotada la vía administrativa ya sea por vía expresa o vía tácita, el contribuyente y los responsables recurrentes pueden iniciar la acción de nulidad..”

La segunda vista ha de tener igual tratamiento y valoración que la primera.

Cumplido con las garantías del debido proceso, ha de dictarse el acto de determinación y notificarse el mismo.

Con la notificación, el procedimiento administrativo de liquidación por oficio puede adoptar las siguientes caminos :

A imagen y semejanza que en la determinación por acuerdo, el contribuyente o responsable podrá consentir expresa o tácitamente, y el acto de determinación adquirirá firmeza y como tal devendrá en título ejecutivo y habilitará ante el no pago el inicio del juicio ejecutivo a la Administración Tributaria.

En cambio podrá seguir el contradictorio y dentro de los diez días corridos a la notificación interponer los recursos administrativos de revocación (ante el Director General de Rentas) y jerárquico (Poder Ejecutivo, el Ministerio de Economía y Financias tiene facultades delegadas de aquél para resolverlo) de forma de agotar la vía administrativa y poder ocurrir ante al TCA a los efectos de solicitar que se declare la nulidad del acto de determinación.

La etapa recursiva comulga con el procedimiento general de recursos administrativos, con la particularidad que en caso que se hayan interpuesto sin fundamentar, habrá de mantenerse en espera el expediente por el plazo de 20 días (art. 80 CT). Si en este término no se agregan los fundamentos, la administración podrá resolver los recursos; no obstante conforme al decreto 500/991 (art. 155), podrá fundamentarse hasta el dictado de la resolución.

SERRA da cuenta que “En el período comprendido entre enero de 2013 y octubre de 2016 la DGI modificó su pretensión inicial en virtud de los descargos y agravios contenidos en los recursos presentados por los contribuyentes, entre un 10% y un 15% de las veces.[49]”

Agotada que sea la vía administrativa ya sea por vía expresa (habiendo resuelto el recurso de revocación y el jerárquico[50] en forma expresa la Administración) o por vía tácita, (transcurso de los 150 días para resolver el de revocación y 50 para el jerárquico) el contribuyente y los responsables recurrentes pueden iniciar la acción de nulidad, sin particularidad alguna.

La sentencia podrá: a) confirmar el acto y deviene en título ejecutivo; b) anular el acto con un vicio que implique la imposibilidad de recomponer; c) anular el acto parcialmente; e)

49 SERRA, Joaquín: “*LA DGI, LOS CONTRIBUYENTES, REALIDADES, MITOS Y COMPROMISOS*”, pág. 7.

50 El segundo inciso del art. 165 del Decreto 500/991 dispuso que “*Tratándose de recursos jerárquicos interpuestos contra actos administrativos dictados por órganos desconcentrados del Poder Ejecutivo, previamente se deberá recabar dictamen del Fiscal de Gobierno de Turno, quien dispondrá de un plazo de veinte días, prorrogable por diez días más si fuese necesario, para expedirse.*” Redacción dada por: Decreto 129/019 de 06/05/2019 artículo 1.

anular todo el acto pero con un vicio que permita recomponer. Para este último caso, la Ley 19.631 establece en el artículo 2º: "*Agrégase al artículo 486 de la Ley Nº 16.320, de 1º de noviembre de 1992, recogido en el artículo 117 del Título 1 del Texto Ordenado 1996, el siguiente inciso:*" A los efectos de su mejor comprensión se procederá a transcribir el artículo referido y en negrita el agregado efectuado por la disposición normativa en análisis. "*Artículo 117º.- Facúltase al Poder Ejecutivo a establecer la capitalización cuatrimestral de los recargos por mora, referidos en el artículo 94º del Código Tributario. Los recursos administrativos y jurisdiccionales en trámite y que se hayan deducido con anterioridad al 30 de junio de 1992, serán resueltos conforme a la interpretación que de la legislación vigente, con anterioridad a la presente, hiciera el órgano competente para decidir.*

"El Poder Ejecutivo podrá establecer la aplicación de la tasa correspondiente en forma lineal a partir de los cinco años de la exigibilidad de la deuda, en atención a las características del tributo al que accedan los recargos".

SERRA da cuenta que "En los últimos, tres años el TCA confirmó total o parcialmente el 57% de los actos de la DGI impugnados, cualquiera fuera su contenido (actuación inspectiva, consulta, Resolución, recursos humanos, etc.).

No se cuenta con información desagregada por el contenido del acto sobre el cual recayó la sentencia. [51]"

A modo de conclusiones: El proceso de determinación en la etapa que puede catalogarse de inicial, comprende la selección y origen de las Inspecciones, orden de actuación, acta de inicio. El desarrollo propiamente de la inspección a través actas de comprobaciones comprende procesos de auditoría y el acta final.

La pragmática indica la apertura de dos posibles soluciones en la inspección, así el sub-proceso de actuaciones aceptadas o de acuerdo (los que representan más del 80% de los casos) y sub-procesos de etapas de oficio o sin acuerdo (menos del 20% de las inspecciones).

La determinación, una vez cumplido con los rituales procedimentales se produce el dictado del acto de determinación y su notificación. Ante aquella, el acto puede devenir firme o iniciarse la etapa recursiva y eventualmente la acción de nulidad.

La selección del contribuyente a fiscalizar ha sido conceptualizada como una potestad discrecional de la Administración, y como tal resulta controlable por los órganos jurisdiccionales ya que aquella no implica arbitrariedad. La consagración del secreto tributario dificulta a la Administración demostrar que ha ejercido en ajuste a derecho la facultad discrecional.

Sobre el inicio de las actuaciones de fiscalización tributaria en Uruguay no existe norma legal expresa que requiera formalidad alguna. Cabe tener presente que se ha consagrado la escrituralidad en el proceso de determinación. La Administración ha regulado la autorización previa y sus formalidades. Ha argumentado que es un procedimiento de orden interno y que su incumplimiento no genera vicio alguno en la determinación, sino sólo responsabilidad funcional. El TCA actualmente en mayoría ha catalogado a la falta de orden de actuación como un vicio formal ininfluyente; en cambio, dos de sus miembros entienden que el mentado vicio es causal de nulidad del procedimiento. Las instrucciones internas en el Decreto que regula el procedimiento administrativo común, pueden ser invocadas por particulares si les generan derechos o han establecido obligaciones a la Administración.

La inspecciones en locales de los sujetos pasivos ha de documentarse en el acta de inicio y con ella se anoticia al sujeto pasivo la calidad de inspeccionado.

La etapa de instrucción o auditoría propiamente dicha, implica recoger todo medio de prueba lícito y con procedimiento legal habilitante a los efectos de llegar al conocimiento de la realidad material para comprobar la corrección o no de la liquidación tributaria del contribuyente en caso que la hubiera realizado o que corresponde realizar. Las constataciones han de efectuarse con documentación del contribuyente, de terceros y producidas por la administración, cobrando un rol relevante que las diligencias se cumplan a través de actas "circunstanciadas", esto es, que reflejen sintéticamente la diligencia.

La etapa de inspección de campo culmina con el acta final que tendrá por efecto además interrumpir la prescripción. Deberá ser notificada y contendrá al menos una pretensión de la Administración concreta, comprensible, detallada y contenga una cuantificación provisional del adeudo que se procura.

51 SERRA, Joaquín: "*LA DGI, LOS CONTRIBUYENTES, REALIDADES, MITOS Y COMPROMISOS*", pág. 8.

Dr. Esc. Stanislao Lamenza

Encargado del Departamento de Asuntos Jurídicos de la Dirección Nacional de Aduanas.

Doctor en Derecho y Ciencias Sociales, Escribano Público y Técnico en Comercio Exterior. Se desempeña desde el año 2003 en la Dirección Nacional de Aduanas.Ha participado en la elaboración de diversas normas de derecho aduanero, y especialmente en el vigente Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay. Es co autor del Libro "Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay, Comentado y Concordado"

La Determinación Tributaria en la Dirección Nacional de Aduanas

I. Introducción

El acto de determinación tributaria aduanera, podemos decir que, en cierto modo, es como la materia oscura del universo para la astrofísica, todos saben que existe pero no se puede ver. Si bien lo anterior encierra una clara exageración, no es menos cierto que el estudio del acto de determinación en materia tributaria aduanera en nuestro país, generalmente, brilla por su ausencia, y rara vez se alude a las normas vigentes que lo comprenden.

Por ello, en el presente análisis, seguidamente, trataremos de encuadrar su marco teórico, así como sus fundamentos normativos aduaneros y su desarrollo práctico en el ámbito de la DNA, para finalizar con una serie de conclusiones al respecto.

Valdés Costa enseña que la determinación tributaria "es el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia"[1]; y en consonancia con tal definición, el Código Tributario en su art. 62 establece que "la determinación es el acto administrativo que declara el nacimiento de la obligación tributaria y su cuantía".

A su turno, De Barros Carvalho señala que "la determinación es un acto administrativo y no un procedimiento… Consiste muchas veces en el resultado de un procedimiento pero no se lo puede confundir con él"[2].

Siguiendo a Montero Traibel[3], corresponde además distinguir el acto de determinación propiamente dicho de la liquidación tributaria, porque aquel implica la comprobación de la existencia del tributo y no sólo de su quantum. La liquidación alude a las operaciones materiales que permiten llegar al monto en el dictado del acto de determinación. Dichas operaciones lo comprenden, pero no pueden confundirse con el mismo. Así, Montero culmina definiendo al acto de determinación como aquel acto administrativo "que declara el nacimiento de la deuda tributaria, su inexistencia por no corresponder o por haber sido ya satisfecha o el acogimiento a una exoneración estableciendo en caso de corresponder, el monto de la obligación tributaria y su atribución a un persona, que será la obligada a satisfacerla".

Por manera que es claro que el acto de determinación es un acto administrativo[4] emanado de la voluntad del Estado y no del particular – debe distinguírselo entonces claramente de la autodeterminación o autoliquidación – y que su finalidad es establecer la realización o no de un hecho generador

1 VALDES COSTA, Ramón, Derecho Tributario Formal, Montevideo, 1967.

2 DE BARROS CARVALHO, Paulo, Lancamento Tributario, en Conferencia sobre temas Tributarios, p. 113, San Pablo, 1979.

3 MONTERO TRAIBEL, José Pedro, Derecho Tributario Moderno, Montevideo, T. II, Montevideo, 2006, pp. 120/121.

4 Decreto 500/91, art. 120: "*Acto administrativo es toda manifestación de voluntad de la Administración que produce efectos jurídicos.*
Llámase Reglamento a las normas generales y abstractas creadas por acto administrativo.
Llámase Resolución a las normas particulares y concretas creadas por acto administrativo.
Llámase Disposición General, a las normas generales y concretas creadas por acto administrativo.
Llámase Reglamento Singular, a las normas particulares y abstractas creados por acto administrativo".

de al menos un tributo, respecto de unos hechos y persona determinados, y el eventual monto del mismo.

Entendemos que tales conceptos son trasladables in totum a la materia aduanera, y no existe en doctrina ningún antecedente que formule una definición distinta al tratarse de la determinación de tributos aduaneros.

III- Procedimiento de Gestión Tributaria Aduanera

Entendemos que en función de lo expuesto en el apartado anterior, en materia aduanera y dentro del procedimiento de gestión tributaria aduanera, no existen particularismos para definir de forma diferente el acto de determinación tributaria, por lo que puede tomarse al respecto todo el marco conceptual referido a los tributos en general y a los internos en particular.

Por tanto, para que haya un acto de determinación tributaria aduanera en el ámbito de la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) se requerirá siempre de un acto administrativo que establezca el acaecimiento o no de un hecho generador de la tributación al comercio exterior y, en su caso, la cuantía de lo que determinado sujeto pasivo del mismo debe pagar.

Veamos entonces sucintamente el Procedimiento de Gestión Tributaria Aduanera y el desarrollo o no dentro del mismo del acto de determinación.

Típicamente, la DNA carga ciertos parámetros tributarios en su Sistema Informático LUCIA[5], luego, el particular por medio de su despachante de aduanas, hace una declaración tributaria a través del documento único aduanero (DUA) en el citado sistema informático, que en función de los hechos y datos establecidos por el particular arroja una liquidación de tributos que luego se pagan.

En tal caso, al no existir un acto administrativo de la DNA, por más de que esta ponga a disposición de los particulares un sistema informático para facilitar las declaraciones tributarias y su pago, no estamos ante un acto de determinación. Es más, el propio DUA implica una manifestación de voluntad del particular, que es quien lo suscribe y quien se hace responsable de la veracidad de la misma. Aquí tomamos las palabras de Montero, cuando expresa que "la determinación es un acto administrativo, por lo tanto, únicamente puede ser dictado por la Administración. Esto es más que suficiente, para rechazar abiertamente lo que la doctrina llama "autodeterminación" y "determinación mixta" en la que participaría el sujeto pasivo y la Administración. Ninguna de esas dos modalidades son recogidas por nuestro derecho como un modo de determinación, por cuanto se tratan simplemente de formas de liquidación, que como vimos son cosas diferentes". Y agrega: "la presentación de la declaración jurada que realizan los particulares no es más que el correcto cumplimiento del deber de iniciativa (art. 67 CT). En efecto, el contribuyente atento a la especial conformación de casi todos los tributos nacionales, comunica los elementos constitutivos del hecho generador, interpreta la norma jurídica para saber si está o no alcanzado por ella, realiza los cálculos matemáticos, aporta los valores de los bienes... y estima la suma a pagar pero no determina la obligación tributaria, es decir, simplemente liquida el tributo, pero no realiza el acto administrativo impositivo de determinación, porque esto es privativo de la Administración"[6].

En el mismo sentido Addy Mazz enseña que "la declaración de impuesto que hace el contribuyente o responsable es una forma de liquidación en los casos en que no se prevé la intervención de la Administración de oficio y cuando ésta no modifica posteriormente la liquidación del contribuyente. Toda declaración está sujeta a la revisión de la Administración, pero cuando ésta no actúa, la declaración presentada, cumplida la obligación, es la liquidación de impuesto. La diferencia está en que en un caso existe un acto administrativo, con las notas de exigibilidad y ejecutoriedad, acto que puede ser impugnado en vía administrativa y luego en vía jurisdiccional, por los recursos correspondientes. En la otra hipótesis, no existe acto administrativo pero es un acto con efectos jurídicos"[7].

Ahora bien, en el ámbito de la DNA, sea merced a una auditoría tributaria, o inspección a empresa o a un reexamen de las declaraciones (DUAs) presentadas por los particulares, puede existir un acto administrativo de determinación tal como lo hemos definido en el apartado anterior, y muchas veces ello acontece en la práctica. Bien que, cuando hay discrepancia, y en tanto muchas veces está implicada la existencia de eventuales infracciones aduaneras, la decisión sobre los tributos y la infracción termina remitiéndose a la Justicia competente, dado que en la DNA, a diferencia de lo que acontece en la Dirección General Impositiva (DGI), las infracciones (salvo la contravención) no son en caso de desacuerdo entre la Administración y el particular de determinación administrativa, sino jurisdiccional en función de lo dispuesto por el art. 227 del CAROU que reseñamos infra.

5 Ello puede derivar de un acto administrativo expreso, o ante la inexistencia del mismo, debería considerarse la existencia de un acto administrativo tácito de la DNA.

6 MONTERO TRAIBEL, José Pedro, Derecho Tributario Moderno, T.II, 2006, Montevideo, p. 126 y 130.

7 MAZZ, Addy, Curso de Derecho Financiero y Finanzas, T.I, Vol. 2, Montevideo, p. 365.

En consecuencia, el acto de determinación tributaria en general, y también en el caso particular de la DNA, es de realización eventual, generalmente ante la constatación de una situación tributaria irregular por parte de la Administración, y si existe además vinculada una posible infracción aduanera - dado que la DNA procede a denunciar los hechos ante la justicia competente - generalmente no se dicta en ese caso tampoco el acto de determinación, sino que se efectúa la correspondiente denuncia judicial y se aguarda a las resultancias del proceso.

Finalmente, en función de lo expuesto, en el ámbito de la DNA debemos distinguir conceptualmente lo que es la autoliquidación del particular a través del DUA, la determinación o no de una infracción aduanera – ante un litigio potestad de la justicia competente excepto el caso de la contravención – y la determinación de tributos potestad de la DNA, según veremos infra.

En este punto es dable recordar que en la tributación el particular incurrirá en el hecho generador del tributo según lo defina la norma del tributo de que se trate, y en el caso de la infracción, el particular incurrirá en el hecho típico y antijurídico descrito en la norma que establece la infracción concreta.

IV. La Determinación Tributaria Aduanera en el Derecho Positivo Uruguayo

Relacionado el marco conceptual de la determinación tributaria, veamos ahora las normas que a nuestro juicio en el derecho aduanero vigente refieren, directa o indirectamente, a la determinación tributaria aduanera.

En primer lugar, tenemos el art. 6 del CAROU referido a las FACULTADES DE LA DNA dispone:

"1. La DNA es el órgano administrativo nacional competente para aplicar la legislación aduanera.

2. A la DNA compete:

E) Liquidar, percibir y fiscalizar los tributos aduaneros y otros gravámenes no regidos por la legislación aduanera que se le encomendaren.

I) Autorizar la devolución o restitución de tributos aduaneros".

Entendemos que si la DNA debe aplicar la legislación aduanera – que indudablemente comprende los tributos - y además le compete liquidar, percibir y eventualmente devolver tributos aduaneros, claramente tiene facultades administrativas de determinación de los mismos.

A su turno, el art. 188 del CAROU relativo al PAGO Y ACTUALIZACIÓN DE TRIBUTOS establece: "1. El pago de tributos a la importación definitiva debe ser efectuado antes o al momento del registro de la declaración de mercadería, sin perjuicio de la exigencia de eventuales ajustes que posteriormente correspondan". Evidentemente, que la "exigencia de eventuales ajustes" posteriores por parte de la Administración, tácitamente están presuponiendo que esta dicte al respecto un acto de determinación.

Por su parte, el art. 191 del CAROU que refiere al TÍTULO Y JUICIO EJECUTIVO es totalmente explícito respecto de la posibilidad del acto de determinación en materia aduanera por parte de la DNA al disponer:

"Entendemos que si la DNA debe aplicar la legislación aduanera, que indudablemente comprende los tributos, (...) claramente tiene facultades administrativas de determinación de los mismos."

"1. La DNA tendrá acción ejecutiva para el cobro de los tributos, multas, precios o gravámenes que recaude y que resulten a su favor según sus resoluciones firmes, y para el cobro de los acuerdos de pago incumplidos celebrados con los contribuyentes.

2. A tal efecto, constituirán títulos ejecutivos los testimonios de las resoluciones firmes, los acuerdos de pago incumplidos y los documentos que conforme a la legislación vigente tengan esa calidad."

Asimismo, el art. 198 del CAROU al consagrar expresamente la DEVOLUCIÓN DE TRIBUTOS está también presuponiendo un acto de determinación tributaria en el sentido inverso al habitual, es decir constando la Administración que el particular o bien pagó más de lo que debía o bien pagó una cifra que no debía. Esa devolución requiere entonces un acto administrativo de determinación tributaria, y así lo establece el citado art. 198 al disponer:

"1. La devolución de los tributos aduaneros se efectuará cuando la DNA compruebe que fueron pagados indebidamente.

2. También se procederá a la devolución de los tributos aduaneros, cuando la declaración para un régimen aduanero haya sido cancelada o anulada, con excepción de las tasas cobradas por servicios prestados o puestos a disposición."

Por su parte, el art. 217 del CAROU al regular el RECONOCIMIENTO ADMINISTRATIVO Y ACUERDOS DE PAGO estatuye: "La DNA,… podrá realizar acuerdos de pago con los contribuyentes en las siguientes condiciones: (…) En el acta se efectuará la descripción de la situación con indicación precisa de la o las operaciones aduaneras involucradas, de las normas incumplidas y liquidación de tributos y sanciones". Entendemos que tales acuerdos de pago también llevan ínsita una determinación de tributos por parte de la DNA, bien que también una determinación infraccional en vía administrativa ante la existencia de acuerdo con el particular al respecto.

Lo mismo, sucede en materia del RECONOCIMIENTO ADMINISTRATIVO establecido en el art. 232, de la Ley 19.355 que dispone: "La Dirección Nacional de Aduanas actuando directamente o por medio de sus oficinas dependientes expresamente delegadas, ante la detección de una presunta infracción aduanera posterior al libramiento de la mercadería cuyo monto pueda ser determinado con exactitud, se encuentra facultada para aceptar el reconocimiento de la misma por parte del eventual infractor, el que deberá abonar las multas, tributos y actualizaciones que correspondan, culminando de esa manera toda actuación infraccional".

De igual manera, el art. 224 lit. A) del CAROU al consagrar la posibilidad del reconocimiento en el PROCEDIMIENTO DE DIFERENCIA O DEFRAUDACIÓN DE VALOR PREVIA AL LIBRAMIENTO presupone el acto de determinación tanto tributaria como infraccional por parte de la DNA. Dispone el citado artículo: "Constatada la presunta infracción aduanera de diferencia o de defraudación de valor, en forma previa al libramiento, el procedimiento a seguir será el siguiente:

A) Reconocimiento. Si el declarante de la operación la reconoce, se hará constar en el respectivo documento, firmando dicha constancia el declarante, el funcionario interviniente y su superior inmediato.

En este supuesto quedará concluida toda indagatoria de los hechos, determinando la DNA el monto de los tributos y la multa a imponer".

Finalmente, en materia del tributo IMADUNI tenemos el art. 32 del Decreto Ley 14.219 que dispone: "Serán aplicables al IMADUNI las disposiciones de los artículos 68º y 70º del Código Tributario" y el art. 70 del Código Tributario establece: "(Obligaciones de los particulares).-Los contribuyentes y responsables están obligados a colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración; y en especial deberán: (…)". Nuevamente entonces aquí, se hace explícita la posibilidad de determinación tributaria por parte de la DNA.

Consecuentemente, en función de toda la normativa legal reseñada quedan en claro las potestades de determinación tributaria de la DNA, si bien son utilizadas en menor medida dado el principio del cumplimiento espontáneo de los tributos y que, cuando hay discrepancias por involucrar en la mayoría de los casos eventuales infracciones, se realizan preferentemente la denuncias aduaneras ante la justicia competente.

V. Proceso Infraccional Aduanero y Determinación tributaria

Conforme con el art. 227 del CAROU la COMPETENCIA SEGÚN MATERIA, respecto de las infracciones aduaneras, se regula de la siguiente manera: "1. El conocimiento de los asuntos relativos a infracciones aduaneras, excepto la infracción de contravención y lo dispuesto en el artículo 232 de este Código jurisdicción menor cuantía8, corresponderá a los Juzgados Letrados de Primera Instancia del interior con competencia en materia aduanera y a los Juzgados Letrados de Aduana en los departamentos de Canelones y de Montevideo.

2. Conocerán los Tribunales de Apelaciones en lo Civil en segunda instancia y la Suprema Corte de Justicia en el recurso de casación, en caso de corresponder".

De lo anterior se desprende que el artículo transcripto establece dos aspectos fundamentales en materia de infracciones aduaneras: 1) que el proceso aduanero tiene por objeto el conocimiento de infracciones aduaneras – excepto la contravención -, esto es si existió en determinado caso concreto una infracción aduanera; 2) que dicho proceso y con tal exclusivo objeto debe tramitarse ante órganos del Poder Judicial y no administrativamente – excepto el caso de la contravención -.

Por manera, que respecto de todas las infracciones aduaneras que en virtud de no ser reconocidas por los particulares sean denunciadas – en el caso que nos ocupa por la DNA – la determinación de la existencia o no de una infracción será resorte del juez actuante, en función además de la acusación o no que realice el fiscal competente dado que es el titular de la acción fiscal9 en el marco de un proceso judicial.

En función de lo anterior, si la justicia competente deter-

8 Jurisdicción de menor cuantía antes Juzgados de Paz.

9 Así lo dispone el artículo 239 del CAROU: "*(Derecho de acusar o demandar).- El derecho de acusar o demandar solo pertenecerá al representante fiscal y el desistimiento expreso hecho por este en cualquier etapa del proceso provocará la clausura del mismo*".

mina que existió infracción aduanera, dado que todas establecen entre sus sanciones, además de multas, el pago de los tributos correspondientes10 la tributación aduanera queda a salvo, esto también se establece en la condena.

Ahora bien, qué sucede para los casos en que la justicia aduanera, constata que no existió infracción aduanera y clausura el proceso donde ha quedado probado que la tributación del particular fue errónea. Por ejemplo, se resolvió la inexistencia de infracción por falta de culpa o dolo mas quedó claro que se tributó en menos y que la declaración fue errónea. En tal caso, dado que el objeto del proceso es la constatación de la existencia o no de una infracción aduanera, la justicia competente no podría determinar la imposición de la tributación si entendió que no existe infracción aduanera, y debería ser la DNA que, basada en los antecedentes judiciales, pueda determinar los tributos impagos. No encontramos ningún impedimento normativo al respecto, y más aún, consideramos que en función de la normativa expuesta puede existir un poder-deber de la Administración en tal sentido.

Lo que sí consideramos no correspondería, dado que la determinación de la infracción por parte de la justicia competente implica la condena al pago de la tributación además de las multas es la simultaneidad de la denuncia infraccional por parte de la DNA ante el Poder Judicial y la determinación administrativa de tributos, ya que en caso de existir condena en la infracción aduanera habría una doble tributación. Por otra parte, en materia de la constatación de diferencia o defraudación de valor previa al libramiento existiría además una restricción normativa al respecto ya que el art. 224, lit. B), num. 2) del CAROU dispone: "el declarante podrá retirar de inmediato las mercaderías en presunta infracción…, pagando los tributos por lo declarado", con lo cual tácitamente se estaría posponiendo la elucidación de la tributación hasta las resultancias del proceso infraccional aduanero correspondiente.

Por tanto, estimamos que en casos de denuncias aduaneras, a efectos de una eventual determinación administrativa habría que aguardar primero a las resultancias judiciales.

VI. Conclusiones

El concepto de determinación tributaria en materia aduanera no tiene diferencias del concepto general brindado por la doctrina y normativa tributaria referida especialmente a tributos internos.

En el marco de dicho concepto podemos ubicar la naturaleza de autoliquidación del DUA y no de acto de determinación.

Implican actos de determinación tributaria de la DNA, por ejemplo: la reliquidación de tributos ante una autodeclaración errónea, la devolución de tributos (determinación negativa), el reconocimiento y los acuerdos de pago con el particular.

Existe abundante respaldo normativo que contempla el poder – deber de la DNA de determinar tributos.

En general en la DNA la determinación tributaria se da en casos de constatación de irregularidades en las declaraciones aduaneras.

Mediante la determinación tributaria aduanera la DNA puede cobrar sus tributos directamente del particular cuando no exista controversia infraccional.

Merced al acto de determinación, el particular no se verá inmerso en un proceso infraccional cuando lo que se reclama es únicamente el tributo.

Frente a la determinación tributaria aduanera, el particular tiene diversas instancias administrativas para exponer su posición (incluidos los recursos administrativos y la posibilidad de revocación de oficio por razones de legalidad) y finalmente la jurisdiccional ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA).

Debe distinguirse claramente la determinación tributaria de la determinación de infracciones aduaneras. En materia aduanera, en caso de discrepancia entre el particular y la administración, la determinación de las infracciones – excepto el caso de la contravención – es de resorte jurisdiccional en función de una eventual acusación fiscal.

En situaciones de clausuras judiciales de denuncias aduaneras, la DNA podría analizar las mismas, y de existir prueba de errónea tributación, determinar los tributos impagos, lógicamente no la infracción aduanera ya clausurada. De esa manera el Fisco podría recuperar al menos los tributos en determinados casos de clausuras de denuncias aduaneras.

10 Véanse al respecto los siguientes artículos del CAROU: 202 (diferencia), 204 (defraudación), 205 (defraudación de valor), 208 (desvío de exoneraciones), 211 (contrabando), y 212 (Adquisición, recepción y posesión de mercadería objeto de contrabando).

Dra. Cecilia Alfaro

Asesora Letrada de la División Jurídico Notarial de la Dirección Nacional de Aduanas

Es Integrante del equipo de capacitación del Organismo desde el año 2015. Forma parte del Instituto de Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República, es aspirante a Profesor Adscripto, actualmente con un cargo de Asistente Grado 2 en Derecho Financiero. Es encargada de la materia opcional Tributos al Comercio Exterior desde el año 2018. es coautora de los artículos La Consulta vinculante y La infracción de Contravención en el Compendio de Derecho Tributario del año 2017. Es también Docente de la Universidad de la Empresa de Derecho Tributario y Financiero en la carrera de Abogacía de la Facultad de Ciencias Jurídicas, y de Aduanas 1 en la Licenciatura de Comercio Exterior de la Facultad de Ciencias Empresariales.

El acto de determinación y su regulación en el ordenamiento jurídico

Introducción[1]

El objeto del presente artículo es brindar una concepción de acto de determinación y su regulación en nuestro ordenamiento jurídico, por cierto, interno, con el fin de trasladarlo a la materia aduanera. Ello nos llevará a analizar además el concepto de determinación tributaria.

Cabe precisar que este trabajo no se agota en los breves y generales conceptos que enunciaremos pues, sin duda, desde el punto de vista jurídico resta mucho por ahondar tanto a nivel normativo como doctrinario y jurisprudencial.

La determinación tributaria y el acto de determinación

Nos encontramos dentro del ámbito de la Administración, por lo cual una primera idea que sin duda se nos presenta cuando hablamos de determinación tributaria es que nos referimos a una actividad o actuación netamente administrativa.

Antes que nada, determinar, en su definición brindada por el diccionario de la Real Academia Española, significa, entre diversas acepciones "…3. tr. Establecer o fijar algo…4. tr. Señalar o indicar algo con claridad o exactitud...".

Desde el punto de vista jurídico, podríamos plantearnos a qué se encamina o qué es lo que persigue esa actividad – si bien por el subtítulo ya podríamos ir develando la incógnita -, cómo se materializa así como dónde la encontramos regulada normativamente. Todo ello, lo iremos desarrollando a medida que avancemos.

Particularmente, hablamos de determinación tributaria cuando la actuación o actividad administrativa se encamina a determinar tributos, también denominados gravámenes. Cabe recordar que la denominación tributos o gravámenes refiere al género de ingresos estatales de carácter coactivo, es decir no voluntario, que exige el Estado en ejercicio de su poder de imperio2, siendo sus especies el impuesto, la tasa y la contribución especial.3

1 La autora desea aclarar que sus comentarios y opiniones expresadas en el presente trabajo, son a título personal y de su exclusiva responsabilidad, no representando necesariamente opinión ni postura del Organismo que integra.

2 C.T, art. 10: *"Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines…".*

3 C.T., art. 11: *"Impuesto es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente";* art.12: *"Tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente; su producto no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo";* art. 13: *"Contribución especial es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de actividades estatales; su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondiente…".*

Es decir que la Administración entonces - tomando en cuenta los sentidos básicos de la R.A.E. citados - establece, fija, señala "algo" en relación a los tributos, ya veremos qué y su alcance jurídico, en especial en relación a los impuestos y tasas, no así, al menos en la materia estrictamente aduanera, en relación a las contribuciones especiales por su propia definición.

Esa actividad administrativa tendiente a determinar los tributos, se materializa mediante un acto denominado "acto de determinación" el que, evidentemente, siendo un acto que emana de la Administración es un acto administrativo. Es, en definitiva, la manifestación de voluntad de aquélla, creadora de efectos jurídicos[4].

Si tomamos el Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay (en adelante CAROU)[5], no vamos a encontrar en sus disposiciones una definición o concepto de determinación tributaria ni de acto de determinación.

"Si tomamos el CAROU no vamos a encontrar en sus disposiciones una definición o concepto de determinación tributaria ni de acto de determinación"

Por tanto, otro ejercicio a realizar es indagar e ir en busca de ese concepto fuera del ámbito del Derecho Aduanero y por consiguiente en alguna otra parcela del Derecho. Si hablamos de tributos, surge, sin duda, que es en el ámbito del Derecho Tributario donde encontraremos la plataforma jurídica correcta para encontrar los conceptos aludidos.

Cabe recordar que los tributos aduaneros, al comercio exterior o derechos de aduana, como quiera llamárseles, son sin duda tributos y éstos, como ingresos coactivos, tienen una regulación específica dentro del ámbito del Derecho la que se encuentra consagrada en la esfera del Derecho Tributario, y por consiguiente, en el Código Tributario (en adelante C.T.), siendo éste su base de fuente legal la que recoge la doctrina más recibida en la materia.

Una puntualización más que necesaria a realizar es que si bien el C.T. no es aplicable a los tributos aduaneros por expresa disposición de su artículo 1[6], aunque los define por su hecho generador y alguna de sus disposiciones les son aplicables como los artículos 68 y 70 a raíz de normas puntuales -decreto ley 14.629[7] -, vamos a tomar sus definiciones en función de la trascendencia ya expresada.

Así, el artículo 62 de dicho Código, ubicado dentro del capítulo de Derecho Tributario Formal, establece el concepto de determinación. En tal sentido, indica el legislador que "…es el acto administrativo que declara el nacimiento de la obligación tributaria y su cuantía".

Desde el ámbito doctrinario, el Prof. Valdés Costa8 ha sostenido que la determinación es el acto administrativo que declara la existencia y la cuantía de un crédito tributario o su inexistencia. Como vemos, el término "inexistencia" no es recogido en nuestro C.T. el que sin embargo figuraba en sus fuentes, como el Modelo de Código Tributario para América Latina y el Proyecto de Código de 1970.

Por su parte, Montero Traibel[9], ha expresado que la determinación es el acto final del procedimiento de gestión tributaria basado en la liquidación efectuada por las oficinas del organismo recaudador. Es decir, es el acto con que culmina el procedimiento de gestión, acto al que se arribó en virtud de las operaciones materiales realizadas o a la liquidación efectuada. De lo que viene de exponerse, surge que el autor diferencia la liquidación del acto de determinación, el que será dictado basándose en la misma o, dicho de otro modo, éste contendrá la liquidación tributaria efectuada.

Ahora bien, observando y analizando la definición del artículo 62 del C.T. podríamos afirmar que es una definición genérica, la que no presenta mayor complejidad, no obstante, varias son las consideraciones que extraeremos de la misma.

En primer lugar, al comienzo manifestamos que el acto de determinación representa la materialización de la determinación tributaria. Y ello, a nuestro juicio, se desprende de

4 Decreto 500/991, art. 120: *"Acto administrativo es toda manifestación de voluntad de la Administración que produce efectos jurídicos…".*

5 Ley 19.276, de 19 de setiembre de 2014.

6 C.T., art. 1: *"(Ámbito de aplicación).- Las disposiciones de este Código son aplicables a todos los tributos, con excepción de los aduaneros… Son tributos aduaneros aquellos cuyo hecho generador es una operación de importación, exportación o tránsito ante las aduanas nacionales…".*

7 Decreto Ley Nº14.629, de 5 de enero de 1977, que creó el IMADUNI, dispuso en su art. 32: *"Serán aplicables a los tributos previstos por la presente ley, las disposiciones de los artículos 68 y 70 del Código Tributario".*

8 Valdés Costa, Ramón: Derecho Tributario Formal. Apuntes de Seminario. Montevideo, 1967.

9 Montero Traibel, José Pedro: "Derecho Tributario Moderno". Tomo II. Derecho Tributario Formal. Pág. 120 y siguientes. FCU. Edición Julio 2016.

la norma citada al definírsela expresamente como un "acto administrativo". La determinación, que se plasma a través del acto de determinación es, como ya manifestamos vastamente, un acto de naturaleza administrativa dado que contiene la manifestación de voluntad de la Administración creadora de efectos jurídicos.

Su naturaleza administrativa puede remontarse al principio de separación de poderes, la que es considerada por Alberto Ramón Real como "…indispensable para la conservación de libertad, la separación del poder judicial, entendiendo como función jurisdiccional (poder de juzgar) de los poderes de hacer las leyes y ejecutarlas…".[10]

Simplemente para mencionar una posición diversa, el profesor, investigador y juez ítalo - argentino Dino Jarach[11] sostuvo que el acto de determinación no es de naturaleza administrativa sino jurisdiccional. Expresó, a grandes rasgos, que los órganos de la Administración pueden realizar esa función por lo cual dicho acto sería un acto de autoridad. Esta visión ha sido fuertemente criticada y en la actualidad es rechazada por la doctrina. Recordemos que la función jurisdiccional tiene como requisito la independencia del órgano que pronuncia el derecho, o, dicho de otra forma, la existencia de un tercero imparcial que dirime el conflicto, cuestión que en el caso de la determinación no existe pues es la propia Administración quien dicta el acto.

En segundo lugar, como el propio artículo 62 lo dispone, es un acto de naturaleza declarativa lo que significa que simplemente declara, manifiesta, el nacimiento de la obligación tributaria[12] y su cuantía. Lo expuesto, alude a que la obligación tributaria tiene su fuente en la ley y que aquélla ya nació una vez ocurrido en la realidad el hecho generador[13] contemplado en la norma tributaria. Como vemos, se vincula, sin duda, con el Principio de legalidad de raigambre constitucional[14] traducido en materia tributaria con el aforismo de "no hay tributo sin ley que lo establezca".

Por tanto, es claro que la obligación tributaria no nace con el acto de determinación, al decir del Prof. Valdés Costa éste no crea el derecho, el que nace con el acaecimiento del hecho generador[15], sino que simplemente la declara, concreta una cifra y hace exigible la deuda impositiva.

Ello nos lleva además a diferenciar el derecho tributario sustantivo o material del formal, lo cual se refleja en la distinta función o trascendencia del presupuesto de hecho, previsto en la ley, y el acto de determinación. El hecho generador es la circunstancia anunciada en la ley cuyo acaecimiento, por sí solo, produce el nacimiento de la obligación tributaria. La determinación, por el contrario, es la aplicación de la ley material o sustantiva, al sujeto obligado, y es parte del denominado derecho tributario formal o administrativo, el que se recoge en el capítulo III del Código Tributario.

En tercer lugar, de lo expuesto también se deriva que el acto de determinación es un acto reglado y no discrecional. Con tal concepto nos referimos a que la Administración tan solo debe aplicar la ley al caso concreto en virtud del principio de legalidad y el de reserva legal, no dependiendo de valoraciones sobre la oportunidad y conveniencia del dictado del acto. Cabe precisar que la Administración sólo puede hacer lo que la ley expresamente le permite y no puede extenderse más allá, aunque no lo prohíba.[16]

En cuarto lugar, de lo expuesto deviene además que, siendo entonces un acto de naturaleza administrativa, es plenamente recurrible y anulable ante la Administración que lo dictó y ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (en adelante T.C.A.) respectivamente.

Es decir, es un acto originario emanado de la Administración, que puede eventualmente causar lesión o agravio al interesado y por tanto éste tendrá, si así ocurre, la herramienta de la vía recursiva a su alcance, pudiendo interponer los recursos administrativos correspondientes[17]. Si, pese a ello, el acto se mantiene en forma expresa o ficta por la Administración, tendrá expedita la vía para plantear la acción de

10 Extraído de la obra de José Pedro Montero Traibel "Derecho Tributario Moderno", FCU, 2006, citando al trabajo "Estudios sobre Derecho Administrativo", pág. 281 y siguientes. FCU. Montevideo, 1967.

11 Jarach, Dino: "El Hecho Imponible", pág. 37 y siguientes. Ed. Revista de Jurisprudencia, Argentina A.A., Buenos Aires, 1943.

12 C.T. art. 14: *"La obligación tributaria es el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley."*.

13 Mazz, Addy: El hecho generador es *"…el evento en virtud de cuyo acaecimiento se genera, tiene nacimiento, el tributo"*. "Curso de Derecho Financiero y Finanzas". Tomo I, Vol II, pág. 122. FCU. 3ª Edición, 2007.

14 Constitución de la República, art. 10: *"…Ningún habitante de la República será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe…"; art. 85, nral. 4: "A la Asamblea General compete…4º) Establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus presupuestos…y suprimir, modificar o aumentar las existentes…", nral. 9: "…establecer aduanas y derechos de exportación e importación…"*.

15 Al decir del Prof. Valdés Costa en su obra "Instituciones", pág. 10, el acaecimiento del hecho previsto hipotéticamente en la ley, es la condición necesaria y suficiente para que nazca la obligación tributaria.

16 Mazz, Addy. "Curso de Derecho Financiero y Finanzas", Tomo I, Vol. II, pág. 9, FCU, 3ª Edición.

17 Constitución de la República, ver art. 317.

nulidad ante el T.C.A.[18]

Resumiendo, el acto de determinación es un acto administrativo que declara la existencia y cuantía del crédito tributario, siendo ambos su contenido, resultando por ende obligatorio para el sujeto pasivo. No es de naturaleza jurisdiccional, no resuelve conflicto alguno, sino que determina la posición de la Administración, en base a la ley, desde el punto de vista fiscal. Es un acto reglado y eventualmente revocable mediante la interposición de los recursos administrativos, pudiendo ser además anulado por el TCA.

El deber de Iniciativa

Para poder llevar los conceptos vertidos a la materia aduanera, cabe traer a colación otra disposición del C.T. representada por el artículo 61 el que establece el denominado "deber de iniciativa" de los sujetos pasivos[19].

El principio general es que una vez ocurrido el hecho generador, la obligación de pagar el tributo nace en forma inmediata, independientemente de la voluntad o participación posterior de la Administración. La actividad ulterior de la Administración y del sujeto pasivo, regulada por el derecho tributario formal, cuando corresponda, tiene como única finalidad tender al cumplimiento de dicha obligación tributaria, por lo cual ambas partes actuarán en forma diferente pero siempre subordinadas al derecho material o sustantivo.

El legislador allí nos indica que "ocurridos los hechos previstos en la ley…los sujetos pasivos deberán cumplir dicha obligación por sí cuando no corresponda la intervención del organismo recaudador. Si ésta correspondiera, deberán denunciar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo".

Como viene de verse, dos situaciones son las que se diferencian. La primera cuando no corresponde la intervención de la Administración recaudadora y la segunda cuando sí corresponde, cumpliendo con su deber el sujeto pasivo simplemente denunciando el hecho y brindando la información necesaria para determinar el tributo.

Pero cuando la intervención de aquélla no corresponde, el sujeto pasivo cumple su deber liquidando por sí los tributos, lo cual se materializa presentando generalmente ante la misma una declaración jurada, la que contendrá, justamente, esa liquidación que por ley le corresponde abonar. La presentación de esa declaración, en la que el sujeto evalúa las circunstancias de hecho y aplica el derecho al caso concreto, es claramente el cumplimiento de un deber formal y no sustancial. Por otra parte, no tiene efecto vinculante para la Administración pues la deuda sólo obliga a quien la declara y, por tanto, ésta puede fundadamente dudar de su veracidad y exactitud procediendo a su revisión según las potestades que la ley le asigna.

Por su parte, el artículo 65 del mismo cuerpo normativo dispone ciertas hipótesis, las que ocurridas en la realidad pasa a proceder la determinación, es decir la actuación administrativa que desarrollamos anteriormente. Entre las mismas se encuentran, cuando la ley así lo establezca; cuando se constate la no presentación de las declaraciones; cuando no se proporcionen en tiempo y forma las reliquidaciones o ampliaciones requeridas y cuando dichas declaraciones o reliquidaciones ofrecieren dudas, por cierto, no meras sospechas sino dudas fundadas, relativas a su veracidad o exactitud.

De todo lo que venimos mencionando, de la coordinación de la normativa hasta ahora invocada, surge que, si bien el deber de iniciativa lo tienen todos los sujetos pasivos una vez que verifican el acaecimiento del hecho generador, en algunos casos pasa la Administración a tomar las riendas de la actividad con el fin de liquidar los tributos, lo que se materializará a la postre a través del multicitado acto de determinación.

Ahora, la pregunta a plantearnos es si puede catalogarse de la misma manera la actividad que realiza la Administración de la que cumple el sujeto pasivo, es decir, si tienen la misma naturaleza y eficacia. Consideramos que, desde el punto de vista normativo, acorde a los artículos 61 y 62 del C.T., ambas pueden diferenciarse.

En efecto, el artículo 61 establece el principio de "auto – liquidación" de los tributos por parte del sujeto pasivo, vale decir es el sujeto quien procede a cuantificar su obligación tributaria y a informarla a la Administración presentando su declaración. Por su parte, el artículo 62 nos indica una actividad que realiza la Administración, no el sujeto pasivo, en aras de determinar los tributos, la que materializará a través del acto administrativo de determinación.

Cabe resaltar que prestigiosa Doctrina ha referido a tal diferencia. Así, la Dra. Addy Mazz ha sostenido que "…existe un proceso necesario para aplicar la Ley tributaria al caso concreto, y éste lo puede realizar cualquiera de los dos su-

18 Constitución de la República, art. 319: *"La acción de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, no podrá ejercitarse si antes no se ha agotado la vía administrativa, mediante los recursos correspondientes…".*

19 C.T., art. 16: "*(Sujeto pasivo).- Es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable."*

jetos de la relación, de acuerdo a las previsiones legales… la operación en su esencia y en su finalidad u objeto, sustancialmente idéntica, cualquiera sea el sujeto que la realice, solo difiere en su eficacia jurídica.".

Asimismo, indica que "…la Declaración…que hace el contribuyente o responsable es una forma de liquidación en los casos en que no se prevé la intervención de la Administración de oficio y cuando esta no modifica posteriormente la liquidación del contribuyente. Toda declaración está sujeta a la revisión de la Administración, pero cuando ésta no actúa, la declaración presentada, cumplida la obligación, es la liquidación del impuesto. La diferencia está en que en un caso existe un acto administrativo, con las notas de exigibilidad y ejecutoriedad, acto que puede ser impugnado en vía administrativa y luego en vía jurisdiccional, por los recursos correspondientes. En la otra hipótesis, no existe acto administrativo pero es un acto con efectos jurídicos." [20].

De lo que viene de decirse la conclusión a la que arribamos es que sólo cuando existe la intervención de la Administración, ya sea de oficio o porque modifica posteriormente la liquidación del contribuyente, existirá la determinación tributaria que se materializa a través del acto de determinación. No así, cuando es el propio sujeto pasivo quien presenta su declaración cumpliendo con el mentado deber de iniciativa, pues en esa actividad cabe hablar de auto – liquidación, pero no de determinación porque no existe, ni podrá existir, un acto administrativo.

Por ende, el vocablo determinación, así como el de acto de determinación, lo reservamos para la actuación de la Administración y el término de "auto –liquidación" lo reservamos para la actuación del sujeto pasivo.

La determinación tributaria aduanera

Trasladados estos conceptos a la materia aduanera, podríamos preguntarnos cuando existe determinación por parte de la Dirección Nacional de Aduanas y por ende "acto de determinación" y cuando existe la denominada "auto – liquidación" por el sujeto pasivo.

En la Doctrina argentina, se ha definido a la determinación aduanera como el conjunto de actos necesarios para la comprobación, valoración y liquidación cuantitativa de la obligación tributaria.[21]

Cabe recordar lo que mencionamos al comienzo en cuanto a que no existe en las disposiciones del CAROU una definición de determinación ni de acto de determinación, por lo cual habremos de tener presente todas las normas tributarias citadas.

Ahora bien, una norma que se torna imperiosa traer a colación es el artículo 6, literal f, del CAROU la que establece dentro de las competencias de la Dirección Nacional de Aduanas la de "Liquidar, percibir y fiscalizar los tributos aduaneros …". Como vemos, la Administración aduanera liquida, entre otros, los tributos aduaneros, es decir cuantifica la obligación tributaria aduanera.

En adición, dos definiciones debemos de tener presente, a saber, la de declaración aduanera y la de declaración de mercadería, ambas señaladas en el artículo 2 de dicho cuerpo normativo.

Se define a la declaración aduanera como "toda declaración que debe realizarse ante la Dirección Nacional de Aduanas, en forma correcta, completa y exacta, según el modo y procedimientos establecidos por la legislación aduanera…".

Asimismo, nos dice el legislador que la declaración de mercadería es aquella "…realizada del modo prescrito por la Dirección Nacional de Aduanas, mediante la cual se indica el régimen aduanero que deberá aplicarse, suministrando todos los datos que se requieran para la aplicación del régimen correspondiente.".

Por consiguiente, la declaración de mercadería que realizará el declarante informando a la Aduana el tratamiento aduanero aplicable a la mercadería, esto es el régimen[22], debe ser correcta, completa y exacta.

Es decir, deben detallarse en ella la totalidad de los elementos necesarios que serán tenidos en cuenta por la Administración aduanera para comprobar, en caso de ser necesario, mediante el debido control, la correcta clasificación arancelaria de la mercadería, su valoración y la liquidación de los tributos aduaneros correspondientes.

Como vemos, esta declaración es la que contiene la liquidación primigenia, inicial u originaria de los tributos, dado que de la misma también surgen elementos medulares para arribar a tal cuantificación, como lo es la base de cálculo la que representa la dimensión material del presupuesto de hecho.

Tiene como particularidad, la de ser una declaración

20 Mazz, Addy. "Curso de Derecho Financiero y Finanzas". Tomo I, Vol. II, pág. 362 y siguientes, FCU., 3ª Edición.

21 Cotter, Juan Patricio en su obra "Derecho Aduanero" citando a Rubens y Rojo, Tomo I, pág. 594, Ed. 2014.

22 *CAROU, art. 2, "Régimen aduanero: El tratamiento aduanero aplicable a la mercadería objeto de tráfico internacional, de conformidad con lo establecido en la legislación aduanera".*

jurada informatizada en virtud de que se materializa en la gran mayoría de los casos mediante el Documento Único Aduanero (en adelante DUA)[23] cuyos datos son ingresados al Sistema Lucía, entre los cuales, como vimos, se encuentran los relacionados con el quantum de los gravámenes de la operación aduanera amparada en aquél.

Cabría preguntarse a esta altura si, según lo que hemos desarrollado, el DUA, siendo un documento suscrito en carácter de declaración jurada, representa un caso de auto - liquidación de parte del declarante o si estamos frente a un acto de determinación dictado por la Dirección Nacional de Aduanas.

En la Doctrina argentina, Juan Patricio Cotter, parece sostener que ante casos de importación y exportación regulares, estamos frente a la denominada determinación "mixta" por conformarse también con elementos que brinda el contribuyente. Por otra parte, el autor reservaría la actividad de la determinación "de oficio" para las importaciones y exportaciones irregulares. En efecto, expresa: "…el declarante formula una declaración informatizada. Ingresa los datos que el sistema exige…El propio sistema tiene cargado el régimen tributario y de restricciones aplicables a la mercadería de que se trate, motivo por el cual, si bien el administrado consigna los datos correspondientes a la mercadería, la determinación tributaria se conforma con la participación de la autoridad aduanera, dado que los aranceles aplicables están establecidos en el sistema conformado por los funcionarios competentes de la Aduana. Es decir, el sistema realiza el examen preliminar de la declaración y liquida los tributos… Esta determinación es de naturaleza mixta, ya que contribuyente coopera con el fisco aportando en la declaración de importación o exportación los datos necesarios para liquidar el impuesto…En el caso de las importaciones o exportaciones definitivas irregulares, la liquidación tributaria originaria es realizada de oficio, es decir, sin la intervención del importador o exportador, por el funcionario aduanero que constata la irregularidad…".[24]

Ahora, según nuestra óptica sobre el punto, en principio y ante casos como denomina Cotter regulares, no patológicos, siendo el interesado quien informa a la Aduana los datos relevantes de la operación aduanera correspondiente, entre los que se encuentran los necesarios para establecer la dimensión de la obligación tributaria o para establecer el cálculo o liquidación de los tributos, nos encontraríamos frente a una "auto-liquidación".

Veamos. El interesado presenta una declaración jurada, la que representa una manifestación o exteriorización del cumplimiento de la obligación tributaria, siendo un elemento informativo y de colaboración respecto de los diversos aspectos que declara.

Lo expuesto, nos retrotrae a la primera parte de la disposición del artículo 61 del C.T. dado que el sujeto pasivo cumple dicha obligación por sí, no correspondiendo la intervención del organismo recaudador.

En efecto, en la declaración aduanera existe una manifestación de voluntad del declarante que lo vincula a la obligación tributaria, teniendo igual objeto que el acto de determinación dictado por la Administración, pero difiriendo en su forma de concepción pues, si bien ambos despliegan efectos jurídicos, uno es un acto administrativo, con todas las connotaciones que vimos, y el otro no, por ser realizado por el particular materializándose a través del DUA.

Si llegamos a este resultado, la conclusión nos conduciría a que el DUA no sería un acto administrativo de determinación, dado que no se verificaría la actividad de la Administración en aras de liquidar de oficio los tributos de la operación aduanera respectiva.

Lo expuesto tiene como consecuencia lógica que el DUA, al no considerarse un acto administrativo, no sería pasible de la interposición de los recursos administrativos pues no existe el presupuesto objetivo de validez necesario para recurrir.[25]

Apreciado entonces desde esta perspectiva, el DUA que realiza y declara el interesado sería una mera manifestación de un acto administrativo único y anterior de la Dirección Nacional de Aduanas por el que introduce al sistema informático Lucía determinados parámetros. Estos parámetros o criterios no fueron colmados por el interesado ni tampoco por la Administración al momento de confeccionar el DUA, sino que fueron implantados, en función de la normativa vigente, de forma general en el sistema por un acto tácito o expreso anterior a su confección.

En síntesis, al confeccionar el Documento Único Aduanero existe por parte del declarante, sin perjuicio del cumplimiento de un deber impuesto por la legislación aduanera vigente, una acción propia respecto de los aspectos que declara, una manifestación de voluntad que lo vincula a la obligación tributaria.

En el ámbito jurisprudencial, corresponde manifestar que

23 Decreto N°312/998, art. 1: "*La declaración jurada de las mercaderías ante la Dirección Nacional de Aduanas, en las operaciones de entrada, salida y tránsito, se realizará y solicitará por el Declarante, en el Documento Único Aduanero.".*

24 Cotter, Juan Patricio: "Derecho Aduanero", Tomo I, pág. 599, Ed. 2014.

25 Cajarville Peluffo, Juan Pablo: Recursos Administrativos", pág. 104. FCU, 4ª. Edición, 2008.

el T.C.A. en el año 2008 resolvió la anulación de una serie de DUAs a través de la sentencia Nº161. Sostuvo el Tribunal en dicha instancia que "…todos los tributos que gravan la operación de importación son liquidados en el Documento Único Aduanero, donde se registra la operación a través del sistema informático denominado "LUCIA", con los datos aportados por el despachante. Este sistema informático aplica en forma automática el régimen tributario aduanero que corresponde a la operación, el cual ha sido previamente determinado por la Dirección Nacional de Aduanas. En virtud de ello, no cabe duda alguna que, como correctísimamente afirma el Procurador del Estado "…la liquidación de las obligaciones surge de criterios generalmente adoptados por la administración y vertidos en el referido software (refiere al sistema "LUCIA"). Lo cual lleva a concluir que en definitiva el programa informático contiene unos criterios que constituyen una expresión de voluntad unilateral de la administración que produce efectos jurídicos…".

Como expresamos, en principio entendemos que los criterios no son adoptados por la Dirección Nacional de Aduanas, la Administración no actúa con discrecionalidad en ello sino que, por el contrario, lo hace con apego a lo que le indican las normas vigentes. En síntesis, la Administración no indica caprichosamente el régimen tributario aduanero que corresponde a la operación aduanera, ello lo hace la ley y es en función de la misma que actúa.

"Citando palabras de la Dra. Mazz, que toda declaración está sujeta a revisión por parte de la Administración"

Ahora bien, siempre debemos tener presente, citando palabras de la Dra. Mazz, que toda declaración está sujeta a revisión por parte de la Administración.

Por ende, nos preguntamos qué sucede cuando en forma posterior a la presentación de esa declaración a través del DUA, la Dirección Nacional de Aduanas en uso de sus competencias otorgadas por ley[26], despliega una actividad debidamente fundada que culmina con un acto administrativo que contiene una nueva liquidación de los tributos originalmente declarados. Supongamos que existen dudas legítimas sobre la posición arancelaria o sobre la valoración de cierta mercadería amparada en un DUA de importación definitiva y que a la postre se arriba, mediante la debida investigación y constatación de los hechos, entre otras cuestiones a una nueva liquidación de tributos.

En este punto consideramos, en el sentido que sostendría Cotter en el ámbito del derecho aduanero argentino, que al vislumbrarse una actuación de oficio de la Dirección Nacional de Aduanas, la que culminará con el dictado de un acto administrativo conteniendo una nueva cuantificación de la obligación tributaria, estaríamos en presencia del multicitado acto de determinación.

Ante este escenario nos encontramos con un acto originario, que puede crear una situación lesiva, causante de agravio y que, por tanto, puede ser pasible de los recursos administrativos y eventualmente ser objeto de la acción de nulidad ante el TCA.[27]

Conclusión

La determinación tributaria aduanera tiene varias aristas que hacen que los tópicos desarrollados no puedan darse en la actualidad por enteramente concluidos tal como sucede, en general, con ciertos temas en los diversos ámbitos del derecho.

Hemos trasladado y aplicado conceptos del ámbito del derecho tributario al ámbito del derecho aduanero, diferenciando la actividad que realiza la Administración de la que cumple el administrado a la hora de cuantificar la obligación tributaria.

Asimismo, en función de tales nociones hoy hemos concluido que el Documento Único Aduanero representaría una auto – liquidación y no un acto de determinación.

Lo expuesto, trae aparejado el rechazo de la interposición a su respecto de la vía recursiva, no obstante lo cual consideramos que otras herramientas jurídicas siempre quedan al alcance del administrado ante eventuales dudas sobre la cuantificación de su obligación tributaria contenida en aquél y sus diversos aspectos.

Por otra parte, claramente podrían avizorarse diversas y, por cierto, legítimas posiciones sobre los puntos analizados, pues son todos enteramente opinables, teniendo cada una sus consecuencias desde el punto de vista jurídico.

Por último, volvemos a lo que manifestamos en la introducción, queremos subrayar que los tópicos tratados podrían merecer un mayor análisis y rigor jurídico. Sin perjuicio de ello, en cuanto el lector extraiga algunos conceptos e ideas de lo que pretendimos transmitir, la tarea para esta instancia estará cumplida.

26 Art. 6 del CAROU, competencias generales de la DNA.

27 Decreto-Ley Nº15.524, art. 24, inc.2º.

PANEL II : Clasificación Arancelaria

Lic. Leonardo Pellegrino

Funcionario de la Dirección General de Aduanas de Argentina (AFIP).

Firma responsable del Departamento Técnico de Nomencaltura y Clasificación Arancelaria- Dirección Técnica. Es Profesor de Clasificación Arancelaria del Posgrado de Derecho Aduanero y de la Integración - Facultad de Derecho de la Universidad de Bs. As. - (UBA). Es Profesor de Clasificación Arancelaria en el curso de Posgrado en Práctica Profesional Aduanera – Universidad Argentina de la Empresa - (UADE).

Diferencias en la clasificación arancelaria de mercaderías

Discrepancias y diferencias - Por qué hablo de diferencias y no de discrepancias. Una discrepancia es un tipo de diferencia de las tantas que existen en materia de clasificación. Por ejemplo, una discrepancia puede ser supeditada, pero no todas las diferencias en materia de clasificación tienen esta propiedad de subordinarse al cumplimiento de una decisión final.

En una discrepancia hay personas humanas y jurídicas debatiendo un interés económico o no económico. En una discrepancia hay un procedimiento legal y vías recursivas para su elucidación. Una diferencia en un sentido amplio no necesariamente adopta la forma de discrepancia. Una diferencia desde lo cualitativo es un hecho factico, haya adoptado la forma de discrepancia o no. A lo que me refiero, la discrepancia tiene previstos cursos de acción, pero no todas las diferencias en la materia lo tienen. Por eso me refiero a diferencias en un sentido amplio, independientemente de si son discrepancias o no. En esta exposición, es mi objeto presentar a las diferencias de clasificación desde un punto de vista amplio, algunas de sus implicancias, los ámbitos en los que son tratadas, sus métodos de solución y arriesgar alguna consideración.

“Una discrepancia es un tipo de diferencia, pero no toda diferencia es una discrepancia”

En síntesis, una discrepancia es un tipo de diferencia, pero no toda diferencia es una discrepancia.

Implicancias de las diferencias

1. Estadísticas. Me ha tocado trabajar en forma conjunta con los técnicos del Comité Técnico N° 2 de “Asuntos Aduaneros y Facilitación del Comercio” y con los técnicos del Comité Técnico N° 6 de “Estadísticas de Comercio Exterior del MERCOSUR” - ambos comités dependen de la Comisión de Comercio del MERCOSUR. El objeto del trabajo consistió en analizar la problemática de los flujos bilaterales de comercio en el comercio intrazona. El problema base era detectar los motivos por los que las estadísticas para ciertos sectores no coincidían. Entre otros, uno de los problemas que detectamos, era que el estado parte exportador declaraba la clasificación arancelaria de la mercadería en una posición arancelaria distinta a la que se declaraba en el estado parte importador. La identificación de estos casos permitió compensar los valores de los flujos de comercio, pero no la uniformidad de las series estadísticas.

Otros de los aspectos curiosos es del perfeccionamiento de las declaraciones aduaneras que son el insumo de las estadísticas, por ejemplo: si como conclusión de una auditoría ex - post se detecta una clasificación arancelaria incorrecta, este dato debería ser rectificado y quedar perfeccionada la declaración con la nueva posición arancelaria y debería ser advertido a los servicios estadísticos. Otros ejemplos más complejos de resolver los encontramos en cómo deberían expresarse en las series estadísticas las mercaderías que

son declaradas bajo el régimen de envíos escalonados o en los casos de internalización asimétrica de Resoluciones del Grupo Mercado Común (GMC) que cambian la Nomenclatura Común del MERCOSUR.

2. Política Comercial. El Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías (CSA) obliga a los estados miembros a establecer una nomenclatura arancelaria que exprese los derechos de importación y a su vez habilita a los miembros a desarrollar desdoblamientos a un nivel ulterior al de la Nomenclatura del Sistema Armonizado (NSA), para individualizar productos, ello en la medida que se siga el método de codificación de la NSA. La Nomenclatura Común del MERCOSUR es el instrumento en el cual se establece el Arancel Externo Común (AEC) del MERCOSUR. A su vez los Estados Parte (EEPP) utilizan desdoblamientos nacionales para sus propios fines. Así la identificación de productos a nivel internacional, regional y nacional, evolucionan y presentan un gran dinamismo.

En lo internacional para reflejar la evolución del comercio y las necesidades de identificación de otros organismos internacionales de cooperación que necesitan identificar la dirección y el volumen de comercio de determinados productos. A nivel regional también aparecen los mismos propósitos, pero en el caso de MERCOSUR, además, es el instrumento que define los derechos de importación definidos como AEC. Es decir, la Política Arancelaria Común (PAC). Y ya en el plano nacional, cada EEPP utiliza sus desagregaciones con múltiples propósitos.

“La incorrecta definición de la clasificación de los productos en las normas que establecen las medidas arancelarias puede echar por tierra los objetivos de una política comercial.”

La política arancelaria es una parte de la política comercial vinculada a la NSA y, por tanto, sus desdoblamientos regionales y nacionales. La incorrecta definición de la clasificación de los productos en las normas que establecen las medidas arancelarias puede echar por tierra los objetivos de una política comercial. No solo en el orden nacional, sino también en el regional. Las diferencias en el entendimiento tanto a nivel nacional, regional como internacional, respecto a la clasificación de un producto puede generar un efecto fiscal no deseado, afectando la competitividad, la inversión y distorsionando los objetivos de la política comercial, desviando comercio y afectando intereses económicos transnacionales.

3. Legal. En general a nivel nacional las diferencias están previstas en las legislaciones de fondo de todos los países, en el caso de la República Argentina nuestro Código Aduanero (Ley 22.415) prevé básicamente dos mecanismos de solución de controversias clasificatorias: el procedimiento de impugnación (controversia no sumarial) (artículos 1053 y ss. de la Ley 22.415) o el procedimiento para las infracciones (controversia sumarial) (artículo 1088 y ss. de la Ley 22.415) - cada uno con sus vías recursivas respectivas. A nivel regional el Código Aduanero del MERCOSUR (Decisión N° 27/10 CMC) no ha previsto prerrogativas en ese sentido, por tanto, cada EEPP aplicará su regulación en la materia, por lo que podemos decir que las implicancias legales de las diferencias en la clasificación no han sido consideradas en el MERCOSUR de una manera consensuada en la norma de fondo en materia aduanera.

Tratamiento de las diferencias

El tratamiento de estas diferencias dependerá en principio del ámbito en las que se generen y el método para su resolución.

1. Ámbito

Internacional - El Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías (CSA), prevé dos formas para el para el estudio de la clasificación de las mercaderías. Una corresponde a aquellos casos que se plantean en el marco del artículo 7° del CSA, que son las propias “funciones del Comité del Sistema Armonizado”, es decir la presentación de casos para el estudio en el ámbito de las sesiones ordinarias del Comité del Sistema Armonizado y la otra prevista en el artículo 10° del CSA “Resolución de Diferencias”, por la cual se insta a las partes contratantes a resolver la cuestión, en lo posible por la vía de las negociaciones directas entre las partes y, en caso de no tener éxito, la situación se planteará al Comité del Sistema Armonizado y eventualmente al Consejo.

Regional o plurilateral – En el caso del MERCOSUR las discrepancias bilaterales de clasificación técnicamente no deberían existir, dado que al ser una unión aduanera debería haber libre circulación de bienes y entonces no harían falta destinaciones de importación y exportación entre los EEPP. Sin embargo, en el Título XIII – Disposiciones transitorias - del Código Aduanero del MERCOSUR, en el inciso a) del artículo 178, se establece que la introducción o salida de mercaderías de un Estado Parte a otro Estado Parte se considerarán como importación o exportación entre

distintos territorios aduaneros. Dicho esto, puede suceder que, en el comercio bilateral de mercaderías originarias de las partes, se produzca (como ya lo hemos analizado en el punto *1. Estadísticas*) una discrepancia clasificatoria entre la exportación y la importación; en ese caso la implicancia legal *prima facie* es sospechar respecto del origen y por tanto de las condiciones preferenciales. Al respecto el Protocolo Adicional N° 77 al Acuerdo de Alcance Parcial de Complementación Económica N° 18 (AAPCE N° 18), prevé esta situación tanto para el caso de internalizaciones asimétricas de resoluciones que cambian la nomenclatura, como para aquellos casos en donde los EEPP tengan resoluciones de clasificación de carácter general, con distintas conclusiones clasificatorias para una misma mercadería.

También la Decisión N° 03/03 CMC establece las normas para la tramitación de decisiones de carácter general sobre la clasificación arancelaria de mercaderías en la NCM. En la norma se prevén los casos en los que los EEPP tengan diferencias en la clasificación de las mercaderías efectuadas por un EEPP a través de una resolución general de clasificación a nivel nacional y se establecen distintos métodos de resolución. El ámbito con competencia para el tratamiento de estas diferencias es el Comité Técnico N° 1 de "Aranceles y Nomenclatura".

"Independientemente de la solución por los procedimientos arbitrales sujetos a derecho internacional, cada ámbito presenta un método para resolver las diferencias"

Lo dispuesto en el artículo 3° del Acuerdo de Facilitación de Comercio – Resoluciones Anticipadas – en Argentina lo llamamos "Procedimiento de Consulta de Clasificación Arancelaria" y se encuentra reglado por la Resolución N° 1618 AFIP. Como resultado de este procedimiento se obtiene una norma de carácter vinculante a nivel nacional en la que se establece la clasificación de la mercadería. En la misión de diagnóstico del programa MERCATOR de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) realizada en Argentina en diciembre de 2018, los expertos de la OMA recomendaron incluir en nuestro procedimiento un plazo para la emisión de tales resoluciones, en lo particular estamos pensando en 150 días. Estamos evaluando distintas formas de consulta, con la participación del sector privado para dinamizar el proceso y hacerlo más diversificado, dado que la ocurrencia de un negocio no necesariamente se plantea con 150 días de anticipación.

En el ámbito de la ALADI, muchos de los AAPCE contienen disposiciones para tratar el tema de las discrepancias clasificatorias, en general tienden a mantener las condiciones preferenciales en la medida que existan resoluciones clasificatorias con carácter general, habilitando el proceso de consultas; un ejemplo de ello es el AAPCE N° 59 Argentina - Brasil - Colombia – Ecuador – Paraguay – Uruguay - Venezuela – Anexo IV - Artículo N° 17 – Discrepancias en la Clasificación Arancelaria y el Artículo 19 - Proceso de Consulta.

Nacional - la Dirección General de Aduanas de la República Argentina, tiene la competencia de determinar la clasificación en primera instancia, ya sea desde el aspecto controversial como en el aspecto consultivo. Luego existen vías recursivas para su reconsideración.

2. Método

Independientemente de la solución por los procedimientos arbitrales sujetos a derecho internacional, en cada ámbito de los comentados se presenta un método para resolver las diferencias.

Internacional: En el caso de discrepancias entre estados parte del CSA, el convenio dispone la negociación directa entre los estados miembros como primer paso (Artículo 10). Luego de no tener éxito esta vía, se propone la presentación del caso ante el Comité del Sistema Armonizado. Si es posible el Comité del Sistema Armonizado efectuará una recomendación por votación de una mayoría simple de los presentes (conforme su reglamento), sino elevará el problema al Consejo.

También puede someterse a consideración del Comité del Sistema Armonizado aspectos no expresados como discrepancias o diferencias, es decir un Estado Parte puede solicitar al Comité del Sistema Armonizado el tratamiento de un tema (sin que las diferencias queden evidenciadas). En este caso y de no haber ningún país que quiera negociar ese aspecto bajo el artículo 10, el tema será tratado como uno más de la agenda y sometido a votación por mayoría simple.

Regional o plurilateral: para el caso del comercio bilateral en el MERCOSUR el método previsto en el protocolo N° 77 al AAPCE N° 18 aparece como una solución operativa que permite salvaguardar las condiciones preferenciales de comercio y el carácter originario de la mercadería, pero exige dos cuestiones: o bien que las diferencias sean por la internalización asimétrica de normas que imponen cambios a la NCM, o bien que existan resoluciones generales en firme en las que cada EEPP clasifique a la mercadería en distintas posiciones de la NCM (hasta tanto la cuestión se resuelva en

el ámbito del CT N°1)

La Decisión N° 03/03 CMC, establece a la fecha, dos métodos de solución de las discrepancias que emergen de criterios de clasificación puestos a consideración del Comité Técnico N° 1. Uno es cuando la divergencia se da a nivel de los primeros seis dígitos de la codificación de la NCM, de no haber consenso este primer caso, se requiere una consulta a la Dirección de Asuntos Tarifarios de la OMA, sobre dicha respuesta si el disenso continúa, entonces la cuestión será presentada bajo lo establecido en el artículo 7° del CSA en la próxima sesión del Comité del Sistema Armonizado. Otra cuestión es cuando la divergencia se da a nivel de las codificaciones regionales (7° y 8° dígitos de la NCM), de mantenerse la discrepancia en el seno del CT N°1 entonces la cuestión será elevada a la CCM y esta al GMC, el cual tomará la decisión final que deberá ser observada por los EEPP.

Respecto de los acuerdos de la ALADI, como ya dijimos, no hay un método uniforme para todos los casos, pero existen acuerdos que establecen procedimientos para resolver las disputas (ej. AAPCEE N°59). En aquellos casos que el acuerdo no prevea este tópico, la discrepancia debería ser tratada por la Comisión Administradora del Acuerdo.

Nacional: En el caso de Argentina, estos casos se tratan en principio por la División Clasificación Arancelaria que emite un dictamen de clasificación, luego el mismo debe contar con la aprobación del Departamento de Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria y de la Dirección Técnica, para los casos controversiales, y además de la Subdirección General Técnico Legal Aduanera y del Director General de Aduanas, si se trata de normas generales de clasificación de mercaderías. Luego este dictamen se convierte en resoluciones que tiene vías recursivas y de reconsideración.

Algunas consideraciones

Las opiniones de clasificación incluidas en el Compendio de Opiniones de Clasificación emitidas por el Comité del Sistema Armonizado y aprobadas por el Consejo de Cooperación Aduanera (CCA), revisten un carácter vinculante de alcance internacional, dado que norma para todos los miembros del Convenio Internacional del Sistema Armonizado. Estas normas buscan lograr una uniformidad en la interpretación y clasificación de las mercaderías a nivel internacional. Ello en la medida que el estado miembro en cuestión no haya utilizado los extremos previstos en la Recomendación del Consejo de Cooperación Aduanera respeto de la Aplicación de las Decisiones Adoptadas por el Comité del Sistema Armonizado, de fecha 30 de junio de 2001. O bien que hayan sido utilizadas las vías de reserva previstas en el artículo 8° del Convenio del Sistema Armonizado.

En el ámbito del MERCOSUR las Directivas de clasificación arancelaria que emite la CCM, así como las resoluciones GMC en materia de cambios en la NCM, deben ser internalizadas por los EEPP bajo el procedimiento establecido en el Protocolo de Ouro Preto, para tener una vigencia efectiva en la Unión Aduanera.

Esto hace que incluso aunque la situación sea definida a nivel internacional o regional (en nuestro caso), todavía las diferencias pueden continuar generando efectos estadísticos, comerciales y legales, no deseados como los que hemos analizado.

Lic. Sandra De León

Encargada del Área de Nomenclatura y clasificación arancelaria en el Departamento de Acuerdos y Negociaciones de la Asociación Latinoamericana de Integración -ALADI.

Licenciada en Relaciones Internacionales de la Universidad de la República Oriental del Uruguay (UDELAR); Magister en Integración y Comercio Internacional de la Universidad de Montevideo; Magister en Innovación y Economía Solidaria de la Universidad de Salamanca, España. Es representante de la ALADI en el Comité Iberoamericano de Nomenclatura (CIN).

La nomenclatura como herramienta para la facilitación del comercio

La existencia de nomenclaturas aduaneras tiene sus orígenes en los inicios del comercio entre naciones. La necesidad de que los productos deban ser precisamente descritos e identificados llevó a que, desde comienzos del siglo XX, se planteara la búsqueda de un lenguaje comercial común para las naciones del mundo, poniéndose en evidencia la necesidad de un sistema clasificatorio único para las mercancías, que fuera aceptado internacionalmente.

La Nomenclatura merciológica consiste en una lista o enumeración de mercancías ordenadas sistemáticamente en grupos en función de determinados criterios. La eficacia de una nomenclatura destinada a la identificación de mercancías radica en que debe incluirlas a todas y en que cada mercancía solo pueda clasificarse en un único lugar.

Luego de las Nomenclaturas de Ginebra, de Bruselas (NAB) y la del Consejo de Cooperación Aduanera (NCCA), se llegó a la creación del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (SA), vigente actualmente, que constituye un sistema de clasificación preciso, flexible y que permite la clasificación de todas las mercaderías transables.

El SA es una Nomenclatura internacional polivalente establecida originalmente por el Consejo de Cooperación Aduanera –desde 1994 Organización Mundial de Aduanas (OMA)- y aceptada por todos los países que son Partes Contratantes del "Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías suscrito el 14 de junio de 1983 mediante el cual se adoptó.

Se utiliza para múltiples propósitos tales como: establecer los aranceles aplicables a las operaciones de comercio exterior; negociar rebajas arancelarias en acuerdos comerciales preferenciales utilizando una terminología o lenguaje común para definir las concesiones recíprocas; expresar las reglas para la calificación de origen de mercancías objeto de preferencias arancelarias; establecer otros instrumentos de política comercial como cuotas, cupos, prohibiciones de importar o exportar y otras medidas no arancelarias; establecer impuestos internos; y relevar estadísticas de comercio exterior y realizar análisis con tales estadísticas.

Está basada en una clasificación de las mercancías conforme a un sistema de códigos de seis dígitos, pudiendo los países establecer sus propias subclasificaciones adicionales (generalmente ocho o diez dígitos en total) para dar mayor precisión a ciertas mercancías con fines arancelarios o estadísticos. Estas aperturas nacionales o regionales de ocho, diez o más dígitos se denominan ítems.

El objetivo del Convenio del Sistema Armonizado es facilitar el intercambio comercial y de información, a través de la armonización de la descripción, la clasificación y la codificación de la mercancía objeto de comercio internacional. A ese respecto, es utilizado a nivel mundial como base de sus nomenclaturas nacionales por más de 190 países y por organizaciones regionales y multilaterales.

Los idiomas oficiales son el inglés y el francés (los utilizados por la Organización Mundial de Aduanas). Por otra parte, el Consejo de Cooperación Aduanera en sus sesiones de julio de 2000, decidió adoptar al español como lengua oficial de trabajo en el ámbito del Comité del SA y sus Subcomités.

El Convenio Multilateral de Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales Aduanas de América Latina, España y Portugal (COMALEP) adquirió el compromiso de elaborar la versión en español del Sistema Armonizado.

En el seno de COMALEP se ha elaborado la Versión Única en Español del Sistema Armonizado (VUESA) y de las Notas Explicativas del Sistema Armonizado (VUENESA), con el fin de lograr la uniformidad en la terminología empleada en países de habla hispana.

Enmiendas al SA

El comercio constituye un proceso dinámico en el cual la identificación de determinados productos a través de la asignación de subpartidas específicas en la Nomenclatura puede ganar o perder importancia con el paso del tiempo.

La evolución de la tecnología, así como las nuevas tendencias del mercado, entre otras razones, provoca cambios en la producción y en el flujo del comercio. Ello, unido a la conveniencia de esclarecer ciertos textos o realizar simplificaciones de otros, hace necesario actualizar el SA periódicamente. Dichas actualizaciones implican, entre otras modificaciones, la creación supresión o el reagrupamiento de partidas o subpartidas.

El Comité del Sistema Armonizado de la OMA tiene entre sus funciones la de proponer las Enmiendas al SA, en base a solicitudes realizadas por los países miembros de la OMA o por organismos internacionales especializados en determinados temas.

No hay un período especificado para que su actualización. Después de la versión inicial de 1988, la Nomenclatura ha experimentado enmiendas: la primera en el año 1992, la segunda en 1996, la tercera en el 2002, la cuarta en el 2007, la quinta en el 2012. La sexta Enmienda entró en vigor el 1ero de enero de 2017 y la próxima Enmienda entrará en vigor en el año 2022.

Nomenclaturas subregionales existen en Latinoamérica

Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay y Venezuela, Estados Partes del MERCOSUR, utilizan la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM). La aprobación de la NCM y de las modificaciones a la misma corresponde al Grupo Mercado Común (GMC) mediante Resoluciones.

La NCM está desagregada a nivel de ocho dígitos denominados ítems correspondiendo los seis primeros al SA. A su vez, los Estados Partes pueden incorporar aperturas nacionales adicionales, como es el caso de Uruguay y Venezuela, o utilizarla a ocho dígitos (Argentina, Brasil y Paraguay).

Se trata de una Nomenclatura Arancelaria puesto que contempla, asociado a la misma, el Arancel Externo Común del bloque.

La Nomenclatura de la Comunidad Andina (NANDINA) también está basada en el SA y está desagregada a nivel de ocho dígitos. Es utilizada por los países de la Comunidad Andina: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

El Sistema Arancelario Centroamericano es la Nomenclatura utilizada por los países que conforman el Sistema de Integración Centroamericano (SICA). Está basada en el SA y está estructurada a nivel de 10 dígitos. Se trata de una Nomenclatura Arancelaria dado que se presenta asociada al Arancel Centroamericano de Importación.

Por otra parte, la NALADISA es la Nomenclatura de la ALADI basada en el SA. No se trata de una Nomenclatura Arancelaria sino que se utiliza para negociar y expresar preferencias arancelarias y requisitos específicos de origen en el marco de Acuerdos preferenciales suscritos en el ámbito de la Asociación y para la presentación de estadísticas de comercio exterior. Está desagregada a nivel de ocho dígitos denominados ítems correspondiendo los seis primeros al SA.

Impacto de la incorporación de las Enmiendas al SA

Es posible afirmar que las nomenclaturas nacionales y subregionales (NCM, NANDINA y SAC) son actualizadas incorporando las Enmiendas al SA de conformidad con las recomendaciones emanadas del Comité del Sistema Armonizado, aunque puedan existir algunas excepciones.

No obstante, la actualización de las nomenclaturas en las que se expresan las preferencias y los requisitos específicos de origen expresados en los Acuerdos es una tarea que pocas veces llega a materializarse. En la mayoría de los Acuerdos no se han actualizado las nomenclaturas por consiguiente las preferencias y los REO se encuentran expresados en la Nomenclatura que se negoció originariamente.

En el caso de los Acuerdos de los que Uruguay forma parte, las preferencias arancelarias y los REO están expresados en distintas nomenclaturas, así como éstas en diferentes versiones:

- NALADI (NCCA),

- NALADISA basadas en la versión 1993, 1996, 2002 y 2012 del Sistema Armonizado (SA);

- Nomenclatura Nacional,

- Nomenclatura subregionales (NCM) basadas en las di-

ferentes versiones del SA.

Esta coexistencia de nomenclaturas distintas a la vigente en los diferentes Acuerdos, plantea la necesidad de realizar permanentemente correlaciones para conocer lo efectivamente negociado, el arancel de importación que corresponde aplicar, los requisitos de origen y el comercio que esos productos registran.

Las situaciones indicadas anteriormente, implican asumir mayores costos para conocer la información requerida por los servicios aduaneros o bien, no utilizar el tratamiento preferencial y de esta forma desaprovechar el sistema de preferencias negociadas al amparo de la ALADI.

El Cuadro adjunto se evidencia la situación antes señalada:

Esta situación pone en evidencia la necesidad de actualizar las nomenclaturas en las que están expresadas las preferencias arancelarias y los Requisitos Específicos de Origen (REOs) de estos Acuerdos, a la última versión de la nomenclatura en la que fueron negociados (NALADISA, Nomenclaturas nacionales o nomenclaturas subregionales).

Asimismo, se requiere el compromiso de los países signatarios de los Acuerdos para la incorporación de esas transposiciones al ordenamiento jurídico interno (Protocolos o Decisiones Administradoras) y realizar una adecuada difusión de la información a los operadores económicos para facilitar el llenado de la documentación aduanera.

Finalmente, cabe destacar, el valioso papel que desempeña la nomenclatura basada en el SA como herramienta que permite la utilización de un lenguaje universal de identificación de las mercancías y la necesidad de actualizar las nomenclaturas en las que se registran las preferencias y requisitos específicos de origen de los Acuerdos, con el fin de evitar errores que deriven en perjuicios económicos para los operadores de comercio.

NOMENCLATURA EN LOS ACUERDOS

Acuerdo	Nomenclatura en que están expresadas las Preferencias	Nomenclatura en que están expresados los REOS	Nomenclatura En el CO	Fuente
ACE 2 Automotor BR-UY	NCM (2012)	No definidos aún	NCM (2012)	ACE 2.76
ACE 18 AR-BR-PY-UY	Listas de excepciones: NALADI Reducción de Listas ACEs 18.1: NALADI 18.3: NALADI 18.5: NALADI 18.7 RAFUA: NCM (1994)	NCM (2012) (ACE 18.97) *NCM 2017 (ACE 18.180) - no entró en vigor.*	Si el producto no está sujeto a REO: NCM (2017). Si el producto está sujeto a REO: NCM (2012) en el Campo 9 del Certificado y NCM (2017) en el Campo "Observaciones"	Directiva de la CCM N° 32/2017
ACE 35 AR, BR, PY, UY -CL	NALADISA (12012) - *ACE 35.60*	NALADISA (2012) ACE 35.63 *vigente a partir del 5 de noviembre de 2019*	NALADISA (2012)	Nomenclatura en que están expresadas las preferencias
ACE 36 AR, BR, PY, UY -BO	NALADISA (1993) y *ACE 36.14 y ACE36.19 NALADISA (1996) a confirmar*	NALADISA (1993)	NALADISA (1993) o ACE 36.14 y ACE 36.19 NALADISA (1996) a confirmar	Nomenclatura en que están expresadas las preferencias
ACE 55 Automotor AR, BR, PY, UY -MX	NALADISA (2002)	NALADISA (2002)	NALADISA (2002)	Nomenclatura en que están expresadas las preferencias
ACE 57 Automotor ARG – UY	NCM (1996)	No definidos aún	NCM (1996)	Nomenclatura en que están expresadas las preferencias
ACE 58 AR, BR, PY, UY -PE	NALADISA (1996)	NALADISA (1996)	NALADISA (1996)	ACE 58, Artículo 3
ACE 59 AR, BR, PY, UY -CO, EC y VE	NALADISA (1996)	NALADISA (1996)	NALADISA (1996)	ACE 59, Artículo 3

Cra. Fabiana Fernández

Encargada de la División Técnica Aduanera de la Dirección Nacional de Aduanas.

Contadora Pública egresada de la Universidad de la República y funcionaria de la Dirección Nacional de Aduanas desde el año 2011.
Antes de su posición actual, la Cra. Fernández se desempeñó entre 2014 y 2018 como encargada del Departamento Valor y Origen de la División Técnica Aduanera. Entre 2011 y 2014 desempeñó tareas en el Departamento Revisión de la División Fiscalización.

Consultas de Clasificación Arancelaria

I. Introducción

La finalidad de esta presentación es abordar la aplicación del Instituto de las Consultas a nivel aduanero instaurado por el CAROU, y en particular sobre uno de los temas más consultados, como lo es la clasificación arancelaria de las mercaderías.

Este particular instituto tiene su asidero en la creciente complejidad y sofisticación de la legislación aduanera, que se traducen en la generación de dudas legítimas en los administrados respecto de la solución jurídicamente correcta aplicable a determinada situación, y mediante este instrumento se otorga a los consultantes seguridad jurídica y certeza respecto a la actuación de la Dirección Nacional de Aduanas ante una situación real y concreta. Si bien los administrados cuentan con otros mecanismos para que la Administración se expida ante sus consultas y peticiones (los conocidas como peticiones simples y calificadas), el Instituto de la Consulta cuenta con sus características que lo definen, y que compartiremos seguidamente.

II. Instituto Consulta Aduanera: Antecedentes

En la exposición de motivos del proyecto de Ley de Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay (CAROU), en lo que refiere a este tema se expresó: "El CAROU incluye la posibilidad de que titular de un derecho o de un interés legítimo pueda formular consultas ante la administración aduanera sobre la aplicación de la legislación aduanera a un caso determinado. Específicamente, se introduce el mecanismo de consultas previas vinculantes, que otorga a la DNA para que se expida y que prevé la imposibilidad de imponer sanciones al interesado que aplica la legislación de acuerdo con su opinión fundada en caso de silencio de la Administración. Se trata de un instrumento que otorga mayor certidumbre a las operaciones de comercio exterior y mayores garantías a los particulares"

En efecto, este Instituto se funda en los postulados de la certeza y seguridad jurídica, amparando al administrado a resolver de forma previa la posible incertidumbre jurídica que se le genere en el acaecimiento de determinada situación, conociendo el criterio a aplicar por la Administración, y que este sea obligatorio para la misma.

Dicho Instituto, a nivel aduanero, se encuentra establecido, en el Título XII "Consulta" del CAROU (Ley 19.276). Este mecanismo goza de larga trayectoria a nivel tributario, regulado legalmente en el Código Tributario (CT), vigente desde el 1 de enero de 1975 (Decreto Ley N° 14.306). Al respecto, si se comparan ambos instituto a nivel tributario y aduanero, sustancialmente son idénticos, ya que ambos establecen: i) los requisitos exigidos para la presentación de consultas (art. 194 CAROU, art. 71 CT), ii) los efectos de su planteamiento en relación a la conducta a desarrollar por el consultante (art. 195 CAROU, art. 72 CT), iii) el plazo para que la Administración se expida sobre la consulta planteada (art. 196 CAROU, art. 73 CT), iv) los efectos de la resolución dictada por la Administración y las consecuencias de los cambios de criterios adoptados (art. 197 CAROU, art. 74 CT); v) y el no pronunciamiento de la Administración dentro del plazo prescripto y sus efectos (art. 198, art. 74 CT). Con respecto a las diferencias, se evidencian en el plazo previsto con que cuentan la Administración Aduanera y Administración Tributaria para expedirse: 30 días hábiles y 90 días, respectivamente (art. 196 CAROU, art. 73 CT); así como la posibilidad de que la Administración Tributaria aplique intereses en aquellos casos que se genera una reliquidación, facultad con la que no cuenta la Administración Aduanera (art. 197 CAROU, art. 74 CT)

Adicionalmente, la regulación de este Instituto a nivel aduanero se complementa con el Decreto 145/015 (reglamentación de los artículos 194 a 198 del CAROU), y la Resolución General de la Dirección Nacional de Aduanas N° 44/2015 "Procedimiento de Tramitación de Consultas del Título XII del CAROU)

III. Consulta aduanera vinculante

De la normativa mencionada en el apartado anterior, se desprenden las características de este mecanismo que repasaremos a continuación, no sin antes explicitar que el objetivo del mismo implica que el organismo consultado expida un acto administrativo, conteniendo la respuesta a la consulta formulada.

Al respecto, es importante mencionar que este particular instrumento, bajo el cual se despliegan ciertos efectos que se verán seguidamente, opera cuando se cumplen determinados requisitos: i) la consulta es formulada ante la DNA por el titular de un derecho o de un interés personal y directo, ii) sobre la aplicación de la legislación aduanera a una situación actual y concreta, iii) en la cual se exponen con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que la motiva, y iv) el consultante podrá expresar su opinión fundada.

En relación a los sujetos autorizados a formular consultas, se requiere que el consultante sea el titular de un interés personal, es decir que se cuente con un interés que vincule a su titular con una situación subjetiva particular, que le sea propia, en oposición a un interés impersonal o general. Y además se exige que ese interés sea directo, lo cual significa que el mismo se derive de una situación real y actual, que en definitiva genere efectos que son directamente atribuibles al consultante, en oposición a un interés eventual o indeterminado.

“Se requiere que el consultante sea el titular de un interés personal, es decir que se cuente con un interés que vincule a su titular con la situación subjetiva..”

En lo que refiere a la situación actual y concreta, es la que le produce la incertidumbre subjetiva al consultante sobre la aplicación de legislación aduanera. O sea, no se podrá consultar por cualquier situación al amparo de este Instituto, la misma debe contar con estas características. La característica de actual se refiere a que sea contemporánea a la formulación de la consulta, que su acontecimiento sea inminente. La característica de concreta se verifica cuando se trata de una situación real, que se llevará a cabo, en oposición a una situación imaginaria, hipotética, que no se realizará.

Por otra parte, al momento de formular la consulta se deberá exponer de forma clara y precisa todos los elementos constitutivos de la situación que la motivan, para lo cual se deberán manifestar los hechos y fundamentos de derecho en que se apoya y la solicitud que se efectúa. Aspecto que resulta, fundamental, ya que esos elementos que constituyen la situación concreta y actual son lo que deben verificarse para que la respuesta resulte aplicable. De esto se desprende que la consulta debe presentarse de forma previa al despacho de la mercadería, y se requiere que sea con una antelación de 30 días hábiles.

Por último, hay un requisito cuyo cumplimiento no es obligatorio, el cual si no se verifica igualmente la consulta puede encuadrar en el Instituto bajo estudio. Se trata de la posibilidad del consultante de adelantar su opinión fundada. Por lo cual podrá suceder que el consultante solicite la respuesta de la Administración sin expresar su interpretación o fundamentos, o además de solicitar la opinión, manifestar su interpretación fundada. En este último caso, el interesado no solo requiere la respuesta del organismo, sino que el mismo convalide su interpretación planteada en la consulta.

Si bien como se ha dicho, este último requisito sobre la manifestación de la opinión fundada por parte del consultante no es una condición a cumplir para el planteamiento de la consulta, repercute en los efectos que se despliegan en el ámbito de este Instituto. Como se mencionará más adelante, la Administración cuenta con un plazo para expedir su opinión, pero de no cumplirse, el consultante que haya adelantado su opinión fundada podrá aplicarla mientras el organismo no se expide, y en caso de que ésta difiera a la de la Administración no podrá ser sancionado. De lo que resulta, que si el consultante no adelanta su opinión, se está cercenando parte de los beneficios de este instrumento.

Una vez analizado el cumplimiento de estos requisitos, la Administración calificará la admisibilidad de la consulta, y su condición de vinculante o no vinculante. En función de esta calificación, será la eficacia de la respuesta. Si se trata de una consulta no vinculante, la contestación se corresponde con mera información o evacuación de una duda, sin generar los efectos de la resolución de una consulta vinculante.

De tratarse de una consulta vinculante, el consultante deberá tener presente que la presentación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos ni justifica que el consultante incumpla sus obligaciones en materia aduanera.

Una vez formulada la consulta al amparo del multicitado Instituto, la Administración Aduanera cuenta con un plazo de 30 días hábiles para expedir la respuesta. En este sentido, el criterio manifestado por el organismo en la respuesta a la consulta, tiene efecto vinculante, ya que se encontrará

obligado a aplicarlo con respecto al consultante. La obligatoriedad en la aplicación del criterio sostenido en la respuesta rige solamente en relación a dicho consultante, pero no es extensible con respecto a terceros que se encuentren en similar situación, excepto que los mismos también consulten. Por otra parte, si posteriormente la Administración modifica este criterio, deberá notificar al interesado, pero solo regirá para las situaciones futuras.

Otra situación que se puede suscitar es que la Administración no haya emitido la respuesta dentro del plazo establecido, pero si el consultante adelantó su opinión fundada, podrá aplicarla hasta tanto se expida el organismo. En este caso, la interpretación fundada del consultante suple el silencio de la Administración, de forma provisoria hasta tanto la DNA se expida; si sucede que el criterio del organismo y del consultante difieren, se deberá aplicar el criterio de aquel, estando obligado este último al pago resultante de una eventual reliquidación, sin incurrir en infracción siempre que la consulta se haya presentado con 30 días de anticipación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva.

De lo anteriormente expresado se apreciag la importancia de que el consultante adelante su opinión fundada cuando plantea una consulta vinculante. Si no lo hace o lo hace tardíamente, y la Administración no se expide en el plazo legal previsto de 30 días hábiles, el consultante en caso de aplicar un criterio que no haya sido sustentado oportunamente en la consulta, podrá ser responsabilizado por sus obligaciones y ser sancionado.

“La consulta deberá relacionarse con una situación actual y concreta, explicitándose que no quedan comprendidas situaciones supuestas, hechos hipotéticos o a futuro...”

Finalmente, una vez emitida la respuesta a la consulta por parte de la Administración mediante un acto administrativo, el mismo puede ser impugnado por el consultante mediante los recursos de revocación, ante la Dirección Nacional de Aduanas, y subsidiaria y conjuntamente con el jerárquico ante el Ministerio de Economía y Finanzas. Adicionalmente, la Constitución consagra un régimen de tutela jurisdiccional, por el cual se puede solicitar la acción de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Y para este caso de las consultas vinculantes, es totalmente aplicable ya que para las mismas se exige la existencia de un interés legítimo, personal y directo, condiciones que se exigen al demandante eventualmente lesionado por el acto administrativo.

IV. Procedimiento para la tramitación de consultas aduaneras vinculantes

Tal como se mencionara supra, mediante la aprobación de la Resolución General N° 44/2015 de fecha 26 de junio de 2015, la Dirección Nacional de Aduanas dispuso el procedimiento para la tramitación de consultas al amparo del Título XII del CAROU.

En dicha Resolución General, en base a las disposiciones del CAROU y del Decreto 145/015, se regulan los requisitos para su presentación, formalidades para su tramitación, derivación de la consulta, estudio y plazos, su resolución y publicación.

En efecto, en el referido procedimiento se recogen los requisitos establecidos a nivel legal:

1. podrá formular consultas sobre la aplicación aduanera el titular de un derecho o interés personal y directo,

2. la consulta deberá relacionarse con una situación actual y concreta, explicitándose que no quedan comprendidas en dicho concepto situaciones supuestas, hechos hipotéticos o probables a futuro,

3. deberá presentarse la solicitud manifestando expresamente que se trata de una consulta en los términos del Título XII del CAROU, los datos de identificación del consultante, los recaudos correspondientes si actúa en representación de otro, datos de contacto para recibir notificaciones, y

4. deberá expresarse claramente y con precisión la situación consultada, debiendo aportar antecedentes y de ser pertinentes catálogos, folletos, fotografías, informes técnicos, estudios o circunstancias del caso planteado u otro documento que acredite o contribuya a formar opinión sobre la temática consultada; así como otros requisitos que exija la normativa vigente.

Asimismo, se establece a texto expreso bajo qué circunstancias se entenderá que el consultante expresa su opinión fundada, esto es cuando acompañe a la solicitud su posición y documentos que la sustentan, en su caso, fundamentado en forma clara y concreta los argumentos de hecho y derecho que avalan sus expresiones. Tal como se mencionó en el apartado III del presente, la manifestación de la interpretación fundada del consultante produce determinados efectos ante el silencio de la Administración.

De cumplirse con los extremos señalados precedentemente, la consulta debe presentarse a través de expediente GEX, admitiéndose un único tema de consulta por expediente. En particular, se aclara que de tratarse de más de un tema o mercadería se deberán presentar las solicitudes de consultas por expedientes separados.

Luego, se derivará al Departamento de Asesoría Letrada (ex Departamento de Asuntos Jurídicos) de la División Gestión Jurídica y Notarial para su análisis y confirmación de su admisión como consulta del Título XII del CAROU, es decir, si se trata de una consulta catalogada como vinculante, contando con un plazo de cinco días hábiles. Como se expresara en el apartado III del presente, esta calificación es de suma importancia para que se puedan desplegar los efectos relativos a este Instituto.

Posteriormente, dependiendo de la temática consultada, es a la oficina técnica que se enviará para su estudio y dictamen. A esta altura del procedimiento, es cuando se comienzan a establecer ciertas particularidades con respecto a la temática de las consultas. De forma expresa se indica que cuando se trate de una consulta de clasificación arancelaria corresponde la emisión del dictamen al Departamento Clasificación Arancelaria y Exoneraciones (DCAyE).

“La consulta de clasificación arancelaria tiene un tratamiento diferente ya que se ha delegado al Gerente del Área de Planificación y Desarrollo Aduanero su resolución...”

Cuando la consulta se encuentra a estudio de la oficina técnica correspondiente, tendrá con un plazo de 5 días hábiles, pudiéndose extenderse hasta 10 días hábiles, contando con la constancia fundada para tal extensión. En dicho plazo, la oficina actuante podrá plantear observaciones, requerir antecedentes e información adicional que se estime necesario, así como solicitar la comparecencia del consultante para ampliar su exposición, quién podrá estar acompañado de peritos. También, se podrá solicitar la comparecencia de otros funcionarios aduaneros, peritos o expertos externos en carácter de asesores.

En caso de que no se pudiera recabar la información adicional o levantarse las observaciones formuladas por la oficina actuante, se dictaminará con los elementos que obren en el expediente, y de ser insuficientes, se elevará el expediente a la Dirección Nacional sugiriendo no hacer lugar a la consulta.

Adicionalmente, se prescribe en particular para las consultas de clasificación arancelaria de mercaderías: i) la presentación de muestras, excepto en los casos que por sus dimensiones o condiciones no puedan ser aportadas, lo cual deberá ser expresado de forma fundada por el consultante; de verificarse dicho extremo y de estimarse necesario por el DCAyE, podrá disponerse la exhibición de la muestra o de la mercadería; y ii) el dictamen de consultas por esta temática deberá contar con la opinión de tres funcionarios técnicos. En caso de ser necesario, el Gerente del Área de Planificación y Desarrollo Aduanero (ex Gestión de Comercio Exterior) podrá solicitar para su resolución puntual, la actuación de funcionarios de otras oficinas de la DNA.

Una vez que se cuente con el dictamen con la respuesta a la consulta planteada, el Director Nacional emitirá la Resolución dentro de un plazo de cinco días hábiles. Con respecto a las consultas de clasificación arancelaria, tiene un tratamiento diferente, ya que se ha delegado expresamente al Gerente del Área de Planificación y Desarrollo Aduanero la resolución de este tipo de consultas.

Con la emisión de la resolución se procede a la notificación al consultante, y la misma obligará a la DNA a aplicar, con respecto al consultante, el criterio sustentado. Si dicho criterio fuera modificado, deberá ser notificado al interesado, y solo surtirá efectos para los hechos posteriores a dicha notificación. A su vez, por tratarse de un acto administrativo, se podrá interponer los recursos administrativos previstos en el artículo 317 de la Constitución, en dicho caso el recurrente deberá despachar la mercadería ajustando la declaración a lo resuelto por la DNA, sin perjuicio de la eventual reliquidación de tributos que correspondan, en caso de que se revoque o anule la Resolución recurrida. En los casos de recursos, las consultas de clasificación siguen un tratamiento especial, al corresponder la intervención del Cuerpo Permanente de la Junta de Clasificación, como órgano asesor dictaminante de la DNA frente a la interposición de un recurso de revocación sobre la resolución emitida sobre esta materia.

Asimismo, es oportuno aclarar que cuando la resolución se haya basado en información incorrecta, falsa, o engañosa aportada por el consultante, se declarará inaplicable con efecto retroactivo, y la DNA tomará las medidas administrativas, infraccionales y/o penales que correspondan.

Finalmente, el procedimiento dispone la publicación de las consultas resueltas, en la página web de la DNA.

A efectos de ilustrar la aplicación del Instituto de consulta a nivel aduanero, se comparten las siguientes cifras relacionadas a las consultas sobre la temática relacionada a la técnica aduanera, es decir, al valor, origen y clasificación arancelaria de las mercaderías:

Año	Temática			Totales
	Valor	Origen	Clasificación	
2015	0	1	93	94
2016	1	0	154	155
2017	0	1	203	204
2018	0	1	129	130
Totales	**1**	**3**	**579**	**583**

Como se puede apreciar, las consultas sobre clasificación arancelaria son las más presentadas por los operadores, siendo casi la totalidad de las mismas.

V. Consultas de Clasificación Arancelaria

En base a las cifras compartidas en el apartado IV del presente, resulta de interés exhibir las consultas por Capítulo del Sistema Armonizado:

De las gráficas se desprende que las mercaderías por las cuales más se consulta su clasificación arancelaria se corresponden a los capítulos 84 (reactores nucleares, calderas, máquinas, aparatos y artefactos mecánicos; partes de estas máquinas o aparatos), 85 (máquinas, aparatos y material eléctrico, y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos), 90 (instrumentos y aparatos de óptica, fotografía o cinematografía, de medida, de control o precisión; instrumentos y aparatos medicoquirúrgicos; partes y accesorios de estos instrumentos o aparatos)

Del mismo modo, es oportuno mencionar la cantidad de consultas que resultaron apeladas por los consultantes:

Año	Dictámenes	Apelados	% Apelados
2015	**93**	**1**	**1%**
2016	**154**	**13**	**8%**
2017	**203**	**12**	**6%**
2018	**129**	**7**	**5%**

Bibliografía consultada

Caffera, L.; Lamenza, S.; Laventure, I.; Pérez, N.; Gutiérrez, G. – "Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay. Comentado y concordado". Abril 2016.

Rodríguez Villalba, G. – "La consulta tributaria en la legislación uruguaya". Revista Tributaria del IUET, N° 151, páginas 585 y siguientes.

Labaure, C. – "El procedimiento de la consulta tributaria". Revista Derecho Público. Año 22. Número 43. Agosto 2013, páginas 57 y siguientes.

San Martín, F.; Dávila, N. – "El procedimiento administrativo ante el cambio de criterio de una consulta tributaria". Diciembre, 2009.

PANEL III : Procesos penales y procesos infraccionales aduaneros

Dra. Claudia Altez
Fiscal Adscripta en la Unidad de Litigación de la Fiscalía General de la Nación.

Abogada y Escribana. Dicta cursos de Derecho Procesal Penal en la Escuela Nacional de Policía.
Ha realizado múltiples cursos nacionales e internacionales sobre litigación oral. Se encuentra cursando la Maestría en Derecho Procesal Penal, de la Universidad Católica del Uruguay.

Potestades del Ministerio Fiscal en los procesos penales y actuación de la DNA como auxiliar del mismo

En el sistema procesal penal (sistema acusatorio) que comenzó a regir hace dos años (1° de noviembre de 2017), el Fiscal tiene como rol dirigir la investigación y realizar la acusación penal una vez que encuentra elementos para imputar un delito a una persona (art. 43 C.P.P).

En el desarrollo de la investigación, se trabaja conjuntamente con la Policía Nacional y con todas aquellas autoridades que cumplen funciones de policía judicial (art. 49 CPP).

Estas autoridades -dentro de las que están incluidos los funcionarios de la DNA- revisten el carácter de auxiliares de la Fiscalía en el ejercicio de las potestades conferidas por el Código del Proceso Penal.

En su carácter de auxiliares, existen potestades que pueden o deben desarrollar en forma independiente y potestades cuyo cumplimiento depende de una orden fiscal y /o judicial.

Para el cumplimiento de la función de auxiliar, reciben instrucciones de los Fiscales intervinientes en cada caso (art. 50 CPP) y el Fiscal de Corte puede dictar instrucciones generales de actuación (art. 57 CPP).

Una *Instrucción General* contiene directrices de actuación, en forma general, aplicables a la investigación de todos los casos. Hasta el momento, se ha dictado una sola Instrucción General en lo que refiere a la actuación de la Policía Nacional y demás organismos administrativos con funciones de policía judicial.

El art. 53 del C.P.P regula las potestades que pueden ejercer en forma independiente las autoridades que cumplan función de policía -dentro de las que se encuentran los funcionarios de DNA-, señalando entre otras las siguientes:

- *detener en casos de flagrancia (art. 219 del C.P.P).*

- *resguardar la escena del hecho.*

- *identificar testigos.*

- *recibir declaraciones de los testigos.*

Pueden realizar también el control de identidad de personas, en casos fundados, como la existencia de un indicio de que esa persona haya cometido o intentado cometer delito, que se dispone a cometerlo o que puede suministrar información útil para la indagación de un ilícito, de conformidad con lo dispuesto en el art. 55 del C.P.P.

Respecto de los registros, por una parte, el art. 59 del C.P.P lo permite en relación a la persona, a su vestimenta, a su equipaje y del vehículo, siempre que la persona esté detenida o existan indicios de que cometió o intentó cometer delito.

Por otra parte, el art.189 del C.P.P indica quienes pueden efectuar los registros, señalando que debe realizarse por orden del Fiscal o por la autoridad administrativa dando cuenta a éste, labrándose acta y cuando sea posible se recogerán los elementos materiales útiles.

Con referencia a la incautación de bienes, el artículo 197 del C.P.P señala que los funcionarios que cumplen funciones de policía judicial pueden incautar cuando estén frente a un delito flagrante o cuya ocurrencia sea inminente.

Respecto de la posibilidad de detener, a lo señalado más arriba (detención en flagrancia), se suma la posibilidad de detener en cumplimiento de orden judicial. En este caso al acceder al sistema S.G.S.P y colocar el nombre de una persona, figura como requerido.

En aquellos casos en que practiquen la detención de una persona, es fundamental dar cumplimiento a lo dispuesto en el art. 64 del C.P.P, norma que regula los derechos que se le deben comunicar al imputado en forma inmediata a su privación de libertad.

Todas las actuaciones deben registrarse de conformidad con el art. 58 del C.P.P., registro que el Fiscal podrá solicitar en cualquier momento. La Dirección Nacional de Aduanas a través de la División Propiedad Intelectual, Lavado de Activos y Narcotráfico accede al S.G.S.P del Ministerio del Interior, la cual registra en dicho sistema los eventos.

Debe tenerse presente que la investigación es reservada, sólo pueden acceder a ella el equipo fiscal, el equipo policial, el imputado, la víctima y sus defensores.

Dr. Flavio Barreda

Funcionario del Departamento Contencioso Letrado de la Dirección Nacional de Aduanas.

Doctor en Derecho y Ciencias Sociales por la Universidad de la República. También está diplomado en Ética y Auditoría Interna por la Universidad Católica del Uruguay Dámaso Antonio Larrañaga (UCUDAL). El Dr. Barreda cuenta con una Tesis entregada de la Carrera de Especialista en Derecho Procesal por la Universidad de la República, actualmente en evaluación.
Asimismo se encuentra en proceso de finalización de su Tesis del Master en Derecho Administrativo Económico por la Universidad de Montevideo, cuyo curso ya fue completado.

Potestades de la Dirección Nacional de Aduanas en el proceso aduanero

I. Introducción

Brevemente trataremos de aproximarnos al tema asignado, aclarando desde un comienzo que, al referirse el título de la ponencia a "potestades" en realidad estamos hablando del "rol" o "grado de participación" que le fue otorgado a la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) en el proceso infraccional aduanero por el Código Aduanero (CAROU – Ley N° 19.276).

Específicamente nos vamos a situar en el Capítulo IV – Proceso infraccional aduanero, Sección III – Proceso de conocimiento por infracciones aduaneras (arts. 234 a 250); Sección IV – Proceso de Ejecución (arts. 251 a 254); y Sección V – Disposiciones procesales generales.

Debemos comenzar por enmarcar cual es el papel de la DNA en dicho proceso. La participación es en calidad de simple denunciante, ya que la facultad de denunciar incluso es más amplia y no sólo comprende a la DNA sino a ***"toda persona"*** de acuerdo al art. 234 (CAROU).

Ahora delimitemos que facultades tiene el denunciante: según el art. 238 del CAROU su intervención se limita a poner en conocimiento del Juez los hechos que configurarían la presunta infracción y la posibilidad de ofrecer prueba en la etapa de manifiesto.

La denuncia no requiere firma letrada, aunque se exija -cuando se realiza en forma escrita- que deba contener ***"…la narración precisa de los hechos constitutivos de la***

presunta infracción, los medios de prueba que la sustenten…" entre otros datos (art. 237 CAROU).

II. Proceso de conocimiento

Ingresada judicialmente la denuncia, se citará a audiencia indagatoria a los involucrados, al representante fiscal y al o los denunciantes (art. 242 CAROU). Más allá de la citación preceptiva de estos últimos, su presencia es claramente irrelevante para el desarrollo del proceso dado que su incomparecencia no implica ninguna consecuencia negativa ni suspende las actuaciones. En caso de comparecer, el denunciante tampoco podrá interrogar a testigo alguno ni le está permitido realizar ningún acto procesal, por lo que podría postularse, en una expresión no académica si se nos permite el exceso, que el denunciante es un verdadero *"convidado de piedra"*: presencia los actos procesales pero nada puede hacer o decir, por lo que el control de los actos procesales por el denunciante es del todo inexistente, y su presencia en la audiencia indagatoria es anodina.

En esa audiencia el denunciante tendrá vedada, también, toda posibilidad de impugnar cualquier providencia que se dicte, de acuerdo a lo que prevé el art. 256 del CAROU, disposición ésta que establece una limitación a la impugnabilidad, permitiendo la apelación de algunas resoluciones. Más allá de que esta disposición deba leerse en conjunto con los arts. 245 y 250.

El art. 245 permite únicamente al Ministerio Público interponer recursos en caso de que el juez clausure luego del pedido fiscal de inicio de sumario.

Concluida la audiencia indagatoria o en el plazo de 10 días que establece el art. 244.2 literal d), el representante fiscal deberá evacuar el traslado solicitando la clausura de las actuaciones o el inicio de sumario. Si considera que corresponde la clausura, obliga al Juez a disponerla y dicho fallo es inapelable, con lo que se cierra el proceso de una vez y para siempre.

Esta facultad de solicitar el archivo (clausura) de las actuaciones constriñendo al Juez a disponerla, deja al magistrado en una peor posición que si fuera un simple homologador, dado que, aún en el caso que el Juez advierta que los fundamentos vertidos por fiscalía puedan ser absurdos o inconsistentes, nada puede hacer, ya que la ley le impone decretar la clausura. Esto pone en evidencia la ausencia absoluta de control jurisdiccional de la clausura así producida.

Cabe preguntarse, desde el punto de vista teleológico, si el representante fiscal es el único e indiscutible representante de los intereses del "Fisco" en materia aduanera. Más allá de que normativamente se prevea que el Ministerio Público es el que ejerce *"…la titularidad de la acción fiscal en todas sus instancias, en los asuntos relativos a infracciones aduaneras…"* (art. 14 inciso 2do. numeral 1ro. del Decreto Ley Nº 15.365 de 30/12/1982), no parece razonable que el organismo con competencia específica para perseguir y recaudar los tributos vinculados al comercio exterior, o sea la Aduana, no tenga forma alguna de impugnar la decisión del representante del Ministerio Público y Fiscal de no perseguir la infracción aduanera denunciada.

Es interesante comparar esta situación con la del estatuto de la víctima en el nuevo Código de Proceso Penal (NCPP) Ley N° 19.293. En este proceso la víctima debe ser oída y puede oponerse a la decisión del fiscal de no iniciar o dar por concluida la indagatoria preliminar, o de no ejercer la acción penal, así como oponerse a cualquier otra resolución que ponga fin al proceso (arts. 81 y 129 del NCPP).

"Ninguna previsión similar existe, sin embargo, en el proceso aduanero en el que la falta de acusación fiscal clausura definitiva e irrecurriblemente las actuaciones"

En el caso que el fiscal decida no investigar o de dar por terminada la investigación, el denunciante o la víctima podrán solicitar al tribunal que ordene el reexamen del caso por el fiscal subrogante. Si el Juez así lo entiende, ordenará el pase sin más trámite, notificando al jerarca del Ministerio Público e inhibiendo al fiscal actuante hasta el momento (arts. 98 y 100 del CPP).

Ninguna previsión similar existe, sin embargo, en el proceso aduanero, en el que, como hemos visto, la falta de acusación fiscal clausura definitiva e irrecurriblemente las actuaciones.

Retomando el proceso aduanero, en el caso de que se inicie sumario y se pase a la etapa del plenario, surge la tercera oportunidad de participar que tiene el denunciante, esto es, el ofrecimiento de prueba. Y si se produce el rechazo del medio probatorio ofrecido, la sentencia que impone tal rechazo es único fallo judicial que puede ser impugnado por la Aduana en todo el proceso aduanero (art. 247 CAROU).

Con ese eventual ofrecimiento de prueba culmina definitivamente, además, la intervención de la administración aduanera en el proceso. La Aduana no podrá siquiera alegar de bien probado, como sí puede hacerlo el abogado de la víctima en el NCPP (art. 271). Este Código, además, esta-

blece a texto expreso que tanto la víctima como los terceros que comparezcan en el proceso tienen legitimación para impugnar las resoluciones desfavorables en su contra (art. 360 CPP).

III. Proceso de ejecución

Ejecutoriada la sentencia y realizada la liquidación del fallo, el CAROU dispone que sea el Ministerio Público quien intime el pago de la condena y solicite las medidas de ejecución pertinentes, tales como el embargo genérico o específico, así como las reinscripciones de los embargos (art. 252 CAROU).

Por lo tanto, tampoco en esta instancia la D.N.A. tiene competencia alguna para intervenir en defensa de los intereses del Fisco.

IV. Posibles modificaciones al CAROU

Antes de sugerir cambios en la normativa vale la pena recordar, *grosso modo*, cuáles son los resultados que surgen de los procesos aduaneros.

Del 100% de procesos aduaneros que finalizaron en el período 2014-2019[1], el 81,25% finalizaron por clausura a raíz de la solicitud fiscal, esto es, ni siquiera hubo pronunciamiento judicial sobre el fondo de la cuestión, tal como viene de señalarse.

“Con este mecanismo podríamos asimilar la intervención de la DNA al estatuto de la víctima y/o denunciante en el Código del Proceso Penal..”

Ahora sí, con estos datos fríos y demoledores, es posible abordar la cuestión de las transformaciones normativas que podrían considerarse, y las propuestas son las seis siguientes:

1) Intervención de la DNA como un tercero coadyuvante (art. 48.1 C.G.P.).

En virtud que la D.N.A. es el órgano público recaudador de los tributos aduaneros, es sujeto activo de la relación jurídica tributaria. Se trata del Fisco (art. 21 del Código Civil y art. 15 del Código Tributario). Por lo tanto, más allá de que la Aduana sea un tercero en el diseño procesal del CAROU en materia infraccional, no es un tercero en lo atinente a la determinación tributaria y a la recaudación de los tributos correspondientes (art. 6 literal e) del CAROU). Mediante el instituto de la intervención coadyuvante podría instrumentarse la participación de la DNA para que pueda defender por sí los intereses del Fisco en los procesos infraccionales.

En este caso[2] la DNA como tercero coadyuvante no introduciría al proceso ningún litigio nuevo ni ampliaría el ya planteado, simplemente se limitaría a colaborar con la parte actora (Ministerio Público y Fiscal).

Si bien el tercero –en este caso la DNA- no se encuentra legitimado para demandar, por la aplicación de este instituto se lo considerará “parte” y podrá interponer recursos, pedir pruebas, solicitar una nulidad, etc. aunque, dada su intervención adherente a la parte actora, no podrá actuar en contradicción con la parte adherida, por hallarse subordinado a ésta.[3]

2) Posibilidad de impugnar las solicitudes de clausura del Ministerio Público y Fiscal y revisión por un Fiscal subrogante.

Con este mecanismo podríamos asimilar la intervención de la DNA al estatuto de la víctima y/o denunciante en el Código del Proceso Penal, esto es, podría implementarse un sistema en el que la DNA recibiera un traslado en caso de solicitud de clausura por parte del fiscal actuante, y en esa oportunidad la administración aduanera podría pedir la revisión de las actuaciones por un fiscal subrogante. Ante el pedido fundado de la Aduana el Juez decretaría el pase a un fiscal subrogante inhibiendo al fiscal actuante, y el subrogante podría confirmar lo actuado por su colega o separarse e impetrar la continuación del proceso.

3) Incorporación de la etapa de alegatos y facultad de alegar de la DNA

Complementando las dos variantes anteriores, podría agregarse la facultad de alegar de bien probado, lo que implica, además, instaurar esa etapa que hoy no se encuentra prevista en el proceso aduanero. En tal instancia alegarían de bien probado Fiscalía, los imputados y la Aduana, cada uno por su parte.

4) Declaración de bienes y derechos (art. 379.6), averiguación de bienes (art. 379.7 CGP) y embargo de cuentas bancarias no identificadas (art. 380.8 CGP).

1 Corresponde aclarar que el espectro de casos que se relevó no incluye las denuncias de contrabando donde hubo incautación de las mercaderías en infracción.

2 VESCOVI, Enrique [et al.] – Código General del Proceso. Comentado, anotado y concordado, Tomo II, Editorial ÁBACO, Montevideo, 1992, Pág. 137.-

3 VESCOVI, Op. Cit., Pág. 142.-

Independientemente de que el art. 252.3 del CAROU, en sede de ejecución, prevé que el fiscal pueda solicitar las **medidas de ejecución** tendientes a efectivizar el pago de los adeudos liquidados, en los hechos no ocurre más que la solicitud de embargo genérico. Fiscalía ha expresado en varias oportunidades que no cuenta con recursos para realizar averiguaciones que le permitan identificar bienes específicos del condenado. En virtud de ello, valdría incorporar expresamente, como cometido fiscal, la solicitud de las medidas particulares de la declaración de bienes y derechos, averiguación de bienes o embargo de cuentas bancarias no identificadas, institutos que se incorporaron al proceso civil por la Ley N° 19.090.

De tal forma, en el primer caso, el fiscal, al promover la ejecución, solicitaría la intimación del condenado a fin de que este último presente una declaración de bienes y derechos de los que sea titular y resulten suficientes para hacer frente a la ejecución. En el segundo caso, que sería en defecto del primero ante la situación que el ejecutado incumpla el deber, así como en caso de declaración de bienes que resulten insuficientes o en caso de ocultamiento de gravámenes o afectaciones de los bienes o derechos, el fiscal podría pedir al Juez que se dirija a los organismos y registros públicos pertinentes para que faciliten la relación de todos los bienes o derechos patrimoniales del ejecutado de los que se tuviere constancia.

El tribunal también podría solicitar un informe a las entidades del sistema de intermediación financiera, sobre los saldos de cuentas y depósitos que pueda tener el ejecutado.

En el tercer caso, podría seguirse el procedimiento previsto en el art. 380.8 del CGP, disponiendo el embargo de cuentas bancarias no identificadas, con la notificación al Banco Central del Uruguay (BCU), el que deberá comunicarlo a todas las Entidades del Sistema de Intermediación Financiera, haciéndose efectiva la medida con la notificación a dichas entidades.

5) Eliminación de la Fiscalía de Aduana y ordinarización del proceso de conocimiento y del proceso de ejecución (arts. 338 a 343 CGP).

Esta variación implicaría que la Aduana sería la única representante del Fisco ante la jurisdicción aduanera. Pasaría a tener el estatuto de actor y el acto proposicional, en vez de una simple denuncia, sería una demanda con los mismos requisitos formales de los arts. 117 y 118 del CGP Asimismo, el proceso infraccional aduanero seguiría el tracto procedimental del proceso ordinario civil regulado por el Código General del Proceso, ya que el proceso infraccional aduanero nunca fue enteramente asimilable al penal, sino que, más bien, se trata de un híbrido. El caro principio penal que no permite el proceso en rebeldía no aplica en el infraccional aduanero, así que si éste fuera absorbido por una lógica totalmente civilista, ello no implicaría más que reconocer el carácter residual de la estructura procesal ordinaria del C.G.P. En el fondo lo que se ventila es un tema tributario al que se le añade una multa por la infracción cometida.

6) Supresión de la justicia aduanera. Pasaje al sistema puramente administrativo (acto de determinación) del Código Tributario.

Por último, pero no por ello menos relevante, esta sugerencia de modificación implica superar el histórico sistema jurisdiccional aduanero, el que solo subsistiría para las infracciones aduaneras de contrabando y de abandono infraccional, pasando las demás infracciones al sistema administrativo puro con base en el artículo 67 del Código Tributario.

Dicha norma prescribe que el acto de determinación debe contener, entre otros requisitos, la indicación de los importes exigibles por tributos y las sanciones.

Lo planteado hasta aquí tiene el ánimo de proponer algunas ideas que contribuyan al debate sobre viejos problemas aún pendientes de solución en el proceso infraccional aduanero.

Ministerio
de Economía
y Finanzas

Dirección Nacional de Aduanas

Rambla 25 de Agosto de 1825 N° 199
Tel: 2 915 0007
www.aduanas.gub.uy