

PABLO LABANDERA

Profesor Titular de Derecho del Comercio Internacional en la Universidad de Montevideo (Uruguay) y de Derecho del Comercio Exterior en la Universidad Católica del Uruguay (Uruguay).

Docente de Derecho Aduanero en el Centro de Estudios Judiciales del Uruguay (CEJU).

Miembro Fundador de la Academia Internacional de Derecho Aduanero

plabandera@dlc.com.uy

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3169-6031>

Recibido: 30/10/2022 - Aceptado: 30/11/2022

Para citar este artículo / To reference this article / Para citar este artigo

Labandera, Pablo (2022). Instrumentos jurídicos de prevención en materia de Derecho Aduanero.

Revista de Derecho, 21 (42), 53-85. <https://doi.org/10.47274/DERUM/42.4>

Instrumentos jurídicos de prevención en materia de Derecho Aduanero

La “auto revisión”, la consulta vinculante, los acuerdos de pago y los Estudios de Valor y Vinculación

Resumen: La indeterminación en el Derecho es sin duda, una de sus principales características, la cual se encuentra presente sea por voluntad del legislador como técnica legislativa o como una acción involuntaria del mismo, aceptada ya por el derecho como situación inevitable y hasta cierto punto necesaria. Así, no existe rama del Derecho que no la contenga o no haya sido afectada por la vaguedad o indeterminación dada por la presencia de lagunas o conceptos jurídicos indeterminados, o – incluso – diferentes visiones jurídicas sobre un mismo tema.

El presente artículo repasa cuáles son los “instrumentos jurídicos” con que el *Derecho Aduanero* cuenta, a los efectos de prevenir dichas circunstancias indeseadas.

Palabras clave: Principio de seguridad jurídica. Principio de buena fe. Control de la arbitrariedad administrativa.

Preventive legal instruments in the field of Customs Law “Self-review”, binding consultation, payment agreements and Value and Linkage Studies

Abstract: Indetermination in Law is undoubtedly one of its main characteristics, which is present either by the will of the lawmaker as legislative technique or as his or her involuntary action, which has already been accepted by the law as an unavoidable and to a certain extent necessary situation. Therefore, there is no area of law that does not contain it or has not been affected by imprecision or indetermination due to the presence of gaps or vague legal concepts, or - even - different legal opinions on the same subject.

This article reviews the “legal instruments” that Customs Law has to prevent such undesired circumstances.

Keywords: Principle of juridical safety. Principle of good faith. Control of the administrative arbitrariness.

54

Instrumentos legais preventivos no campo do Direito Aduaneiro

“Auto-revisão”, consulta vinculativa, acordos de pagamento e Pesquisas de Valor e Vinculativas

Resumo: A indeterminação na lei é sem dúvida uma de suas principais características, que está presente ou pela vontade do legislador como técnica legislativa ou como ação involuntária do legislador, já aceita pela lei como uma situação inevitável e até certo ponto necessária. Assim, não há ramo do direito que não o contenha ou que não tenha sido afetado pela indefinição ou indeterminação devido à presença de lacunas ou conceitos legais indeterminados, ou - mesmo - visões legais diferentes sobre o mesmo assunto.

Este artigo revisa quais são os “instrumentos legais” disponíveis para o Direito Aduaneiro a fim de evitar tais circunstâncias indesejáveis.

Palavras-chave: Princípio da segurança jurídica. Princípio da boa fé. Controle da arbitrariedade administrativa.

I. A modo de introducción. La seguridad jurídica como caución del *Estado de Derecho*

Pocos "principios" y reglas de Derecho son objeto de una invocación tan reiterada como la **seguridad jurídica**. Se trata de un "**principio**", en el sentido tradicional del término, que adquiere rango constitucional por su recepción en los **artículos 72 y 332 de la Constitución Nacional**. (Brito y Delpiazzi, 2009)

Ello supone que una norma con rango de ley puede ser declarada inconstitucional por la *Suprema Corte de Justicia*, por vulnerar la **seguridad jurídica**, como así ocurre. Pero, más allá de su carácter de "**principio**" *positivizado*, la **seguridad jurídica** es también un "**valor fundamental**", arraigado en la esencia del *Estado de Derecho*.

No obstante, el gran problema de la **seguridad jurídica**, es su indefinición. Como recuerda el jurista español César García Novoa (García Novoa, 2000), parece que hay que llegar a aprehender la **seguridad jurídica** a partir de un razonamiento inductivo negativo (p. 11).

Conocemos la **seguridad** a través de las múltiples situaciones de inseguridad. Además, el concepto es sumamente transversal, de manera que la **seguridad jurídica** abarca una multiplicidad de expresiones, lo que se resume en el conocido fundamento jurídico 10º, de la sentencia del *Tribunal Constitucional de España* N° 27 / 1981, de 20 de julio, según el cual la seguridad jurídica es "*suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad*", pero "*...si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente*" (García Novoa, 2000, pp. 20).

De esta manera la **seguridad jurídica** viene a ser un conjunto de locuciones multifuncionales que, no obstante, adquiere su verdadera dimensión en sus manifestaciones expresas.

En **sentido subjetivo**, la concreción de la **seguridad jurídica** es el "principio de confianza legítima", y en un **sentido objetivo**, la seguridad se manifiesta en la previsibilidad del ordenamiento.

Al mismo tiempo, la **seguridad jurídica** se proyecta en la acción del legislativo, exigiendo certeza en la definición de las normas, especialmente en un ordenamiento como el aduanero y el fiscal – aduanero, que crea específicas obligaciones y deberes.

Así, en un primer plano, cabe consignar que la **seguridad jurídica** se ha venido identificando con la existencia de reglas de derecho claras y precisas, que sean previstas *ex ante* a la realización por el ciudadano de los hechos previstos en las normas.

Pero también en la exigencia de "**calidad normativa**" (Ferrajoli, 2011, pp. 79 y ss.) (Galiana Saura, 2003, pp. 37 y ss.) (Marcilla, 2005, pp. 251 y ss.) (Martino, 2022) (Sainz Moreno, 1995, pp. 55-70) (Zapatero, 2009, pp. 25 y ss.).

Aunque la *Suprema Corte de Justicia* no incluye un control de la perfección técnica de las normas, lo cierto es que una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por deslucir y frustrar el valor de la Justicia.

Y en un segundo plano y, y no menos importante manifestación de la **seguridad jurídica**, ésta abarca la **seguridad en la aplicación del Derecho Aduanero**, y he aquí el núcleo central del presente trabajo.

Es una expresión de la **seguridad** que vincula a la Administración y hace referencia a que la misma debe actuar facilitando la previsibilidad de las consecuencias jurídicas con respecto a los actos de los administrados, y generando confianza en éstos.

En relación con las normas que disciplinan la aplicación de la "*legislación aduanera*"¹ por parte de la Administración, resulta importante hacer referencia a la necesidad de eliminar o mitigar la incertidumbre que conllevan las situaciones inconsistentes o de disputa.

En el mundo jurídico, la **indeterminación equivale a incertidumbre**, y por consiguiente, a **inseguridad**. Y la **seguridad jurídica** – como anticipáramos – es un "principio" inmanente a la propia esencia del *Estado de Derecho*.

Y ello porque, en aras de la **seguridad jurídica**, el administrado tiene derecho a que sus situaciones jurídicas no solo se definan de forma concluyente, y que lo sean en un plazo razonable de tiempo, esto es a la preclusión temporáneamente prudente de las situaciones jurídicas definitivas de sus deberes y obligaciones, sino también a que existan instrumentos o mecanismos de prevención, que le permitan evitar las situaciones de conflicto o pendencia jurídica. Y así ha sido reafirmado – incluso –a nivel multilateral².

En ese entendido es que surgen mecanismos como los que se examinarán a lo largo del presente trabajo.

56

II. La seguridad jurídica y el *Derecho Aduanero*

La normativa aduanera, que es dispersa, compleja y muchas veces contradictoria, ha incorporado a través del nuevo *Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay (CAROU)*³ y de algún Decreto o *Resolución General* de carácter interno dictada por la propia Dirección Nacional de Aduanas (DNA), mecanismos o instrumentos que permiten obtener certeza y **seguridad jurídica** respecto del actuar de los contribuyentes (Labandera, 2016, pp. 683 y ss.).

Así, en un mundo de "hipertrofia normativa", recuerdan Villar Palasí y Villar Ezcurra (1993), que: "...la aspiración a la claridad y la sistematicidad suponen ideales inalcanzables ante la realidad de unos ordenamientos jurídicos cuyo crecimiento imparable los conduce hacia la entropía que expresa la irreversibilidad del tiempo y la tendencia hacia formas y estructuras más desorganizadas" (p. 95). En igual sentido, reflexiona Echeverría Petit (2011), al sosteniendo que: "...la proliferación legislativa es una clara señal de decadencia del Derecho y del concepto de ley como garantía" (p. 1021).

1 En este sentido, cabe recordar la omnicompreensiva definición que el propio CAROU – en esa especie de "glosario" que estatuye en el artículo 2º – realiza, del concepto de "*legislación aduanera*", a la que define como "*las disposiciones legales, sus normas reglamentarias y complementarias, así como las resoluciones de carácter general dictadas por la Dirección Nacional de Aduanas en ejercicio de sus competencias legales, relativas a la importación y exportación de mercadería, los destinos y las operaciones aduaneras*".

2 En tal sentido, cabe recordar que el "*Acuerdo de Facilitación de Comercio de la OMC*", internalizado por nuestro país mediante la Ley N° 19.414 de 30 de julio 2016, y oportunamente reglamentado por los Decretos N° 252/015 de 23 de septiembre de 2015 y N° 156/017 de 12 de julio de 2017, "*Acuerdo*" que recoge, entre otros, los "principios" de "*seguridad jurídica*", "*buena fe*" y "*transparencia*".

3 Ley N° 19.276 de 19 de septiembre de 2014.

Seguidamente nos proponemos examinar algunos de esos “institutos” que – como se anunciara – otorgan mayor confianza y **seguridad jurídica**.

Por otra parte, el “**principio de seguridad jurídica**” exige no sólo que los ciudadanos puedan conocer de antemano con exactitud cuáles son las consecuencias fiscales de una determinada operación con relevancia aduanera y/o tributaria, sino además, que la Administración no pueda, ulteriormente, corregir su criterio sin comunicarlo fehacientemente y – como regla – sin la posibilidad de sancionar en forma retroactiva toda vez que se discrepe con el criterio anterior.

Y en similar sentido, cabe consignar que – desde el punto de vista conceptual – junto al “**principio de seguridad jurídica**”, encontramos los “**principios**” de “**buena fe**” y de “**confianza legítima**”, que adquieren una especial relevancia como criterios para ponderar los efectos de las contestaciones a las consultas.

Como es sabido estos “principios” – que deberán respetar las Administraciones en su actuación – constituyen derivaciones del “**principio de seguridad jurídica**”.

El “**principio de buena fe**”, es un “principio” que exige que – tanto la Administración como el administrado que se relaciona con ella – actúen honestamente en el cumplimiento de sus obligaciones y en ejercicio de sus derechos.

Pues bien, al respecto afirma prestigiosa doctrina (Lorenzetti, 2011) que: “(...) *la buena fe está contemplada como un principio general que permite un control de la sociabilidad en el ejercicio de los derechos subjetivos...(...)*” (pp. 74-75), y en tal sentido, en su “acepción jurídica”, presenta **dos “dimensiones”**: **por un lado**, lo que es digno de creencia y que por ello provoca una expectativa jurídica que merece ser protegida (“**buena fe subjetiva - creencia**”), y; **por otro lado**, las reglas objetivas del comportamiento (“**buena fe - objetiva**) (p. 75).

57

En esa misma línea conceptual, complementando la conceptualización premencionada, recuerda distinguida doctrina nacional (Bergstein, 2018) que, mientras la “**buena fe objetiva**”, es una pauta o arquetipo de conducta objetivable, aplicable genéricamente a quienes se encuentren en determinado contexto de tiempo y lugar, en síntesis, un estándar de conducta; la “**buena fe subjetiva**”, que otros autores prefieren designar como “buena fe” “creencia”, “lealtad” o “probidad”, refiere a un estado de conciencia de la persona que generalmente se evidencia en el conocimiento o desconocimiento de ciertas circunstancias que el Derecho valorará oportunamente al momento de tomar en cuenta la proyección jurídica del caso concreto (pp. 4-5).

Por su parte, el Profesor argentino Coviello (2004) evoca que el “**principio de confianza legítima**” (*Vertrauensschutz*) surgió en el derecho alemán como una derivación del “**principio de seguridad jurídica**” (*Rechtssicherheit*), y se lo considera – junto con el último – como una de las consecuencias de los valores propios del *Estado de Derecho* (pp. 16), de tal modo que, mediante el mismo, se pretende dotar de **seguridad** al administrado / contribuyente, que confía en que la Administración actuará de acuerdo a las expectativas que fundadamente ha generado (Caicedo Medrano, 2009) (Castillo Blanco, 1998) (Cotter, 2013) (Coviello, 2004) (García, 2002, pp. 45-55) (Viana Cleves, 2007, pp. 167-168) (Rondón de Sanso, 1998, pp. 315 y ss.).

Este último “**principio**”, aplicado a las “consultas vinculantes”, protege al ciudadano frente a la actuación de la Administración que se aparta del criterio mantenido al resolver la “consulta” (Labandera, 2021, pp. 597-640).

Y esa protección, **o bien**, puede traducirse en el mantenimiento del carácter vinculante de la “consulta” cuya prevalencia puede determinar la anulación del acto administrativo que la contradiga; **o bien**, simplemente puede evidenciarse en la exoneración de responsabilidad con sacrificio del carácter vinculante; **o bien**, finalmente, en el reconocimiento o en el nacimiento de un derecho a ser indemnizado por los daños y perjuicios padecidos a pesar de adecuar la conducta al sentido de la contestación de la “consulta”.

¿Por qué?, porque el “*principio de buena fe*” – en nuestro país – es un “principio de rango constitucional” (Real, 2001, pp. 87 y ss.), y en tal sentido, opera de manera idéntica tanto para la Administración Aduanera como para el contribuyente (Alais, 2008), a tal punto que – aquel operador que desarrolla su actividad en dicho marco, esto es, en el respeto integral a dicho “**principio**” – recibe un tratamiento jurídico adecuado, y no ve traicionada su confianza (Labandera, 2002, pp. 90-101).

En síntesis, como recuerda el Profesor ALTAMIRANO (Altamirano, 2012), con su característica fineza jurídica: “...*La seguridad jurídica es estabilidad. Es también una aspiración máxima de todo ordenamiento jurídico y hacia ella debe orientarse. Sin embargo no existe una norma específica que ordene la existencia de este valor esencial en el Estado constitucional, por el contrario surgirá en mayor o menor medida gracias a la amalgama de la plena vigencia de todas las garantías constitucionales y de una adecuada y estable decisión de los jueces*” (p. 163).

Con los “**institutos jurídicos**” consagrados y que seguidamente se repasarán (*auto revisión; consulta vinculante aduanera; acuerdos de reconocimiento y estudios de valor y vinculación*), parece haberse alcanzado un sano equilibrio, ya que los mismos contribuyen, en su conjunto, a alcanzar en el ámbito aduanero, un sistema jurídico más seguro y consiguientemente, más justo.

Veamos.

III. La “auto revisión” o “auto denuncia”

1. A modo de aproximación conceptual

El primero de ellos, es lo que se ha denominado como “**auto revisión**” y que, en realidad se trata de una “**auto denuncia**” voluntaria, espontánea, formal y temporal del propio administrado ante la DNA, como consecuencia de la comprobación de que – oportunamente – ha formalizado una “**declaración aduanera**”^{4 5} incorrecta, incompleta y/o inexacta⁶.

4 En la especie, aunque la norma no lo individualiza expresamente, cabe presumir sin hesitación que se refiere a la “**declaración de mercadería**” prevista en los artículos 64 a 78 del CAROU, y no a otras “declaraciones” como puede ser la “**declaración de llegada**”, contemplada en el artículo 49 del CAROU.

5 A tales efectos cabe recordar que el artículo 2° del CAROU define a la “**declaración de mercadería**” como “*la declaración 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*”.

6 Ver en especial: artículos 65/70 y 72 del CAROU y artículo 4 del Decreto N° 312/998.

Ahora bien, como se anotaba precedentemente, el **artículo 221 del CAROU** instala un nuevo "instituto jurídico", el de la "auto denuncia" o "auto revisión", que tiene origen – a nivel nacional – en el **artículo 306 de la Ley N° 18.719 de 27 de diciembre de 2012** y – a nivel de Derecho comparado – en la previsión legal del *Código Aduanero Argentino* – **artículo 917** – con la modificación oportunamente introducida por la **Ley N° 25.986** (Labandera, 2021, pp. 762-767).

El mismo, es el resorte del que dispone el operador del sistema aduanero para efectuar – de manera espontánea y temporánea, en los plazos establecidos a tales efectos por la normativa respectiva – formal advertencia a la Autoridad Aduanera, de que ha cometido una "declaración" incorrecta (Labandera, 2021, pp. 762-767).

En síntesis, la clara finalidad del **artículo 221 del CAROU**, es conseguir que un sujeto que ha cometido una acción o una omisión – al momento de su "declaración aduanera" (en la especie, la "declaración de mercadería") – acción u omisión que por su trascendencia alcanza a vulnerar el régimen jurídico aduanero (*rectius*: de la "legislación aduanera"), y que por consiguiente, resulta potencialmente susceptible de sufrir la imposición de una sanción administrativa o aduanera, repare en forma voluntaria ese incumplimiento o esa acción / omisión, antes de que la Autoridad Aduanera tome conocimiento de la misma, y actúe en el caso.

Esto es, busca la reparación voluntaria del daño, por parte del posible infractor, y por tal acción, el Legislador prevé – como "recompensa" – una minoración de la sanción pecuniaria correspondiente.

En ese sentido, la figura estudiada resulta aplicable – en forma exclusiva – a las sanciones de carácter pecuniario.

Además, no se debe obviar que, en general, la imposición de una sanción o pena tiene una finalidad retributiva y una función preventiva, pero también posee un propósito reparador.

Por ello fue que el Legislador alentó con dicha norma, que si se da una reparación voluntaria y espontánea, sin intervención de la Autoridad Aduanera, la sanción o pena se disminuye (según exista o no "pérdida de renta fiscal", y según el instante temporal en que la mismo se verifique).

2. Continuación

Pues bien, existen diferentes **escenarios** posibles, tomando como base **dos hitos de referencia**, a saber: **por un lado**, la **posibilidad de "pérdida de la renta fiscal"** que la incorrecta "declaración" pueda llegar a provocar; y **por otro lado**, el **momento en el que realmente se efectivice la comparecencia espontánea** ante la DNA.

Como corolario de ello, surgirán los efectos jurídicos y sancionatorios que pueden verificarse al respecto.

La disposición aprobada ("auto revisión"), se centra en una hipótesis muy concreta y determinada que – para resultar aplicable – deberá adecuarse a los siguientes requisitos, a saber:

- a) La infracción correspondiente deberá ser advertida *a posteriori* del “**libramiento de la mercadería**”⁷, esto es, después de que la misma haya sido despachada a plaza⁸ (Labandera, 2000).
- b) En tal sentido, la “diferencia” mencionada (y la norma instaurada no aclara de qué tipo: de clase, cantidad, calidad, especie, clasificación, valor, etc.), lo será entre la “declaración” oportunamente formulada por el declarante (se refiere a la “declaración de mercadería”, formalizada mediante un Documento Único Aduanero – DUA, una factura definitiva y un conocimiento de embarque⁹), y la mercadería efectivamente librada al “*territorio aduanero*” nacional, es decir, que ingresó a “libre circulación”¹⁰ (Cotter, 2018, pp. 109-119).
- c) La inconsistencia referida puede aparejar (o no, y de ahí las diferentes eventualidades procedimentales y sancionatorias existentes), “*una infracción aduanera que implique una pérdida de renta fiscal*”¹¹.
- d) Igualmente, se requerirá que el “declarante” comunique espontáneamente y “*por escrito*” a la Dirección Nacional de Aduanas, dicha circunstancia¹².
- e) A su vez, será imprescindible que – al momento de presentarse voluntariamente el “declarante” – todavía no hubieren transcurrido más de 30 días hábiles, contados a partir del “libramiento de la mercadería”.
- f) Y por último, será necesario que – al momento de realizarse la comunicación predicha – la Dirección Nacional de Aduanas no hubiere notificado al multicitado “declarante”, el inicio de algún proceso de investigación o fiscalización que incluya a dicha operación.

Es decir, que el sujeto, al momento de formalizar su presentación espontánea y voluntaria ante la DNA, no tenga conocimiento de que la Autoridad esté accionando por algún medio (y que ésta efectivamente, haya iniciado un procedimiento de fiscalización al respecto, y se lo haya comunicado fehacientemente al “declarante”), con la finalidad de llamarlo a responsabilidad por la conducta desplegada anteriormente, conducta que oportunamente generó su incumplimiento. Solamente de verificarse el requisito antedicho, podrá presumirse que su actuación fue previa

7 Al tenor de lo edictado por el artículo 2° del CAROU, “**libramiento**” es “el acto por el cual la Dirección Nacional de Aduanas autoriza al declarante o a quien tuviera la disponibilidad jurídica de la mercadería, a disponer de esta para los fines previstos en el régimen aduanero autorizado, previo cumplimiento de las formalidades aduaneras exigibles”.

8 A los efectos mencionados, cabe recordar lo previsto por el artículo 78 del CAROU, cuando evoca que “La Dirección Nacional de Aduanas podrá, después del libramiento de la mercadería, efectuar el análisis de los documentos, datos e informes presentados relativos al régimen aduanero solicitado, así como realizar la verificación de la mercadería y revisar su clasificación arancelaria, origen y valoración aduanera, con el objeto de comprobar la exactitud de la declaración, la procedencia del régimen autorizado, el tributo percibido o el beneficio otorgado”.

9 Esto es, lo que el CAROU designa – en el artículo 67 – como “**Documentación Complementaria**”, vale decir, aquella que deberá acompañar a la “**Declaración de Mercadería**”, de acuerdo con el régimen solicitado conforme a la legislación aduanera, esto es, necesaria para la aplicación de la misma.

10 De acuerdo a lo preceptuado por el artículo 2° del CAROU, “**libre circulación**” es – para la normativa aduanera nacional – “la calidad que reviste la mercadería que cumple todos los requisitos para circular libremente dentro del territorio aduanero, sin restricciones ni prohibiciones de carácter económico y no económico”.

11 Las **infracciones aduaneras** cuya comisión reposa estructuralmente, en la necesaria provocación de “**pérdida de renta fiscal**”, esto es, en un daño efectivo a la “Hacienda Pública”, son – al tenor de lo preceptuado por el artículo 199 del CAROU – las siguientes: la *diferencia*, la *defraudación*, la *defraudación de valor*, el *abandono infraccional*, el *desvío de exoneraciones* y el *contrabando*. Sin perjuicio de lo expresado, existen circunstancias en las cuales – de manera vicaria – también pueden verificarse algunas hipótesis de “**pérdida de renta fiscal**”, susceptibles de ser alcanzadas por la figura de la “auto revisión”, a saber: aquellas que hemos dado en llamar *diferencia* en la *descarga*, contempladas en los artículos 52/54; 57, numeral 5; 58 y 105, numeral 4; 93 y 122 del CAROU. La conceptualización y consecuencias jurídicas de la *diferencia* en la *descarga*, pueden verse – con mayor profundidad – en: (Labandera, 2021, pp. 642-662) y (Labandera, 2017, pp. 13-61).

12 *Resolución General de la Dirección Nacional de Aduanas N° 14/2015*, de 7 de abril de 2015.

a que se le sometiera al régimen de responsabilidad, o a que la Autoridad Aduanera iniciara cualquier acción en torno a ella.

En este sentido ha de entenderse que los requerimientos del Legislador se dan, cuando al momento de la reparación voluntaria, no haya intervenido la Autoridad Aduanera, debiendo tenerse presente todas las maneras en que la misma puede fiscalizar, es decir, en el "control inmediato" al momento en que se someten las mercancías al despacho aduanero, en el ejercicio del "control permanente" que despliega la Autoridad Aduanera, o bien en el "control *a posteriori*"¹³.

Por consiguiente, la intervención de Autoridad Aduanera, debe necesariamente ser conocida por el sujeto infractor, esto es, no basta con que la Administración determine que se cometió un incumplimiento una omisión o una insuficiencia que de base a la imposición de una sanción, sino que además, la misma tiene que ponerse en conocimiento de ese sujeto en forma fehaciente, a los efectos de que la acción que realiza la Administración ocasione las consecuencias correspondientes, lo cual marca el momento en que interviene la Autoridad y a partir de él, la prohibición de adjudicar la rebaja prevista por el **artículo 221 del CAROU**.

Así, en caso de que se verifiquen – **en forma acumulativa** – todas las circunstancias prenombradas, el "declarante" – sin perjuicio de tener que abonar los "*tributos correspondientes*"¹⁴ a la operación de que se trate, esto es, la "**reliquidación tributaria**" – será sancionado con una "**multa**", según el siguiente esquema, a saber:

I. Si la declaración incorrecta hubiere podido provocar una "pérdida de renta fiscal":

- 1) Si existiere "**pérdida de renta fiscal**" y la **comunicación se realizare dentro de los cinco días hábiles desde el libramiento de la mercadería**, entonces, más allá de tener que efectuar la "**reliquidación tributaria**" de precepto, el declarante deberá abonar además, una **multa igual al 5% (cinco por ciento) de los tributos que se hubieren dejado de percibir por dicha diferencia**, si no se hubiera realizado la comunicación.
- 2) En el caso de que se dieran las **mismas circunstancias que en el numeral anterior**, pero, **hubiesen transcurrido más de cinco y menos de treinta días hábiles**, entonces la **multa será igual al 20% (veinte por ciento) de los tributos referidos**, teniendo claro que pervive la obligación de asumir la "**reliquidación tributaria**" correspondiente.

II. Si la declaración incorrecta no hubiera podido provocar una "pérdida de renta fiscal":

- 1) Si **no existiere "pérdida de renta fiscal"** y la **comunicación se realizare dentro de los cinco días hábiles desde el libramiento de la mercadería**, la **multa será**

13 Como ya se mencionara, deben examinarse al respecto, de manera complementaria, los **artículos 73 a 78 del CAROU** y los **artículos 16 a 19 del Decreto N° 312/998**.

14 En tal sentido cabe recordar lo preceptuado por el **artículo 215 del CAROU**, que en lo que aquí importa reza: "*A los efectos de la determinación del monto de las sanciones por infracciones aduaneras, se considerarán tributos todos los gravámenes, aduaneros o no, que afecten a las mercaderías en ocasión de su importación o exportación definitivas*".

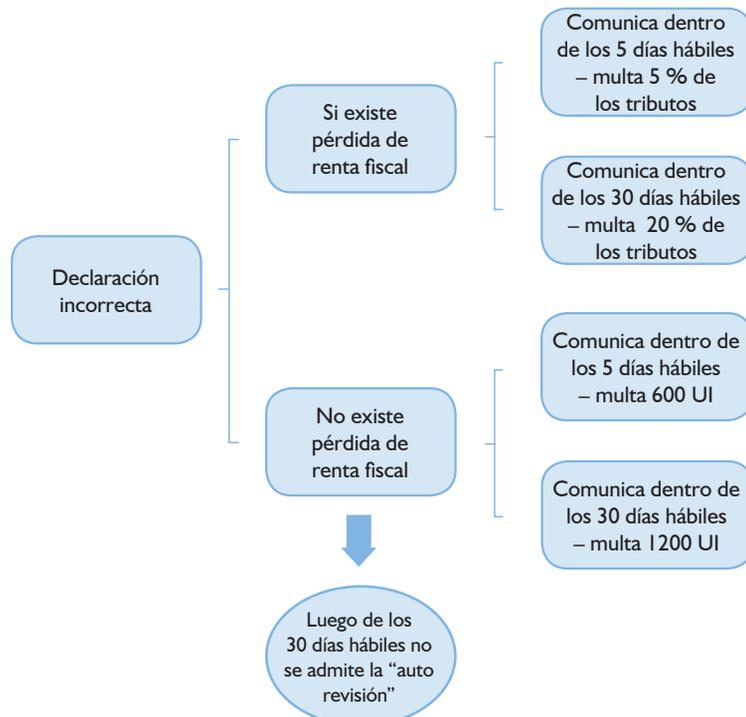
por un valor equivalente a 600 UI (seiscientas unidades indexadas). Al no haber existido “pérdida de renta fiscal”, **no debe efectuarse ninguna “reliquidación tributaria”**).

- 2) En caso de **que hubiesen transcurrido más de cinco y menos de treinta días hábiles**, la multa será por un valor equivalente a **1.200 UI (mil doscientas unidades indexadas)**.

De manera idéntica a la situación anterior, al no configurarse la hipótesis de “pérdida de renta fiscal”, **no resulta necesario efectuar “reliquidación tributaria” alguna.**

Finalmente, cabe formularse la siguiente pregunta: ¿ qué sucede si la presentación espontánea ante la DNA, se produce por parte del contribuyente, luego de transcurridos 30 días hábiles siguientes al libramiento a plaza de la mercadería respectiva?: en esos casos, entendemos que – al estar contemplado para estas circunstancias un régimen de *responsabilidad subjetiva* (**artículo 213, numeral 1 del CAROU**) (no debe olvidarse que la mercadería ya fue despachada a plaza y por consiguiente ya no puede tipificarse la infracción aduanera de diferencia, contemplada en el **artículo 201 del CAROU**, sino que en la especie planteada correspondería en principio la tipificación de la infracción de *defraudación*, estatuida en el **artículo 204 del CAROU** – al tenor de lo preceptuado por el **artículo 213, numeral 2** del mismo Código, la multa prevista podrá ser reducida, si la DNA lo entiende pertinente, “*hasta en un 50 %*” de su monto original.

Y claramente en estos casos, no existe dolo ni culpa grave, por el contrario, al haberse verificado una presentación espontánea y voluntaria, parecería razonable que la multa referida fuera minorada en el tope máximo previsto, esto es, en un equivalente al 50 % del total de la misma.



IV. La "consulta aduanera vinculante"

1. Antecedentes y características

La "**consulta vinculante**", es uno de los "institutos" clásicos del *Derecho Tributario*¹⁵, que ahora se encuentra también regulado por el CAROU.

El "instituto" referido – que ya había sido previsto en el **artículo 173 del Código Aduanero del Mercosur**, antecedente conceptual y normativo del CAROU (Cotter, 2010) (Labandera, 2012) – viene a sumarse a la *petición simple*, contenida en el **artículo 30 de la Constitución Nacional**, y a las *peticiones calificadas* de los **artículos 318** de la misma **Carta Constitucional**, así como del **artículo 8° de la Ley N° 15.869, de 22 de junio de 1987**, en la redacción dada por el **artículo 180 de la Ley N° 16.462, de 11 de enero de 1994** (reglamentaria, a su vez, del **artículo 318 de la Constitución de la República**) (Durán, 2007, p. 147), como **derecho de los administrados** para requerir de la Autoridad Aduanera un pronunciamiento, el cual tendrá distinta regulación de acuerdo a la legitimación activa que tenga el requirente, y las condiciones en que se presente la solicitud respectiva, todo lo cual, determinará el "instituto aplicable" y consiguientemente – los efectos del pronunciamiento de la Administración, o los de su "silencio" (Cajarville, 1998, pp. 139-141).

El mismo, es un verdadero antídoto contra la dificultad y – no pocas veces – oscuridad de la normativa aduanera. Recurriendo a dicho "instituto", el contribuyente / administrado podrá percatarse en forma anticipada de la posición de la DNA con relación a la eventual aplicación de la "legislación aduanera" a una situación de hecho "*actual y concreta*"¹⁶.

De ese modo, se logra conferir al administrado la debida **seguridad jurídica**, ya que contará con una garantía adicional, como lo es la vinculación y consiguiente preceptividad a su respecto de la aplicación del criterio adoptado por la DNA, en la temática que fuere¹⁷.

Así, la Administración adquiere en dicho marco la obligación de que – si decide en el futuro variar el referido criterio – deberá notificárselo personalmente al consultante, rigiendo tal cambio solamente de ahí en más, y vedándose la posibilidad de esgrimir el nuevo criterio como argumento para la imposición de una eventual sanción¹⁸.

Huelga decir que, si por el contrario, la variación del criterio provoca una situación más favorable para el contribuyente, éste último podrá invocarla (y aplicarla) de manera inmediata (Labandera, 2002, p. 97) (Labandera, 2021, p. 699).

De igual modo, cabe consignar que este "instituto" también otorga – de manera vicaria – certidumbre al resto de los contribuyentes, los que – si bien no podrán invocar a su respecto el carácter "vinculante" de quien efectúa una "consulta fundada" – la respuesta de la Administración, a través de su publicación (la que es obligatoria, con algunas salvedades, al tenor de lo dispuesto por el **artículo 5 del Decreto N° 145/015**), estarán en condiciones de conocer su postura en relación a los diferentes temas que

15 Véase en tal sentido: **artículos 71 a 74 del Código Tributario Uruguayo**.

16 **Artículo 194, numeral 1 in fine del CAROU**.

17 **Artículo 197 del CAROU**.

18 **Artículo 197 in fine del CAROU**.

puedan ir surgiendo con respecto a la aplicación de la "legislación aduanera", todo lo cual, coopera para desterrar o al menos minorar, la incertidumbre jurídica.

Repasemos ahora los **requisitos** y **características** de la "**consulta aduanera vinculante**".

El "**Título XII**" del CAROU, contiene la regulación del "instituto" administrativo de la "**consulta sobre aplicación de la legislación aduanera**", o simplemente "**consulta aduanera**", que pese a ser conocido en materia tributaria, no tenía antecedentes en el ámbito aduanero¹⁹.

Dicha regulación se completa con una serie de normas de carácter *extra e infra Código* (el **Decreto N° 145/015**, y la **Resolución General de la Dirección Nacional de Aduanas – R.G. – N° 44/2015**).

Pues bien, el **artículo 194 del CAROU**, estatuye, en lo que aquí importa, lo siguiente:

"1. El titular de un derecho o interés personal y directo podrá formular consultas ante la Dirección Nacional de Aduanas sobre la aplicación de la legislación aduanera a una situación actual y concreta.

2. A tal efecto deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y podrá, asimismo, expresar su opinión fundada."

En el caso del CAROU, y en lo que refiere a la **consulta aduanera**, el "instituto" se complementa, estableciendo no solamente el derecho subjetivo a poder formular una "consulta", sino que también se establecen los requisitos del ejercicio de ese derecho, las consecuencias del planteamiento, la obligación de expedirse de la Administración Aduanera los efectos de la resolución, y finalmente, las derivaciones del "silencio" de la Administración.

2. La naturaleza jurídica de la "consulta"

Siguiendo al Profesor Labaure (Labaure, 2013, p. 60), cabe recordar – al respecto – que la doctrina se encuentra dividida, entre quienes **por un lado** (Blanco, 1999) (Gutiérrez, 2011) (Mazz, 2007) (Valdés Costa *et al*, 2002), consideran que la consulta tributaria (*mutatis mutandi*: la "**consulta aduanera**"), es una de las "peticiones del artículo 318 de la *Constitución Nacional*"; y quienes **por otro lado** (Cajarville, 2007) (Montero Traibel, 2006), no creen que se trate de una "petición" de esas características, ya que no se pide el dictado de un acto con determinado contenido, tal y como sucede en la petición de dictado de un acto administrativo, sino que por el contrario, lo que se reclama, es que la Administración (Aduanera, en la especie), se pronuncie sobre cuál será finalmente su criterio interpretativo en un caso concreto.

Y obviamente, la adopción de uno u otro de los criterios precitados, supone importantes consecuencias jurídico – prácticas para el consultante (Labaure, 2013, p. 60).

19 Así, se recuerda en la "**Exposición de Motivos**" del CAROU, oportunamente remitida por el Poder Ejecutivo al Parlamento Nacional, lo siguiente: "El CAROU incluye la posibilidad de que el titular de un derecho o interés legítimo pueda formular consultas ante la administración aduanera sobre la aplicación de la legislación aduanera a un caso determinado. Específicamente, se introduce un mecanismo de consultas previas vinculantes, que otorga un plazo 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".

Sin perjuicio de ello, cabe señalar que existe también, una **postura "intermedia"** en relación a las dos posiciones antedichas, que fuera oportunamente sostenida por el Profesor Rodríguez Villalba (1999), quien afirmara al respecto que: *"la formulación de la consulta implica en todos los casos, la solicitud de que la autoridad pública expida un acto administrativo (la respuesta a la consulta), lo que supone el ejercicio concurrente del derecho de petición"* (p. 588).

Incluso, a nivel de doctrina extranjera, hay quienes sostienen – en postura que conceptualmente se acerca a la prenombrada – que en el caso de la "consulta", no estamos ante una simple "petición", sino ante una verdadera **"pretensión del administrado"**, que tiene apoyo en una norma específica que le reconoce una iniciativa cualificada, en orden a provocar la actuación de la Administración (Zornoza Pérez, 1985, p. 41).

3. Requisitos de la "consulta aduanera vinculante"

¿Ante quién se consulta?

En forma escrita, ante la Dirección Nacional de Aduanas.

¿Cuándo se debe formular la consulta vinculante?

La misma debe plantearse – necesariamente – treinta días hábiles, antes del vencimiento previsto para el cumplimiento de la obligación respectiva sobre la que se consulta.

¿Quién puede consultar?

Cualquier persona física o jurídica, nacional o extranjera, residente o no residente, que sea – y por ello, lo pueda invocar a su respecto – *"titular de un derecho o interés personal y directo"*.

Pues bien, a la luz de las disposiciones del **CAROU** en relación a los requisitos exigidos para plantear una consulta vinculante, particularmente, por *"interés directo"*, debe entenderse un *"interés inmediato"*.

Por tanto, la existencia de un *"interés directo"* implica que el particular se encuentra en una situación jurídica definida y actual con relación a la Administración Aduanera.

Así, en cuanto tiene que consistir en un *"interés personal"*, puede tratarse de un interés estrictamente personal, individual y exclusivo, ajeno y eventualmente hasta opuesto al *"interés general"*; o bien, puede tratarse de su *"interés personal"* como participe en el llamado *"interés general"*.

De igual modo, cabe consignar que el carácter *"personal"* de la consulta, alude a que la misma debe ser formulada por una persona en particular y no por entidades que representen intereses propios de sus miembros (Peirano Facio, 1999, p. 1092).

En último término y en virtud de que para formular la consulta se exige un *"interés personal y directo"*, respecto a una *"situación de hecho real y actual"*, **se entiende que se trata de un interés "legítimo"**, es decir, no contrario a la regla de derecho, por lo cual, *"la satisfacción del mismo en vía jurisdiccional podrá lograrse con la anulación del acto administrativo que afecta el interés del consultante"* (Labaure, 2013, pp. 60-63).

¿Qué circunstancias pueden ser objeto de consulta vinculante?

La “consulta aduanera vinculante” debe referir a la aplicación de la “legislación aduanera”²⁰ a una “situación actual y concreta”, esto es, no serían admisibles las consultas “genéricas” y/o sobre hipótesis abstractas.

Ello es así, porque en la “consulta vinculante” se requiere de la Administración Aduanera el pronunciamiento de cómo será aplicada la “legislación aduanera” frente a un “situación actual y concreta”, y consiguientemente, no “genérica” y/o abstracta, hechos hipotéticos o probables a futuro.

Por tanto, la “consulta aduanera”, requiere – para su correcta formulación – del cumplimiento de una **doble exigencia de carácter formal**, a saber:

- **por un lado**, que la misma sea omnicomprendiva de todos los elementos de hecho y de derecho que puedan requerirse para la adecuada comprensión de la situación sobre la cual se consulta, y;
- **por otro lado**, que la referida consulta sea formulada, por lo menos, 30 días hábiles antes del vencimiento del plazo previsto para el cumplimiento de la obligación respectiva.

Y ello es *conditio sine qua non* para que se pueda lograr el efecto “vinculante” deseado, esto es, que la Administración Aduanera se expida en relación a la “consulta” formulada, y que dicho pronunciamiento – expreso o tácito – sea “vinculante” para con el administrado.

Así, se recuerda en la normativa correspondiente que a tales efectos²¹, la consulta deberá contener, “expuestos con claridad y precisión”:

- a) Los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta;
- b) Los hechos y fundamentos de derecho en que se apoya, y;
- c) La solicitud concreta que se efectúa.

Como puede verse, el **elemento diferenciador** que le permite generar el “carácter vinculante”, estará dado por la **obligación que tiene el administrado** al momento de formular dicha “consulta”, de “expresar su opinión fundada” (vale decir, adelantar su fundamentación sobre lo que entiende debería ser la respuesta debida a su planteo), para lo cual podrá también acompañar a la solicitud los documentos que la sustentan.

Pero **existe aquí una restricción** – también de índole temporal – en relación a la “consulta vinculante” que se formula, y es que “las resoluciones que recaigan respecto de las consultas vinculadas a un despacho en especial”, “sólo tendrán efecto respecto a los despachos efectuados con posterioridad a las mismas”²².

20 El artículo 2° del CAROU define a la “Legislación aduanera”, determinando que son: “las disposiciones legales, sus normas reglamentarias y complementarias, así como las resoluciones de carácter general dictadas por la Dirección Nacional de Aduanas en ejercicio de sus competencias legales, relativas a la importación y exportación de mercadería, los destinos y las operaciones aduaneros”.

21 Artículo 194, numeral 2 del CAROU.

22 Artículo 3 del Decreto N° 145/015.

Va de suyo que, en **caso de no "expresar su opinión fundada"**, difícilmente pueda obtener un pronunciamiento favorable de la Administración a su posición u opinión, más allá de los "efectos" que se conceden en la regulación del "instituto" a dicha situación, ya que en este caso, la mencionada **"consulta" no sería "vinculante"**.

¿Cómo y cuándo se expide la DNA y cuáles son los efectos de su resolución?

La DNA podrá adoptar **dos posturas** frente a la formulación de una **"consulta vinculante"**, a saber:

- **se manifiesta expresamente dentro de los treinta días hábiles siguientes a la presentación de la consulta**²³, en cuyo caso, su pronunciamiento podrá consistir en:
 - i) Su conformidad absoluta con lo planteado por el consultante, de tal modo que, de ahí en más, la postura oportunamente esgrimida por el consultante resultará "vinculante" para ambos (Administración y administrado);
 - ii) Su disconformidad total o parcial con lo planteado por el consultante, por lo cual, éste último podrá deducir los recursos administrativos previstos en el **artículo 317 de la Constitución Nacional**²⁴, y – eventualmente – la acción de nulidad ante el TCA, al tenor de lo edictado por el **artículo 309 de la Carta Magna**.
- **la DNA no se pronuncia dentro de los treinta días hábiles siguientes a la presentación de la "consulta"**²⁵, y en este caso, ante el "silencio" de la Administración, si el consultante aplica la "legislación aduanera" de acuerdo con la "opinión fundada" oportunamente esgrimida en la consulta, vedará la posibilidad de que se le pretenda imponer **sanción** alguna en el futuro y en relación a dicho aspecto puntual, en caso de que la DNA se pronuncie posteriormente en sentido contrario a dicha "opinión fundada"²⁶.

*¿Qué sucede si luego de pronunciarse sobre la consulta fundada oportunamente formulada, la DNA cambia de criterio?*²⁷

En este caso, las **consecuencias** serán las siguientes:

La DNA deberá notificar dicho **"cambio de criterio"** al consultante;

Su nueva postura sólo resultará aplicable *a fortiori* y no en forma retroactiva, y;

Su **"nuevo criterio"**, deberá estar motivado y ser razonable, vale decir, cumplir con dos requisitos ineludibles para cualquier acto administrativo.

¿La consulta vinculante tiene efecto suspensivo?

No lo tiene ni respecto del transcurso de los plazos, ni del debido y temporáneo cumplimiento de las obligaciones eventualmente existentes²⁸.

23 Artículo 196 del CAROU.

24 Sin embargo, cabe recordar al respecto que – según determina el **artículo 6 del Decreto N° 145/015** – "En caso de interponerse los recursos administrativos previstos en el artículo 317 de la Constitución de la República, el recurrente podrá despachar la mercadería sin esperar la resolución de los recursos, ajustando la declaración a lo resuelto por la Dirección Nacional de Aduanas, sin perjuicio de efectuarse después únicamente la eventual reliquidación de tributos que correspondan, en los casos en que se revoque o anule la resolución recurrida.

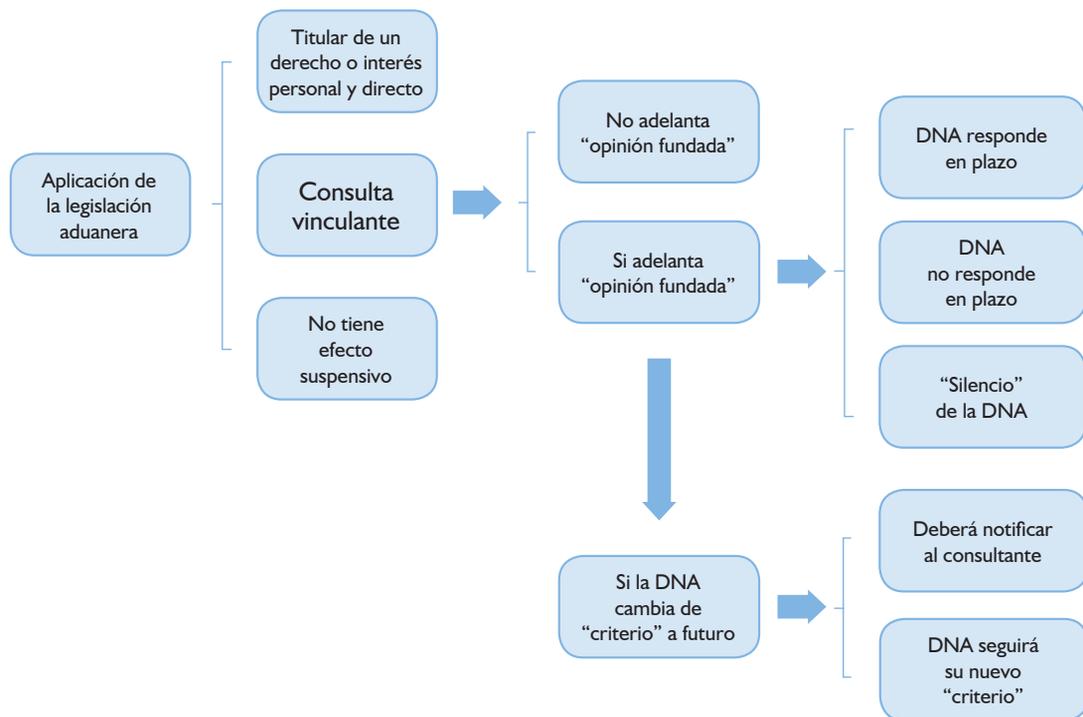
En caso de interponerse los recursos administrativos respecto de la resolución de la consulta sobre clasificación arancelaria, la Dirección Nacional de Aduanas, antes de resolver el recurso de revocación, deberá solicitar el dictamen de la Junta de Clasificación" (el resaltado nos pertenece).

25 Artículo 198 del CAROU.

26 Artículo 198 *in fine* del CAROU.

27 Artículo 198 del CAROU.

28 Artículo 195 del CAROU.



V. Reconocimiento administrativo y “acuerdos de pago” entre la administración aduanera y los contribuyentes

1. A modo de introducción

Una norma controvertida en el ámbito aduanero y el comercio exterior, fue durante mucho tiempo, el **artículo 165 de la Ley N° 17.296 de 21 de febrero de 2001**, que habilitaba a la celebración de “acuerdos” entre la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) y los contribuyentes, estableciendo a dichos efectos una serie de requisitos materiales y formales, que sustancialmente se repiten ahora en el CAROU.

Sin embargo, al momento de aprobarse el nuevo *Código* – con algunas modificaciones – se decidió mantener dicho instrumento, introduciendo sí algunas modificaciones que contribuyeron a dar mayor transparencia y certeza a los contribuyentes.

2. El marco jurídico en el cual se desarrollan los “acuerdos” según las previsiones del CAROU

La novel disposición, recogida en el **artículo 217 del CAROU** – bajo el *nomen iuris* “Reconocimiento administrativo y acuerdos de pago” – como se advirtiera, mantiene la posibilidad de celebrar “acuerdos” entre la DNA y los contribuyentes / administrados.

En tal sentido, si bien el **artículo 275 del CAROU** deroga expresamente al **artículo 165 de la Ley N° 17.296 de 21 de febrero de 2001**, norma que originalmente estatúa la posibilidad de celebrar dichos “acuerdos”, el predicho **artículo 217 del CAROU**, finalmente replica de manera casi textual la disposición oportunamente derogada, con las peculiaridades que a continuación se señalan.

En la misma se establecen **dos juegos de "requisitos"**, a saber: **"específicos"** y **"formales"**.

Veamos.

3. Requisitos específicos. Ellos son los siguientes:

En **primer término**, los *"acuerdos"* respectivos pueden celebrarse únicamente entre la Administración Aduanera (esto es, la Dirección Nacional de Aduanas, *"actuando directamente o por medio de sus oficinas dependientes expresamente delegadas"* ²⁹), y los contribuyentes (por lo cual, parecería que la norma legal descarta a las figuras del *"responsable"* o del *"sustituto"*, a los efectos de la prerrogativa analizada), con la expresa salvedad legal de que *"la suscripción del acuerdo no libera al contribuyente de la obligación de denunciar y satisfacer la parte de los tributos efectivamente adeudados y que no hayan sido contemplados en dicho acuerdo"* ³⁰.

En **segundo término**, se establece que el *"acuerdo"* **sólo podrá relacionarse con** *"los tributos y las multas determinadas por la Administración, con posterioridad al libramiento de las mercaderías en los casos en que su monto no pueda determinarse con exactitud"* ³¹.

Pero en este sentido, cabe realizar una puntualización desde el punto de vista conceptual: cuando la norma se refiere a *"los tributos y las multas determinadas por la Administración"*, cabe hacer al respecto algunas precisiones, que ya han sido anticipadas en el presente trabajo.

Se deberán considerar, al tenor de lo dispuesto por el **artículo 215 del mismo CAROU**, a tales efectos, a *"todos los gravámenes aduaneros o no, que afecten a las mercaderías en ocasión de su importación o exportación definitivas"*, ya que la norma legal predicha estatuye que el referido concepto es el que deberá tenerse en cuenta *"a los efectos de la determinación del monto de las sanciones por infracciones aduaneras"*.

De igual manera, la norma legal estudiada acota la posibilidad de celebrar un *"acuerdo"*, a un momento cronológico determinado (*"hasta tanto exista sentencia de condena en primera instancia"* ³²), y siempre que se trate de casos en que *"su monto no pueda determinarse con exactitud"* ³³.

Ahora bien, en nuestra opinión (Labandera, 2021, pp. 775-783), la celebración de dichos *"acuerdos"* no comporta una *"determinación sobre base presunta"* de los respectivos *"tributos"* ³⁴ (Valdés Costa, 1987) (Bajac, 1987), ni la extinción de la obligación tributaria mediante una transacción (Pérez Novaro, 1998), ni el pago provisorio de impuestos vencidos, regulado por el **artículo 69 del Código Tributario Uruguayo**, sino por el contrario, la intención de ambas partes de evitar una (innecesaria) controversia jurisdiccional, *"autocomponiendo"* las diferencias surgidas, y reconstruyendo la realidad existente (Labandera, 2021, pp. 782-783).

29 Artículo 217, acápite del CAROU.

30 Artículo 217, literal B) del CAROU.

31 Artículo 217, literal A) del CAROU.

32 Artículo 217, literal F) del CAROU.

33 Artículo 217, literal A) *in fine* del CAROU.

34 Artículo 66 del Código Tributario Uruguayo.

Esto es, ante la falta de elementos determinantes a los efectos de conocer cabalmente los hechos respectivos, el administrado – en cumplimiento de su “*deber de iniciativa*”³⁵– y la Administración, alcanzan un “*acuerdo*” que tiene como única finalidad fijar las bases sobre las cuales habrá de realizarse la determinación tributaria de precepto, sin que ello implique o presuponga un acto ilícito intermediario, caracterizado por la inobservancia de algún deber formal (Faget y Varela, 1985), sino únicamente, la imposibilidad de conocer en forma “*cierta y directa*” los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación tributaria (Rodríguez Villalba, 1985).

Y ello porque, a diferencia de lo que sucede con la figura de la “*determinación*” sobre “*base presunta*” (Abadi y Bergstein, 1997, pp. 515 y ss.)³⁶, en el “*régimen de acuerdos*” previsto por la disposición legal analizada, la “*estimación*” es practicada con la colaboración de ambas partes interesadas y no únicamente por la Administración (Aduanera), sin que exista la posibilidad para la Administración de hacer concesiones de ningún tipo (Valdés Costa *et al*, 1991).

4. Los requisitos formales

Ellos son:

En **primer término**, el “*acuerdo*” respectivo debe ser suscrito por “*el funcionario que detecte la infracción y el jefe de la división, departamento u oficina a que pertenezca el funcionario*”³⁷, por lo cual preceptivamente, lo deberán rubricar los funcionarios legitimados para ello, *so pena* de considerar “*nulo*” absolutamente el “*acuerdo*” oportunamente celebrado (Labandera, 2021, pp. 782-783); y – obviamente – el contribuyente, con “*asistencia letrada obligatoria*”³⁸.

De igual modo, la ley exige, que el “*Acta*” respectiva sea suscrita no solo por parte de la Administración, representada por el funcionario que detectó la infracción y el Jefe de la División, Departamento u Oficina a que pertenezca dicho funcionario, sino también – lógicamente – por otra parte, por el administrado / infractor, que necesariamente deberá comparecer – al momento de extenderse el “*Acta*” – como ya se advirtiera, con “*asistencia letrada*”, “*y si lo estimare pertinente*”, asistido, además, “*por contador público o despachante de aduanas o ambos*”³⁹.

En **segundo término**, dichos “*acuerdos*” deberán extenderse por “*Acta*”⁴⁰, en la que 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*”⁴¹.

Al “*Acta*” requerida también preceptivamente, deberá agregarse “*copia certificada de la documentación aduanera en la que se acredita la o las operaciones constitutivas de la situación, la que se considerará parte integrante de dicha acta*”⁴².

35 Artículo 61 del Código Tributario Uruguayo.

36 Ver al respecto: artículo 66 del Código Tributario Uruguayo.

37 Artículo 217, literal D) *in fine* del CAROU.

38 Artículo 217 acápite y literal D) del CAROU.

39 Artículo 217, literal D) *in fine* del CAROU.

40 Artículo 217, literal D) del CAROU.

41 Artículo 217, literal E) del CAROU.

42 Artículo 217, literal E) del CAROU.

Ahora bien, aun cuando pueda utilizarse un criterio amplio en la interpretación de qué instrumentos deben considerarse como "*documentación aduanera*", incluyendo al "Documento Único Aduanero" (DUA), al certificado de origen, si correspondiere, al manifiesto de carga o al conocimiento de embarque respectivos, y la "declaración de valor" efectuada por el importador, obviamente no podrá incluirse conceptualmente a la factura comercial que ampara la compraventa internacional celebrada sobre la mercadería importada, y que sin embargo, constituye una documentación imprescindible al momento de incluir a una mercadería en un régimen aduanero de importación, exportación o tránsito.

Es por ello que, sin perjuicio de lo edictado por el **CAROU**, en la medida en que resultara imposible alcanzar "*acuerdo*" alguno sin haber cotejado la o las facturas respectivas, habrá que partir de la base de que en la especie, lo que hubo al respecto fue un "error" o una "omisión" del Legislador, y considerar por tanto que, también deberá exigirse de manera preceptiva – en estos casos – a dicha "*documentación comercial*".

Por último, en **tercer término**, cabe recordar que existe un **límite temporal para la celebración de los "acuerdos"** multicitados, ya que – como recuerda el **CAROU** – los mismos "*podrán celebrarse hasta tanto exista sentencia de condena en primera instancia*"⁴³, sin requerir para ello – ya que el propio Legislador omitió su condicionamiento y validación – la aprobación previa (expresa o tácita) de la Sede Judicial interviniente⁴⁴ y/o el Ministerio Público, a la sazón, titular de la acción fiscal en materia aduanera⁴⁵.

5. Consecuencias jurídicas que generan estos "*acuerdos*"

En **primer término**, la propia norma legal habilita a la Administración Aduanera a otorgar, en los casos analizados, las prórrogas y facilidades estatuidas por los **artículos 32 (apartados 1º y 2º) y 34 del Código Tributario Uruguayo** (básicamente, el pago de la deuda tributaria respectiva, hasta en treinta y seis meses)⁴⁶.

En **segundo término**, no deja de provocar cierta duda la norma analizada en cuanto a su adecuación al ordenamiento constitucional vigente, ya que el mismo, como siempre recordaba el Profesor Valdés Costa (Valdés Costa, 1996), ha recogido el *Principio de Legalidad* en su versión "*ortodoxa*", esto es, la reserva absoluta de la Ley (pp. 125 y ss.).

Tomando como referencia dicho marco conceptual, se concluye por parte de prestigiosa doctrina nacional en que, la clara separación de funciones entre los tres Poderes "*clásicos*" del Estado, unida a la ausencia de normas que autoricen al Poder Legislativo a delegar competencias para la creación de tributos, permiten concluir en que los tributos sólo pueden ser creados; modificados o suprimidos por Ley Formal y aún más, que todo lo relativo a la estructura, existencia y cuantía de la obligación tributaria debe estar establecido exclusivamente por Ley (Valdés Costa, 1996) (Peirano Facio, 1986).

Por eso, lo que se anotaba precedentemente, la norma consagrada deja un ámbito de duda en cuanto a su alcance y compatibilidad con el orden jurídico vigente, ya que las nociones precedentes – reserva legal de todos los elementos que influyen directamente

43 Artículo 217, literal F) del CAROU.

44 Artículo 227 a 229 del CAROU.

45 Artículos 230 y 239 del CAROU.

46 Artículo 217, literal C) del CAROU.

en la existencia y cuantía de la obligación tributaria – resultan totalmente aplicables en materia de determinación tributaria (Valdés Costa, 1985) (Shaw, 1994).

Y ello porque, el establecimiento de la base de cálculo, tema estrechamente vinculado al punto de análisis, es materia reservada exclusivamente a la Ley, que, si bien no tiene por qué establecer con precisión todos los elementos de dicha base, sino que debe contemplar la descripción de los criterios o circunstancias en función de las cuales puede precisarse el monto imponible (Peirano Facio, 1986), no puede dejar a la Administración margen de apreciación o discrecionalidad alguna (Valdés Costa, 1976).

En este caso, para dicho sector de la doctrina, la actividad de la Administración es de carácter técnico – no discrecional – y por ello, debe cumplirse en función de los criterios establecidos expresa y claramente en la Ley (Villegas, 1979), ya que estamos en el ámbito de los “conceptos jurídicos indeterminados” (García De Enterría, E. y Fernández, T., 1998, p. 443), en el cual – huelga decirlo – la Administración se debe limitar a interpretar el mandato legal, sin perjuicio del contralor jurisdiccional posterior.

Dos consideraciones más cabe realizar al respecto. La **primera**, es que a nivel internacional, se ha generalizado una demanda de desarrollo de los mecanismos que tienen cabida en la regulación del procedimiento inspector, articulados en torno a los principios de contradicción, imparcialidad y objetividad. El objetivo básico es evitar que surja el conflicto o que, una vez latente, pueda quedar resuelto dentro del propio procedimiento inspector (Juan Lozano, A. y Fuster Asencio, C., 2016, p. 11).

Y la **segunda**, consiste en recordar que en absoluto, la configuración y dinámica del procedimiento de inspección puede considerarse cuestión ajena a los métodos para la resolución del conflicto y aseguramiento de las bases y deudas tributarias. La doctrina coincide en señalar una premisa lógica básica: el mejor modo de resolver el conflicto es evitar que llegue a surgir, estableciéndose una relación directa entre el desarrollo y resolución de los procedimientos de control y unos niveles satisfactorios de cumplimiento tributario y legitimidad atribuida a la actuación pública (Juan Lozano, A. y Fuster Asencio, C., 2016, p. 12).

6. A modo de conclusión sobre las consecuencias jurídicas de los “acuerdos”. Nuestra opinión sobre la pertinencia y conformidad legal del sistema implementado. Su justificación

La vinculación de la Administración a la ley y al Derecho, en todos los ámbitos de su actuación y también en los procedimientos tributario – aduaneros, opera de igual modo, tanto cuando el resultado de dicha actuación se plasma en un acto administrativo unilateral, como cuando se concreta en un “*acuerdo de carácter transaccional*”.

A título de ejemplo, la Administración está igualmente vinculada por la ley cuando dicta una liquidación sobre la base del valor de una operación – determinado mediante su actuación comprobadora unilateral – como cuando lo hace sobre la base del valor fijado en un “*acuerdo*” previo con el contribuyente.

Y eso es así, porque los “acuerdos” sólo operan allí donde la Administración interviene o puede actuar mediante actos administrativos unilaterales, como alternativa a los mismos; pero con una salvedad conceptual que debe ser cumplida; dichos “acuerdos” deben tener el mismo contenido u objeto de la actividad unilateral.

Es obligado reconocer, no obstante, que la terminación convencional de los procedimientos resulta de difícil integración en los sistemas tradicionales, en los que su admisión produce una cierta desorientación en la dogmática, la que considera que dicha actuación unilateral de la Administración – bajo formas predeterminadas – es garantía inevitable de su vinculación a la ley y al Derecho.

Dentro de este contexto, la forma que haya de adoptar esta actuación no se encuentra constitucionalmente predeterminada, ya que nuestro ordenamiento no obliga a que la Administración ejerza siempre sus potestades de forma imperativa y unilateral.

Si nos situamos en el ámbito específicamente tributario, aunque el “acto de liquidación” se tenga por un ejemplo prototípico de *acto administrativo unilateral*, nada impide que a lo largo del procedimiento que conduce a su dictado, se realicen actuaciones convencionales o – si se prefiere – que parte del contenido de esos actos unilaterales sea predeterminado de forma “vinculante” para la Administración y los contribuyentes, a través de *transacciones* que tendrán el carácter de “*convenios preparatorios*”.

En definitiva, no parece que la inserción en los procedimientos tributario – aduaneros de figuras de naturaleza transaccional, tenga que generar algún tipo de problema particular desde la perspectiva de la “*regla de la indisponibilidad*” y del “*principio de legalidad*” del que deriva, ni mucho menos, poner en peligro otros “principios constitucionales tributarios” (Uckmar, V., 2002, pp. 9-27) (Alberdi, J., 1981, pp. 197-218).

73

Y – se reitera – aunque exista un cierto prejuicio dogmático sobre los riesgos que para la legalidad tributaria y aduanera puede suponer la admisión de “*transacciones*” en esta materia, lo cual – desde una mirada ortodoxa del alcance del “*principio de legalidad*”, es dable esperar – lo cierto es que, en último extremo, el sometimiento de la Administración a la ley no se garantiza mejor cuando su voluntad se manifiesta a través de un acto impuesto unilateralmente por los órganos competentes, que cuando se emplean técnicas convencionales, que permiten un diálogo sobre los hechos con relevancia tributaria y su calificación en orden a resolver las incertidumbres o inseguridades planteadas.

El empleo en los procedimientos tributarios y aduaneros, de las “*técnicas transaccionales*” a las que se viene haciendo referencia, usualmente suele justificarse en consideraciones de eficacia, que es tan habitual como injustificable despreciar, aduciendo un excesivo pragmatismo.

¿Por qué? Porque el “*principio de eficacia*”, es un “principio jurídico”, que forma parte del orden constitucional de valores, y es en tal sentido que prestigiosa doctrina (Agudo, 2013) (Barnes, 2011) (Camacho, 2000) (Descalzo, 2012) (Doménech, 2013) (Estévez, 1990) (Gardais, 2002) (Martín, 1994) (Parejo Alfonso, 1989) (Roldán, 2012) (Schmidth y Assmann, 2010) (Vignolo, 2011), pese a su carácter genérico o en gran medida indeterminado, lo han considerado como un “*principio vinculante*”, que se traduce en un mandato – deber para la Administración de proceder de conformidad con el mismo, de modo que

la utilización de “*técnicas transaccionales*” en los procedimientos tributario - aduaneros puede, sin estigma alguno, justificarse también por razones pragmáticas – y no por ello de menor valor jurídico – relacionadas con la *eficacia*.

Y quizás – en último término – convenga advertir que si se quiere que la aceptación de dichas “*técnicas transaccionales*” produzcan sus efectos positivos y no generen disfunciones indeseables, será necesario también que se vayan generando nuevas formas de comportamiento adecuadas y favorecedoras de la actuación convencional, esto es, que se patrocine la implantación de una “*novel cultura administrativa*”, que seguramente demande, a su vez, nuevas formas de organización de la Administración Aduanera.

Aún más, en este proceso, tienen también una importancia decisiva, los factores políticos, sociológicos y psicológicos, centrados en ofrecer a los ciudadanos la convicción de que el sistema funciona mejor mediante la “autocomposición” (Arana Landín, S., 2008, p. 214).

VI. Los Estudios de Valor y Vinculación

1. A modo de avance conceptual. Implicancias fiscales de la valoración de las mercancías

Una incorrecta *valoración aduanera* puede acarrear problemas en la base gravable para la importación, y sus consecuencias fiscales y financieras, serán – seguramente – considerables (Labandera, 2012).

Si el valor de las mercaderías está por encima del declarado, a los efectos aduaneros; la discrepancia provoca – automáticamente – una liquidación por diferencias en materia de tributos efectivamente abonados.

De igual manera, si la “declaración de importación” y el documento (y su consiguiente “declaración jurada” suscrita por el importador) con que se ingresa una mercancía refleja un valor superior al de la mercadería correspondiente, la Autoridad Aduanera puede validar la deducción de esa diferencia hasta el monto que ha sido oportunamente declarado en exceso (Labandera, 2012).

Es por ello que, en general, una mala operación en las actividades de *valoración aduanera*, puede determinar que el importador pague más tributos a la importación, o que deduzca menos de los que corresponde en materia de imposición a la renta (Lucas y Labandera, 2003).

En otros casos, se expone a multas, recargos y sanciones por parte de las Autoridades Aduaneras y Fiscales, lo que igualmente puede resultar gravoso y perjudicial, tanto en los aspectos fiscales, financieros, jurídicos y reputacionales.

De ahí la conveniencia de evaluar la recurrencia a instrumentos y mecanismos de previsión, que eviten o minoren cualquier contingencia existente al respecto.

2. La *ratio essendi* de los *Estudios de Valor y Vinculación*. Su importancia como "instrumento preventivo"

Otro instrumento de "carácter preventivo" con que cuenta la legislación aduanera para lograr certeza y seguridad jurídica, son los *Estudios de Valor y Vinculación*.

Dichos *Estudios*, consisten fundamentalmente en el examen del "valor en aduana"⁴⁷ que se declara – formalizado mediante una "declaración jurada"⁴⁸ – por parte del importador y el exportador frente a la DNA⁴⁹, y de cuya consistencia y adecuación normativa son responsables directos éstos últimos sujetos⁵⁰ (en tal sentido, cabe recordar que – en principio – no lo son, por expresa exclusión legal, los despachantes de aduana⁵¹, salvo que se pruebe su participación en la maniobra infraccional correspondiente⁵²), incluido el propio Estado, si se tratare de Entes Autónomos y Servicios Descentralizados del dominio industrial y comercial⁵³.

Los mismos pueden concentrarse únicamente en el análisis de cumplimiento de todos los requisitos exigidos para que el "valor en aduana" oportunamente declarado por el importador, sea aceptado como "valor de transacción" (Lucas y Labandera, 2003, pp. 415-446) a la luz de la normativa vigente⁵⁴, o – tanto de manera complementaria, como exclusiva – centrarse en el examen de la "vinculación aduanera" y su eventual influencia en el valor declarado⁵⁵ (Labandera, 2012).

De ahí que los referidos *Estudios* puedan ser considerados como *Estudios de Valor*, únicamente, o como *Estudios de Valor y Vinculación*.

Estos *Estudios*, cuya presentación ante la DNA es – como regla – facultativa, puede llegar a ser *cuasi* (e indirectamente) preceptiva, ante la detección en un control aduanero de inconsistencias o irregularidades en las referidas "declaraciones juradas"⁵⁶.

Habitualmente, cuando la DNA constata – vía un procedimiento de fiscalización, vía denuncia de un competidor, o vía "plan de inspección" – que puede llegar a existir alguna inconsistencia en la "declaración del valor en aduana" correspondiente, entonces suele requerir de los contribuyentes la presentación de un *Estudio de Valor*, y de no obrar éstos en el sentido petitionado, la DNA procede a realizarlo a través de sus Servicios técnicos, con lo que ello implica para los particulares.

En este sentido, cabe recordar que – al tenor de lo preceptuado por disposiciones de carácter multilateral⁵⁷, oportunamente internalizadas a través de la Ley N° 16.671 – la

47 En tal sentido, cabe consignar que el valor en aduana que se declara por parte del importador o exportador de la mercadería, para ser aceptado como tal por parte de la Autoridad Aduanera, debe adecuarse íntegramente a los requisitos exigidos por el "Acuerdo de Valor de la OMC", oportunamente internalizado a nivel nacional por la Ley N° 16.671, y reglamentado – en lo que refiere a la importación definitiva – por el Decreto N° 538/008; y – en lo que respecta a la exportación – por el Decreto N° 32/014.

48 Artículos 65 a 67 del CAROU.

49 Artículo 67 del CAROU y artículos 6 y 7 del Decreto N° 312/998.

50 Artículo 218, numerales 1 y 2, y – eventualmente – 219 del CAROU.

51 Artículo 218, numeral 5 del CAROU.

52 Artículo 218, numerales 1 y 2 del CAROU.

53 Artículo 222 del CAROU.

54 Ver al respecto los artículos 1 y 8 del "Acuerdo de Valor" de la OMC.

55 Analizar al respecto, en especial: artículo 15 del "Acuerdo de Valor de la OMC" y la Orden del Día de la Dirección Nacional de Aduanas N° 8/997 de 21 de febrero de 1997.

56 En tal sentido, cabe consignar lo previsto en la Resolución General de la Dirección Nacional de Aduanas N° 78/2016. Ver en: https://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/v/16585/1/innova.front/resolucion-general-78_2016.html, (última vista: 23/10/2022).

57 En especial el artículo 17 del "Acuerdo de Valoración Aduanera" de la OMC.

DNA se encuentra expresamente facultada para proceder en dicho sentido, con las limitaciones que la normativa general exige (*verbigracia*: debida motivación del acto que lo exige, respeto integral a las garantías de los administrados, etc.), circunstancia que es ratificada – a nivel doméstico – por los **artículos 73 y 74 del CAROU**.

De conformidad con lo señalado por el **artículo 17 del "Código de Valoración"** (*"Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT de 1994"*) (o **"Acuerdo de Valor"**), *"Acuerdo"* que recoge toda la normativa en materia de *valoración aduanera* respecto de la importación, resultante de la *"Ronda Uruguay del GATT"*, y oportunamente internalizado por nuestro país mediante la **Ley N° 16.671** y el **Decreto N° 538/2008**: *"ninguna de las disposiciones (del Acuerdo) podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduana de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración aduanera"*.

Por su lado, en el **numeral 6 del Anexo III del "Acuerdo"** se señala que *"El artículo 17 (...) reconoce, por tanto, que pueden realizarse investigaciones con objeto, por ejemplo, de comprobar si los elementos del valor declarados o presentados a las autoridades aduaneras en relación con la determinación del valor en aduana son completos y exactos"*.

Sobre el particular, a su turno, el *Comité de Valoración en Aduana del Consejo de Comercio de Mercancías* de la OMC, (en adelante el *"Comité de Valoración"*⁵⁸) compuesto de representantes de cada uno de los Miembros, y el *Comité Técnico de Valoración en Aduana* de la OMC (en adelante el *"Comité Técnico"*⁵⁹), han precisado lo siguiente:

- **Decisión 6.1.**⁶⁰ *"Cuando le haya sido presentada (a la autoridad aduanera) una declaración y la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8"*.
- **Opinión Consultiva 19.1.**⁶¹ *"(...) Sería erróneo deducir que otros derechos de las Administraciones de Aduana que no se mencionen en el artículo 17 o en el párrafo 6 del Anexo III quedan, implícitamente, excluidos. Los derechos que no se mencionan expresamente en el Acuerdo, lo mismo que los derechos y obligaciones de los importadores y de las Aduanas en la determinación del valor en aduana dependerán de las leyes y reglamentos nacionales"*.

58 Instituido por el **artículo 18.1 del "Acuerdo de Valor"**.

59 Implementado por el **artículo 18.2 del "Acuerdo de Valor"**, funciona bajo los auspicios de la *Organización Mundial de Aduanas* (OMA).

60 Uno de los instrumentos jurídicos mediante los cuales se expide el *"Comité de Valoración en Aduana de la OMC"*, son las *"Decisiones"*.

61 A su vez, los instrumentos jurídicos mediante los cuales se expide el *"Comité Técnico"*, son las *"Opiniones Consultivas"*.

3. Los diferentes escenarios posibles

De lo expuesto, podríamos distinguir hasta **dos situaciones distintas**:

- el inicio de una investigación debido a que la Autoridad Aduanera tiene motivos para dudar de la veracidad o exactitud de aquellos datos o documentos de sustento del valor declarado, y;
- aquellas acciones que debe llevar a cabo la Autoridad Aduanera, luego que decidió iniciar el procedimiento de investigación.

¿Cuáles son los supuestos que justifican el inicio de una investigación del valor declarado?

- Teniendo en cuenta las disposiciones del "*Acuerdo de Valor*" y los criterios fijados tanto por el "Comité de Valoración" como por el "Comité Técnico", cabe concluir que el inicio de un procedimiento de investigación del valor declarado debería tener su origen en la necesidad, por parte de la Autoridad Aduanera, de determinar la "veracidad o exactitud de datos o documentos que son proporcionados por el importador" mediante la "declaración aduanera" (información consignada en la propia solicitud o que se desprende de documentos complementarios a dicha "declaración").
- Como se aprecia, la norma parte del supuesto que mediante la "declaración aduanera" (*rectius*: "*declaración de mercadería*"⁶²) el importador se encuentra en la obligación de decir la verdad (ser veraz) y proporcionar datos que sean fieles respecto a dicha verdad (ser exacto).
- Esto no es más que la manifestación de dos "principios" que son pilares del comercio exterior: el "**principio de buena fe**" y el "**principio de transparencia**" (Cotter, 2018, pp. 63-64)⁶³ y su correlato lógico, la "**presunción de veracidad**".
- Así, si partimos del hecho que en el importador reposa una presunción legal en el sentido que éste actúa de "buena fe" y que, en tal virtud, sus "declaraciones" responden a la verdad, concluiremos que cuando la Autoridad Aduanera encuentra motivos para dudar de la "declaración" efectuada, lo que en el fondo se está haciendo es romper la presunción a favor del importador.
- Tal situación como es lógico (en atención a su trascendencia) obligaría a la Autoridad Aduanera a sustentar debidamente la razón por la cual se aparta de los "principios" rectores del comercio exterior a que hemos hecho referencia (Canos Campos, T., 2008, 44-59).

Ahora bien, ¿qué supuestos de hecho podrían justificar que la Autoridad Aduanera actúe de este modo?: sustancialmente, la existencia de algún cuestionamiento vinculado a la documentación que se presenta al momento de efectuar la "declaración aduanera de valor", esto es: la factura comercial, el costo del seguro, y el documento de transporte. Las

62 Artículos 65 y 66 del CAROU.

63 En similar sentido, véase: "*Acuerdo de Facilitación de Comercio de la OMC*", internalizado por nuestro país mediante la Ley N° 19.414 de 30 de julio 2016, y oportunamente reglamentado por los Decretos N° 252/015 de 23 de septiembre de 2015 y N° 156/017 de 12 de julio de 2017.

dudas para la Autoridad Aduanera, entonces, podrían provenir de datos consignados en estos tres documentos.

4. A modo de conclusión

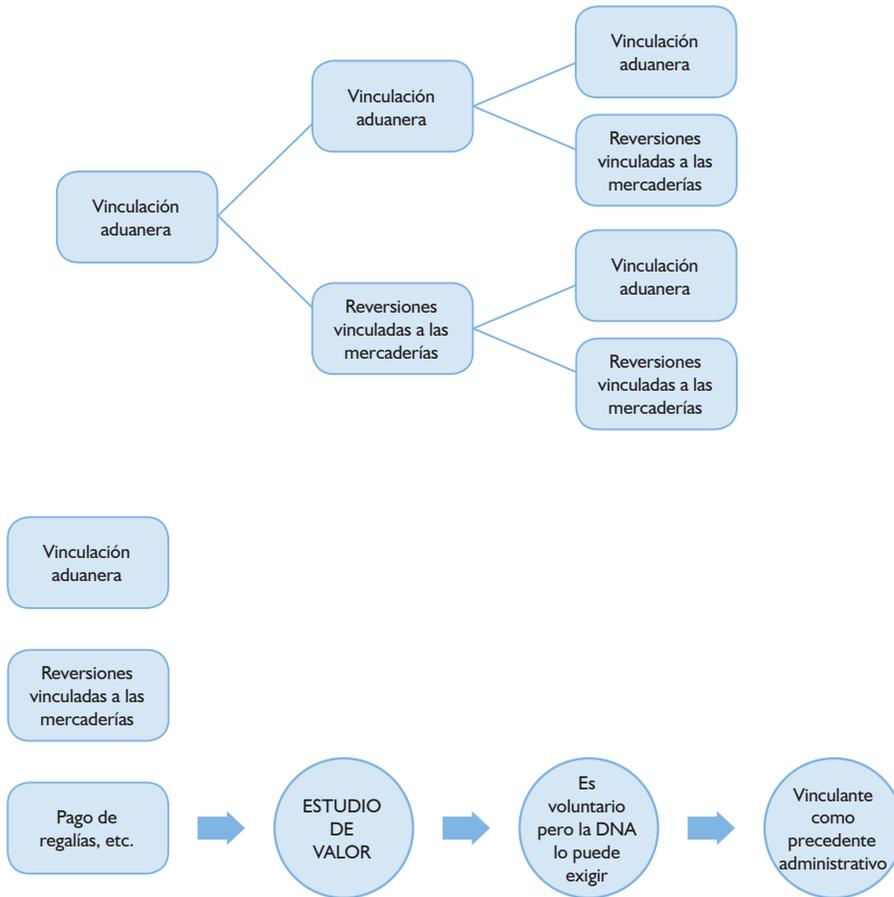
En resumen, si de lo que se trata es de procurar aplicar en la mayor medida de lo posible el “**método de valor de transacción**” (el propio “Acuerdo de Valor”, en su *Preámbulo* dispone ello), es decir, de valorar las mercancías con sujeción a las características intrínsecas de una transacción en particular (venta para la exportación al país de importación) respecto de unas mercancías en particular (mercancías objeto de valoración), resultaría coherente que el inicio de una investigación respecto del valor declarado, sea consecuencia de dudas motivadas, que surjan para la Autoridad Aduanera del análisis de los datos, información o documentos presentados por el importador en un despacho de importación determinado (aquel mediante el cual se destinan y someten a la potestad aduanera las mercancías objeto de *valoración* a que hacen referencia tanto la “declaración aduanera” como la documentación adicional presentada junto con ella) (Lucas y Labandera, 2003).

Las circunstancias más frecuentes que suelen generar controversias frente a la DNA en materia de *valoración aduanera*, son las siguientes:

- La existencia de “vinculación aduanera” entre proveedor e importador, y su eventual influencia en el “valor de transacción”;
- La existencia de reversiones posteriores, pagos por diferentes conceptos, vinculados a las mercaderías respectivas, que no son oportunamente incluidos al momento de declarar el valor de transacción;
- El pago de regalías, royalties, derechos de licencia, etc., asociados a los bienes respectivos, que además son condición de la venta y no fueron oportunamente incluidos en el precio respectivo, y;
- El pago de comisiones de venta por parte del importador, en relación a las mercaderías objeto de dichas operaciones.

Estas y otras circunstancias que pueden aparejar eventuales contingencias, suelen ser detectadas a tiempo, si es que el contribuyente opta por elaborar y presentar para su validación ante la DNA un *Estudio de Valor y Vinculación*, en forma previa, todo lo cual le permitirá detectar las potenciales irregularidades, preverlas y/o solucionarlas, estableciendo una estrategia de cómo proceder al respecto frente a la DNA, si es que se originara en el futuro un proceso de inspección.

En definitiva, una vez presentado el *Estudio de Valor y Vinculación* (o realizado por la DNA), se “dispara” un proceso de discusión técnica y eventual negociación con la Administración, que finaliza indefectiblemente con una Resolución de la DNA, “vinculante” para ambas partes, y eventualmente recurrible por parte del consultante.



Referencias bibliográficas

- Agudo González, J. (2013) Actuación material e informalidad. El ejemplo de la concertación con la administración. *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 41-42, Zaragoza, Accesible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4486255> (visualizado el 20/10/2022).
- Alais, H. (2008). *Los principios del Derecho aduanero*. Buenos Aires. Marcial Pons.
- Alberdi, J. (1981). *Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina*. 4ª Edición. Buenos Aires. Editorial Plus Ultra.
- Altamirano, A. (2012). *Derecho Tributario. Teoría General*. Buenos Aires. Marcial Pons.
- Arana Landín, S. (2008). *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*. Madrid. Editorial Dykinson, S.L.
- Bajac, L. (1987). Determinación sobre Base Presunta. *Revista Tributaria* N° 71, Tomo XIV. Montevideo. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (IUET).

- Barnes Vázquez, J. (2011). *Transformaciones (científicas) del Derecho Administrativo. Historia y retos del Derecho Administrativo contemporáneo*, 1ª. Edición. Sevilla. Cuadernos Universitarios de Derecho Administrativo. Accesible en: https://www.researchgate.net/publication/280529470_Las_transformaciones_cientificas_del_Derecho_Administrativo_Historia_y_retos_del_Derecho_Administrativo_contemporaneo_Libro_en_formato_electronico_en_pdf. (visualizado el 20/10/2022)
- Bergstein, J. (1997), *Facultades de la Administración para la Determinación de Tributos. Revista Tributaria Número 140*. Montevideo. IUET.
- Bergstein, J. (2018). *Buena Fe y Derecho Tributario*, Montevideo. LA LEY URUGUAY.
- Blanco, A. (1999). La consulta vinculante: naturaleza jurídica, efectos de su planteo y silencio administrativo. *Revista Tributaria, Tomo XXVI N° 148*. Montevideo. IUET.
- Brito, M. (2009). Caracteres de los Principios Generales de Derecho en el Derecho Administrativo Uruguayo. *Los Principios en el Derecho Administrativo Uruguayo* (pp. 13-29), Montevideo. Amalio M. Fernández.
- Caicedo Medrano, A. (2009) El principio de confianza legítima en las sentencias de la jurisdicción contencioso administrativa y su incidencia en la congestión de los despachos judiciales en Colombia. Bogotá. *Revista Electrónica de la Facultad de Derecho, U de A, N° 1, Año 1*.
- Cajarville Peluffo, J. (1988) La Consulta en el Código Tributario. *Anuario de Derecho Tributario, Tomo I*. Montevideo. Editorial Fundación de Cultura Universitaria.
- Cajarville Peluffo, J. (2007). *Sobre Derecho Administrativo, Tomo II*. Montevideo, 2007 Montevideo. Editorial Fundación de Cultura Universitaria.
- Camacho Cepeda, G. (2000). Los principios de eficacia y eficiencia administrativas. *Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, La Administración del Estado de Chile, decenio 1990-2000*. Santiago de Chile. Editorial Conosur Ltda. Accesible en: http://www.academia.edu/28989746/Los_principios_de_eficacia_y_eficiencia_administrativas_2000_ (visualizado el 20/10/2022).
- Cano Campos, T. (2008). *Presunciones y valoración legal de la prueba en el derecho administrativo sancionador*. Madrid. Editorial Civitas.
- Castillo Blanco, F. (1998). *La protección de confianza en el derecho administrativo*. Madrid. Editorial Marcial Pons.
- Cotter, J. (2010). El Código Aduanero del Mercosur, aprobado por Decisión N° 27/2010 del Consejo del Mercado Común. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N° 63*. Bogotá.
- Cotter, J. (2013). La confianza legítima y el derecho aduanero. *Revista de Estudios Aduaneros, Revista N° 21, Segundo Semestre de 2010 – Primer Semestre de 2013* (pp. 65-78). Buenos Aires. Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, accesible en: <http://www.iaea.org.ar/global/img/2013/12/J.-Cotter-La-confianza-leg%C3%ADtima.pdf> (visualizado el 16/10/2022).
- Cotter, J. (2018). *Derecho Aduanero y Comercio Internacional*. Buenos Aires. Guía Práctica – Ediciones IARA S.A.

- Coviello, P. (2004). *La Protección de la Confianza del Administrado. Derecho Argentino y Derecho Comparado*. Buenos Aires. LexisNexis – Abeledo Perrot.
- Delpiazzo, C. (2009). Recepción de los Principios Generales de Derecho por el Derecho Positivo Uruguayo. *Los Principios en el Derecho Administrativo Uruguayo* (pp. 31-58). Montevideo. Editorial Amalio M. Fernández.
- Descalzo González, A. (2012). Eficacia Administrativa. Eunomía. *Revista en Cultura de la Legalidad*, núm. 2. Accesible en: http://eunomia.tirant.com/wp-content/uploads/2012/03/14-Eunomia2-Descalzo_final.pdf (visualizado el 20/10/2022)
- Doménech Pascual, G. (2013). El impacto de la crisis económica sobre el método jurídico (Administrativo). PIÑAR MAÑAS, J., (Coord.) *Crisis económica y crisis del Estado de Bienestar. El papel del Derecho Administrativo, Actas del XIX Congreso Italo-Español de Profesores de Derecho Administrativo Universidad San Pablo-CEU, 18 a 20 de octubre 2012*. Madrid. Accesible en: http://www.academia.edu/9773635/El_impacto_de_la_crisis_economica_sobre_el_metodo_juridico_administrativo_ (visualizado el 20/10/2022).
- Durán Martínez, A. (2007). *Contencioso Administrativo*. Montevideo. Editorial Fundación de Cultura Universitaria.
- Echeverría Petit, J. (2011). Seguridad Jurídica y Proliferación Legislativa. *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Juan Pablo Cajarville Peluffo – María Cristina Vázquez Pedrouzo (coordinadora)* (pp. 1021-1048). Montevideo. Editorial Fundación de Cultura Universitaria.
- Estévez Araujo, J. (1990). La crisis del principio de legalidad: la imagen jurídico-formal y la realidad material del funcionamiento de la administración. *Anuario de Filosofía del Derecho*, VII, Barcelona. Accesible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=142181> (visualizado el 20/10/2022).
- Faget, A y Varela, A. (1985). La Prueba del Contribuyente en Contra de la Determinación sobre Base Presunta. *Revista Tributaria*, Tomo XII, N° 69. Montevideo. IUET.
- Ferrajoli, L. (2011). *Principia iuris. Teoría del derecho y de la democracia*, 2. *Teoría de la democracia*. Madrid. Editorial Trotta.
- Galiana Saura, A. (2003). *La legislación en el Estado de Derecho*. Madrid. Editorial Ed. Dykinson.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. (1998). *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I. Madrid. Editorial Civitas.
- García Novoa, C. (2000). *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid. Editorial. Marcial Pons.
- García, J. (2002). *El Principio de Protección de la Confianza en el Derecho Administrativo*. Madrid. Editorial Civitas.
- Gardais Ondarza, G. (2002). El control de legalidad y la eficiencia y eficacia como principios jurídicos fiscalizable. *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*, XXIII. Chile. Accesible en: www.rdpucv.cl/index.php/rderecho/article/download/511/479 (visualizado el 20/10/2022).

Gutiérrez, A. (2011). La consulta tributaria y el debido proceso. *Revista CADE*, Año 3, Volumen 12, Montevideo. Ed. CADE.

Jinesta, E. (2014). Principios constitucionales de eficacia, eficiencia y rendición de cuentas de las Administraciones Públicas. *Constitución y Justicia Constitucional*, Costa Rica. Accesible en: http://www.ernestojinesta.com/_REVISTAS/PRINCIPIOS%20CONSTITUCIONALES%20DE%20EFICIENCIA%20EFICACIA%20Y%20RENDICION%20DE%20CUENTAS%20DE%20LAS%20ADMINISTRACIONES%20PUBLICAS.PDF (visualizado el 20/10/2022).

Juan Lozano, A. y Fuster Asencio, C. (2016). *Buena Administración Tributaria y Seguridad Jurídica: Cumplimiento Tributario y Aplicación del Sistema como Factores de Competitividad y Legitimidad*. Documento N° 5/2016. Univeristat de Valencia. Instituto de Estudios Fiscales.

Labandera, P. (2000). El control *a posteriori* en materia aduanera: ¿sensatez administrativa o discrecionalidad desmedida? *Revista de Comercio Exterior y Aduana* N° 6. Montevideo. Editorial Fundación de Cultura Universitaria.

Labandera, P. (2002). Teoría de los actos propios y su aplicación en el Derecho Aduanero. *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo*, Año I (2002) N° 2, Sección *Jurisprudencia comentada* (pp. 90-101). Montevideo. Facultad de Derecho, Universidad de Montevideo.

Labandera, P. (2012). La nueva regulación proyectada en materia de Derecho Aduanero: el Código Aduanero del Mercosur y el Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay. *Revista La Ley Uruguay*, Año V, N° 11. Montevideo. Editorial LA LEY Uruguay.

Labandera, P. (2012). El valor en aduana y los ajustes por concepto de vinculación. Una contingencia de enorme relevancia tributaria. *Revista Consultor Tributario*, setiembre 2012, Año II, N° 9, Sección *Doctrina*. Montevideo. Editorial LA LEY Uruguay.

Labandera, P. (2017). Los Puertos y aeropuertos libres a la luz del nuevo Código Aduanero Uruguayo (CAROU). Algunos problemas jurídicos que se presentan. *Revista de Derecho Marítimo y Portuario*, Número 1 – Año 2017. Montevideo. Editorial LA LEY Uruguay.

Labandera, P. (2021). *Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay. Anotado y Concordado. Tercera Edición Ampliada y Actualizada*. Montevideo. Editorial LA LEY Uruguay.

Labandera, P. (2021). El “Principio de Confianza Legítima” en el Derecho Aduanero. *Derecho Tributario y Aduanero: Aspectos relevantes y los procedimientos y en la Era Digital* (pp. 597-640). Lima. Ministerio de Economía y Finanzas de Perú – Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.

Laboure Alesires, C. (2013). El Procedimiento de Consulta Tributaria. *Revista de Derecho Público – Año 22 – Número 43*. Accesible en: <http://www.revistaderechopublico.com.uy/revistas/43/archivos/Laboure.pdf> (visualizado el 2/10/2022).

Lorenzetti, R. (2016). *Fundamentos de Derecho Privado. Código Civil y Comercial de la Nación Argentina*, Montevideo. Editorial LA LEY Uruguay.

- Lucas, G. y Labandera, P. (2003). El valor en aduana de las mercancías. Su regulación a nivel multilateral y nacional. *Revista Tributaria*, Tomo 30, N° 175, julio – agosto de 2003 (pp. 415-446). Montevideo. IUET.
- Marcilla Córdoba, G. (2005). *Racionalidad legislativa. Crisis de la ley y nueva ciencia de la legislación*. Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Martín Mateo, R. (1994). El sistema administrativo clásico y su permeabilidad a los nuevos paradigmas de la calidad total. *Revista de Administración Pública*, núm. 134, mayo-agosto. Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Accesible en: www.cepc.gob.es/Controls/Mav/getData.ashx?MAVqs=~aWQ9MjM... (visualizado el 20/10/2022)
- Martino, A. (1977). La contaminación legislativa. *Anuario de Sociología y Psicología Jurídicas*. Consultado en: http://www.antonioanselmomartino.it/index.php?option=com_content&task=view&id=67&Itemid=88. Fecha de consulta: 16/10/2022.
- Mazz, A. (2007). *Curso de Derecho Financiero y Finanzas, Tomo 1, Volumen 2, Tercera Edición*. Montevideo. Editorial Fundación de Cultura Universitaria.
- Montero Traibel, J. (2006). *Derecho Tributario Moderno, Tomo II*. Montevideo. Editorial Fundación de Cultura Universitaria.
- Parejo Alfonso, L. (1989). La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración Pública." *Revista Documentación Administrativa*/n° 218-219 (abril - septiembre). Madrid. Instituto Nacional de Administración Pública. Accesible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5526> (visualizado el 20/10/2022).
- Parejo Alfonso, L. (1995). *Eficacia y Administración. Tres Estudios, 1ª. Ed.* Madrid. Instituto Nacional de Administración Pública, Boletín Oficial del Estado.
- Peirano Facio, J. (1986). El Principio de Legalidad en el Derecho Tributario Uruguayo. Montevideo. *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales*.
- Peirano Facio, J. (1999). La consulta en el Modelo de Código Tributario para América Latina. *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa, Volumen 2*. Montevideo. Editorial Fundación de Cultura Universitaria.
- Pérez Novaro, C. (1998). Los Acuerdos tributarios en el proceso de determinación de oficio de la obligación tributaria", en *Revista Tributaria, Tomo XXV, Número 142*. Montevideo. IUET.
- Real, A. (2001). Los principios generales de Derecho en la Constitución uruguaya. *A.A.V.V. Los principios generales de Derecho en el Derecho uruguayo y comparado*. Montevideo. Editorial Fundación de Cultura Universitaria.
- Rodríguez Villalba, G. (1995). Facultades de la Administración en Materia de Comprobación e Investigación. *Ponencia presentada al II Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario*. Montevideo, IUET.
- Rodríguez Villalba, G. (1999). La consulta tributaria en la legislación uruguaya. *Revista Tributaria, Tomo XXVI N° 151*. Montevideo. IUET.

- Roldán Xopa, J. (2012). *Derecho Administrativo, 2ª. Reimpresión*. México, D.F. Oxford University Press.
- Rondón De Sanso, H. (1998). El principio de confianza legítima o expectativa plausible en el derecho venezolano. *El derecho venezolano a finales del Siglo XX: ponencias venezolanas al XV Congreso Internacional de Derecho Comparado, Bristol, Inglaterra, Caracas*. Accesible en: <http://www.acaderc.org.ar/doctrina/articulos/artconfianza-legitima> (visualizado el 8/10/2022).
- Sáinz Moreno, F. (1995). Problemas actuales de la técnica normativa. *Anuario Jurídico de La Rioja, 1*. Universidad Complutense de Madrid.
- Schmidt - Assmann, E. (2003). *La Teoría General del Derecho Administrativo como Sistema. Objeto y Fundamentos de la Construcción Sistemática. 1ª. ed. en español*, Madrid. Instituto Nacional de Administración Pública. Editorial Marcial Pons.
- Shaw, J. (1994). Análisis Crítico de la Modificación de las Normas de Determinación sobre Base Presunta del artículo 66 del Código Tributario. *Anuario de Derecho Tributario, Tomo III*. Montevideo. Editorial Fundación de Cultura Universitaria.
- Uckmar, V. (2002). *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Bogotá. Editorial Temis.
- Valdés Costa, R. (1976). Deberes de la Administración Tributaria con el Contribuyente. *Revista Tributaria, Tomo III, N° 15*. Montevideo, IUET.
- Valdés Costa, R. (1985). *El Derecho Tributario como Rama Jurídica Autónoma y sus Relaciones con la Teoría General del Derecho y las Demás Ramas Jurídicas*. Montevideo. Editorial Fundación de Cultura Universitaria.
- Valdés Costa, R. (1987). Los Acuerdos entre la Administración y los Contribuyentes", en *Revista Tributaria, Tomo XIII, Número 71*. Montevideo. IUET.
- Valdés Costa, R. (1996). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires. Editorial Depalma.
- Valdés Costa, R. – Valdés de Blengio, N. – Sayagues Areco, E. (2002). *Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, Comentado y concordado, Quinta edición*. Montevideo. Editorial Fundación de Cultura Universitaria.
- Viana Cleves, M. (2007). *El principio de confianza legítima en el derecho administrativo colombiano*. Bogotá. Ediciones de la Universidad de Externado de Colombia.
- Vignolo Cueva, O. (2011). La cláusula del Estado de derecho, el principio de legalidad y la administración pública. Postulados básicos y transformaciones. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Vol. XLIV, núm. 131, mayo - agosto*, Distrito Federal, México, Universidad Nacional Autónoma de México. Accesible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=42721161010> (visualizado el 20/10/2022).
- Villar Palasi, J. y Villar Ezcurra, J. (1993). El derecho a la certidumbre jurídica y la incertidumbre en nuestro Derecho. *Volumen colectivo homenaje a Jesús González Pérez, La protección jurídica del ciudadano, Tomo I*. Madrid. Editorial Civitas.

- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo Único. 7ª Edición ampliada y actualizada*. Buenos Aires. Editorial Depalma.
- Zapatero, V. (2009). *El arte de legislar*. Pamplona. Editorial Aranzadi.
- Zornoza Pérez, J. (1985). Interpretación administrativa y consulta tributaria. REDF- N° 47 – 48. Madrid. Editorial Civitas.

El autor es responsable intelectual de la totalidad (100 %) de la investigación que fundamenta este estudio.

Editor responsable Miguel Casanova: mjcasanova@um.edu.uy