



## Revisitando la infracción aduanera de «contravención» en Uruguay

### Revisiting the customs infraction of «contravention» in Uruguay

Andrés Varela<sup>[\*]</sup>

**Resumen:** En el presente artículo, se analiza la infracción aduanera de contravención, estatuida inicialmente en una ley del año 2010, pero que fue recogida en el Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay, vigente desde marzo de 2015, y que tiene como finalidad reprimir la violación de determinadas normas que establecen deberes formales respecto de procedimientos aduaneros. En particular, se analizan las conductas atrapadas por el tipo, los requisitos para su imputación y sus consecuencias.

**Palabras clave:** derecho aduanero, infraccional aduanero, Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay, infracción aduanera de contravención.

**Abstract:** This paper reviews the customs infraction of contravention, originally foreseen in a 2010 Law and included in the Uruguayan Customs Code, in force since March 2015. The purpose of this Infraction is to punish the violation of the regulations which set forth formal duties regarding customs procedures. We hereby examine the behaviors included in the legal type, the requirements for its imputation and the corresponding consequences.

**Key words:** customs law, customs infractions, Uruguayan Customs Code, customs infraction of contravention.

---

[\*] Doctor en Derecho y Ciencias Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de la República (Uruguay). Profesor Adjunto (UR), encargado de los cursos de Derecho Aduanero (Abogacía) y de Régimen Jurídico del Comercio Exterior II: Derecho Aduanero y de Práctica del Comercio Exterior (ambos en la licenciatura de Relaciones Internacionales) y del «Seminario de Derecho Infraccional Aduanero» (Abogacía) en la Facultad de Derecho, Universidad de la República (Uruguay). Docente encargado de los cursos de «Actualización y Profundización en Derecho Aduanero» e «Introducción al Derecho Aduanero» en la Escuela de Posgrado, Facultad de Derecho, Universidad de la República (Uruguay). Coordinador general y expositor en la «Primera a Octava Jornada Académica de Derecho Aduanero» (2014-2021). Disertante en diversos eventos académicos sobre derecho aduanero. Miembro del Instituto de Finanzas Públicas (Facultad de Derecho, UR) y del Instituto Uruguayo de Derecho Aduanero. Abogado. Socio de Figueredo & Varela - Abogados. Correo electrónico: avarela@figueredo-varela.com.uy

## I. INTRODUCCIÓN

La aprobación del Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay —en adelante, CAROU— (aprobado por la Ley N.º 19.276, de 19 de septiembre de 2014)<sup>[1]</sup>, vigente desde el 18 de marzo de 2015, ha significado uno de los hitos más relevantes en materia de derecho aduanero en Uruguay de los últimos 30 años.

En tal sentido, como lo señala la «exposición de motivos»<sup>[2]</sup> (la cual fue enviada al Parlamento acompañando el Proyecto de Ley de Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay), fue de interés que el CAROU fuera un verdadero código que sistematizara en mayor medida el derecho aduanero nacional.

No obstante —y como hemos señalado anteriormente—, en lo que respecta al campo estrictamente infraccional, en el mismo no fueron suficientemente desarrollados los aspectos dogmáticos propios del derecho aduanero sancionatorio, limitándose a un compendio de las infracciones aduaneras existentes, de fuentes legales diversas, y a la adopción del «régimen de responsabilidad subjetivo» para la mayoría de las infracciones aduaneras, lo cual constituyó un avance necesario, pero no suficiente en la materia (Varela, 2020, p. 193).

Así es el caso de la infracción aduanera de contravención, que fuera creada por el artículo 305 de la Ley N.º 18.719, de 27 de diciembre de 2010 y vigente desde el 1 de enero de 2011, la cual fue recogida en el elenco de infracciones previstas en el CAROU, concretamente en el artículo 200 de dicho cuerpo.

No obstante, sus antecedentes —y que el mismo supone una infracción aduanera que ha alcanzado los 10 años de vigencia— subsisten problemas de encajabilidad de determinadas conductas que, pese a ello, resultan imputadas

como infracciones aduaneras de contravención por la administración aduanera (Dirección Nacional de Aduanas), lo cual determina la necesidad de visitar la referida infracción.

## II. LAS INFRACCIONES ADUANERAS. SU NATURALEZA JURÍDICA

Hemos entendido que son infracciones aduaneras aquellas descripciones de conductas antijurídicas, activas u omisivas, recogidas en normas legales que, simultáneamente, pretenden evitar determinadas transgresiones a la legislación aduanera mediante la previsión normativa de retribuir la ejecución de una conducta con una sanción, y con carácter coactiva, para los casos que efectivamente se actúe por un sujeto la conducta descrita; tendrán por resultado la imposición de la sanción prevista respecto del sujeto que se determine como responsable de aquella conducta, que puede ser el autor de aquella u otro sujeto, en lugar de aquel o junto a aquel (Varela, 2020, p. 194).

Ahora bien, como también hemos señalado, para que el incumplimiento de un determinado precepto tenga como consecuencia la aplicación de una sanción, se deben cumplir tres requisitos, a saber: a) que determinada conducta (activa u omisiva) haya sido previamente seleccionada por una norma de rango legal (en aplicación del *principio de legalidad*) como de entidad suficiente para que quien la realice sea pasible de una determinada sanción, salvo que dicha norma (u otra norma legal) le atribuya a otro sujeto las consecuencias jurídicas del actuar del primero (junto a aquel o en lugar de aquel<sup>[3]</sup>); b) que un sujeto actúe (realice) dicha conducta (activa u omisiva); y c) que, mediante un procedimiento administrativo o un proceso judicial, previamente establecido a tales efectos, se constate la existencia

[1] Recuperado de <https://www.impo.com.uy/bases/codigo-aduanero/19276-2014>

[2] Recuperado de [http://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/file/10084/1/exposicion\\_de\\_motivos.pdf](http://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/file/10084/1/exposicion_de_motivos.pdf)

[3] Ejemplo de ello es el artículo 219 del Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay.

de dicha actuación, así como una serie de elementos requeridos a dicho actuar, para que le sea atribuido al sujeto que haya sido autor de tal acción u omisión, o al responsable por el actuar de aquel (junto a aquel o en lugar de aquel), las consecuencias jurídicas previstas en aquella norma (Varela, 2017, pp. 238 y 239).

Así, las sanciones aduaneras tienen como presupuesto una conducta ilícita tipificada como infracción aduanera<sup>[4]</sup>. Siendo esta la respuesta del ordenamiento de carácter privativo o restrictivo de derechos que se le impone a quien actúa la conducta descrita en la infracción aduanera, con una finalidad preventivo-represiva, por parte de quien tiene atribuido legalmente el ejercicio de la potestad sancionadora<sup>[5]</sup> (Figueredo y Varela, 2021).

Como consecuencia de ello, entendemos que las sanciones aduaneras requieren para su imposición de la determinación de un órgano del Estado que detente la potestad punitiva o sancionadora, ante el cual se sigue el procedimiento o proceso establecido previamente, a efectos de comprobar la adecuación típica de la conducta a la infracción aduanera, la medida del reproche a la conducta efectivamente desarrollada por el autor de la misma, así como las posibles causas de exculpación, y, finalmente, en los casos en que proceda, la efectiva realización de la sanción a su responsable o sus responsables (Figueredo y Varela, 2021).

Lo que distingue las infracciones y sanciones aduaneras de otras infracciones y sanciones impuestas por el Estado es el ámbito del derecho que se pretende proteger con las mismas. Así, en el caso de las infracciones y sanciones aduaneras, resulta ser la protección frente a determinadas transgresiones a la legislación aduanera, esto es, aquellas que han

sido abarcadas por los tipos infraccionales, dada su relevancia, que le hacen merecer una mayor protección por parte del legislador.

Consecuentemente, determinado que fuera por el juez competente o la Administración Aduanera —y mediante el proceso o procedimiento establecido, según la infracción de que se trate—, que una conducta ha configurado una infracción aduanera, la misma tendrá como respuesta del ordenamiento jurídico nacional la aplicación de una sanción a su responsable.

Hemos definido al derecho aduanero como el conjunto de normas de derecho público que regulan el ingreso, permanencia y egreso de mercaderías en relación a un territorio aduanero y, por tanto, los destinos y los regímenes aduaneros, en los cuales se puede incluir una mercadería que se importa o exporta, así como los sujetos que intervienen en aquellos; regulando los diversos requisitos sustanciales, tributarios y procedimentales, las restricciones y prohibiciones, y los ilícitos aduaneros (Varela, 2020, pp.192 y 193). En similar sentido, se ha expresado Basaldúa (1997, p. 4).

Asimismo, compartimos con la profesora uruguaya de Derecho Financiero, Dra. Addy Mazz (2001), que el concepto de infracciones aduaneras es muy amplio, en el sentido de las conductas que atrapa y sanciona (p. 261). Puesto que no solo se relaciona con la infracción a las normas tributarias aduaneras, sino con la violación de cualquier norma de derecho aduanero, tanto aquellas que configuran obligaciones tributarias aduaneras como las que regulan los procedimientos, el control y —extendemos nosotros— las que regulan los regímenes de prohibiciones<sup>[6]</sup>.

Queda claro que el concepto que debe tenerse de «infracción aduanera» tendrá rela-

[4] En similar sentido a lo expresado para las sanciones tributarias por ANEIRO PEREIRA, Jaime: *Las sanciones tributarias*. Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 22.

[5] *Ibidem*, p. 22.

[6] En igual sentido, GARCÍA VIZCAINO, Catalina. Op. cit., p. 407.

ción directa con los supuestos que resulten del derecho positivo del país a que se refiera. No obstante, debemos advertir que las transgresiones que se reprimen en el caso del infraccional aduanero no solamente deberían referir a la simple falta de percepción de tributos debidos como consecuencia de la realización del hecho generador, sino que las transgresiones deberían referir también a diversas disposiciones no tributarias, como las que refieren al control aduanero o las que pueden contemplar prohibiciones de importar o exportar.

Considerado ello, la forma de determinar las conductas pasibles de constituir una infracción aduanera serán aquellas que resulten de la descripción de los tipos infraccionales vigentes, los cuales, en el caso de la legislación aduanera vigente en Uruguay, son los que resultan establecidos en el CAROU.

Así, si bien el CAROU no determina un concepto de «infracción aduanera», no obstante, el artículo 199 del CAROU ha establecido a texto expreso cuál es el elenco de infracciones aduaneras, puesto en vigencia por el mismo, al señalar que «son infracciones aduaneras: la contravención, la diferencia, la defraudación, la defraudación de valor, el abandono infraccional, el desvío de exoneraciones y el contrabando».

### III. LA INFRACCIÓN ADUANERA DE CONTRAVENCIÓN

#### 1. Antecedentes de la figura infraccional de contravención

En la Ley N.º 18.719, de 27 de diciembre de 2010, que aprueba el Presupuesto Nacional de Sueldos, Gastos e Inversiones para el período 2010-2014, se estableció, en su artículo 305, la norma creadora de la infracción aduanera de contravención.

La referida norma establecía:

Artículo 305

Se configura la infracción aduanera de contravención por la violación de leyes o reglamentos dictados por órganos competentes

que establecen deberes con respecto de procedimientos aduaneros, aunque no provoquen una pérdida en la renta fiscal y siempre que no constituyan otra infracción aduanera distinta de la contravención.

Serán responsables por dicha infracción los agentes privados de interés público, depositarios, operadores portuarios, transportistas o los titulares de las mercaderías objeto de los procedimientos aduaneros citados que hayan incumplido los deberes referidos.

La sanción será impuesta por la Dirección Nacional de Aduanas previo procedimiento administrativo que asegure el derecho de defensa del imputado y consistirá en una multa de 400 UI (cuatrocientas unidades indexadas) a 4.000 UI (cuatro mil unidades indexadas).

Contra la resolución de la Dirección Nacional de Aduanas podrán interponerse los recursos administrativos previstos en el artículo 317 de la Constitución de la República y deducirse, oportunamente, la acción de nulidad prevista en el artículo 309 de la misma.

Sin perjuicio de que el *nomen iuris* «contravención» puede determinar su proximidad conceptual o asimilación con el término «infracción», como resulta en la legislación argentina (el artículo 892 del Código Aduanero argentino, que determina: «A los efectos de este código, el término infracción se equipara al de contravención»), la denominación de la infracción se extrae del ámbito tributario, concretamente del artículo 95 del Código Tributario Uruguayo, que define dicha infracción tributaria del siguiente modo: «La contravención es la violación de leyes o reglamentos, dictados por órganos competentes, que establecen deberes formales».

Así, al ser recibido el Director Nacional de Aduanas en la Comisión de Presupuesto integrada con Hacienda del Senado, y explicando el alcance de la norma que fuera presentada dentro del Proyecto de Ley de Presupuesto elaborado por el Poder Ejecutivo, en relación a la infracción aduanera de contravención, expresó sucintamente que:

El artículo 300<sup>[7]</sup> agrega la infracción de contravención que ya tenía antecedente en el Código Tributario pero no estaba incorporada a la operativa aduanera. Es para el caso en que el operador no cumpla con los deberes formales; se trata de una infracción menor, pero debe estar incluida en la norma<sup>[8]</sup>.

Como puede observarse, la norma original (artículo 305 de la Ley N.º 18.719) tiene por finalidad atrapar conductas que contraríen («violación») las normas legales o reglamentarias («dictados por órganos competentes») que «establecen deberes con respecto de procedimientos aduaneros». En tal sentido, del texto del artículo 305 de la Ley N.º 18.719, no resulta la aclaración formulada por el Director Nacional de Aduanas, en cuanto a que atraparía las hipótesis donde «el operador no cumpla con los deberes formales», sino que se refiere, más genéricamente, a «deberes con respecto de procedimientos aduaneros». Por tanto, lamentablemente, no se dio la precisión que tenía su fuente al referir a deberes «formales», lo que luego sí fue corregido en el texto del artículo 200 del CAROU.

## 2. La infracción aduanera de contravención del artículo 200 del CAROU

Al entrar en vigencia el Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay, con fecha 18 de marzo de 2015, el artículo 305 de la Ley N.º 18.719 quedó derogado expresamente por el artículo 275 del CAROU, comenzando a regir la infracción aduanera de contravención prevista en el artículo 200 del CAROU.

Así, el referido artículo dispone:

Artículo 200. (Contravención).-

1. Se configura la infracción aduanera de contravención por la violación de leyes, decretos o reglamentos dictados por órganos competentes que establecen deberes formales respecto de procedimientos aduaneros y siempre que no constituyan otra infracción aduanera distinta de la contravención.
2. Serán responsables por dicha infracción los despachantes de aduana, depositarios, operadores portuarios, transportistas, titulares de las mercaderías objeto de los procedimientos aduaneros y las demás personas vinculadas a la actividad aduanera que hayan incumplido los deberes referidos.
3. La sanción será una multa por un valor equivalente entre 400 y 4.000 UI (cuatrocientas y cuatro mil unidades indexadas).

Según resulta del artículo transcrito, el numeral 1 del mismo estructura el tipo infraccional de la contravención, el numeral 2 establece el régimen particular de responsabilidad y el numeral 3 establece la sanción prevista, para quien se le impute dicha infracción.

Es innegable —a nuestro juicio— que en la contravención establecida en el artículo 200 del CAROU estemos ante una infracción aduanera. Aun cuando el artículo 199 del CAROU no la categorizara como tal, ello así resulta, de acuerdo a lo referido al tratar la naturaleza jurídica de las infracciones aduaneras.

Cabe señalar que la infracción aduanera de contravención tiene dos particularidades que la diferencian de las demás infracciones aduaneras, previstas en normas diversas al artículo 200 del CAROU, que son:

<sup>[7]</sup> En momento de realizarse la comparecencia del Director Nacional de Aduanas, el artículo referido a la infracción aduanera de contravención era el artículo 300.

<sup>[8]</sup> Según resulta de la versión taquigráfica de la sesión vespertina del día 8 de noviembre de 2010, en la Comisión de Presupuesto integrada con Hacienda de la Cámara de Senadores. Recuperado de <https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/ficha-asunto/104435> Ver en particular: Distribuido N.º 463, de 8 de noviembre de 2010.

- a) Es la única infracción aduanera que es sustanciada en vía administrativa, frente a la Dirección Nacional de Aduanas, y esta es la que impone la sanción por Resolución Administrativa, siendo pasible de recursos (Recursos de Revocación y Jerárquico), y, eventualmente, las resoluciones administrativas que dicte aquella Dirección son anulables ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (artículo 226 del CAROU<sup>[9]</sup>). En tanto, que las demás infracciones son sustanciadas y juzgadas ante el Poder Judicial<sup>[10]</sup>.
- b) Junto a la infracción aduanera de diferencia (artículo 201 del CAROU), son las dos únicas infracciones en las cuales «no será admisible ninguna excusa fundada en la buena fe, en el error propio o ajeno o en la falta de intención de perjudicar o defraudar al Fisco»; por tanto, son imputadas bajo un régimen de responsabilidad objetiva. En tanto, las demás son imputadas bajo un régimen de responsabilidad subjetiva.

### 3. Aspectos generales del tipo infraccional: alcance de la norma infraccional del artículo 200 del CAROU

En el artículo 200 del CAROU, se requiere de un incumplimiento de la normativa aduanera («leyes, decretos o reglamentos dictados por órganos competentes»), específicamente,

de aquellas normas aduaneras «que establecen deberes formales respecto de procedimientos aduaneros».

En otro sentido, puede decirse que la contravención se configura cuando se incumplen los deberes formales respecto de procedimientos aduaneros establecidos en leyes, decretos o reglamentos.

¿Cuáles son los «deberes formales respecto de procedimientos aduaneros»? Como requiere el tipo infraccional de la contravención, editada en el artículo 200 del CAROU, son aquellos deberes formales, establecidos en los procedimientos aduaneros, que tienen por finalidad reglar la actividad aduanera de los particulares, permitiendo con ello a la autoridad aduanera el debido control de aquella.

Así, el artículo 200 del CAROU se limita a determinar —exclusivamente— las hipótesis comprendidas por el tipo, en las cuales se exige, en primer término, la existencia de un «deber formal respecto de procedimientos aduaneros» y, en segundo término, para que se configure la infracción, que dicho deber formal haya sido incumplido por el obligado por la norma.

A propósito de la invocación del antecedente del Código Tributario, referido por el Director Nacional de Aduanas en su comparecencia al Senado —citada más arriba—, si bien probablemente haya sido la inspiración

<sup>[9]</sup> El artículo 226 del CAROU dispone:

«Artículo 226. (Procedimiento de contravención).- La infracción de contravención será impuesta por la Dirección Nacional de Aduanas previo procedimiento administrativo que asegure el derecho de defensa del imputado. Contra la resolución de la Dirección Nacional de Aduanas podrán interponerse los recursos administrativos previstos en el artículo 317 de la Constitución de la República y deducirse, oportunamente, la acción de nulidad prevista en el artículo 309 de la misma».

<sup>[10]</sup> El artículo 227 del CAROU dispone:

«Artículo 227. (Competencia según materia).-

1. El conocimiento de los asuntos relativos a infracciones aduaneras, excepto la infracción de contravención y lo dispuesto en el artículo 232 de este Código, corresponderá a los Juzgados Letrados de Primera Instancia del interior con competencia en materia aduanera y a los Juzgados Letrados de Aduana en los departamentos de Canelones y de Montevideo.
2. Conocerán los Tribunales de Apelaciones en lo Civil en segunda instancia y la Suprema Corte de Justicia en el recurso de casación, en caso de corresponder».

de la norma, en el sentido de establecer una infracción que atrapara las conductas contrarias (incumplimientos) respecto de los deberes formales establecidos en relación a los procedimientos aduaneros, entendemos que existen diferencias claras entre una y otra infracción, y ello de acuerdo a la finalidad que cumplen los procedimientos que contienen dichos deberes formales.

La Doctrina Tributarista nacional ha definido a los deberes formales como: «el conjunto de obligaciones de hacer y no hacer de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, de contenido no pecuniario, y que se originan con la ocasión de la tributación» (Blanco, 2004, p. 197). Como ejemplo de ello, se señala: la inscripción en registros especiales, la presentación de declaraciones u otro tipo de documentación ante las oficinas recaudadoras, la emisión de cierta documentación en una forma establecida por las normas como evidencia o respaldo de la realización de ciertas operaciones, el suministro de determinadas informaciones a los entes públicos que, de una u otra forma, cumplen funciones en relación con los tributos, el registro y/o contabilización internas de las operaciones del modo previsto en las normas a los efectos fiscales, el tolerar las actuaciones inspectivas del Fisco, etc. (Blanco, 2004, p. 197).

No obstante, a diferencia de la contravención tributaria, que gira en torno a los deberes de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias de contenido no pecuniario, el alcance de los deberes respecto de procedimientos aduaneros supone toda la actividad administrativa aduanera regulada, con independencia de la percepción o no de un tributo.

Como señalábamos al referir al concepto de derecho aduanero, sus normas tienen por objeto y fin la regulación del ingreso, permanencia y egreso de mercaderías en relación al territorio aduanero. En razón de ello, entre las referidas normas, se contemplan los diversos requisitos sustanciales, tributarios y procedimentales que se deben cumplir en relación con dichos ingresos, permanencias o egresos

de mercadería en el territorio aduanero donde se aplica la legislación aduanera del Estado.

Por ello, puede observarse que la «actividad aduanera» no está en relación exclusiva a la percepción de tributos, como tampoco los deberes formales giran en torno a la percepción de tributos o en ocasión de la tributación. De hecho, solamente los regímenes aduaneros de importación definitiva y exportación definitiva implican el pago de tributos, cuando corresponda. Todos los demás regímenes generales de importación y exportación (los que no son importación definitiva y exportación definitiva), así como los regímenes aduaneros especiales, no suponen una obligación tributaria para quienes amparen las mercaderías en los mismos.

Incluso la regulación de esos regímenes, contrariamente a lo que puede suponerse en el sentido que se están regulando regímenes excepcionales a aquellos que suponen la previa percepción de tributos, tienen como finalidad un tratamiento en beneficio de bienes que se consideran igual de importantes, o incluso superiores, y que requieren un tratamiento especial para generar una mejor y mayor circulación de mercaderías, con el correspondiente beneficio para los solicitantes de los regímenes, pero también para el Estado, al cumplirse con ello —de manera simultánea— otras funciones y concretarse otros intereses, como el empleo de mano de obra nacional, el ingreso de divisas, la mejora de la competitividad de los productos exportables, el acceso al mercado local de productos de mejor calidad, etc.

Así, toda la actividad aduanera referente al ingreso, egreso o permanencia de mercadería (bajo control aduanero), en relación a nuestro territorio aduanero, está sujeta a un procedimiento aduanero determinado. Toda la actividad aduanera está establecida en diversos procedimientos, con deberes formales para cada uno de los sujetos que intervienen en el mismo.

En tal sentido, existen diversos sujetos que tienen relación directa con la Administración Aduanera, que se encuentran alcanzados

por diversos deberes de cumplimiento necesario en realización del procedimiento aduanero correspondiente.

De ahí que, siendo las «personas vinculadas a la actividad aduanera» «las que realizan actividades relacionadas con operaciones y destinos aduaneros», es que se encuentran sujetas a los requisitos, formalidades y responsabilidades que se establezcan por la Dirección Nacional de Aduanas para su actuación en relación con las operaciones y destinos aduaneros (artículo 13 del CAROU).

En definitiva, para el adecuado ejercicio de la función aduanera de control del ingreso, permanencia y egreso de las mercaderías, en los diversos destinos y regímenes aduaneros previstos por la normativa, existen un conjunto de procedimientos que reglan cada una de las actividades aduaneras que pueden realizar las «personas vinculadas a la actividad aduanera». Asimismo, dentro de dichos procedimientos, existen concretamente establecidos los deberes formales que deben ser cumplidos por cada uno de los sujetos que intervienen en dichos procedimientos aduaneros.

En razón de ello, coincidimos con el Dr. Pablo González (2019), en cuanto a que en la contravención se estaría afectando directamente el bien jurídico intermedio «control aduanero». Así dice, con su claridad habitual, que: «si la acción infraccional resulta violatoria de una regla de procedimiento aduanero, debe concluirse que lo que se afecta es el normal desenvolvimiento del control aduanero, el mero ejercicio de este, sin contemplar la consecuencia de esa vulneración» (p. 123). Concluyendo:

Por consiguiente, la violación de leyes, decretos, o reglamentos dictados por órganos competentes que establecen deberes formales respecto de procedimientos aduaneros (el tipo de la contravención), afecta al control aduanero, en tanto, vulnera dicho control que consiste justamente en asegurar la aplicación de la legislación aduanera. (González, 2019, p. 124)

Por tanto, y como se verá, la finalidad del establecimiento de la infracción aduanera de «contravención» es reprimir aquellas conductas que sean contrarias a leyes y reglamentos que establecen los referidos «deberes formales» en lo que respecta a procedimientos aduaneros.

#### 4. Responsabilidad en la Infracción Aduanera de Contravención

Conforme resulta del numeral 2 del artículo 200 del CAROU, serán responsables por la infracción aduanera de contravención los despachantes de aduana, depositarios, operadores portuarios, transportistas, titulares de las mercaderías, objeto de los procedimientos aduaneros y las demás personas vinculadas a la actividad aduanera, «que hayan incumplido los deberes referidos».

Evidencia dicho numeral, una falta de sistematización y pulcritud en el tratamiento de la responsabilidad en la contravención, prefiriendo replicar parcialmente a su antecedente, sin considerar que la regulación del régimen de responsabilidad por infracciones aduaneras en el CAROU resulta contemplado en el Capítulo II «Responsables por Infracciones Aduaneras», del Título XIII «Régimen Infraccional» (artículos 218 al 223 del CAROU).

Así, parece haberse calcado su antecedente legal, en igual estructura, sin ubicarse adecuadamente la responsabilidad en la contravención, que en esencia no dista del régimen general de responsabilidad, por cuanto la responsabilidad se relaciona con el sujeto que haya incumplido los deberes formales que los procedimientos aduaneros le atribuyen a su cargo. Por tanto, la responsabilidad es del autor de la conducta que contraría el deber formal impuesto, en igual sentido al régimen general previsto en el numeral 1 del artículo 218 del CAROU.

Sorprende también que la norma haya preferido nominar a los sujetos, cuando siquiera establece un *numerus clausus* de los



sujetos comprendidos, dado que dice luego: «y las demás personas vinculadas a la actividad aduanera».

Nuevamente, esa falta de sistematización cuidada y requerida para un código se advierte por el hecho de no referir simplemente a «las personas vinculadas a la actividad aduanera que hayan incumplido los deberes referidos», lo que se adecúa al concepto que establece el numeral 1 del artículo 13 del CAROU, pues estas son: «las que realizan actividades relacionadas con operaciones y destinos aduaneros».

Obsérvese que el artículo 13 del CAROU, al tratar a las «personas vinculadas a la actividad aduanera», dispone en el numeral 2 que: «las personas vinculadas a la actividad aduanera estarán sujetas a los requisitos, formalidades y responsabilidades que se establezcan por la Dirección Nacional de Aduanas para su actuación en relación con las operaciones y destinos aduaneros». El término «responsabilidades» en dicho numeral —en nuestro concepto— debe leerse equivalente a «deber», dado que el numeral 3 del mismo artículo determina el concepto de «responsabilidad», en el sentido de «las consecuencias derivadas de los actos u omisiones en que incurran en el ejercicio de su actividad relacionada con operaciones y destinos aduaneros».

Por todo ello, una persona vinculada a la actividad aduanera solamente podrá ser responsable por una infracción aduanera de contravención, conforme al principio de tipicidad, si una norma establece un deber formal respecto de un procedimiento aduanero, asignando el cumplimiento de dicho deber a una persona vinculada a la actividad aduanera, y este deber no es cumplido por esta.

Así las cosas, el hecho de que un sujeto de los mencionados en la norma referida, participe de un determinado procedimiento aduanero, no determina de modo alguno su responsabilidad automática o mecanicista, en orden a las eventuales inconsistencias que puedan resultar del referido procedimiento. En tal caso,

la Administración Aduanera no se encuentra relevada por dicha circunstancia del análisis de la adecuación típica de la acción (del hecho) que eventualmente se pudiera atribuir al sujeto, siendo por el contrario exigible dicho análisis, como en todos los supuestos en que pueda resultar impuesta una sanción por parte de la administración.

Así, debe trasladarse la acción del sujeto en el caso particular a la acción individualizada en el tipo infraccional en análisis, y solo si encaja en dicho tipo infraccional, se podrá concluir que se ha configurado la referida infracción. En tanto, que el tipo infraccional de contravención requiere de una norma que establezca deberes formales en relación a procedimientos aduaneros es necesario que dicha norma le asigne un deber al referido sujeto y que se pueda comprobar que este lo ha incumplido.

## 5. La imputación bajo régimen de responsabilidad objetiva de la infracción aduanera de contravención

Como fue referido al señalar las particularidades de la infracción en análisis, la infracción aduanera de contravención (junto a la infracción aduanera de diferencia prevista en el artículo 201 del CAROU), según dispone el artículo 213 del CAROU (que prevé el régimen general de imputación de responsabilidad en las infracciones aduaneras), es una infracción en la cual es imputada bajo un régimen de responsabilidad objetiva.

Así, puede observarse, según fuera dicho anteriormente (Varela, 2017, p. 246), que el artículo 213 del CAROU no ha recogido de manera expresa la designación del régimen aplicable a las infracciones, esto es, no ha dicho «responsabilidad subjetiva», en el primer caso, aplicable al elenco de las todas las infracciones aduaneras previstas, con excepción de la contravención y la de diferencia, y respecto a estas, que se imputan bajo un régimen de «responsabilidad objetiva». Por el contrario, ha designado en un caso, el del numeral 1, que

incluye a las infracciones aduaneras de defraudación, defraudación de valor, desvío de exoneraciones y contrabando, señalando que estas «se imputarán a título de culpa o dolo». Por su parte, en el numeral 3, y en relación a las infracciones de contravención y de diferencia, ha expresado que respecto a estas que «no será admisible ninguna excusa fundada en la buena fe, en el error propio o ajeno o en la falta de intención de perjudicar o defraudar al Fisco».

Pero además, puede comprobarse que, al aludir al régimen de imputación de la responsabilidad por infracciones aduaneras en la «Exposición de Motivos» del Poder Ejecutivo que acompañó el Proyecto de Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay, se dispuso al respecto de las infracción de contravención, y diferencia, lo siguiente: «por su parte, para las infracciones de contravención y diferencia se mantiene la responsabilidad objetiva, dado su carácter eminentemente formal y procedimental, y dada su descripción típica y atribución de responsabilidad tanto en el derecho nacional como comparado»<sup>[11]</sup>.

No podemos compartir la conclusión que motiva la determinación de un régimen de responsabilidad objetivo para la infracción aduanera de contravención, basado en «su carácter eminentemente formal y procedimental», dado que ello no es suficiente para hacer pervivir dicho régimen de responsabilidad.

Así, no obstante el cambio producido, y reconociendo que existen ciertas diferencias entre las infracciones de Diferencia y contravención respecto de las infracciones aduaneras de defraudación, defraudación de valor, desvío de exoneraciones y contrabando, en cuanto a que aquellas infracciones refieren —en términos generales— a trasgresión de requisitos formales o a ciertos incumplimientos del deber de colaboración con el Organismo de Administración Aduanera, en el ejercicio de sus funciones de control, verificación o fiscalización; aun ello,

estas diferencias no justifican un tratamiento diferenciado en cuanto al régimen de responsabilidad del eventual infractor, (Varela, 2017, p. 248). Ello, en tanto las sanciones a las infracciones aduaneras, así concebidas y aplicadas, distorsionan la finalidad represiva de aquellas. Por ello, hemos concluido que el desconocimiento por el ordenamiento represivo aduanero del elemento subjetivo repugna a todo el sistema de valores de la sociedad, y ello se evidencia en las construcciones pretorianas de los tribunales judiciales que tienden a flexibilizar dicho régimen, incluso en contra de la propia norma positiva, como ha sido el caso de la jurisprudencia de Uruguay (Varela, 2012, p. 252).

Inversamente a lo sostenido en la exposición de motivos, parece resultar una solución de política administrativa (consentida en vía legislativa) tendiente a la mecanización de la imposición, sin permitir relevar el elemento subjetivo, que admite distinguir las conductas e imponer la sanción en orden a aquellas, de acuerdo a la finalidad punitiva que tienen las sanciones aduaneras.

Resulta llamativo que, de las infracciones aduaneras establecidas en el CAROU, la Contravención es la única que tiene una multa de fijación graduable entre 400 UI y 4000 UI, mientras las demás resultan una multa tasada (sustancialmente, un monto equivalente a una o dos veces los tributos «adeudados»). No obstante dicha circunstancia, no se considera el elemento subjetivo para imponer la misma. Esto es, la graduación no se realiza en mérito a la conducta desarrollada por el sujeto, y como veremos, tampoco se determina un criterio legal para hacerlo.

## 6. Adecuación típica e imputación

Ahora bien, debido a que en la infracción aduanera de contravención la adecuación típica se debe completar con aquellas normas

[11] Recuperado de [http://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/file/10084/1/exposicion\\_de\\_motivos.pdf](http://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/file/10084/1/exposicion_de_motivos.pdf)

que establecen deberes formales respecto de procedimientos aduaneros, el análisis en relación a la adecuación típica de un hecho, en el artículo 200 del CAROU, debe incluir:

- a) La determinación de la norma —anterior a la producción del hecho— que contenga específicamente un deber formal respecto de un procedimiento aduanero.
- b) Que el sujeto a quien se le pueda imputar la infracción se encuentre obligado a dar cumplimiento a dicha norma, por encontrarse tramitando el procedimiento aduanero que contempla dicho deber.
- c) Que el referido sujeto haya incumplido el deber formal previsto para dicho procedimiento.
- d) Que dicho incumplimiento no constituya otra infracción aduanera (distinta de la contravención).

Así entonces, para poder imputar la infracción aduanera de contravención, tiene que existir un actuar del sujeto que se pretende sancionar, que se encuentre en contradicción con una norma que establezca «deberes formales respecto de procedimientos aduaneros» y, por tanto, que los referidos deberes formales hayan sido incumplidos por el mismo.

En cualquier caso, no hay argumento que pudiera basarse en la responsabilidad objetiva que pueda enervar el principio de causalidad o imputabilidad.

Así, debe observarse también, que el «principio de personalidad de las penas» implica que únicamente pueden ser sancionados quienes hubieran realizado la acción típica (recogida en el tipo infraccional), dado que en derecho aduanero sancionador es imposible disociar autoría y responsabilidad en la infracción aduanera<sup>[12]</sup>.

El hecho de que las infracciones de diferencia y contravención se imputen bajo un «régimen de responsabilidad objetiva» no significa que no debe vincularse el actuar de un sujeto con la acción descrita en la norma infraccional (supuesto de hecho normativo), sino que —simplemente— no se tomará en cuenta su conducta a los efectos de su encuadre típico ni en la graduación al imponer la sanción.

Por ello, la expresión «responsabilidad objetiva» significa responder el autor por el resultado (tanto en delitos o infracciones dolosos como culposos), siempre que este presente una relación de causalidad con la conducta, aun en aquellos casos en que —subjektivamente— no haya actuado con dolo o culpa (De Jesús, 2006, p. 42).

Debe tenerse presente que las infracciones se producen mediante una acción o hecho humano voluntario, por tanto, normalmente, incluyen o entrañan una intención dolosa o un obrar culposo. Por ello, debe entenderse que el elemento subjetivo está siempre en el actuar de la conducta del sujeto que comete la infracción; no obstante, y como con enjundiosa precisión lo establece Camauër (2007), la cuestión central se encuentra en saber si la ley lo ha tomado en cuenta o no y, asimismo, en qué medida lo hace, para atribuirle a su autor el resultado disvalioso previsto en la norma, esto es, la imposición de la sanción (p. 303).

Así, Camauër (2007) refiere a la forma de imputación bajo un régimen de responsabilidad objetiva como impuesta por una ley *a priori*, como una responsabilidad de tipo «mecanicista», que prescinde de toda subjetividad en la consideración de la conducta sancionable (p. 303).

Por ello, la particularidad del régimen de responsabilidad objetiva excluye el análisis de la culpabilidad del autor de una acción, pero no el nexo entre la acción del sujeto y la norma que

[12] Cuestión diversa sería la responsabilidad en la consecuencia pecuniaria de la infracción, esto es, de la sanción, situación contemplada en el numeral 3 del artículo 218 del CAROU, en relación al despachante de Aduana.

determina la acción típica, que en la infracción aduanera de contravención requiere, asimismo, de otra norma que determine un deber formal que debe ser cumplida por dicho sujeto en el procedimiento aduanero que aquel tramita.

El numeral 2 del artículo 200 del CAROU dispone expresamente que: «Serán responsables por dicha infracción las personas vinculadas a la actividad aduanera, (...) que hayan incumplido los deberes referidos», que son los contemplados en aquellas normas que establecen deberes formales respecto de procedimientos aduaneros.

Así, debe existir una correlación directa entre el sujeto que tiene dicho deber formal en un procedimiento aduanero, impuesto por la legislación aduanera (ley, decreto o reglamento), y el incumplimiento por este de los referidos «deberes formales» respecto de procedimientos aduaneros exigidos al mismo.

## 7. La sanción aduanera por contravención

Si bien al analizar el régimen de responsabilidad —y particularmente la imputación bajo un régimen de responsabilidad objetiva— adelantamos las sanciones aplicables, volvemos a referir al punto, puesto que restan analizar algunas cuestiones que emergen de esta.

El numeral 3 del artículo 200 del CAROU establece la sanción de la contravención al expresar que «la sanción será una multa por un valor equivalente entre 400 y 4000 UI (cuatrocientas y cuatro mil unidades indexadas<sup>[13]</sup>)».

Como se dijo, si bien se establece una multa que debe ser graduada para su imposición (entre 400 UI a 4000 UI), se excluye el elemento subjetivo en dicha graduación.

Pero además, aun cuando en su exposición de motivos el Poder Ejecutivo decía: «El CAROU incorpora un todo orgánico, que con-

sidera a todas las infracciones aduaneras bajo los mismos principios y procedimientos, otorgando certeza jurídica y reglas claras tanto a quienes se impone la norma como a quienes la deben aplicar», se vuelve a observar una deficiencia en la sistemática del Código cuando se trata de una norma que proviene de una fuente diversa, como es el caso del antecedente de la contravención.

Así, si bien el artículo 215 del CAROU regula la «determinación de las sanciones», ninguna referencia se realiza a cómo debe determinarse la sanción de la contravención, como hubiera correspondido. Por tanto, si el Código pretendió resolver los diversos aspectos del infraccional aduanero, con la función de «otorgar certeza jurídica y reglas claras», en el caso, dicha finalidad no resulta conseguida.

Tanto es así que se ha dicho que se trata de una multa pecuniaria, «con un alto grado de poder discrecional para el órgano sancionador» (DNA) al momento de la determinación e imposición (Labandera, 2016, p. 487).

Pero también se ha dicho que la sanción consiste en «una multa de 400 UI a 4000 UI», la cual estimamos debe graduarse en función de la gravedad del hecho, de la incidencia y de la reiteración, entre otros aspectos a tener en cuenta» (Caffera, Lamenza, Pérez, Laventure y Gutiérrez, 2016, p. 636).

En este último sentido, no compartimos dicha conclusión, puesto que debe observarse que ninguno de los elementos invocados resultan determinados a texto expreso. Pero, además, ninguno de ellos resultan elementos a ser valorados en la sistemática de las demás infracciones y, por tanto, parecen desprenderse conclusivamente por cierta asimilación a las infracciones administrativas, aun cuando se sostiene que no se está ante una falta administrativa, como también entendemos. Por

<sup>[13]</sup> La Unidad Indexada (UI) fue creada por la Ley N.º 17.761, de 12 de mayo de 2004. Recuperado de <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/17761-2004>

cuanto, el hecho de que sean impuestas por la Administración Aduanera no las hace ser infracciones administrativas.

A ello ha de sumarse que, en la mayoría de los casos, la imposición de la sanción no contempla una motivación de las razones del por qué se impuso un monto de multa determinada sobre cualquiera de los otros posibles.

En tal sentido, existe una deficiencia clara en el Código de proveer las notas de certeza jurídica y reglas claras, para la determinación concreta de la sanción a imponer, lo que requiere una pronta adecuación.

## 8. La contravención no es una infracción residual (ni «doblemente residual»)

En relación a la infracción aduanera de contravención, se le ha atribuido de estarse ante un tipo infraccional con la característica de ser «doblemente residual», «pues será aplicable cuando aún la infracción de defraudación residual del artículo 204 del CAROU no sea aplicable y, por supuesto, ninguna otra» (Caffera, Lamenza, Pérez, Laventure y Gutiérrez, 2016, p. 632).

No compartimos dicha característica; es más, disentimos en la posibilidad de que en un régimen sancionatorio (como el régimen infraccional aduanero) puedan presentarse descripciones que puedan ser atribuidas en carácter de residual. No entendemos que ello fuera posible en relación a la infracción de defraudación (artículo 204 del CAROU) y, menos aún, que en la infracción aduanera de contravención pudiera ser caracterizada como de «doble residualidad».

Lo de «doble residualidad» se atribuye por la existencia de otra infracción aduanera, la defraudación —actualmente prevista en el artículo 204 del CAROU—, a la cual se le ha asignado por la doctrina dicho calificativo de «residual», ya desde su inclusión en el repertorio de infracciones aduaneras previstas en la legislación, junto a la infracción aduanera de diferencia y de la infracción aduanera de contrabando (González, 1964, p. 121).

No obstante, no existe ni residualidad jurídica ni residualidad metodológica en ninguno de los dos casos (defraudación y contravención).

Dice la parte final del numeral 1 del artículo 200: «(...) y siempre que no constituyan otra infracción aduanera distinta de la contravención».

Obsérvese que la anunciada «residualidad» no es tal. Menos aún la doble residualidad.

Empecemos por analizar el supuesto carácter «residual» de la infracción aduanera de defraudación, y ello a partir del artículo 204 del CAROU que la contempla.

Así, en el artículo 204 del CAROU, al establecer el tipo infraccional de la defraudación, el numeral 1 del mismo dispone:

Configura la infracción aduanera de defraudación toda acción u omisión que, en violación de las leyes, decretos o reglamentos, se traduzca o pudiera traducirse si pasase inadvertida, en un perjuicio al Fisco en la percepción de la renta fiscal o en la concesión de incentivos o beneficios económicos o tributarios, y siempre que el hecho no constituya otra infracción aduanera.

Como resulta del artículo transcrito, el tipo infraccional es muy amplio y contempla «toda acción u omisión» que se realicen en «violación de las leyes, decretos o reglamentos» que tengan como correlato a aquella acción u omisión, que la misma «se traduzca o pudiera traducirse si pasase inadvertida en un perjuicio al Fisco», sea por no recibir la renta fiscal que correspondería o por la concesión de un incentivo o beneficio económico o tributario no debidos.

Así, puede verse que el tipo infraccional de la defraudación es tan laxo que permite encuadres típicos de múltiples conductas, que, en muchos casos, pueden estar incluidas en los otros tipos infraccionales.

Tal amplitud en la conformación de tipo se puede observar, por cuanto son dos los elementos centrales del tipo infraccional de la defraudación: a) una acción u omisión, antiju-

rídica; y b) la existencia de un perjuicio o posible perjuicio al Fisco, quien no percibió o pudo no percibir la renta fiscal como correspondía; o concedió o hubiera concedido un beneficio que no correspondería.

Los mismos juegos de elementos se encuentran en las demás infracciones, esto es, en la diferencia (artículo 201 del CAROU), en la defraudación de valor (artículo 205 del CAROU), en el desvío de exoneración (artículo 208 del CAROU) y en el contrabando (artículo 209 del CAROU). No obstante, dichos tipos infraccionales se encuentran acompañado de otros elementos, conformando tipos infraccionales más específicos.

Frente a dicha circunstancia, resulta la necesidad —entendemos aclaratoria— de establecer en el artículo 204 del CAROU: que si se encuentran los elementos del tipo previsto, se configura la infracción aduanera de defraudación, «siempre que el hecho no constituya otra infracción aduanera». El término «siempre» podría ser perfectamente sustituido por «salvo», pero requeriría un agregado más concluyente, en el sentido de determinar que, en tal caso, no se configuraría la infracción.

De cualquier modo, queda claro que, si el «hecho» que puede ser atrapado en el tipo infraccional aduanera de la defraudación, constituye otra infracción, no constituye la defraudación, porque este resulta expresamente excluido.

Así, la parte final del numeral 1 del artículo 204 excluye la aplicación del tipo infraccional de la defraudación, y lo hace —a nuestro juicio— por aplicación expresa del principio de especialidad.

Analizando las diversas disposiciones que receptan diversos principios del derecho sancionatorio en el Código Aduanero argentino —principios que no han sido recogidos expresamente por el Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay—, y, particularmente, la disposición del artículo 896 del referido Código ha expresado la doctrina argentina, que: «la otra consecuencia de la tipicidad del hecho es

la que se denomina principio de especialidad» (Camauër, 2007, p. 298). En tal sentido, la norma específica desplaza a la más genérica: cuando un tipo penal abarca un hecho pero existe otro específico que también lo abarca, corresponde aplicar este último. Así, la norma más específica es la que establece una descripción más próxima, ceñida o minuciosa de la conducta en cuestión (Camauër, 2007, p. 298).

Pero además, es metodológicamente incorrecto sostener que en dicho supuesto pueda considerarse que el tipo de la defraudación atraparía las conductas que se escaparan de los demás tipos infraccionales para adquirir la denominación de «residual».

Véase que la configuración de una conducta como infraccional depende de que la misma (la conducta) encuadre en el tipo legal. Si no existe dicho encuadre típico, no hay infracción.

Entonces, en dicho supuesto, si se pretende determinar si una conducta encaja en alguno de los diversos tipos infraccionales —y no lo hace en ninguno, excepto en el tipo de la defraudación—, no hay residualidad de esta infracción aduanera respecto a las otras, puesto que solamente configura la infracción de defraudación por encajar la conducta exclusivamente en el tipo infraccional de la defraudación.

Por otro lado, si en la evaluación de la encajabilidad de una conducta en igual supuesto —esto es, en el elenco de diversas infracciones que existen—, se determina, por ejemplo, que esta conducta encaja en el contrabando y en la defraudación, dado que los elementos —a) acción y b) pérdida de renta fiscal— se encuentran en ambos, se excluye la defraudación por resultar menos específica. En tal caso, no se puede sostener que se trataría de una infracción residual; por el contrario, es una infracción excluida.

En igual sentido sucede con la contravención, que además tiene particularidades, por cuanto la conducta descrita es más específica.

No obstante, el problema es diverso; un incumplimiento de un deber formal respecto de

un procedimiento aduanero podría encuadrar simultáneamente en una contravención y en una defraudación de valor, si —por ejemplo— dicho incumplimiento refiere a una declaración aduanera que tiende a distorsionar el valor en aduana en perjuicio de la renta fiscal (artículo 205 del CAROU, infracción de defraudación de valor<sup>[14]</sup>). En tal caso, el legislador ha previsto que se excluye la contravención (al decir: «(...) y siempre que no constituyan otra infracción aduanera distinta de la contravención»).

Pero si se excluye la contravención, resulta desaplicada por mandato legal. En caso contrario, si el hecho solo es atrapado por el tipo infraccional de la contravención, existe adecuación típica, pero la misma no es residual de nada, puesto que ninguna otra infracción aduanera era pasible de configurarse con dicha conducta.

#### IV. ALGUNOS EJEMPLOS DE DEBERES FORMALES EN RELACIÓN A PROCEDIMIENTOS ADUANEROS Y SUS EVENTUALES POSIBLES INCUMPLIMIENTOS

A los efectos de explicitar cómo funcionaría la hipótesis infraccional aduanera de Contravención sobre supuestos concretos, observamos dos ejemplos:

##### **Ejemplo 1:**

En el «procedimiento de importación definitiva de muestras, material de publicidad y partes, repuestos y dispositivos»<sup>[15]</sup> (aprobado por Resolución General N.º 59/2017, de 14 de noviembre de 2017), se establecen varios deberes formales respecto del aludido procedimiento

aduanero, que tienen en el mismo, como «responsable» al «despachante de Aduana».

En tal sentido, se establece en el referido procedimiento, en relación a la «actividad/sub-proceso», «presentar declaración», en el cual se lo designa como «responsable» al «despachante de Aduana», que: «11. Como documento comercial se deberá asociar la/las facturas comerciales o documento de efecto equivalente. Se aceptará facturas pro-forma como parte de la documentación».

Así, en el numeral 11 referido, el «deber formal» respecto de dicho procedimiento es: asociar la factura comercial como «documento comercial».

El único incumplimiento posible a dicha norma, que puede darse desde el punto de vista formal, respecto de dicho procedimiento aduanero es —justamente— no asociar la factura comercial o documento de efecto equivalente como «documento comercial».

Si se incumple dicho deber por el despachante de Aduana, violando la norma reglamentaria (Resolución General N.º 59/2017) dictada por la Dirección Nacional de Aduanas, se configura la infracción aduanera de contravención, estatuida en el artículo 200 del CAROU.

##### **Ejemplo 2:**

En el «procedimiento de control de mercadería de libre circulación en zona franca»<sup>[16]</sup> (aprobado por Resolución General N.º 90/2020, de 20 de octubre de 2020), se establecen varios deberes formales respecto del

[14] El artículo 205 del CAROU dispone:  
«Artículo 205. (Defraudación de valor).-

1. Configura la infracción aduanera de defraudación de valor toda declaración aduanera que distorsione el valor en aduana de las mercaderías en perjuicio de la renta fiscal.
2. La sanción será una multa igual al doble del importe de los tributos adeudados, sin perjuicio del pago de los mismos.»

[15] Recuperado de <https://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/file/17850/1/procedimiento-de-importacion-definitiva-de-muestras-material-de-publicidad-y-partes-repuestos-y-dispositivos-14112017.pdf>

[16] Recuperado de <https://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/file/22231/1/anexo-rg-90.pdf>

aludido procedimiento aduanero, que tienen en el mismo como responsables al «desarrollador de la Zona Franca», y al «depositario».

En tal sentido, se establece en el numeral 12 del referido procedimiento, que:

En el ingreso de insumos para transformación, la comunicación electrónica deberá consignar el tipo de documento «factura por insumo para transformación» (identificado en el sistema con el código «92») y los datos número de factura, fecha de emisión y RUT del emisor, debiendo detallarse la mercadería ingresada y sus cantidades.

Así, el «deber formal» respecto de dicho procedimiento, previsto en el numeral 12, es que, en el ingreso de insumos para transformación, la comunicación electrónica que realice el «desarrollador de la Zona Franca» consigne el tipo de documento «factura por insumo para transformación» y los datos: número de factura, fecha de emisión y RUT del emisor; debiendo detallarse la mercadería ingresada y sus cantidades.

Un incumplimiento posible a dicha norma, que puede darse desde el punto de vista formal, respecto de dicho procedimiento aduanero es —justamente— no consignar los datos del número de la factura o que no se detalle la cantidad de la mercadería ingresada.

Si se incumple dicho deber por el desarrollador de la Zona Franca, violando la norma reglamentaria (Resolución General N.º 90/2020) dictada por la Dirección Nacional de Aduanas, se configura la infracción aduanera de contravención, estatuida en el artículo 200 del CAROU.

## V. A MODO DE CONCLUSIÓN

Como referimos al iniciar el presente, nos propusimos revisar la infracción aduanera de contravención a los fines de analizar sus notas características y poder determinar cuáles son las conductas que resultarían atrapadas por el tipo infraccional del artículo 200 del CAROU.

En dicho transcurso, pudimos repasar algunos de los conceptos centrales del derecho aduanero sancionatorio y establecer la finalidad de la infracción en estudio, permitiéndonos señalar inconsistencias en la sistematización del CAROU en relación a la misma.

Asimismo, hemos podido determinar que la finalidad del establecimiento de la infracción aduanera de «contravención» es reprimir aquellas conductas que sean contrarias a leyes y reglamentos que establecen los «deberes formales» en lo que respecta a procedimientos aduaneros.

En razón de ello, concluimos que, para poder imputar la infracción aduanera de contravención, tiene que existir un actuar del sujeto que se pretende sancionar, que se encuentre en contradicción con una norma que establezca «deberes formales respecto de procedimientos aduaneros» y, por tanto, que los referidos deberes formales hayan sido incumplidos por el mismo.

En tanto, que el tipo infraccional de contravención requiere de una norma que establezca «deberes formales» respecto de procedimientos aduaneros, es necesario que la referida norma (ley, decreto o reglamento dictado por órgano competente) le asigne dicho deber (formal) al referido sujeto.

En tal caso, la Administración Aduanera debe analizar la adecuación típica de la acción (del hecho) que eventualmente se pudiera atribuir al sujeto y, por tanto, pueda comprobar que este lo ha incumplido.

Como corolario de todo ello, puede decirse que la violación de deberes sustanciales puede quedar abarcado por cualquiera de las otras normas infraccionales, pero no por la infracción aduanera de contravención, que se limita a los incumplimientos de deberes formales en relación a procedimientos aduaneros.

## VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Blanco, A. (2004). *El Impuesto al Valor Agregado*. Vol. II, FCU



- Basaldúa, R. X. (1997). *Introducción al Derecho Aduanero*. Abeledo-Perrot.
- Caferra, L. Lamenza, S., Pérez, N., Gutiérrez, G. & Laventure, I. (2016). *Código Aduanero de la República oriental del Uruguay. Comentado y concordado*. Amalio M. Fernández Editor.
- Camauër, F. G. (2007). Infracciones Aduaneras. Su regulación en la parte General del Código Aduanero, en *Estudios de Derecho Aduanero. Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine*, Juan Patricio COTTER (coordinador). Ed. LexisNexis. p. 293-318.
- De Jesús, D.E. (2006) *Imputación objetiva*, Editorial DdeF.
- Figueredo, F & Varela, A. (2021). *Los Despachantes de Aduana y las infracciones y sanciones aduaneras*.
- Falcón y Tella, M. J. & Falcón y Tella, F. (2007). *Fundamento y finalidad de la sanción: ¿un derecho a castigar?* Marcial Pons.
- García, C. (2010). *Derecho Tributario. Derecho tributario formal, procesal y penal*. Cuarta edición ampliada y actualizada. AbeledoPerrot.
- González, A. D. (1946). *Derecho Aduanero Uruguayo. Comentarios de la Legislación Represiva*. Claudio García & Cia – Editores.
- González, P. (2019). *Derecho Aduanero*, Tomo II. Editorial La Ley Uruguay.
- Labandera, P. (2016). «Estudios sobre el Código Aduanero de la ROU», en *Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay. Anotado y concordado. Segunda Edición. Ampliada y actualizada*. Editorial La Ley Uruguay.
- Mazz, A. (2001). *La integración económica y la tributación*. Fundación de Cultura Universitaria.
- Varela, A. (2017). «Una necesidad imprescindible: Desterrar definitivamente el régimen de responsabilidad objetiva del infraccional aduanero». *Revista IUS ET VERITAS* (55). Asociación IUS ET VERITAS, pp. 236-254.
- Varela, A. (2020). Reflexiones en torno al proceso judicial por infracciones aduaneras en Uruguay. *YachaQ: Revista de Derecho N.º 11*. Centro de Investigación de los Estudiantes de Derecho (CIED), pp. 189-205.