

DIVISIÓN GESTIÓN JURÍDICO NOTARIAL
DEPARTAMENTO DE ASUNTOS JURÍDICOS

Montevideo,, de..... 2019

Sr. Director.

Vienen estos obrados desde la Asesoría Técnica a efectos de recabar el pronunciamiento de este Departamento respecto a los recursos de revocación y jerárquico en subsidio, interpuestos por XX S.A. contra la DUA No. de fecha ... de de 2019 atento a que *“se determina, liquida y retiene la “TASA LATU DECRETO 338/82”* que, a su entender, constituye un impuesto encubierto y contrario a Derecho.-

Previo a ingresar al análisis en cuanto a los aspectos formales y sustanciales de la presente vía recursiva se considera menester hacer un repaso de los antecedentes en la materia en discrepancia.-

I. Antecedentes.-

I.- Por GEX No., la Asociación de presenta al amparo del art. 318 de Constitución de la Republica, solicitud de exclusión de las empresas del pago de costo del LATU, requiriendo conocer el fundamento normativo que habilita a la Dirección Nacional de Aduanas a oficiar como gente de retención del servicio de inspección del LATU, de alimentos importados de conformidad con el Decreto 338/982 sosteniendo *“...que debería considerarse a las empresas importadoras que así lo soliciten la opción de dejar de pagar un tributo que resulta improcedente e indebido”*.-

Dichas actuaciones fueron remitidas a informe del LATU, manifestando éste que “...la inclusión del costo de la inspección del LATU (artículo 16 Decreto 338/982) en la boleta de despacho que cobra la DNA, se hace en el marco de un acuerdo suscrito por ambas instituciones con fecha 11 de agosto de 1999, el que acompaña...”, destacando que la DNA, “...no está facultada para determinar y resolver sobre la legalidad o ilegalidad de las normas jurídicas dictadas por los Poderes competentes.” Por lo que concluye que “la petición presentada por la ... ante la Dirección Nacional de Aduanas, es improcedente por razones de forma y de fondo”.-

Esta Asesoría Letrada se pronunció señalando que “la DNA se encuentra subordinada orgánica y jerárquicamente al órgano que dictó el Decreto, el cual además tiene presunción de legalidad. La desaplicación parcial peticionada por parte de la DNA, implicaría una clara subversión de la jerarquía y traería aparejado un evidente caos administrativo. Al respecto cabe expresar que si entiende que no debe aplicarse el Decreto, que a la fecha repito no ha sido recurrido, ni anulado, debería ocurrir ante el Poder Ejecutivo para modificarlo o derogarlo, dado que el Decreto 338/982 en lo referente a su legalidad, posee plena vigencia y efectos jurídicos. Es de agregar que en oportunidad de su publicación en el año 1982 se disponía de la vía recursiva pertinente para su impugnación lo cual no fue realizado.

En definitiva, el derecho de petición en el cual se funda debería en todo caso, ser ejercido y presentado para ante la autoridad competente que en el caso es el Poder Ejecutivo; no teniendo la DNA facultades para acceder a lo solicitado, y menos aún respecto de un universo parcial de empresas y no general.

A mayor abundamiento, como acertadamente lo expresa GIORGI “El acto administrativo debe formularse por el órgano o centro de administración competente, es decir, por quien ha sido habilitado jurídicamente para su emisión. Cuando la Administración dicta un acto exorbitando el campo de sus atribuciones, violando las reglas de la competencia, el acto está

viciado de incompetencia, en principio, el más grave y el de mayor entidad de los vicios jurídicos” (GIORGI, Héctor, “El Contencioso Administrativo de Anulación”, p. 199, Montevideo, 1958). En el obrados, si la DNA actuara conforme a lo peticionado, lo estaría haciendo fuera de sus competencias”.-

En función de lo expuesto dicho expediente fue resuelto por la Dirección Nacional, con fecha ... de ... de 2017, no haciendo lugar a lo peticionado.-

II.- En GEX No. luce la presentación de la del recurso de revocación y jerárquico en subsidio contra el mencionado acto administrativo dictado por la DNA postergando su fundamentación en base a lo preceptuado por el artículo 155 del Decreto 500/991.-

En dictamen de este Departamento se sostuvo que *“la DNA no se encuentra en la posición de analizar la legitimidad o no del Decreto 338/982, el cual por décadas ha tenido pacífica aceptación y aplicación, y que el organismo solicitante de la retención funda legalmente, especialmente, en lo dispuesto por el art. 164 de la Ley 13.640. No se trata de una defensa formal, se trata del apego normativo a los límites competenciales de la DNA.*

Se destaca además que la DNA, es una unidad ejecutora (la 007) del MEF, por lo que sus competencias no abarcan la aplicación o desaplicación por sí y ante sí de tributos y/o precios, lo cual sería lógica y jurídicamente exorbitante de sus cometidos específicos. La DNA ejecuta y aplica los tributos y/o precios que le determinan los organismos competentes.

Tales asertos, se ven reafirmados por lo dispuesto en el art. 6 de la Ley 19.276 – Código Aduanero Uruguayo – el cual dispone: “1. La Dirección Nacional de Aduanas es el órgano administrativo nacional competente para aplicar la legislación aduanera.

2. A la Dirección Nacional de Aduanas compete:

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

Conforme con el artículo transcripto, es claro que la DNA se limita a liquidar, percibir y fiscalizar lo que le encomendaren. En este caso, el organismo claramente que encomendó a la DNA la tarea es el LATU, y ello se implementó a través del convenio citado, el cual se encuentra fundamentado expresamente en el Decreto 338/92, por lo que debiera ser ante el LATU que se tendría que gestionar una desaplicación del Decreto citado y concomitantemente de su cobro.

Por otra parte, muchos de los argumentos de fondo que maneja el recurrente tienen relación y están directamente dirigidos al LATU, lo que es demostrativo que ante dicho organismo, en todo caso debió ocurrir para esgrimir tales fundamentos y argumentos y no ante la DNA...”.

En consecuencia, la DNA mantuvo la resolución recurrida y se franqueó el recuso jerárquico en subsidio para ante el Ministerio de Economía y Finanzas, el cual fue confirmado por el jerarca, mediante resolución de fecha 24 ... de.... 2018.-

III.- Mediante GEX No., la Empresa XX S.A. se presenta al amparo del artículo 318 de la Constitución solicitando que la Dirección Nacional de Aduana “*deje de retener el concepto identificado como “TASA LATU DECRETO 338/82” de las boletas de despacho correspondientes a sus trámites de importación”.-*

Estudiado el caso, se concibió por informe de esta Asesoría Letrada, que “*Estamos ante una norma totalmente válida y eficaz y como tal, sirve de sustento para el también válido convenio celebrado dentro del marco de sus facultades y cometidos de la DNA y el LATU que establece como se coordinaran las participaciones de cada uno de los organismos en el ingreso de bebidas y alimentos de origen importado, mediante el cual se determinó que la DNA efectuara el cobro del precio por los servicios de certificación a favor del LATU, no existiendo méritos para proceder a su desaplicación, ni siquiera de forma parcial a aquellas empresas que*

así lo soliciten". Concluyendo "Por ende, habiendo ya recaído resolución sobre el tema de fondo de la presente petición, procede al archivo de estos obrados no sin antes notificar al interesado".-

Dictando la Dirección Nacional resolución, con fecha ... de ... de 2019, disponiendo: *"Visto la petición presentada por la empresa XX S.A. y atento a lo informado por el Departamento de Asuntos Jurídicos, en tanto sobre la petición de obrados ya ha resuelto esta Dirección Nacional en expediente ..., corresponde proceder al archivo de los presentes obrados".-*

IV.- Finalmente, por GEX No.... surge la interposición de XX S.A de los recursos de revocación y jerárquico en subsidio ante a lo anteriormente resuelto.-

La Asesora opinante señala que: *"El Decreto 338 / 1992, cuyo título es "FIJACION DE UN SISTEMA INSPECTIVO PARA LOS PRODUCTORES ALIMENTICIOS Y BEBIDAS QUE SE IMPORTEN" Establece en su Artículo 16: "Los costos ocasionados por los servicios de contralor, análisis y certificación, prestados por el LATU, serán de cargo del importador, de acuerdo con las disposiciones vigentes".*

A los efectos de efectivizar el pago "de cargo del importador" se formalizó por la Aduana y el LATU, como en otros muchos casos, un acuerdo de fecha 11 de agosto de 1999, donde se materializa la forma como se efectivizarán dichos pagos en el trámite aduanero, con el fin de que los mismos se vean reflejados informáticamente en los DUAS de importación respectivos.

Esta práctica es habitual y cotidiana de la Aduana con respecto a los Organismos relacionados con el Comercio Exterior, ya que es su potestad formalizar los procedimientos a fin de aplicar la legislación aduanera, promoviendo la facilitación y la seguridad en el comercio. La informatización de los pagos, la conexión en red con los organismos y la emisión de certificados electrónicos respectivos es uno de sus objetivos estratégicos".-

Agregando que “Más allá de los fundamentos de hecho y de derecho alegados por el recurrente, habrá de indicarse que emerge de marras que el asunto de fondo tratado en el recurso, en definitiva nos lleva hacia una situación ya analizada y resuelta en el multicitado expediente GEX ... , (tal como se expresa en la resolución que se impugna), sobre el cual recayera resolución denegatoria que, como se vio, fue notificada en forma otorgando las debidas garantías, y examinado por el MEF en sede de recurso jerárquico, por lo que actualmente se encuentra laudado y pasible de ser extendido a casos de igual tenor.

En efecto, se mantuvo por parte de la Dirección Nacional la resolución adoptada en GEX No...., franqueando el recurso jerárquico interpuesto en subsidio para ante el Ministerio de Economía y Finanzas.-

Actualmente consta en el sistema informático GEX la remisión de estas actuaciones a estudio de dicha Secretaría de Estado.-

Habiendo dejado asentadas las múltiples oportunidades donde se trató el tema de fondo, se procederá a continuación al estudio de los aspectos formales.-

II. Análisis Formal.-

En cuanto a las formalidades cabría manifestar que la presente vía recursiva, ha sido presentada en tiempo y forma, con firma letrada y la tributación correspondiente.-

No obstante, por los fundamentos que de seguido se dirán no corresponde hacer lugar a los recursos interpuestos.

I. Irrecurribilidad de la Declaración Aduanera de obrados.-

Siendo los recursos administrativos el instrumento de garantía, y el medio de defensa otorgado a los particulares frente a la actuación lesiva de la Administración debemos

imperiosamente, frente a su interposición, dilucidar la existencia del acto que se pretende impugnar y su carácter o naturaleza.-

En lo que refiere particularmente a la declaración aduanera, no es concebida por esta Asesoría como un acto administrativo - y por ende pasible de la interposición de la vía recursiva - sino que, por el contrario, configura a nuestro entender lo que se conoce en materia tributaria como un *acto de determinación por el propio sujeto pasivo*.- Tanto lo es, que se encuentra suscrita por el propio recurrente siendo una manifestación de voluntad del mismo respecto de los diversos aspectos que declara.

Así, al confeccionar el Documento Único Aduanero existe por parte del interesado, sin perjuicio del cumplimiento de un deber impuesto por la legislación aduanera vigente, una acción propia respecto de los aspectos que declara, excepto cuando - como es el caso -, existen parámetros que no puede eludir como es el pago que se recurre. Esos parámetros evidentemente, no fueron atestados por el administrado, ni tampoco por la Administración al momento en que el administrado confecciona el DUA, sino que fueron insertados - en este caso - de forma general en el sistema Lucía por un acto tácito o expreso anterior, a la confección del DUA, y ese sería el acto a recurrir. Acto que es verdad, manifiesta sus efectos en el llenado del DUA pero que no se encuentra en la confección del DUA que es realizada por el propio particular. Podemos decir que el DUA en esos aspectos es el reflejo de un acto anterior de la Administración - que en el caso del recurrente ya ha recurrido -.

Lo que viene de exponerse se encuentra respaldado por la doctrina mayoritaria. En efecto, Giuliani Fonrouge siguiendo la posición de Giannini, señala que *“el acto de determinación no debe ineludiblemente emanar de la Administración, puede estar a cargo del contribuyente, sin perjuicio del derecho de rectificación del fisco.”*¹.-

¹ Giuliani Fonrouge, obra cit. Pág. 425 y siguientes.

A su turno, en palabras de Addy Mazz *“Existe un proceso necesario para aplicar la Ley tributaria al caso concreto, y éste lo puede realizar cualquiera de los dos sujetos de la relación, de acuerdo a las previsiones legales...la operación en su esencia y en su finalidad u objeto, sustancialmente idéntica, cualquiera sea el sujeto que la realice, solo difiere en su eficacia jurídica.”*-

Fundamentando a continuación que *“De acuerdo con la posición que sostenemos, la Declaración de impuesto que hace el contribuyente o responsable es una forma de liquidación en los casos en que no se prevé la intervención de la Administración de oficio y cuando esta no modifica posteriormente la liquidación del contribuyente. Toda declaración está sujeta a la revisión de la Administración, pero cuando ésta no actúa, la declaración presentada, cumplida la obligación, es la liquidación del impuesto. La diferencia está en que en un caso existe un acto administrativo, con las notas de exigibilidad y ejecutoriedad, acto que puede ser impugnado en vía administrativa y luego en vía jurisdiccional, por los recursos correspondientes. En la otra hipótesis, no existe acto administrativo pero es un acto con efectos jurídicos.”*².-

En síntesis, en la Declaración Aduanera existe una manifestación de voluntad del declarante que lo vincula a la obligación tributaria, teniendo igual objeto que el acto de determinación efectuado por la Administración, pero difiriendo en su forma de concepción, lo que conlleva a que si bien ambos despliegan efectos jurídicos, uno se trata de un acto administrativo – recurrible- y el otro no, por ser realizado por el propio particular.-

Por tanto, no corresponde que la empresa de marras, recurra, como lo viene haciendo – existe otro GEX número ... - cada DUA que confecciona y declara, ya que los mismos son meras manifestaciones de un acto administrativo único y anterior de la DNA de introducción en el Sistema Lucía de determinados parámetros, y menos corresponde aún en el presente

² Addy Mazz, curso de Derecho Financiero y Finanzas. T1, V2. FCU pág. 362 y siguientes.

caso ya que la empresa recurrente ya ha interpuesto recursos contra el acto administrativo de la DNA que presupone el cobro del LATU, como de seguido se verá, no siendo procedente por tanto la impugnación de los DUAs que son confeccionados por el propio particular, y que a nuestro juicio reflejan un acto administrativo que ya fue recurrido por el interesado.

II. No estamos en obrados ante un acto administrativo originario, sino en el caso más favorable para el recurrente ante un acto reiterativo.-

Respecto a los *Actos que no deben recurrirse administrativamente* se torna menester mencionar las palabras de Juan Pablo Cajarville en tanto enseña que: *“Ciertos actos administrativos no deben ser impugnados mediante la imposición de recursos administrativos; con ello, se señala que no es una carga – ni por supuesto un deber ni una obligación – del interesado recurrirlo, pero de ninguna manera que deba no recurrirlos, que no pueda hacerlo. Conforme al art. 317 de la Constitución todos los actos administrativos, sin exclusión alguna, “pueden ser impugnados” mediante los recursos allí previstos. Pero tratándose de los actos que seguidamente se señalarán, el interesado tendrá presente que aunque los recurra administrativamente, a partir del día siguiente a la notificación de estos actos estará corriendo el plazo de caducidad de la acción de nulidad.-*

Los actos que deben ser objeto de recursos administrativos son los “originarios”, creadores de la situación lesiva, causantes del agravio que se invoca (Decreto Ley N° 15.524, art. 24 inc. 2º). Con la resolución expresa o ficta recaída sobre el o los recursos que correspondan, queda agotada la vía administrativa y el acto adquiere el carácter de definitivo (art. 24 cit., inc. 1º); la resolución de los recursos – sea confirmatoria, total o parcialmente revocatoria o modificativa – no debe ser nuevamente recurrida por el recurrente...”³.-

³ Juan Cajarville Peluffo - Recursos Administrativos. 4ª Edición. FCU. Pág. 133 y 134.-

En definitiva, aún en el hipotético caso que nos adhiriéramos a la postura que el DUA implica per sé un acto administrativo, nos encontraríamos igualmente con que el acto que se pretende recurrir por esta vía, es un acto reiterativo de una situación ya analizada y resuelta por esta Dirección Nacional, tal como se desprende de lo expuesto en los antecedentes del presente dictamen.-

En efecto, oportunamente el recurrente presentó una petición sobre el tema que nos ocupa – yendo entonces contra el acto administrativo de la Administración que cargó los parámetros que no comparte en el Sistema Lucía -, la Administración le dio andamio a la misma, pero la rechazó por razones de fondo, y el interesado oportunamente interpuso los recursos de revocación – que luego de analizado fue desechado por la DNA – y jerárquico – que se encuentra en vía de resolución por el jerarca MEF -. Con lo cual, cualquier otra recurrencia sobre los mismos hechos – ya peticionados y recurridos - evidentemente es reiterativa del acto originario. De lo contrario, se llegaría al absurdo, que habiendo la DNA resuelto el tema de fondo por acto administrativo específico provocado por el propio interesado, deban admitirse recursos administrativos por cada declaración aduanera posterior realizada por el propio recurrente.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo se ha pronunciado tomando dicho criterio, ejemplo de ello lo configura la Sentencia N° 581 de 14 de agosto del 2000 (Brito del Pino) donde se manifiesta: *“...el acto en causa es reiterativo de la anterior resolución impugnada de nulidad, que a su vez era reiterativo de la anterior resolución impugnada de nulidad, que a su vez era reiterativo del acto originario. Por tanto el acto procesado, al no ser creador de una situación jurídica lesiva para la accionante, en cuanto solo implicó mantener una situación anterior, carece de la nota de lesividad que exige el art. 309 de la constitución, como presupuesto para una sentencia de mérito anulatoria”*.-

En igual sentido se fundamenta la Sentencia N° 415 de fecha 22 de junio de 2001 (Borges) expresando: *"...Si antes recayeron actos que perjudicaron su carrera administrativa, eran esas resoluciones las que debió recurrir en tiempo y forma, porque en todo caso fueron esos los actos originariamente lesivos o causantes de perjuicio, y no el acto denegatorio ficto que ahora se procesa... En tal sentido el Tribunal en reiteradas oportunidades ha dicho que: "No es posible en derecho público, admitir que habiendo precluido la oportunidad de impugnar administrativamente y luego jurisdiccionalmente, se logre mediante el expediente de la petición, reabrir la viabilidad de un intento anulatorio que, en estricto rigor, no podía ejercitarse válidamente"*⁴.-

III. Análisis de los aspectos de Fondo.-

El interesado a lo largo de su exposición esgrime varias razones procurando que en atención a las mismas se deje sin efecto el DUA No.-

En lo que nos atañe, habiéndose procedido al análisis de lo alegado por el interesado, es pertinente en esta oportunidad ceñirse a lo sostenido por este Departamento en las múltiples instancias de estudio del caso, no concibiendo pertinente ingresar nuevamente al desarrollo de los mismos, a los cuales en homenaje a la brevedad nos remitimos por compartirlos.-

En efecto, al tenor de lo que surge de la situación planteada en obrados, así como de los antecedentes enumerados por la suscrita, tal como se viene de exponer en el cuerpo del presente informe, se arriba a la ineludible conclusión de que el tema que nos ocupa ya se encuentra analizado y resuelto por este organismo.-

⁴ Anuario de Derecho Administrativo. Tomo X. Jurisprudencia 2000 - 2001 Sistematizada. Pág. 288 y 289.

IV. Conclusión.-

En virtud de lo que se viene de exponer, y más allá de los fundamentos de hecho y de derecho alegados por el interesado, habrá de indicarse que emerge de marras que el asunto de fondo tratado en definitiva nos lleva hacia una situación fáctica ya analizada y resuelta otorgando las debidas garantías al interesado.-

En base a lo expresado, se sugiere no hacer lugar a los recursos interpuestos, tanto por la inexistencia de acto administrativo en el DUA que nos ocupa, o - en la tesis más favorable al interesado - por la naturaleza de reiterativo del eventual acto implícito, como por las razones de fondo largamente expuestas en los expedientes e informes reseñados supra y a las cuales nos remitimos, debiéndose franquear el recurso jerárquico interpuesto en subsidio para ante el Ministerio de Economía y Finanzas.-

Siendo todo cuanto corresponde informar a la solicitud efectuada, y quedando a las órdenes por cualquier aclaración o ampliación, salvo mejor opinión del superior, se elevan los presentes obrados.-ⁱ

ⁱ El presente dictamen se publica a los fines ilustrativos ya que fue emitido en base al caso concreto con sus correspondientes particularidades.