

Laguzzi, E; Améndola, N. 2016. Análisis de las garantías de los administrados frente a la autoridad aduanera a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación. *Red Sociales, Revista del Departamento de Ciencias Sociales, Vol. 03 N° 06: 190-207*

---

## **ANÁLISIS DE LAS GARANTÍAS DE LOS ADMINISTRADOS FRENTE A LA AUTORIDAD ADUANERA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN**

**Eduardo Laguzzi**

Departamento de Ciencias Sociales  
Universidad Nacional de Luján  
[elaguzzi@hotmail.com](mailto:elaguzzi@hotmail.com)

**Noelia Améndola**

Departamento de Ciencias Sociales  
Universidad Nacional de Luján  
[amendola.noelia@gmail.com](mailto:amendola.noelia@gmail.com)

### **RESUMEN**

En el presente artículo se examinan las potestades sancionatorias de la Aduana y la función de las garantías constitucionales en materia penal como freno a eventuales arbitrariedades del estado, tomando como base para efectuar este análisis a la jurisprudencia emitida por las Salas con competencia aduanera del Tribunal Fiscal de la Nación. Al mismo tiempo se realiza un examen del contenido del derecho aduanero en general y del derecho penal aduanero, en particular; conjuntamente con un estudio de las funciones ejercidas por el Tribunal Fiscal de la Nación. Posteriormente se pasa revista a las principales garantías penales y al tratamiento dado por la jurisprudencia respecto del accionar de la Aduana frente a dichas protecciones.

**Palabras claves:** garantías constitucionales penales, derecho aduanero, derecho penal aduanero, Tribunal Fiscal de la Nación.

## **ANALYSIS OF GUARANTEES ADMINISTERED FROM CUSTOMS AUTHORITY IN THE LIGHT OF JURISPRUDENCE THE FEDERAL TAX COURT**

### **ABSTRACT**

This article describes the State's punitive power of the Customs and the role of constitutional guarantees in customs criminal law as the principal sort of limit to avoid abuse from the power State, taking as a basis to carry out this analysis the jurisprudence issued by the Federal Tax Court with Customs jurisdiction. At the same time in this article we approach in a brief introduction in the mains concepts of the Customs law and the Customs criminal law, and we emphasized in the principal functions exercised by the Federal Tax Court. Finally we refer to the main penal guarantees and its treatment given by the jurisprudence with respect to the behavior of the Customs related to constitutional guarantees.

**Keywords:** Criminal constitutional guarantees - Customs law - Customs criminal law - Federal Tax Court

**I) Introducción; II) Contenido del Derecho Aduanero; III) Derecho penal aduanero; IV) Facultades sancionatorias de la Aduana; V) Función del Tribunal Fiscal de la Nación; VI) Principios penales aplicables a las infracciones aduaneras y VII) Conclusiones.**

### **I.- Introducción**

La razón que motiva el tema objeto de este artículo, obedece a la necesidad de ahondar en el estudio de los derechos de los particulares frente a las potestades sancionatorias de la Aduana; buscando establecer los límites de las facultades estatales en una materia donde la administración pública tiene la atribución de establecer penalidades. Para esto, vamos a analizar las garantías en materia penal consagradas por la Constitución Nacional en su artículo 18; y su reconocimiento por parte de la Aduana, basándonos para eso en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Tal como ha aceptado la filosofía política occidental desde el siglo 18, en el pueblo radica la soberanía originaria; pero al plantearse en una constitución el conjunto de libertades que una comunidad está dispuesta a ceder y las responsabilidades colectivas que va a asumir la soberanía cambia entonces de titular.

En la constitución se va a plasmar la idiosincrasia, la conciencia, el sentir, el pensar, las costumbres y la realidad social de esa sociedad; por tal motivo la constitución va a representar al pueblo mismo.<sup>1</sup>

La constitución de un estado determina el sistema político, los poderes, órganos de gobierno y las instituciones públicas; las atribuciones que tienen los entes públicos y los derechos y garantías de los ciudadanos. Es la ley suprema que fija los límites estructurales, e infranqueables, respecto de aquellos temas.

Por tal motivo, consideramos que la soberanía reside en la Constitución Nacional, y de esta surge el poder de imperio; esto se halla ínsito en la potestad de gobernar. Esta facultad consiste en la autoridad que posee el estado, mediante la cual se pueden restringir los derechos de los particulares y obligar de una forma coactiva a los sometidos a él, debiendo ser un poder normado dentro de los límites constitucionales; y su aplicación se justifica en alcanzar el bienestar común de la sociedad.

El constituyente dotó al estado del poder de imperio para que pudiera funcionar; pero para evitar que sea mal empleado estableció una serie de garantías en el mismo texto constitucional cuya misión fundamental es evitar que esa potestad sea utilizada en forma arbitraria o abusiva.

En la República Argentina las garantías las encontramos contenidas expresamente en la Constitución Nacional y en los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos suscriptos por nuestro país, que a partir de la reforma llevada adelante en el año 1994 tiene rango constitucional, conforme el art. 75, inc. 22, de nuestra Carta Magna.

Podemos obtener, como primera conclusión, que las garantías constitucionales son el soporte de la seguridad jurídica de los particulares frente al estado. No en vano se las define, en un sentido lato, como el conjunto de seguridades jurídico-institucionales deparadas al hombre. Las garantías existen frente al Estado, en cuanto son medios o procedimientos que aseguran la vigencia de los derechos.

## **II) Contenido del Derecho Aduanero:**

Una característica fundamental de esta rama del Derecho es su estado de evolución permanente; ya que recoge todas las variaciones de las nuevas corrientes del comercio internacional, siendo absolutamente permeable a las modificaciones que experimentan las políticas comerciales, financieras o sociales del estado; las que van a incidir en los regímenes de importación o exportación de las mercaderías,<sup>2</sup> productos, servicios, bienes de capital, etc.

---

<sup>1</sup> García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, Depalma, Buenos Aires, 1999, pág. 224.

<sup>2</sup> Fernández Lalanne, *Código Aduanero comentado y anotado, T. I*, Depalma, Buenos Aires, 1997, pág. 59.

Consideramos que, entre las múltiples y diversas áreas que abarca, la esencia del Derecho Aduanero se encuentra en el ejercicio de la función de control que se ejerce sobre todas las mercaderías que se introducen o se extraen a través de las fronteras aduaneras, límites que conforman en su interior los determinados territorios aduaneros.

Esta rama del derecho va a regular tanto los regímenes de restricciones y prohibiciones, como los tributos aduaneros y los estímulos a la exportación; a la vez que procura la facilitación del comercio internacional, acondicionando su accionar a los nuevos conceptos de control, basados en la selectividad inteligente, la tecnología aplicada al control, la conformación previa de perfiles de riesgo y en la previa determinación de la confiabilidad de los actores.<sup>3</sup>

En el exterior podemos reseñar la opinión del célebre doctrinario español Francisco Pelecha Zozaya, quien ha señalado que la especial importancia que tenían las normas tributarias en la composición del derecho aduanero en un principio, han ido cediendo en la medida que se le fueron sumando más funciones de control, que tienen cada día una relevancia mayor.<sup>4</sup>

En México, Andrés Rhode Ponce, ha definido al derecho aduanero como el conjunto de instituciones y principios que se expresan como normas jurídicas regulatorias de la actividad aduanera del Estado, las relaciones entre los particulares que intervienen en dicha actividad y el Fisco, el detalle de las infracciones en que pueden incurrir, las sanciones previstas y los medios que disponen los particulares para ejercer su derecho de defensa.<sup>5</sup>

Vemos como esta rama del Derecho, con el correr del tiempo ha ido abarcando una cantidad cada vez mayor de materias, por lo cual se va a nutrir de normas de carácter tributario, administrativo, comercial etc.; de este amplio espectro vamos a hacer hincapié en el derecho aduanero sancionatorio y en los diversos elementos que lo conforman.

### **III) Derecho penal aduanero:**

En principio, vamos a sostener la posición tradicional que acoge el derecho penal desde hace bastante tiempo, acerca que su finalidad esencial es la protección de bienes jurídicos, comprendiéndose dentro de este concepto a aquellos valores consagrados por el legislador como importantes o relevantes en la sociedad; concentrando todos los preceptos que regulan los presupuestos o consecuencias de una conducta conminada con una pena o

---

<sup>3</sup> Cotter, Juan Patricio, *Las infracciones aduaneras*, Abeledo Perrot. Buenos Aires, 2011, pág. 9.

<sup>4</sup> Pelechá Zozaya, Francisco; *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario*, 1 edición, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág.16.

<sup>5</sup> Rhode Ponce, Andrés; *Derecho aduanero mexicano*, 1° edición ISEF, México DF, 2002, pág. 94.

una medida de seguridad y corrección<sup>6</sup>.

El Código Penal no agota la totalidad de la materia represiva, ya que además de los delitos en él mencionados, se hallan numerosas figuras de naturaleza penal que se agrupan bajo el nombre de falta o infracción; tal como podemos encontrarlas en el orden nacional en las legislaciones de los ordenamientos aduaneros, tributarios, defensa de la competencia etc.

Tal como expresara Roxin, la pena y la medida de seguridad son el punto de referencia común a todos los preceptos jurídicos penales; por lo que en un sentido formal, el derecho penal se define por sus sanciones y no por regular normativamente infracciones a mandatos o prohibiciones; su sello distintivo va a ser sancionar con una pena<sup>7</sup>.

Al analizar la principal fuente normativa en materia aduanera que rige en la República Argentina, el Código Aduanero, vemos como en su Sección XII, se incluyen disposiciones de naturaleza penal. Los dos primeros artículos de dicha Sección formulan enunciados de carácter general y luego la materia es desarrollada a lo largo de dos Títulos que tratan el primero sobre **delitos aduaneros** (artículos 862 a 891) y el segundo sobre **infracciones aduaneras** (artículos 892 a 996).

El artículo 860 establece que las disposiciones de toda la Sección rigen respecto de los hechos previstos como delitos e infracciones aduaneros; y el artículo 861 agrega que siempre que no fueran expresa o tácitamente excluidas, son aplicables las disposiciones generales del Código Penal.

Ambas disposiciones resultan claves para interpretar al derecho penal aduanero, porque en función de ellas puede sostenerse que éste último constituye un derecho penal especial, respecto del cual el Código Penal cumple una función *supletoria*. Se habla al respecto de una cierta especificidad de la materia penal aduanera y la salvedad es importante porque hay disposiciones del Código Aduanero que se contradicen con las normas generales del Código Penal, y en esos casos prevalece el primero.

La citada especificidad del derecho penal aduanero es aún mayor en materia de infracciones aduaneras, pero también existe en materia de delitos.

La responsabilidad que puede atribuirse en el derecho penal aduanero a las personas jurídicas brinda un ejemplo de la particularidad que se le atribuye, porque no sucede lo mismo en el ámbito del derecho penal común. A su vez, el artículo 896 del Código Aduanero consagra incluso una suerte de particularidad adicional, disponiendo que

---

<sup>6</sup> Catania, Alejandro; *Régimen Penal Tributario*; Editores del Puerto S. R. L., Buenos Aires, 2005, pág.21.

<sup>7</sup> Roxin, Claus; *Derecho Penal, Parte General, t. 1*; Civitas, Madrid, 1997, pág. 41.

la norma que rige concretamente el caso aparte a la que lo pudiera comprender en forma genérica.

Pero todo lo mencionado no implica, obviamente, el desplazamiento de las normas de derecho penal sustantivo contenidas en el Código Penal; las cuales recogen, a su vez, principios, derechos y garantías reconocidos por la Constitución Nacional.

En efecto, la jurisprudencia ha admitido expresamente la naturaleza penal de las infracciones aduaneras y la aplicación a su respecto de las disposiciones generales del Código Penal (sentencias de la CSJN del 18/10/73, “Guillermo Mirás S.A.C.I.F.”, Fallos 287-76, y del 12/11/74 “Lynch, Mauricio s/ recurso de queja”, Fallos 290-202), señalándose que *“el carácter de infracción, no delito, que en principio revisten los ilícitos penales aduaneros, no empece la aplicación a su respecto de las disposiciones generales del Código Penal [...] en tanto la ley penal especial no disponga derogación expresa o tácita”* (Fallos 293:670, disidencia de los Dres. Miguel Angel Bercaitz y Agustín Díaz Bialek).

En cuestión de derecho comparado, resulta interesante la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español, que sigue el criterio de la aplicación de los principios penales al derecho administrativo sancionador, fundándose en *“la unidad de la potestad punitiva”* (sentencia de 12/12/1977), *“el ilícito como supraconcepto comprensivo de las dos clases de infracciones”* (sentencia del 30/10/1978) y en que *“la teoría general del delito es aplicable a las infracciones administrativas”* (sentencia del 08/06/1981).

Cabe concluir, entonces, que los principios de la ley penal operan, como regla, sobre las disposiciones represivas aduaneras (Fallos: 293:670); pues admitir lo contrario significaría vulnerar los principios generales del derecho penal que resultan aplicables en virtud de la naturaleza de la sanción aduanera (Fallos. 310:1822).

#### **IV) Facultades sancionatorias de la Aduana:**

Cabe recordar que, desde las primeras épocas de las cuales se lleva registro, la actividad de control sobre el tráfico internacional de mercadería fue confiada a la entidad conocida como Aduana.<sup>8</sup> En tal sentido, consideramos que la citada institución realiza una función eminentemente técnica y no política; ya que no le corresponde a este organismo crear ni fijar pautas de interpretación sobre los diversos regímenes de estímulo o de promoción<sup>9</sup>, sino aplicar la legislación correspondiente.

La aduana no solo es una administración tributaria más, sino su origen está vinculado con ser una policía de tráfico internacional que debe controlar el ejercicio de la

---

<sup>8</sup> Basaldúa, Ricardo; *Introducción al Derecho Aduanero*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2008, pág. 16.

<sup>9</sup> Alais, Horacio; *Los principios del Derecho Aduanero*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pág.31.

soberanía en la frontera, en relación al tráfico de mercaderías; de forma tal que solo se pueda introducir y extraer lo que permite el soberano, y por quien esté autorizado. Para lograr esto debe verificar, controlar y asegurar el cumplimiento de una infinidad de disposiciones no fiscales, referidas a la salud y moral pública, bromatología, protección del patrimonio artístico, cultural, tráfico de armas, sanidad animal, drogas, protección de las especies etc.

El decreto 618/97 (Boletín Oficial 14/7/1997) creó a la Administración Federal de Ingresos Públicos como entidad autárquica en el orden administrativo, en cuanto a su organización y funcionamiento bajo la superintendencia general y control de legalidad del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos<sup>10</sup>; disolviéndose en ese preciso momento la Administración Nacional de Aduanas y la DGI, que vinieron a ser reemplazadas por la AFIP y estableciéndose la Dirección General de Aduanas (Art. 2), que a su vez va a comprender una serie de Subdirecciones Generales y va a agrupar a los aduanas existentes en todo el país.

En el artículo 9 apartado 1 del citado decreto, se le otorga al Administrador Federal la facultad de Juez Administrativo; y en el apartado 2 se establece que el Director General de Aduana va a ejercer funciones jurisdiccionales, instruyendo sumarios de prevención por delitos o infracciones aduaneras (inc. h) cuando correspondiere.

Por tal motivo, se puede afirmar que la administración aduanera goza de jurisdicción, entendiendo este concepto como la posibilidad de dirimir conflictos entre individuos, o entre estos y el Estado, es decir, resolver mediante sentencias las cuestiones sometidas a su competencia gracias a una potestad conferida por el Estado.<sup>11</sup> Recordamos que a partir del fallo "Fernández Arias, Elena" (Fallos 247-646), la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido la validez constitucional de los órganos jurisdiccionales, siempre que sus pronunciamientos queden sujetos a control judicial suficiente, entendiendo como tal el reconocimiento a los litigantes del derecho a interponer recursos ante los jueces ordinarios; salvo que, habiendo opción legal, los interesados hubieran seleccionado la vía administrativa privándose voluntariamente de la judicial.

Siguiendo estos criterios el Código Aduanero, en su artículo 1018, estableció que en los procedimientos infraccionales la competencia es del Administrador de Aduana en cuya jurisdicción se hubieran producido los hechos, al cual le corresponde conocer y decidir en forma originaria.

Cabe recordar que se van a considerar infracciones aduaneras los hechos, actos u omisiones que el Código Aduanero reprime por transgredir las disposiciones de la

---

<sup>10</sup> García Vizcaíno, Catalina, *Derecho tributario tomo II*, Depalma, Buenos Aires, 2000, pág. 9.

<sup>11</sup> Bidart Campos, Germán; *Derecho constitucional t. I*; Ediar, Buenos Aires, 1966pág. 711.

legislación aduanera vigente (tal como surge del art. 893 del Código Aduanero).

Mediante el sumario, el Administrador de la Aduana va a procurar reconstruir la realidad pasada para llegar al conocimiento de los hechos que van a ser juzgados. Debe comprobar la existencia de una infracción aduanera, determinar quienes fueron los responsables, averiguar las circunstancias relevantes para su calificación legal, realizar la graduación de las sanciones aplicables, y disponer las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las penas que pudieren corresponder (en función de lo establecido en el artículo 1091 del Código Aduanero).

En tal sentido, dicho funcionario puede disponer que el servicio aduanero solicite al juez correspondiente el embargo preventivo, inhibición general de bienes o cualquier otra medida cautelar sobre los bienes del deudor que, según las circunstancias, fueren aptas para asegurar provisionalmente el cumplimiento del pronunciamiento. La medida cautelar se va a trabar bajo la responsabilidad del Fisco por el importe de la condena, con más el de los tributos correspondientes, si los hubiere (art. 1112).

Queda consignar que las penas deben ser graduadas por la Aduana en cada caso según las circunstancias, la naturaleza y la gravedad de las infracciones y los antecedentes del infractor.

Vemos como la función sancionatoria de la Aduana es directa y explícita, ya que juzga la comisión de infracciones tipificadas en el Código Aduanero, con el fin de asegurar el adecuado ejercicio de la función de control que le fue asignada<sup>12</sup> y debiendo aplicar una serie de reglas de normas procesales que tienden a asegurar la aplicación de las normas jurídicas aduaneras de fondo en cada caso particular.<sup>13</sup>

Pero, más allá de las particularidades propias del derecho penal aduanero, cabe recordar que tanto el legislador aduanero como el penal buscan el mismo objetivo, que es restringir la libertad de acción de los individuos en aras del bien público y de proteger los intereses superiores del orden moral<sup>14</sup>, razón por la cual podemos afirmar que esta rama del derecho aduanero forma parte del sistema general penal.

## **V) Función del Tribunal Fiscal de la Nación:**

El Tribunal Fiscal de la Nación es un organismo jurisdiccional que se encuentra ubicado bajo la esfera del Poder Ejecutivo, con facultades de revisión efectiva, que tiene por finalidad la protección de los contribuyentes, demás responsables y sancionados frente a la Administración Federal de Ingresos Públicos, la cual está conformada por la Dirección

---

<sup>12</sup> Alais, Horacio; *Los principios del Derecho Aduanero*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pág. 130.

<sup>13</sup> Alais, Horacio; *Los principios del Derecho Aduanero*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pág. 131.

<sup>14</sup> García Vizcaíno, Catalina, *Derecho tributario tomo II*, Depalma, Buenos Aires, 2000, pág. 314.



General de Aduanas y la Dirección General Impositiva.<sup>15</sup>

El TFN va a solucionar las contiendas entre los particulares y la Dirección General de Aduanas con ecuanimidad; que va a estar asegurada por la imparcialidad de sus miembros, quienes gozan de las garantías de inmovilidad y estabilidad; y no están obligados a seguir los criterios emanados del citado organismo de control ni de ningún ministerio, proporcionando a los sancionados los remedios procesales apropiados para defender sus derechos.<sup>16</sup>

Este organismo fue creado mediante la ley 15.265; la que fue incorporada al Título II de la ley 11.683, y comenzó con su actividad en abril de 1960. Está integrado por cuatro salas con competencia tributaria interna, cada una de ellas integrada por tres vocales (dos abogados y un contador); y, a partir de la sanción del Decreto 6692/1963, se le agregó tres salas con competencia aduanera, siendo integrada cada una de ellas por tres abogados.<sup>17</sup>

En su actuación el Tribunal Fiscal de la Nación ejerce funciones jurisdiccionales, y al igual que el fuero Contencioso Administrativo Federal, las mismas resultan sustantiva o materialmente judiciales, en tanto es un órgano de justicia (en este caso aduanera), imparcial e independiente de la administración activa.

Resulta el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, por lo que debe gozar de al menos de idénticas facultades que las que ostentan por definición los tribunales de justicia en todo tipo de proceso que implique determinación de derechos, en tanto ambos tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el cabal respeto a las garantías del debido proceso adjetivo y de la doble instancia plena establecidas en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y participan de igual modo en la misión de impartir justicia (confr. “Shimisa de Comercio Exterior S.A. s/ media cautelar” - Expte. 30.400-A-, del 10 de febrero de 2012).

Esto es en armonía con el artículo 8° de la Convención Americana de Derechos Humanos que equipara las nociones de “juez” y “tribunal competente”, siendo que de acuerdo a lo sostenido por señera jurisprudencia en la materia “*la previsión contenida en la invocada cláusula del Pacto de San José de Costa Rica relativa a la necesaria intervención de un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, se exhibe plenamente satisfecha, desde que, en la especie, la intervención del TFN responde a tales exigencias*” (confr. Sala I Cont. Adm. Federal, *in re* “Colfax S.A. -TFN 11.715-I- c/ Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ medida cautelar autónoma”, del 12/5/2000).

---

<sup>15</sup> García Vizcaíno, Catalina, *Derecho tributario tomo II*, Depalma, Buenos Aires, 2000, pág 166.

<sup>16</sup> García Vizcaíno, Catalina; *El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias superiores*; Depalma; Buenos Aires; 1986; pág. 24.

<sup>17</sup> Cotter, Juan Patricio, *Las infracciones aduaneras*, Abeledo Perrot. Buenos Aires, 2011, pág. 380.

El recurso de apelación contra las resoluciones definitivas del administrador, recaídas en un procedimiento para las infracciones, se interpone ante el Tribunal Fiscal, debiendo ser presentado en un lapso de quince días hábiles a partir de haber sido notificado de la sanción por parte de la Aduana.

Por ese motivo, consideramos de gran interés el analizar la postura de la Aduana frente a las garantías penales en los procedimientos sancionatorios, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

## **VI) Principios penales aplicables a las infracciones aduaneras:**

Nos resulta entonces de vital importancia abordar los principios constitucionales que velan por la seguridad y protección del importador y del exportador, por constituir estos sujetos los principales sujetos pasivos del derecho aduanero.

Cabe advertir que, muchas veces, el derecho aduanero ha quedado subordinado a otras ramas jurídicas, tales como el derecho tributario, el penal e incluso el público. Nosotros reforzamos la idea que es una rama autónoma con independencia dogmática, académica, y científica. Sin embargo, que una rama del derecho sea autónoma, no implica desconocer su origen, el cual debe ser respetado y es, sin lugar de a duda, nuestra Carta Magna.

En nuestro caso en particular, los principios constitucionales del derecho aduanero son una infranqueable valla para el ejercicio estatal de su *ius puniendi*, o dicho de otro modo, constituyen un conjunto de garantías con las que cuenta el sujeto pasivo de un proceso sancionador, administrativo o judicial, para invalidar el ejercicio abusivo del poder disciplinario estatal.

De manera preliminar (y para abordar estos contenidos) compartimos lo expresado por el reconocido constitucionalista Miguel Ángel Ekmekdjian, quien se ha referido a ese conjunto de garantías que posee el individuo y que han sido provistas por la Carta Magna, señalando que consisten en: *“Un concepto amplio de seguridad individual surge de la conjunción de todas estas nociones: es la situación del individuo que tiene garantizado un espacio de su libertad, frente al Estado y frente a los demás, de modo tal que dicho espacio no puede serle invadido o afectado de ningún modo, más allá de lo estrictamente indispensable para el respeto de los derechos de los terceros”*.<sup>18</sup>

Nuestro propósito ahora es examinar los más importantes principios constitucionales penales que rigen en materia aduanera, desde la perspectiva de la

---

<sup>18</sup> Ekmekdjian, Miguel Angel; *Tratado de Derecho Constitucional*, Depalma, Buenos Aires, 1994, Tomo II, pág. 273.

seguridad jurídica del individuo y analizar como actúan frente a un eventual ejercicio abusivo por parte del Estado de sus facultades sancionatorias, examinando para este fin la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Este organismo ha expresado respecto de la forma en la cual debe emplear estos principios, que el art. 18 de la Constitución Nacional proscribiera la aplicación analógica o extensiva de la ley penal, pero no su razonable interpretación tendiente al cumplimiento de los propósitos de sus preceptos, aclarando que tal hermenéutica debe incluir el descubrimiento de la posible intención del legislador, compatible con las palabras que ha empleado para expresarla, comprometidas en el sentido más obvio del entendimiento común, tal como se expresó en el en el caso "LOGICAL S.A." de la Sala F (Expte. No 19.446-A, 06.06-07). También se estableció que la regla que impone la inteligencia estricta de las normas penales no excluye al sentido común en el entendimiento de los textos de dichas normas, a fin de evitar el resultado absurdo que no pueda presumirse querido por el legislador ( U.S. v revocación de la resolución", sentencia del 05/07/84).

A continuación enunciamos los principios constitucionales vinculados a la materia aduanera:

### **1) El principio de inocencia:**

La presunción de inocencia es una garantía constitucional que impide atribuir responsabilidad jurídica a un individuo si no se acredita debidamente, y conforme a la ley, su participación objetiva y subjetiva en la producción del hecho ilícito<sup>19</sup>; señala la necesidad de crear un estado jurídico por el cual un imputado no puede ser tratado como culpable hasta tanto una sentencia condenatoria firme decida lo contrario.

Este principio implica que todo sujeto debe ser tratado como inocente a lo largo del proceso, hasta tanto recaiga una condena firme que determine su culpabilidad y lo condene; lo cual no implica que sea realmente inocente, sino que se trata de una presunción en la que se deba basar el procedimiento sancionador.

En el ámbito penal tributario este principio es de plena aplicación, pues como bien resume el académico Horacio García Belsunce, “... *en materia penal tributaria no se presume la culpa, sino la inocencia, y que, como consecuencia de ello, el acusante o querellante debe probar la culpabilidad del imputado...*”.<sup>20</sup>

Además, la presunción o estado de inocencia implica, directamente, que es quien acusa el que debe probar sus dichos, es decir, la carga de la prueba le corresponde al

---

<sup>19</sup> Spisso Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario, 3° edición*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2008, pág. 573.

<sup>20</sup> García Belsunce, Horacio; *Derecho Penal Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1985, pág. 207.

acusador, por lo cual no hay inversión del deber probatorio en cabeza del imputado.

Entonces puede llamarse principio de inocencia a aquel por el cual, todo imputado, hasta tanto el estado pueda exhibir en su contra un título jurídico idóneo que legitime la imposición de una pena (sentencia condenatoria firme), tiene derecho a que se le brinde el trato de inocente.

Esto ha sido recogido en el Código Aduanero, el cual establece en su artículo 898 el principio de duda en favor del imputado.

Pero este criterio ha sido desvirtuado reiteradamente; vemos como en el fallo del TFN de la Sala G "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. (Expte. No. 14.790-A, 22.08.07)", se afirma que es reiterada y pacífica la jurisprudencia que determina que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones relativas a las importaciones temporales (aporte de documentación, indicación de los datos y elementos (v.gr. permisos de embarque, etc.) que justifiquen la reexportación de la mercancía en tiempo y forma, se encuentra a cargo del importador.

El citado tribunal considera que no es admisible pretender trasladar esa carga al organismo fiscal. (D.G.A.), basándose en una eventual dificultad probatoria y desvirtuando el sentido de esta garantía.

## **2) Inviolabilidad de la defensa en juicio:**

Cuando la Constitución Nacional, en su artículo 18 manifiesta: "*es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos*", su protección se extiende a todo litigante, sin importar cual sea la materia de la contienda y el tipo de proceso que se desarrolle; abarca el derecho a ser oído, a poder producir y controlar la prueba que se ofrece en resguardo de sus derechos, y también a que la misma sea analizada y valorada conforme la sana crítica y racionalidad que permitan obtener así una aproximación a la verdad material.

Vemos que en el fallo de la Sala E, "RIVERA ALCIDES" (del 27/5/86), se expresó que constituye doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la CN no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior, desdibujando de esta forma el contenido de esta garantía.

Similar criterio se observó cuando se sostuvo que la restricción de la defensa en juicio ocurrida en el procedimiento que se sustanciaba en sede administrativa no producía una efectiva violación del art. 18 de la CN en tanto existiera la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (Sala E "TELEVISION FEDERAL SA -

TELEFE"; Expte. No. 26.840-A 11.06.10).

### **3) Garantía de debido proceso:**

En lo que respecta al debido proceso, la Dirección General de Aduanas, en todos los órdenes, y especialmente en cuanto implica el ejercicio de facultades determinativas y sancionatorias, debe obrar con certeza, sobre la base de consideraciones precisas y concluyentes, que no dejen lugar a dudas sobre la legalidad y legitimidad de las resoluciones que adopte y de las sanciones o cargos que formule.

Un acto administrativo que está llamado a producir efectos jurídicos individuales en forma inmediata debe ser realizado cumpliendo la totalidad de los requisitos exigidos por la ley; máxime cuando se trata de actos administrativos, que determinan obligaciones tributarias y sanciones de naturaleza estrictamente represiva.

Ahora bien, tampoco debe perderse de vista que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido pacíficamente, en sucesivos pronunciamientos, que el juzgamiento de las infracciones debe seguir los lineamientos que corresponde dar al juzgamiento de los delitos, lo que implica la plena aplicación de los principios del Derecho Penal en el ámbito infraccional aduanero (entre otros, Fallos: 311:2779; 303:1548; 297:215).

En tal sentido, al analizar la causa “La Mercantil Andina c/ DGA”, (del 31/7/12, Expte. Nro. 23.469) de la Sala E, podemos observar como en ella se establece que no sólo resultarán de aplicación las disposiciones generales del Código Penal, sino también aquellas emergentes de los instrumentos internacionales de Derechos Humanos, en particular, de aquellos que integran el denominado bloque federal de constitucionalidad (conforme el voto del Dr. Garbarino), lo cual amplía el marco protectorio de los particulares.

### **4) Principio de culpabilidad:**

La frase *nullum crime nulla poena sine culpa* resume este principio, el cual implica que para poder imputar a un sujeto la comisión de un ilícito, éste debe haber actuado voluntariamente y, por supuesto, lesionado o puesto en peligro el bien jurídico protegido.

En materia infraccional aduanera, siguiendo el principio de culpabilidad, el Código Aduanero argentino adoptó el factor de atribución de responsabilidad subjetivo. Ello implicó, sin dudas, un cambio normativo cualitativo respecto de la regulación contenida en la Ley de Aduana, que conforme las modificaciones introducidas por la ley 21.898, recogía expresamente el criterio de responsabilidad objetiva.

En la Exposición de Motivos del Código Aduanero se expresó que el sistema de

responsabilidad en materia infraccional gira en torno del cumplimiento de los deberes impuestos por el ordenamiento aduanero. En tal sentido, el art. 902 del CA establece que no podrá imponerse sanción a quien hubiere cumplido con todos los deberes inherentes al régimen, operación, destinación, o cualquier otro acto o situación [...].

Ese sistema de responsabilidad conlleva a que para aplicar una sanción se exija, por lo menos, un mínimo de culpa y no necesariamente dolo. Lo que no resulta admisible, en virtud de este principio, es la imputación objetiva, ya que no respeta la plena vigencia de las garantías enunciadas en el art. 8° de la CADH, que conforme la doctrina de la Corte Suprema debe ser acatada por todo órgano o autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales (conf. “Losicer”, Fallos: 335:1126).

Bajo tales premisas, a los fines de la imposición de una sanción de palmaria naturaleza penal, la imputación debe, al menos, contener una clara exposición de elementos esenciales, a efectos de no vulnerar el debido proceso adjetivo. Se trata, asimismo, de preservar la integridad del derecho de defensa en juicio, prevista tanto en el artículo 8 del Pacto de San José de Costa Rica y como en el 18 de la Constitución Nacional.

En efecto, tratándose de materia infraccional aduanera, y por estricta e ineludible aplicación de los postulados penales *supra* referidos, nunca se debe presumir la culpa o el dolo del agente, sino su inocencia, por lo que la Dirección General de Aduanas (como órgano acusante) debe probar la culpabilidad del importador/ exportador, y no exigirle a éste la difícil prueba de su inocencia (confr. Sala F” in re “DIBELLA HUGO GUILLERMO c/ DGA s/ recurso de apelación”; Expte. N° 27.109-A”, sentencia del 20 de diciembre de 2013, voto del Dr. Garbarino), en virtud de que no se debieran, a tal fin, utilizar únicamente los mismos elementos que fueran contemplados para cuantificar el perjuicio fiscal, para presumir y tener por probada la existencia de la conducta infraccional.

Cabe recordar que conforme con el artículo 861 del Código Aduanero, son de aplicación supletoria a las infracciones aduaneras las disposiciones generales del Código Penal, “*siempre que no fueran expresa o tácitamente excluidas*”.

Para la determinación del elemento subjetivo deben tomarse en cuenta aquellos datos, circunstancias o elementos objetivos que acompañaron a la conducta típica, los cuales, una vez acreditados, serán suficientes para probar la existencia de la infracción, (debiendo obrar, en palabras de Zornoza Pérez, “...*siempre con la cautela necesaria para evitar la penetración de cualquier forma de responsabilidad puramente objetiva, incompatible, como hemos señalado, con el derecho fundamental a la presunción de inocencia*”,<sup>21</sup>) pero no forzosamente la existencia del dolo, la culpa o la negligencia.

---

<sup>21</sup> “El sistema de Infracciones y Sanciones...” cit., pág. 139.

Al respecto, cabe recordar que el art. 4 del Código Penal establece que las disposiciones generales de ese código resultan de aplicación a todos los delitos previstos por leyes especiales. Por ende, cabe colegir que entre la contravención y el delito no existe otra diferencia más que la cuantitativa (confr. Fallos 293:50, entre otros), por lo que aquellas disposiciones generales resultan también de aplicación al juzgamiento de las contravenciones aduaneras.

Respecto de este tema, en la sentencia de la Sala G "JAIME BERNARDO COLL"; (Expte. No. 18.710-A, 13.11.08), se recuerda el criterio de la Corte Suprema acerca que "*son aplicables a las infracciones aduaneras las disposiciones generales del Código Penal, conforme a las cuales sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, a quien la acción punible le pueda ser tribuida tanto objetiva como subjetivamente*" ('Fallos', 290-202, 5o. considerando y sus citas)" ("SAFRAR Sociedad Anónima Franco Argentina de Automotores", del 27/12/88, Fallos 311-2779).

Pero, señala también que la dificultad para determinar o comprobar el elemento subjetivo, en este tipo de ilícitos, puede llevar en algunos casos a tornar muy dificultosa la aplicación de las normas que regulan las infracciones. Pero, por otra parte, aun cuando se trate de este tipo de ilícitos, el fundamento de la punición debe encontrarse también en la intención del autor.

Aclara que, lo que ocurre entonces, es que ante la constatación o comprobación de la existencia de los elementos objetivos de la infracción, la jurisprudencia ha entendido que es legítimo presumir la culpabilidad del autor del ilícito, con lo que se produce una inversión de la carga de la prueba, ya que entonces debe ser el imputado quien deba demostrar su falta de culpabilidad, para evitar la pena prevista en la ley, citándose el fallo "Escalante Pitt, Moisés M.C." 13/567 del 8/8/78.

Se plantea entonces que en las infracciones aduaneras, la comprobación del hecho objetivo configura la infracción y genera una presunción de culpa y como resultado de esto, se produce una inversión de la carga de la prueba quedando a cargo del infractor la acreditación de todos los extremos que afirme lo eximen de responsabilidad penal.

En el caso "DELLA TOFFOLA SUDAMERICA AGENCIA ARGENTINA" (Expte. No. 27.262-A, 16.03.10), se manifiesta que, pese a la regla general por la cual las infracciones son de naturaleza subjetiva, ante la dificultad de determinar el elemento personal se tornarían ilusorias muchas normas represivas, el campo el fundamento de la punición se encuentra en la intención del autor; empero, en tales infracciones el mismo proceder lleva a una *presunción de culpabilidad*, produciéndose de esa manera a una inversión de la carga de la prueba, aunque ello no presupone la configuración del ilícito independientemente de todo elemento infraccional.

Considera el TFN en este fallo que en materia infraccional tributaria (aduanera e impositiva), el onus probandi sobre la falta de culpabilidad (a título de dolo o culpa, según el caso) recae sobre el presunto infractor, a diferencia de otro tipo de ilícitos, en los que el Fisco debe probar el dolo del autor de ilícito. No obstante, destaca que la intención se prueba mediante hechos externos y concretos.

Vemos que en la causa "ARTE RADIOTELEVISIVO ARGENTINO S.A."; (Expte. No. 26.846-A; 11.06.10), de la Sala E, se afirmó que cuando las declaraciones de los contribuyentes no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio o liquidaciones efectuadas por el fisco gozan de legitimidad; e incumbe a quien las impugna la demostración de los hechos. Asimismo, se recordó que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene resuelto que la autoridad aduanera goza de un relativo margen de discrecionalidad para fijar el valor de la mercancía, y que no puede desvirtuarse la valoración que practique o acepte sobre la base de afirmaciones genéricas.

#### **5) Principio de Non bis ni ídem:**

Este principio pretende evitar la doble o múltiple persecución penal por un mismo hecho; esto se produce cuando existen dos o más procesos paralelos contemporáneos seguidos contra la misma persona por la realización de un mismo acto o, también, cuando se pretenda juzgar nuevamente a quien ya ha sido absuelto o condenado por el mismo hecho, salvo que se trate de una revisión de la sentencia.

Encontramos receptado este principio en el artículo 897 del Código Aduanero, que establece, en forma expresa, la prohibición del doble juzgamiento, sosteniendo que nadie puede ser condenado sino una sola vez por un mismo hecho previsto como infracción aduanera.

La Dra. García Vizcaíno (Vocal de la Sala E), en su voto de la causa "GUILFORD ARGENTINA S.A." (Expte. No. 25.521-A., 28.02.11); sostuvo que en relación al planteo sobre el doble juzgamiento por un mismo hecho, para que pueda ser invocado el principio del *non bis idem*, debe darse la "identidad de hecho", que presupone la triple identidad, consistente en lo siguiente: 1) identidad de personas (*eadem personae*), en virtud de la cual el principio referido protege exclusivamente a quien ha sido perseguido, en tanto esa persecución se mantenga o haya sido concluida mediante sentencia absolutoria o condenatoria firme, o auto de sobreseimiento firme; no protege a los posibles copartícipes en el mismo acontecimiento no perseguidos anteriormente; 2) identidad de objeto (*eadem re*), la cual alude a que el hecho debe ser el mismo en su materialidad en los dos procesos sin importar la calificación jurídica dada e 3) identidad de la causa de persecución (*eadem causa pretendi*), que se refiere al ejercicio del derecho de acción. Si en el primer proceso el derecho de acción fue válidamente ejercido ante un juzgador que podía conocer el contenido total de la imputación, se prohíbe la nueva persecución; no obstante que el anterior contenido fáctico de la imputación no haya sido agotado, siempre que haya podido



extinguirlo. No habrá tal identidad cuando, por ejemplo, en el primer proceso se haya ejercido la acción inválidamente o cuando el tribunal interviniente hubiera sido incompetente o carecido del poder de ejercer la jurisdicción. Faltando una de estas tres identidades, no se está frente al mismo hecho; y es posible la persecución ante la conducta presuntamente violatoria del ordenamiento jurídico.

Sostuvo la mencionada Vocal que las leyes deben ser interpretadas con arreglo a la CN; de modo que si en el procedimiento aduanero por infracciones (sin que se hubiere sustanciado un procedimiento aduanero por delitos) se diera la triple identidad de sujeto, objeto y causa del art. 1099 del CA y se hubiera otorgado la absolució n normada en el art. 1112 del CA, esto impide el inicio de un nuevo procedimiento por infracciones por el mismo hecho a la persona beneficiada, siendo de aplicaci3n en este supuesto los principios que se desprenden de los arts. 17 y 33 de la CN.

## **VII) Conclusiones:**

Los principios de la ley penal operan, como regla general, sobre las disposiciones represivas aduaneras; admitir lo contrario significaría vulnerar los principios generales del derecho penal que resultan aplicables en virtud de la naturaleza de la sanción apelada.

Por tanto, las garantías constitucionales son el soporte de la seguridad jurídica; las mismas existen frente al Estado, en cuanto son medios o procedimientos que aseguran la vigencia de los derechos. Sin embargo, la administraci3n aduanera ha tenido una fuerte tendencia a olvidar los principios constitucionales que debe obedecer; y es en cabeza del Tribunal Fiscal de la Naci3n y del Poder Judicial que recae, entonces, la obligaci3n de velar por su respeto y reconocimiento.

Del análisis que hemos efectuado, surge claramente el estado de indefensi3n en el cual se encuentran los ciudadanos frente a la administraci3n aduanera, circunstancia que no siempre es observada en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Naci3n. Pudimos observar de que modo, bajo el argumento de la dificultad de obtener elementos probatorios o de la trascendencia de la tarea llevada adelante por la Aduana, se convalidan situaciones que agravan el espíritu de la Constituci3n Nacional y del C3digo Penal, colocando a los ciudadanos un escal3n por debajo del Fisco ya que cargan (en muchas ocasiones) con la responsabilidad de demostrar que no cometieron la infracci3n que se les imputa y deben acreditar la ausencia de culpa o dolo cuando son acusados; contrariando de este modo nuestra Carta Magna.

Merece un comentario particular, atento su manifiesta inobservancia de las garantías constitucionales vinculadas con el debido proceso y la imparcialidad del juez, el Decreto 258/99 (B.O. 26/3/99).

En efecto, el artículo 1° de dicha norma dispuso que el cincuenta por ciento del producido que se obtuviere por la venta de mercaderías objeto de comiso y por la aplicación de todo tipo de multas (excepto las automáticas), se destinará a una cuenta que se denominó de "Productividad, Eficiencia y Fiscalización" y que se distribuya lo obtenido entre todo el personal del servicio aduanero.

De su articulado se desprende que los propios agentes del organismo, que son los encargados de imponer la sanción, se ven directamente beneficiados, en su faz patrimonial, con la mitad del producido de la misma; esto origina un temor objetivo de parcialidad por parte del administración bien claro y manifiesto.

En todo caso, puesto que la sanción (multa) que la Dirección General de la Aduana monopoliza es una expresión del poder punitivo del Estado; y dado que en una sociedad democrática el poder punitivo sólo se ejerce en la medida estrictamente necesaria para proteger los bienes jurídicos fundamentales de los ataques más graves que los dañen o pongan en peligro<sup>22</sup>, le corresponde al Tribunal Fiscal de la Nación hacer una aplicación más rigurosa de las garantías constitucionales en materia penal; correspondiéndole efectuar una exégesis en favor del sentido más restrictivo del ámbito de lo prohibido, como así también resolver las dudas interpretativas en la forma más limitativa de la criminalización<sup>23</sup>, de forma tal de garantizar de la mejor manera los derechos de los administrados.

Coincidimos plenamente con el criterio esgrimido en el fallo "ARCANGEL MAGGIO S.A." de la Sala E (Expte. N 24.597-A, 19.03.09); donde se estableció que la finalidad de la imposición de una multa debe ser la de sancionar el ilícito y, a la vez, prevenir la comisión de futuras infracciones, castigando de este modo las conductas consideradas disvaliosas por el legislador, lo cual pone de manifiesto que la sanción no puede quedar limitada a poseer una función recaudadora.

---

<sup>22</sup> Cfr. CIDH, Caso Kimel vs. Argentina. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 2 de mayo de 2008 Serie C No. 177, párr. 76, y Caso Tristán Donoso Vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de enero de 2009 Serie C No. 193, párr. 119.

<sup>23</sup> CSJN, "Valerga, Alfredo Oscar y otros s/ infracción ley 23.771", del 28/8/2007, voto de la minoría.