

**“OPORTUNIDAD PROCESAL PARA DEDUCIR DEFENSAS RELATIVAS A  
LA LIQUIDACION DE TRIBUTOS Y SANCIONES EN EL PROCESO  
INFRACCIONAL ADUANERO”**

Índice Temático. I). Visión General; II). Las Operaciones Comerciales – valoración Aduanera; III). Organismo a cargo de la realización de las Operaciones Comerciales; IV). Situación antes de la Sanción de la ley 19276; V). Situación a partir de la Sanción de la ley 19276; VI). Importancia de las Operaciones Comerciales. Su correcta formulación; VII). Desarrollo de las Operaciones Comerciales. Su regulación Legal actual. “De Lege data”; VIII). Oposición a las Operaciones de Valor. Ausencia de un Proceso; IX). Procedimiento. X). La experiencia de Perú; XI). Conclusión.-

**I). Visión General.**

El objeto de la presente exposición es reflexionar sobre un aspecto que resulta relevante para el desarrollo normal del proceso Infraccional aduanero.

El encuadre del presente estudio se inserta en los procesos infraccionales aduaneros seguidos por la presunta comisión de una infracción aduanera de contrabando y también colateralmente en la infracción penal de contrabando cuando en la misma se hace jugar la agravante prevista en el artículo 258 numeral 2 y 3.-

El Código Aduanero en los Artículos 233 a 250 regula el proceso Infraccional aduanero en sus distintas etapas, y los Artículos 251 a 254 regulan el proceso de ejecución.-

Si bien como veremos las operaciones comerciales están nombradas en dos artículos y su práctica tiene distintas consecuencias, resulta importante distinguir y diferenciar estas, de la liquidación preceptiva de la sentencia la cual adelantamos no puede ni debe sustentarse en aquellas.

La ausencia de oposición de la parte a las operaciones comerciales en la etapa inicial o de conocimiento del proceso no es óbice o al menos no debería serlo para la oposición a la liquidación de sentencia.-

Por último, dentro del presente objeto y encuadre general conviene recordar que la mayoría de los procesos infraccionales iniciados por la comisión de una presunta infracción aduanera de contrabando, son de menor cuantía, y la mayoría de los mismos se deben a excesos en las franquicias para equipaje de pasajeros.-

## II).Las Operaciones Comerciales – La Valoración Aduanera.-

Las operaciones comerciales, u operaciones de valor, hacen referencia a todas aquellas **actividades** que se realizan dentro de parámetros específicos, con su debida documentación, con el fin de determinar el valor de una mercadería (valor en aduana), para que sobre dicho valor se puedan aplicar los derechos establecidos en los aranceles de Aduana, tanto a la entrada como a la salida del territorio aduanero.-

El valor en aduana constituye la base imponible para la aplicación de los derechos de aduana.

Las operaciones comerciales internacionales generan aranceles. Estos aranceles son determinados a través de la fracción arancelaria de la mercancía, a partir de una base gravable.

La **valoración aduanera** es el conjunto de criterios utilizados para determinar la base gravable, y por consiguiente, los aranceles aduaneros.

Sobre esta actividad de valoración *“englobamos a los métodos o procedimientos para estimar el valor de una cosa bajo su aspecto pecuniario, esto es para determinar su precio... esta valoración se efectúa en un momento y lugar precisos...”*<sup>1</sup>

Pero esta actividad de valoración es “Aduanera”, lo que indica *“que estamos hablando de una valoración efectuada a los efectos de la*

---

<sup>1</sup>Cfme. Pablo González Bianchi. El Valor en Aduana. Volumen I. Montevideo. 2003. Pàg.30

*aplicación de la legislación aduanera, más precisamente de la legislación tributaria aduanera.*

*Así la fijación de un valor de la mercadería en el lugar u momento indicados anteriormente, tiene por finalidad establecer la base de cálculo de los tributos aduaneros cuyo hecho generador es la importación de mercaderías. Esa base de cálculo se expresa en el “valor en aduana”<sup>2</sup>.-*

El Dr. Pablo Labandera, siguiendo a BERR y TREMEAU, nos dice que “*la valoración aduanera de mercaderías consiste en el conjunto de métodos y procedimientos aplicados por la administración aduanera para determinar el valor de la mercaderías o bienes muebles corporales, expresado en su precio – en ocasión de la importación de dichas mercaderías- y a los efectos de la aplicación de la tributación aduanera correspondiente*”<sup>3</sup>

### **III). Organismo a cargo de la realización de las Operaciones Comerciales.-**

Dentro de las competencias fijadas legalmente a la Dirección Nacional de Aduana, se encuentra la de liquidar, percibir y fiscalizar los tributos aduaneros y otros gravámenes no regidos por la legislación aduanera que se le encomendaren, efectuar la clasificación arancelaria de la mercadería, su valoración y verificación, efectuar el reconocimiento analítico de las mercaderías y la determinación de su naturaleza<sup>4</sup>

Dentro del abanico de funciones que competen al este organismo, se encuentra la verificación de las mercaderías, la cual es definida como la inspección física de la mercadería por parte de la Dirección Nacional de Aduanas a fin de constatar que su naturaleza, calidad, estado, y cantidad estén de acuerdo con lo declarado, así como de obtener

---

<sup>2</sup> Obra Citada. Página. 31.-

<sup>3</sup> Cfme. Pablo Labandera. Estudios sobre el Código Aduanero de la ROU. Anotado y Concordado. Pág. 300. LA LEY URUGUAY.

<sup>4</sup> Artículo 6º ley 19.276

informaciones de origen y valor de la mercadería, en forma preliminar y sumaria.<sup>5</sup>

#### IV). Situación antes de la Sanción de la ley 19.276.-

Antes de la sanción y entrada en vigencia de la ley 19.276 – Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay, ante la detención de mercadería en presunta infracción aduanera de contrabando, labrada el acta correspondiente, se procedía a practicar las operaciones comerciales o de valor sobre la mercadería, en sustento en lo establecido en el artículo 268 de la ley 13318<sup>6</sup>.-

Medularmente la actividad desarrollada se circunscribía a un detalle de la cantidad de mercaderías, el establecimiento de su valor comercial, la aplicación con criterio general para todo tipo de mercaderías de la tasa del 35%, y a reglón siguiente se establecía en un cuadro en donde se consignaba: a). valor comercial; b). valor normal en aduana; c). gravámenes; d). multa; e). Cuantía.

---

<sup>5</sup> Artículo 2º ley 19.276

<sup>6</sup> Artículo 268. Ley 133.318. Producida la detención de mercaderías o efectos, en todos los casos se procederá de la siguiente manera:

1º) Se labrará acta en la que constará una relación de los hechos, nombre y domicilio de los aprehensores y denunciados, si los hubiere, e inventario de la mercadería. Dicha acta será enviada, en un plazo que no excederá de cinco días hábiles, a la autoridad aduanera más próxima, la que la complementará estableciendo:

a) El estado de la mercadería o efectos, y su calidad de nuevos o usados;  
b) Su valor normal en aduana.  
c) Los tributos porcentuales correspondientes.

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

3º) En los casos en que la competencia corresponda a la Dirección Nacional de Aduanas, controlada que sea la regularidad de las actuaciones realizadas y cumplida la instrucción que la autoridad entendiere del caso ordenar, se dictará resolución dentro del plazo de veinte días, decretando la imposición de las sanciones previstas en el artículo 254 o clausurando los procedimientos. La resolución podrá ser recurrida dentro del término de diez días hábiles a partir de la fecha de su notificación, por el representante fiscal y por los denunciados, sustanciándose la alzada ante la Justicia Letrada competente de acuerdo a la jurisdicción en que se hubiera radicado el asunto.

Las mercaderías o efectos detenidos quedarán a la orden de la unidad ejecutora 007, "Dirección Nacional de Aduanas", la que instrumentará los mecanismos necesarios para su almacenamiento y controles.

En buen romance se entendía que el valor comercial, se encontraba situado en el doble del valor normal en aduanas, los gravámenes adeudados, los cuales eran fijados en el doble de la tasa básica, en aplicación del artículo 14 de la ley 14.629<sup>7</sup>, la multa en el equivalente al 20% del valor comercial, esto en virtud de lo que establecía el artículo 254 de la ley 13318, y la cuantía que se encontraba fijada en el valor en aduana de la mercadería ya que así lo reseñaba el artículo 261. Lit. A de la ley 13.318.-

Si bien la redacción del artículo 268 de la ley 13318, podría dar lugar a diversas interpretaciones en cuanto a la correcta labor a realizar por la Dirección Nacional de Aduanas, al momento de establecer “los tributos porcentuales”, recordando que por regla general se establecía la escala básica y al momento de establecer los gravámenes los mismos se establecían en el doble de la escala básica, no se recuerda instancias de discusión a nivel jurisdiccional y judicial en cuanto al punto.-

---

<sup>7</sup>Artículo 14. Ley 14.629\_En los casos de contrabando de importación, el Impuesto Aduanero Único a la Importación queda fijado en el doble de la tasa básica del mismo, establecido en el artículo 3º de esta ley, o en el doble de la tasa mayor que fije el Poder Ejecutivo.

El pago del tributo a que refiere el numeral anterior, le será exigible solo al o a los infractores identificados como tales por sentencia definitiva, pasada en autoridad de cosa juzgada.

En caso de que el o los denunciantes abonen el tributo referido, el monto del mismo será reducido en un 50% (cincuenta por ciento).

En los casos de defraudación a que se refiere el artículo 13º, la tasa correspondiente a la totalidad de la partida queda fijada en el doble de la básica, o de la mayor fijada para esa mercadería por el Poder Ejecutivo.

No rigen en estos casos las exoneraciones que puedan corresponder en la introducción normal de las mismas mercaderías.

Para los casos de contrabando de importación y de defraudación, lo dispuesto en este artículo sustituirá el tributo establecido en el artículo 497º de la ley 14.106, de 14 de marzo de 1973.

Canelones, [REDACTED]

**Gex N°** [REDACTED]

Referente Acta Incautación N° [REDACTED]

Conforme a lo establecido por el Numeral 1°, del art. 268 de la Ley 13318, pase a la Unidad de Control Físico a los efectos de practicar las operaciones de rigor.

Cumplido con las debidas constancias, vuelva para su remisión a la Administración de Aduanas Montevideo (Oficina de Sustanciación y Resolución del Proceso Infracional Aduanero) de acuerdo a lo dispuesto en Orden del Día N° 030/2007.

CONTROL FÍSICO.

SE ESTABLECE:

25 CAMISETAS	-	VALOR COMERCIAL	-	\$	2.010
411 REMIENDOS	"	"	"	\$	2.660
6 CONJUNTOS NIÑO	"	"	"	\$	660
4 VESTIDOS	"	"	"	\$	800
1 POLWERA	"	"	"	\$	20
4 CALZAS	"	"	"	\$	240
				\$	710

11

13 PAÑUELOS	SEGUN	VALOR COMERCIAL	\$	710
44 BOLSAS - BEBE	"	"	\$	2.140
2 CAPAS DE LANA	"	"	\$	160
2 BUFANDAS	"	"	\$	100
41 GORROS	"	"	\$	160
2 CHALECOS	"	"	\$	180
3 CARICIAS	"	"	\$	270
1 BOTA	"	"	\$	180
1 BUZO CAPUCHA	"	"	\$	90
2 MAWITAS	"	"	\$	160
6 PAÑOS DE BOLSAS	"	"	\$	360

GRANAJENES - TASA AFAL 31% - VALOR COMERCIAL  
 TOTAL - \$ 12.540. -



Se liqui

- Valor
- Valo
- Grav
- Multi
- Cuai

9

1 210  
4.940  
160  
20  
20  
0  
2

**Administración de Aduanas de Carrasco**  
Control Físico

Aduanas  
Dirección Nacional de Aduanas

---

Se liquida mercadería acta de incautación n° [REDACTED]

Valor comercial-----: \$ 12540.-  
 Valor normal aduana -----: \$ 6772.-  
 Gravámenes-----: \$ 4740.-  
 Multa-----: \$ 2508.-  
 Cuantía-----: \$ 6772.-

Siga trámite dispuesto.-

20/12

**V). Situación a partir de la Sanción de la ley 19.276.-**

La entrada en vigencia de la ley 19276 – Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay – (en adelante CAROU), en aplicación de lo establecido en el artículo 275<sup>8</sup>, produjo la derogación expresa de diferentes normas así como la derogación tacita de otras normas no enunciadas.-

En especial al tema que nos ocupa, y por imperio de lo dispuesto en el artículo 275 de la ley 19276, se produjo la derogación expresa del

<sup>8</sup> Artículo 275. Ley 19276 -(Derogaciones).- Deróganse las siguientes disposiciones: Decreto-Ley N° 15.691, de 7 de diciembre de 1984; artículos 245 a 299 de la Ley N° 13.318, de 28 de diciembre de 1964; artículos 305, 308 y 309 de la Ley N° 18.719, de 27 de diciembre de 2010; artículos 6°, 12, 13 y 25 del Decreto-Ley N° 14.629, de 5 de enero de 1977; artículo 148 de la Ley N° 16.320, de 1° de noviembre de 1992; artículo 165 de la Ley N° 17.296, de 21 de febrero de 2001; Ley N° 13.925, de 17 de diciembre de 1970; artículo 115 de la Ley N° 17.930, de 19 de diciembre de 2005; artículo 185 de la Ley N° 16.736, de 5 de enero de 1996; literal C) del artículo 361 de la Ley N° 13.032, de 7 de diciembre de 1961; artículo 140 de la Ley N° 16.226, de 29 de octubre de 1991; artículos 1° a 3° y 5° de la Ley N° 17.743, de 3 de marzo de 2004; artículo 257 de la Ley N° 9.155, de 4 de diciembre de 1933 (Código Penal), artículos 23 al 34 de la Ley N° 8.935, de 5 de enero de 1933; artículo 152 de la Ley N° 17.296, de 21 de febrero de 2001; sus disposiciones modificativas y toda otra disposición que se oponga a lo dispuesto en el presente Código.

artículo 268 de la ley 13318, así como lo establecido en el artículo 254 de la ley 13318, que disponía sobre las sanciones a imponer en caso de configurarse la infracción aduanera de contrabando.-

Bajo el paraguas normativo del actual CAROU, la imposición de efectuar las operaciones comerciales, se encuentra dispuesta en los artículos 225. Lit. C<sup>9</sup> y el artículo 241<sup>10</sup> y las sanciones a la infracción de contrabando en el artículo 211.-

---

<sup>9</sup> Artículo 225. Lit. C ley 19.276 - (Procedimiento de detención de la mercadería posterior al libramiento o sin libramiento).- Producida la detención de la mercadería, en todos los casos de presuntas infracciones aduaneras detectadas con posterioridad al libramiento o donde el mismo no haya existido por falta de declaración, el funcionario actuante:

A) Labrará acta en la que constará una relación de los hechos, inventario de la mercadería y el nombre, documento de identidad y domicilio de los aprehensores -de corresponder, su cargo y la repartición del organismo público al que pertenecen-, de los propietarios, de los tenedores y de los denunciados, si los hubiere. El domicilio que se hubiera declarado en dicha acta se tendrá como válido a todos los efectos del proceso, de lo cual se dará conocimiento al presunto infractor en esa oportunidad.

B) Incautará la mercadería y/o nombrará depositario, conforme con el inventario efectuado, de todo lo cual quedará constancia en el acta, advirtiendo al depositario que queda sujeto a las responsabilidades civiles y penales correspondientes.

C) Enviará el acta completa a la autoridad judicial en un plazo que no excederá de diez días, conteniendo la siguiente información:

1. El estado de la mercadería y su calidad de nueva o usada.
2. Su valor en aduana, entendiéndose por tal el valor de mercadería idéntica o similar determinado por la Dirección Nacional de Aduanas, incluyendo una relación circunstanciada de los bienes, especificando sus características principales y los valores unitarios y/o de cada partida, según correspondiera, y el total resultante.
3. Los tributos correspondientes.
4. La liquidación de las eventuales multas que corresponderían como sanción para el caso que se hubiera configurado infracción.

<sup>10</sup> Artículo 241. Ley 19.276 - (Etapa presumarial).- 1. Recibida la denuncia, y en caso de que no se haya cumplido lo dispuesto en el literal C) del artículo 225 de este Código, la autoridad judicial solicitará a la autoridad aduanera que en un plazo de diez días hábiles informe lo siguiente:

A) El inventario y estado de la mercadería, y su calidad de nueva o usada, en caso de corresponder.

B) Su valor en aduana, entendiéndose por tal el valor promedio de mercadería idéntica o similar que surja de los registros de la Dirección Nacional de Aduanas, incluyendo una relación circunstanciada de los bienes, especificando sus características principales y los valores unitarios y/o de cada partida, según corresponda, y el total resultante.

C) Los tributos que correspondan sobre la importación o exportación.

D) La liquidación de las eventuales multas que corresponderían como sanción para el caso que se hubiera configurado infracción.

2. En aquellos casos en que el juez estime que corresponde mantener la reserva de las actuaciones presumariales, podrá disponerla hasta por el plazo de un año.

3. Tratándose de la imputación de la infracción de diferencia respecto de la clasificación arancelaria, será preceptivo el dictamen de la Junta de Clasificación que deberá agregarse a los obrados en forma previa a la iniciación del sumario.

4. La resolución de la Junta de Clasificación admitirá el recurso de reposición dentro de los seis días hábiles a contar del día siguiente a la notificación.



Del texto de las actuales normas vigentes - artículo 225. Lit. C y artículo 241 – se desprende sin hesitaciones que dichos preceptos han derogado tácitamente el artículo 14 de la ley 14629.

El nuevo código aduanero, en las normas citadas regula las operaciones de valor, y esta forma de regular positivamente dicha actividad, choca y colide con lo estatuido por el artículo 14 de la ley 14.629, resultando de aplicación la máxima que ordena que la norma posterior deroga a la anterior, o en su defecto la parte final del artículo 275 del CAROU, en cuanto dispone la derogación de “... toda otra disposición que se oponga a lo dispuesto en el presente Código”.-

El texto del artículo 14 de la ley 14.629, colisiona con la específica actividad que el legislador le encomienda a la Dirección Nacional de Aduanas, en cuanto le obliga al momento de realizar las operaciones comerciales establecer “*Los tributos correspondientes*” (artículo 225. Lit. C. Numeral 3), o más particularmente cuando dispone “*los tributos que correspondan sobre la importación o exportación*” (Artículo 241. Lit. C).-

La actividad reglada que debe desarrollar la Dirección Nacional de Aduanas ajustada a derecho, por imperio de lo dispuesto por las normas citadas, deja sin efecto la posibilidad de aplicar la tasa básica del IMADUNI, como criterio general y el doble de la misma por concepto de gravámenes.-

Visto lo anterior, corresponde ver cuál ha sido el cumplimiento normativo que ha efectuado el Organismo y si el mismo ha ajustado su conducta a la nueva realidad que rige a partir del momento de la entrada en vigencia de la ley 19.276.-

Veamos un ejemplo.

**Administración de Aduanas de Montevideo**  
**Unidad de Control Físico y Documental**  
 Modulo Operativo Florida - Rbla 25 de Agosto de 1825 y Florida - Tel. 2915.1292 - 2916.9181 - 2916.9181

Montevideo, [REDACTED]

**Ref. Expediente [REDACTED] - Acta de incautación [REDACTED]**

Atento al informe de la Oficina de Sustanciación y Resolución del Proceso Infracción Aduanero a fs. 5, se procede a realizar la valoración ficta correspondiente.

**Valoración de la mercadería incautada**

Año y Nro. [REDACTED] Aduana 001 MONTEVIDEO  
 Oficina PRE Precintadores

Tipo Mercadería	Cant.	Comiso	Sec?	* Valor en Adu.	* Valor \$ Comer.	Valor US\$ final
COME cajas bombones	90,00	No	✓	13025,00	24750,00	862,37
COME caja golosinas	1,00	No	✓	95,00	175,00	6,10
COME pastillas menthopus	120,00	No	✓	675,00	1250,00	43,55
COME alfajores	21,00	No	✓	261,00	483,00	16,53
COME chocolates	4,00	No	✓	432,00	800,00	27,87
COME golosinas gomitas	2,00	No	✓	117,00	216,00	7,53
VEST mochetitas	7,00	No	✓	1807,00	2972,00	103,66
VEST balces	10,00	No	✓	1755,00	3250,00	113,24
HOO mates y bombilla	32,00	No	✓	5400,00	10000,00	348,43
INFO pen drive	06,00	No	✓	3564,00	6600,00	229,97

[Nueva fila]

Tot. \$ (est): 0,00    Tot. US\$ (est): 0,00  
 Tot. \$ (fin): 90499,00    Tot. US\$ (fin): 1759,55

Valor Comercial: 50499,00    Valor en Aduana: 27271,00  
 Gravámenes: 19089,70    Multa 20% del V.C: 10999,80  
 Valor de la UR: 829,87    CUANTIA: \$UR 29,33

Valoración Ficta

\*Obs :  
 Avanza estado?  No

**Aduanas**

Nada ha cambiado, el desarrollo y puesta en escena de las operaciones de valor en las hipótesis de mercadería en presunta infracción de contrabando, en aplicación de los artículos 225 o 241 de la ley 19276, se continúan realizando de la misma forma que se efectuaban bajo el imperio del artículo 268 de la ley 13.318, lo cual violenta de forma flagrante las disposiciones jurídicas enunciadas.-

Más aun, y sin perjuicio de lo ya expresado, y como elemento adicional las mismas son violatorias de lo dispuesto en el artículo 211 del CAROU<sup>11</sup>.-

<sup>11</sup> **Artículo 211** (Sanciones al contrabando).- Se aplicarán a la infracción de contrabando, además del pago de los tributos correspondientes, acumulativamente las siguientes sanciones:

- A) El comiso de la mercadería objeto de la infracción, y cuando por cualquier circunstancia no pudieran decomisarse las mercaderías objeto de la infracción, el pago de su posible valor en aduana,

El Dr. Juan Patricio Cotter, expresa que “*sin embargo y claro está, en tal labor, las Administraciones Aduaneras deben respetar plenamente las disposiciones establecidas en el Acuerdo de Valor. Cualquier apartamiento de este ordenamiento resulta, a priori, objetable y cuestionable. La valoración resulta entonces una función de singular importancia de la Aduana...*”<sup>12</sup>

#### **VI). Importancia de las Operaciones Comerciales. Su Correcta Formulación conforme a derecho.-**

Las práctica de las operaciones comerciales, en el andamiaje del proceso infraccional aduanero y en el proceso penal aduanero, tienen una importancia superlativa.

Cabe recordar que se trata de una actividad reglada, que es competencia exclusiva de la Dirección Nacional de Aduana, por lo que su correcta realización preserva y resguarda los derechos del indagado en el juicio, pero más aún su correcta ejecución por la Aduana, denota que la misma ajusta su conducta al principio de legalidad.-

La inexacta formulación del valor en aduana, o la defectuosa aplicación de la tributación aduanera correspondiente, o el

---

entendiéndose por tal a estos efectos el valor de mercadería idéntica o similar determinado por la Dirección Nacional de Aduanas.

B). Las costas y costos del proceso.

C). El pago del doble del monto de los tributos que hubieren correspondido a la operación de que se trate.

D). Una multa del 20% (veinte por ciento) del valor en aduana referido en el literal A).

E). El comiso del medio de transporte que conduzca la mercadería en el momento de constatación de la infracción, si su propietario tuviera responsabilidad en la infracción. Cuando no pueda efectuarse el comiso secundario, se condenará al infractor al pago del valor comercial del mismo. Se presume la responsabilidad del propietario cuando éste o sus dependientes se encontraren en el mismo medio de transporte al momento de su detención y la mercadería o efectos objeto del comiso principal no se encontraren ocultos en secretos o dobles fondos u otra forma de clandestinidad. Cuando el valor de la mercadería en infracción fuera notoriamente desproporcionado en relación al valor del vehículo sujeto a pena de decomiso y su propietario no sea reincidente, se aplicará en sustitución del comiso una multa igual a tres veces el valor de la mercadería en infracción.

<sup>12</sup>Cfme. Juan Patricio Cotter. Derecho Aduanero. Tomo I. Abeledo Perrot. Pág. 228 y ss

incumplimiento de la normativa vigente en la materia pueden generar contingencias importantes para los contribuyentes.-

En cualquiera de estos supuestos, y advertido el juzgador o el Ministerio Público, debe ordenarse sin más y per se el ajuste de la conducta a lo prescripto por la norma vigente.-

Así se ha dicho que “Estima este Ministerio, que todo el proceso aduanero está dirigido al cobro de los gravámenes y multas adeudados por las respectivas infracciones aduaneras, sin cuya finalidad carecería de sentido”<sup>13</sup>

En el mismo andarivel de pensamiento, la doctrina, en ocasión del análisis del principio de legalidad, ha entendido que la Administración solo puede percibir importes tributarios que surjan de la ley.<sup>14</sup>

La valoración aduanera, ese conjunto de procedimientos para determinar el valor de las mercaderías en ocasión de su importación, a efectos de aplicar los tributos aduaneros correspondientes, y entendiendo por tributos aduaneros aquellos que gravan las operaciones de importación de bienes (ocasionalmente pudiendo alcanzar también a las exportaciones), resulta por demás importante, y relevante el ajuste a derecho de aquellos que le corresponde privativamente efectuar esta actividad de importancia suprema.-

Las operaciones comerciales u operaciones de valor revisten suma importancia ya que el valor en aduanas de las mercaderías incautadas, fijara la cuantía del asunto por así disponerlo el artículo 228 de la ley 19276<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> Cfme. Vista Fiscal. Fiscal Letrado Nacional de Aduana y Hacienda 1er. Turno. Del 12 de Noviembre de 2010; Idem Dictamen Fiscal de fecha 13 de Abril de 2010.-

<sup>14</sup> Cfme. Valdez Costa. “Instituciones de Derecho Tributario. Ediciones Depalma. Año 1992. Pags.353 y ss.-

<sup>15</sup> Artículo 228. Ley 19.276 - Determinación de la cuantía).- La cuantía del asunto se determinará de acuerdo con lo siguiente:

A) Si se trata de la imputación de contrabando, la cuantía del asunto se reputará fijada en el valor en aduana de las mercaderías. En todos los casos, si se hubiere empleado cualquier medio o elemento para la conducción o transporte de las mercaderías o efectos (comiso secundario), su valor comercial integrará la cuantía.

B) Si se trata de la imputación de otras infracciones aduaneras, la cuantía del asunto se reputará fijada en el monto máximo de la eventual multa más los tributos aplicables.

Son relevantes asimismo las operaciones de valor al tenor de lo dispuesto en el artículo 232 del CAROU, ya que la cuantía nos informara si nos encontramos ante la ocurrencia de la instancia única<sup>16</sup>.-

Por último y sin el ánimo de agotar la casuística en cuanto a la importancia que posee la actividad que desarrolla la Dirección Nacional de Aduana, al momento de efectuar las actividad nombrada, una correcta fijación de la conducta reglada, y una correcta aplicación de los tributos porcentuales, así como de las multas que correspondientes, reflejara una correcta actividad ceñida al principio de legalidad, y será justamente lo que le corresponda abonar al condenado en su condena.

La aplicación arbitraria y antojadiza de criterios y normas no vigentes, es violatoria entre otros del principio antes enunciado, lo que importa la nulidad absoluta de todo el procedimiento, pero peor aún, importa que el Fisco recaude una suma de dinero inferior o superior (generalmente superior) a la que le corresponda cobrar, desvirtuando la función esencial que persigue el proceso.-

GARCIA NOVOA, decía que “... en el cumplimiento de la obligación tributaria la voluntad no se forma autónomamente sino bajo la imperatividad de una norma legal, no existiendo libertad para elegir ni el objeto de la obligación, ni la persona del deudor, ni la finalidad o motivo de la misma... la no aplicación correcta de las normas imposibilita el surgimiento de la consecuencia jurídica que se concreta en la validez de aquella...”<sup>17</sup>

Así, Biasco ha sostenido *“El principio de legalidad supone el respeto pleno a la ley y a las demás fuentes normativas del respectivo ordenamiento y no solo el respecto de las normas inferiores en*

---

<sup>16</sup>Artículo 232. Ley 19.276- (Única instancia).- Los asuntos jurisdiccionales cuya cuantía no exceda la suma de 40.000 UI (cuarenta mil unidades indexadas) se sustanciarán en instancia única ante los juzgados de Paz Departamentales competentes en el interior de la República y el Juzgado Letrado de Aduana en los departamentos de Canelones y de Montevideo.

<sup>17</sup> Cfme. Garcia Novoa. La devolución de los ingresos tributarios indebidos. Editorial Marcial Pons. Año 1993. Pag.107- 109

*perjuicio de las normas superiores del sistema”<sup>18</sup> y agrega el mencionado autor “... que conforme al principio de legalidad toda la actividad en la Administración está sometida simultáneamente a la Constitución y a las leyes vigentes al momento en que operan los actos”*

En la misma ruta planteada, las operaciones de valor resultan importantes si se plantea la posibilidad de aplicación del artículo 240 del CAROU, cuando el mismo dispone que *“en caso de que la autoridad judicial competente disponga la devolución de los bienes al interesado, este recibirá el valor comercial actualizado de los mismos con cargo a los recursos presupuestales de los organismos beneficiarios”*.

Y también resultan importantes las operaciones de valor, ante la eventual aplicación del artículo 258 inciso 2º del CAROU, que prescribe una agravante específica del delito de contrabando, previendo que: *“Si los hechos previstos en el numeral anterior fueren susceptibles de generar una pérdida de renta fiscal superior a 5.000.000 UI (cinco millones de unidades indexadas), la pena será de dos a seis años de penitenciaría”<sup>19</sup>*.

### **VII). Desarrollo de las Operaciones Comerciales. – Su regulación Legal Actual.- De lege data.-**

---

<sup>18</sup> “Ajuste de la Administración a la Constitución y a las leyes” en “Estudios Jurídicos en memoria de Alberto ramón Real. FCU. Año 1996. Pàg.81 y ss; Pag.120 y ss+

<sup>19</sup> Artículo 258 ley 19.276 - (Contrabando).-

1. Comete el delito de contrabando y se halla sujeto a la pena de tres meses de prisión a seis años de penitenciaría, el que ejecutare alguno de los hechos previstos en el artículo 209 del presente Código.
2. Si los hechos previstos en el numeral anterior fueren susceptibles de generar una pérdida de renta fiscal superior a 5.000.000 UI (cinco millones de unidades indexadas), la pena será de dos a seis años de penitenciaría.
3. Si los actos o hechos se practicaren sobre varias operaciones similares, se sumarán las eventuales pérdidas fiscales que pudieren haberse ocasionado a efectos de determinar la pérdida de renta fiscal.

El CAROU, dispone dos normas jurídicas, las cuales imponen la obligación de efectuar las operaciones comerciales, así como el contenido y su forma.-

Dichos preceptos normativos son, los artículos 225 Lit. C y el artículo 241 ambos de la ley 19276, este último ya bajo el rotulo de “ETAPA PRESUMARIAL”.-

Si bien la oportunidad de aplicación de dichos artículos es distinta, también difiere el texto de cada una de las normas, no encontrándose fundamento en principio para tal distinción.-

*Artículo 225. Lit. C de la ley 19.276, bajo el rotulo de (Procedimiento de detención de la mercadería posterior al libramiento o sin libramiento).- Producida la detención de la mercadería, en todos los casos de presuntas infracciones aduaneras detectadas con posterioridad al libramiento o donde el mismo no haya existido por falta de declaración, el funcionario actuante:*

*A) Labrará acta en la que constará una relación de los hechos, inventario de la mercadería...*

*B) Incautará la mercadería y/o nombrará depositario, conforme con el inventario efectuado...*

*C) Enviará el acta completa a la autoridad judicial en un plazo que no excederá de diez días, conteniendo la siguiente información:*

*1. El estado de la mercadería y su calidad de nueva o usada.*

*2. Su valor en aduana, entendiéndose por tal el valor de mercadería idéntica o similar determinado por la Dirección Nacional de Aduanas, incluyendo una relación circunstanciada de los bienes, especificando sus características principales y los valores unitarios y/o de cada partida, según correspondiera, y el total resultante.*

*3. Los tributos correspondientes.*

*4. La liquidación de las eventuales multas que corresponderían como sanción para el caso que se hubiera configurado infracción.*

El legislador ordena que en los casos de detención de la mercadería posterior al libramiento o sin libramiento – se labrara acta la cual

deberán de efectivizar los funcionarios aprehensores, en donde deberá de lucir una relación circunstanciada de los hechos que la motivan, y un inventario pormenorizado de la mercadería. En dicha acta deberá establecerse la incautación de la mercadería, y la designación de depositario.-

Se dispone de un plazo que no puede exceder de 10 días para que dicha acta sea enviada - a la autoridad judicial- debiendo incluir en documento adjunto el siguiente contenido:

- Estado de la mercadería, y su calidad de nueva o usada
- El valor en aduana
- Relación circunstanciada de los bienes,
- Características principales de los bienes incluido entre otros composición química, tamaño, origen, modelo, etc.-
- Valores unitarios
- Valores de cada partida
- Monto total resultante

Realizada la actividad nombrada, se ordena por el Codificador que la Dirección Nacional de Aduanas, deberá:

- Establecer los tributos correspondientes

Dicha función y ocupación culmina con la liquidación de:

- Las eventuales multas que corresponderían como sanción para el caso de configurarse la infracción.-

La función regulada por la norma enunciada denota la importancia de la actividad para buen desarrollo del proceso.

Esta función y tarea que se invoca requiere un estudio pormenorizado de la mercadería incautada, su correcta clasificación arancelaria, su correcta descripción física y química, su peso, tamaño, modelo, y origen, y su correcto establecimiento de los “tributos correspondientes” o al decir del artículo 241 “los tributos que correspondan sobre la importación o exportación”.-

No se trata de aplicar antojadizamente la tasa básica del 35% y el doble de la misma conforme se podía interpretar bajo la vigencia del artículo 14 de la ley 14.629.



El artículo 211 del CAROU, literal C), (norma referente) determina como una de las sanciones de la infracción de contrabando, “el pago del doble del monto de los tributos que hubieren correspondido a la operación de que se trate”.-

Lo que implica que ya sea que se trate de la sanción, como el pago de los tributos, se debe pagar lo que corresponda legalmente a la operación aduanera en cuestión y no el 70% del valor en aduanas de las mercaderías tal como se pretende.-

Por ello, es que resulta relevante el procedimiento de verificación que se efectuó sobre la mercadería incautada.-

El texto de la ley es claro, por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 17 del Código Civil en cuanto nos enseña que “*Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu*”, debiendo interpretarse la norma en el contexto general de la ley 19276, conforme también lo dispone el artículo 20 del Código Civil.<sup>20</sup>

El Código Aduanero Argentino antecedente de nuestro CAROU, contiene diversas normas – artículos 918, 919, 923, 1094 – entre otras, orientada en el mismo sentido<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> Artículo 20 Código Civil - El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

<sup>21</sup> Artículo 918 C.A.A.- Salvo disposición especial en contrario, cuando debiere determinarse el valor de la mercadería para la aplicación de las penas previstas en este título, se estará al que tuviere en la fecha de la Comisión de la infracción o, en caso de no poder precisarse ésta, en la de su constatación.

Artículo 919 C.A.A.- Con la salvedad prevista respecto al elemento momento a tomarse en consideración en el art. 918, cuando debiere aplicarse una multa establecida en este título igual al valor en aduana o al valor en plaza de la mercadería en infracción o considerarse tales valores a los efectos de la graduación de las penas, se entenderá por:

a). valor en aduana, el precio normal determinado conforme a lo dispuesto en el art. 642 o el valor imponible previsto en el Artículo 735, según que la infracción se hubiere cometido en relación con una importación o con una exportación, respectivamente;

b). valor en plaza:

1) el valor en aduana, con más los gastos de Despacho y los tributos que gravaren la importación para consumo de la mercadería de que se tratase, si la infracción se hubiere cometido en relación con una importación;

2) el valor imponible, con más los tributos interiores que no fueren aplicables con motivo de la exportación, si la infracción se hubiera cometido en relación con una exportación.

Artículo 923 C.A.A.- Cualquiera fuere la especie de valor que debiere tomarse en consideración a los efectos de la aplicación de penas, este será fijado por el servicio aduanero, de conformidad con lo previsto en los arts. 918 y 919.

Horacio Félix Alais decía que *“Es por ello que en el contexto de la instrucción del sumario por supuesta comisión de una infracción aduanera, uno de los principales actos ha de constituir las medidas contenidas en el artículo 1094 del Código Aduanero, entre las cuales se destacan el inciso b) que refiere a la realización de la verificación de la mercadería en infracción, clasificación arancelaria y valoración de la mercadería, todo ello con citación expresa del interesado, y el inciso d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder.”*

Continua el citado profesional diciendo que “... debe tenerse en cuenta que conforme al artículo 923 del Código Aduanero, que cualquiera fuere la especie de valor que debiere tomarse en consideración a los efectos de la aplicación de penas este será fijado por el servicio aduanero de conformidad a lo dispuesto en los arts.918 y 919” y *“Si bien esta facultad se entiende en sentido del rol y función de valoración que tiene la aduana, no puede dejar de señalarse que conforme al Acuerdo de Valoración del GATT/OMC, debe aceptarse toda valoración de conformidad a los métodos allí establecidos, de manera que una valoración realizada en violación a este resultaría ineficaz e inválida por oponerse a una norma de mayor jerarquía constitucional.”*<sup>22</sup> (Cfme. Horacio Félix Alais. Régimen Infraccional Aduanero. Editorial Marcial Pons. Año 2011. Pàg.121 y 122). (el subrayado es nuestro y no consta en el original).-

En suma, conforme a lo prescripto por el artículo 225 lit C de la ley 19276, la labor que debe realizar la Dirección Nacional de Aduanas por ser competencia privativa de la misma, consiste en una verdadera clasificación de las mercancías, clasificación que abarca, la arancelaria

---

Artículo 1094 C.A.A.- En la resolución que dispusiere la apertura del sumario el administrador determinara los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá:

- a) Las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario;
- b) La verificación de la mercadería en infracción con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma;
- c) La recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieran tener conocimiento de los mismos, cuando lo considerare necesario;
- D) La liquidación de los tributos que pudieren corresponder;
- e) Las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados.

<sup>22</sup>(Cfme. Horacio Félix Alais. Régimen Infraccional Aduanero. Editorial Marcial Pons. Año 2011. Pàg.121 y 122)

propiamente dicha, descripción física y química, peso, tamaño, modelo si correspondiere, y origen, cálculo de los “tributos correspondientes” y las multas que afectan conforme a la presunta infracción cometida.-

Cualquier desvío o violación que se produzca resultara ineficaz e invalida por oponerse a una norma jurídica.-

El artículo 241 del CAROU<sup>23</sup>, es la segunda norma que hace referencia a las operaciones de valor.- El legislador la sitúa en la etapa presumarial, en donde la autoridad judicial ya tomo conocimiento del procedimiento mediante la denuncia.

El precepto legal claramente refiere a “recibida la denuncia”, por lo cual el andamiaje judicial se pondrá en movimiento a partir del momento en que formalmente se presente la misma y esta deberá de cumplir con todos los extremos requeridos por el artículo 236<sup>24</sup> y 237<sup>25</sup> del CAROU, no alcanzando la elevación del acta de incautación.-

Nos dice la norma jurídica, que presentada la denuncia y si no se hubiera dado cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 225, corresponde disponer por la AUTORIDAD JUDICIAL, a la autoridad aduanera – que realice un inventario de la mercadería incautada e informe medularmente sobre:

- Su estado y su calidad de nueva o usada
- El valor en aduana
- Relación circunstanciada de los bienes,

---

<sup>23</sup> . Ver nota de referencia No.10

<sup>24</sup>Artículo 236 ley 19.276 (Método de la denuncia).- La denuncia puede ser escrita o verbal y presentarse personalmente o por mandatario especial.

<sup>25</sup>Artículo 237 (*Contenido y formalidades de la denuncia*).-

1. La denuncia escrita deberá ser firmada por quien la formula.
2. La denuncia verbal se extenderá por la autoridad que la recibiere en acta que firmará el denunciante o, en su caso, otra persona a su ruego, así como por el funcionario interviniente.
3. La denuncia deberá contener el nombre y el domicilio del denunciante a todos los efectos del proceso, la narración precisa de los hechos constitutivos de la presunta infracción, los medios de prueba que la sustenten, y el nombre y domicilio de los denunciados, si estuvieren identificados

- Características principales de los bienes incluido entre otros composición química, tamaño, origen, modelo, etc.-
- Valores unitarios
- Valores de cada partida
- Monto total resultante

Realizada dicha actividad, compleja de por sí, el legislador le impone la obligación a la *“autoridad aduanera”* de que la misma establezca *“los tributos que correspondan sobre la importación o exportación”* según el caso, para luego liquidar las eventuales multas que corresponderían como sanción para el caso de configurarse la infracción.-

Si se conjuga la presente norma - artículo 241 o el mismo artículo 225, con el artículo 211 en sede de sanciones al contrabando, esta última norma prevé en el literal c)., como sanción y sin perjuicio de los demás incisos *“el pago del doble del monto de los tributos que hubieren correspondido a la operación de que se trate”*.

Se podrá observar que resulta de importancia superlativa una correcta labor ajustada a derecho en cuanto a la formulación de las operaciones comerciales, ya que si una mercadería por sus características tributa por ejemplo 20%, y la sanción por aplicación del artículo 211 literal C), es del doble la misma ascenderá al 40%, extremo distinto si se pretende aplicar el artículo 14 de la ley 14.269, en donde la tasa básica que se aplica asciende a un 35% y el doble de los gravámenes a un 70%.

Pero más anormal resultaría la ecuación económica, si la mercadería incautada se encuentra amparada por su origen en alguna tratamiento tributario especial, en donde la tasa de tributación sea 0%, y se le pretende aplicar un gravamen equivalente al 70%.-

Recordamos lo que en forma reiterada ha dicho el Representante del Ministerio Público, que todo el proceso aduanero está dirigido al cobro de los gravámenes y multas adeudados por las respectivas infracciones aduaneras, por lo que el representante Fiscal debe procurar cobrar lo

justo, ni más ni menos, y cualquier desviación de la norma implicara la nulidad de lo actuado.-

### VIII). Oposición a las Operaciones – Ausencia de Un Proceso.-

Corroborada la importancia que revisten las operaciones comerciales en el desarrollo del proceso, existe unanimidad en doctrina en cuanto a la necesidad de tener una etapa procesal para poder en caso de ser necesario deducir oposición a las mismas.-

Ni las normas enunciadas – artículo 225 y artículo 241- ni los artículos siguientes prevén una instancia procesal formal de oposición a las operaciones de valor, correspondiendo que se legisle – de lege ferenda - en este orden, con el fin de salvaguardar los derechos de las partes en el proceso.-

El Código Aduanero Argentino, antecedente de nuestro CAROU, establece que para las prácticas de las operaciones de valor deberá de citarse expresamente al interesado. Así lo recuerda Alais cuando expresa “...el artículo 1094 del Código Aduanero, refiere a la realización de la verificación de la mercadería en infracción, clasificación arancelaria y valoración de la mercadería, todo ello con citación expresa del interesado...”, <sup>26</sup>(el subrayado y resaltado es nuestro).-

Debe quedar en principio transparentado, y claro que existiendo ausencia de norma jurídica que regule la instancia de oposición, esta se puede dar en cualquier momento hasta la conclusión de la causa, y asimismo el ejercicio o no de la oposición a las operaciones de valor, no puede ni debe ser óbice, ni se puede interpretar en contra del derecho que posee el indagado a oponerse a “... la liquidación de los tributos y demás adeudos que puedan corresponder...”<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> Obra Citada. Pág. 121 y ss.-

<sup>27</sup> Artículo 252 (Proceso de Ejecución) ley 19.276

En principio la oposición a las operaciones de valor, puede obedecer a una discrepancia en cuanto a la fijación del valor en aduanas de las mercaderías, al valor comercial, a las características técnicas de las mercaderías que influyan obviamente en el valor, puede deberse a discrepancias en cuanto a la clasificación arancelaria, o propiamente a un error en la aplicación de los tributos que correspondan, etc, todo lo cual puede influir de manera directa en la base de cálculo de los tributos que correspondan a la importación o exportación.

En cambio en la oportunidad que prevé el artículo 252 de la ley 19276, (etapa de ejecución de sentencia), no podremos discutir la base de cálculo, esto es el valor en aduanas de las mercaderías (salvo que la sentencia así lo ordene), pero efectivamente la instancia destapa la posibilidad cierta, de discutir al tenor literal de la norma la liquidación de los tributos y demás adeudos que puedan corresponder. En efecto, esto obligara más que especialmente a aquel que tiene la obligación de efectuar la liquidación de ajustar su conducta al principio de legalidad y liquidar los tributos conforme lo ordena la instancia del artículo 241 edjusdem, y esta liquidación podrá en tela de juicio si dicha instancia o la prevista en el artículo 225 del mismo cuerpo normativo se ajustó a derecho.-

En suma, conforme a lo ya lo dicho, la discusión u oposición a lo previsto en el artículo 225 o 241 de la ley 19276, no resulta óbice para el ingreso a la discusión de la etapa prevista en el artículo 252 ley 19276.-

Resulta transparente y cristalino, que la voluntad del particular es inhábil para darle validez a un criterio de la Administración que emana de una aplicación ilegal de una norma o decreto ilegal.

La aceptación pacífica de una ilegalidad por aquellos que intervienen ocasionalmente en el proceso como contra partes, no sana y convierte la ilegalidad en legalidad, ya que la aceptación del principio contrario importaría la derogación de lo establecido en el artículo 9 del Código

Civil en cuanto dispone que “las leyes no pueden ser derogadas sino por otras leyes; y no valdrá alegar, contra su observancia, el desuso ni la costumbre o practica en contrario”.-

#### IX). Procedimiento.-

Lo que correspondería o sería deseable es que de lege ferenda, se estableciera por vía legal un procedimiento claro, preciso y conciso en la cual las partes – Ministerio Publico – y Denunciado, puedan discutir las operaciones de valor, o en su defecto ante la ausencia de los elementos diseñados por la norma que obligan a la Dirección Nacional de Aduanas a ejercer determinada labor si la misma es incumplida, se pueda oponer o requerir el cumplimiento, lo cual sería únicamente exigir la consumación del principio de legalidad por aquel que lo debe cumplir.-

Ante un reglamento ilegal, el Magistrado debe simplemente aplicar la ley y en consecuencia descartar la aplicación de la norma derogada y de la norma rango inferior (decreto) que la contradice. En realidad, para evitar que el tipo de situaciones como la planteada lleguen al plano judicial, sería loable que la propia Administración (Dirección Nacional de Aduanas), procediera a desaplicar el reglamento ilegal<sup>28</sup>, o a la revisión de sus actuaciones administrativas.-

Existiendo coincidencia en la ausencia de un procedimiento que regule la instancia de oposición a las operaciones de valor o la necesidad y obligación de que las mismas se efectivicen con citación expresa del interesado y en abandono y destierro de una etapa procesal en el decurso del proceso para ejercitar dicha oposición o defensa, se refleja un vacío legal que clara e inequívocamente resulta violatorio del debido proceso legal y del principio de legalidad.-

---

<sup>28</sup> Cfme. Augusto Duran Martínez. “Desaplicación del Reglamento Ilegal”. Estudios de Derecho Administrativo. Parte General. Montevideo. 1999. Pags.241 y ss.

En el derrotero diario, la forma de efectuarse las operaciones de valor refleja una violación a la norma jurídica vigente. Las mismas no se ajustan al dispositivo legal.

Y no se trata de un problema de dudosa interpretación, sino de una contradicción evidente con la ley. Si la Administración no resuelve evitar esa contradicción y ajustar la conducta a lo previsto por las normas jurídicas vigentes al amparo de la ley 19276, corresponderá a la Justicia la corrección de esa conducta ilegal y contraria a derecho.-

Recordando a BIASCO, el mismo decía que “el principio de legalidad supone el respeto pleno a la ley y a las demás fuentes normativas del respectivo ordenamiento y no solo el respeto de las normas inferiores, en perjuicio de las normas superiores del sistema...”<sup>29</sup>

Conforme a lo ya dicho esta anomalía procedimental – y vacío normativo se ha pretendido zanjar con el buen tino de algunos magistrados que confieren vista de las operaciones comerciales, pero tal conducta saludable a todas luces no alcanza para salvaguardar los derechos de los involucrados en el proceso.-

Puesto de manifiesto por cualquiera de las partes la oposición a las operaciones de valor, y advertida la Administración de error o inconsistencia en la formulación de las mismas, corresponde su desaplicación cuando las mismas se opongan a la Constitución y a la ley.<sup>30</sup>

En este sentido el Dr. BERRO, ha sostenido que la justicia ordinaria puede declarar la ilegalidad de un acto y desaplicarlo en defensa del demandado, en los casos en que el Estado es actor. No debe

---

<sup>29</sup> Ajuste de la Administración a la Constitución y a las Leyes; en Estudios Jurídicos en memoria de Alberto Ramón Real. FCU. 1996. Pag.81 y ss

<sup>30</sup> Ajuste de la Administración a la Constitución y a las Leyes; en Estudios Jurídicos en memoria de Alberto Ramón Real. FCU. 1996. Pag.121, y ss



confundirse desaplicación (que puede determinarla la Justicia Civil) con nulidad del acto, esta última competencia exclusiva del TCA.<sup>31</sup>

### X). La Experiencia de Perú.-

Por último hemos querido, compartir la experiencia de un país de la comunidad Andina, en la materia específica que hoy nos ocupa, y traemos la práctica y costumbre de Perú.-

En Perú, si se trata de Equipaje de pasajeros las disposiciones sobre Equipaje se encuentran contenidas en el Reglamento Especial de Equipaje y Menaje de Casa.

Este reglamento contempla desde las disposiciones relacionadas con aquellos bienes considerados como equipaje, resultando de ello la obligación para el viajero de declarar aquellos bienes no contemplados en el listado, hasta las disposiciones sobre la incautación de estos bienes, la posibilidad que el viajero los pueda recuperar vía nacionalización y pago de multa y la valoración aduanera establecida por la Aduana para dichos fines.

Si durante el control de ingreso, la Autoridad Aduanera, se encuentra con bienes no declarados afectos al pago de tributos, o se detecta diferencia entre la cantidad o especie declarada y lo verificado por la Autoridad Aduanera, se procede a la incautación de los mismos. Dando la oportunidad al viajero que pueda recuperar los bienes incautados vía nacionalización.

Entonces, en los casos que se constate un exceso de bienes se establece que la Aduana deberá emitir un Acta de Incautación y el viajero tiene la posibilidad de hacer el pago automático de la deuda tributaria aduanera liquidada por la Aduana y pagar una multa de 50% del valor en aduana del bien no declarado por el viajero.

Este pago el viajero debe efectuarlo dentro de los 30 días hábiles de elaborada el Acta.

En cuanto a la valoración aduanera de estos bienes [esto es, de aquellos considerados como Equipaje (que se encuentran en el listado de bienes)

---

<sup>31</sup> Federico BERRO. "Competencia del Poder Judicial para decidir sobre actos administrativos ilegales" en Revista Tributaria No.140. Pags. 579 y ss

pero que exceden las cantidades o valor permitidos o aquellos no considerados como Equipaje porque no están comprendidos en el listado] el Reglamento remite a la normatividad aduanera vigente en esta materia; esto es, las normas sobre valoración aduanera de la OMC.

Esta remisión lleva al Procedimiento sobre Valoración Aduanera aprobado por la Aduana Peruana en base al cual el valor en aduana deberá ser determinado en función a lo consignado en la factura comercial.

En la práctica, cuando el viajero no cuenta con la factura comercial, la Aduana determina el valor aduanero en base al valor de mercancías idénticas o similares (método 2 y 3 de la OMC), teniendo para ello en consideración el país de origen, país de adquisición, la cantidad y el nivel comercial.

Lo resaltable del sistema aplicable en Perú, es en primer lugar, la posibilidad de nacionalizar la mercadería mediante el pago automático de la deuda tributaria aduanera liquidada por la Aduana y pagar una multa de 50% del valor en aduana del bien no declarado por el viajero, o en su defecto tiene un plazo de 30 días. En segundo lugar, en ausencia de factura comercial, la función de la actividad del Organismo Aduanero se encuentra claramente regulada y deberá de aplicar los métodos 2 y 3 de la OMC, teniendo en consideración, el origen, país de adquisición, la cantidad y el nivel comercial.-

## **XI). Conclusión.**

La importancia de la existencia de un procedimiento que regule esta actividad reglada, de la Dirección Nacional de Aduanas, importara ni más ni menos que el reconocimiento y respeto del principio del debido proceso legal, el principio del derecho de defensa y el principio de justicia tributaria, ya que cualquier apartamiento o error que se genere importara en definitiva la violación de los principios enunciados, y la inexorable nulidad de las actuaciones cumplidas.-

Ante la invocación en el proceso jurisdiccional de errores en la práctica de las operaciones de valor, corresponderá al decisor ordenar el procedimiento y ajustar el mismo a la justicia y al derecho.

Parafraseando a Martin Luther King el mismo decía: *“Cualquiera que acepte pasivamente el mal esta igual de implicado en el cómo quien ayuda a perpetrarlo. Quien acepta el mal sin protestar en su contra, en realidad está cooperando con él”*.

En suma, y conforme a lo ya dicho, invocado que fuere el apartamiento al precepto legal, o el error en la tarea de realización de las operaciones de valor, corresponde su corrección y ajuste al derecho, habiendo logrado en definitiva la justicia, que tal como decía Simón Bolívar configura “... la reina de las virtudes republicanas y con ella se sostiene la igualdad y la libertad”.-

*Marcelo Sica Pérez*

Abogado<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> Doctor en Derecho y Ciencias Sociales. - Egresado de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la Republica – (Egreso año 2000).-

Titular del Estudio Jurídico SICA & RUBIN Y ASOC. – [www.estudiosica.com](http://www.estudiosica.com)

Ex – Abogado Contratado de BROU –

Ex - Abogado Contratado de Compañía Administradora de Recuperación de Activos – Administradora de Fondos de Inversión S.A.

Ex – Abogado Contratado por el Ministerio de Economía y Finanzas para ejercer funciones en la Dirección Nacional de Aduanas.

2011 -Miembro del Instituto Uruguayo de Derecho Aduanero

2012- Miembro de la Academia Internacional de Derecho Aduanero

2014- 2016 Contratado por UDELAR (Universidad de la Republica),\_como docente Grado 1- Curso de Régimen Jurídico del Comercio Exterior -II- y III - Licenciatura en RR.II (Facultad de Derecho).-

2016- Expositor en "I Foro Internacional sobre Zonas Económicas Especiales"\_"Beneficios e Inversión en Zona Franca en la Alianza del Pacifico" - La Experiencia de las Zonas Francas en Uruguay - Cámara de Comercio de Lima- Perú - 9 de Noviembre de 2016

2015 y 2016 -Expositor, en Curso de Post - Grado sobre "Aspectos Teóricos y Prácticos del nuevo Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay", brindado en la Universidad de la Republica,