

## **DECRETERO DE SENTENCIAS**

//tevideo, 5 de diciembre de 2017.

No. 954

### **VISTOS:**

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: "ZONA FRANCA FLORIDA S.A. con PODER EJECUTIVO. Acción de nulidad" (Ficha No. 693/15).

### **RESULTANDO:**

I) Que a fs. 5 compareció Yacck Luis Calachi Chebi, en representación de Zona Franca Florida S.A., a demandar la nulidad de los artículos 3, 5, 6, 7, 9 y 11 del decreto N° 97/015, dictado por el Poder Ejecutivo el 20 de marzo de 2015.

Señaló que, en su calidad de explotadora de zona franca, el decreto No. 97/015 en los artículos impugnados, la afecta en sus derechos e intereses, en tanto inciden en la actividad que desarrolla la impugnante y sus usuarios afectando derechos, creando obligaciones y requisitos para el ejercicio de aquéllos, sin ley habilitante, aplicando obligaciones y restricciones con efecto retroactivo, duplicando los trámites de aprobación de los contratos en contra de la regla de la buena administración, violando el principio de especialidad y de buena administración.

Sostuvo que el artículo 3 del decreto N° 97/015 es ilegítimo porque faculta a la Dirección Nacional de Aduanas a aplicar sanciones a los explotadores y usuarios de zona franca cuando los artículos 41 a 43 del Código Aduanero no prevén dicha posibilidad. Las sanciones a los exportadores y usuarios de zona franca son competencia del Poder

Ejecutivo y se rigen por los artículos 11, 12 y 42 de la Ley N° 15.921, que no fueron derogados por la Ley N° 19.276 que creó el Código Aduanero.

Manifestó que el artículo 5° del decreto N° 97/015 es nulo por falta de competencia (atribución) y por violación al principio de reserva legal. El artículo 162 del Código Aduanero no confirió competencia a la DNA para establecer requisitos a los operadores de zona franca.

El artículo 162 del Código Aduanero sólo dice que la DNA podrá efectuar controles selectivos sobre la entrada, permanencia y salida de mercaderías y personas. Y es claro que, para realizar un control selectivo, no se requiere que la DNA habilite los depósitos en zona franca ni que establezca la infraestructura edilicia, lo cual es competencia del Área Zonas Francas.

Agregó que esa competencia tampoco puede fundarse en el artículo 6 del Código Aduanero, literales a) al q), que no menciona dentro de sus competencias la fijación de requisitos previos y necesarios para que el Área Zonas Francas pueda aprobar los contratos de usuario ni tampoco la concesión de plazos para que acomoden la infraestructura a lo que decida la DNA.

Manifestó que el párrafo cuarto del artículo 5° del decreto recurrido es ilegítimo por cuanto pretende regular retroactivamente situaciones consumadas con anterioridad a su vigencia. Sólo por ley formal puede admitirse una norma retroactiva.

Sin perjuicio de lo que antecede, expresó que la competencia exclusiva y excluyente para autorizar a los usuarios a operar en zonas francas es del Área de Zonas Francas, por así disponerlo la Ley N° 15.921 en sus artículos 5, 16, 26 y concordantes. La habilitación de los locales y

depósitos le compete al AZF por así disponerlo el artículo 26 de la Ley N° 15.921, que no ha sido derogada. El artículo 162 del Código Aduanero no facultó a la DNA a realizar las habilitaciones y demás competencias que le confiere el decreto recurrido.

De acuerdo con el artículo 275 de la Ley N° 19.276 no se derogó la Ley N° 15.921, que consiste en una ley especial y si hubiera un conflicto entre ambas normas, éste debe resolverse primando la ley especial. Pero, en el caso, no existe incompatibilidad entre ambas leyes, porque el artículo 162 del Código Aduanero no contiene ningún enunciado normativo sobre la autorización a los usuarios para operar sus depósitos ni tampoco establece requisitos que deban cumplir los depósitos en las zonas francas a criterio de la DNA. Tampoco faculta a la DNA a habilitar o inhabilitar depósitos. El Código Aduanero no legisló sobre dicha materia y no derogó ningún artículo de la Ley N° 15.921.

Indicó que no debe perderse de vista que el Código Aduanero contiene tan solo cuatro artículos -artículos 160 a 164- sobre zonas francas, en los que no innova sino que reproduce los principios de la ley de zonas francas N° 15.921. Y el hecho que la DNA tenga competencia en el control y fiscalización sobre los destinos y operaciones aduaneras, no se deduce que esté facultada para exigir al Área de Zonas Francas la inhabilitación de depósitos en zona franca, ni para dictar normas sobre infraestructura de depósitos, ni para obligar a los usuarios a adecuar retroactivamente sus depósitos a las normas que ésta dicte. Una cosa es fiscalizar y controlar y otra es lo que hace el artículo 5° del decreto impugnado.

Precisó que el artículo 6 del decreto 97/015 es ilegítimo porque la DNA no tiene competencia para determinar la seguridad operativa, edilicia

o de funcionamiento dentro de una zona franca, competencia que le corresponde al Área de Zonas Francas, por así disponerlo la Ley N° 15.921 en sus artículos 5 y concordantes.

Por otra parte, el artículo 162 del Código Aduanero tampoco faculta a la DNA a establecer requisitos operativos ni de seguridad edilicia en zona franca. La operatividad, así como las características edilicias y la seguridad, son competencia exclusiva del Área de Zonas Francas.

Explicó que también es contrario a derecho que se diga que durante la vigencia de la inhabilitación el depositario no podrá operar porque dicha prohibición como usuario de zona franca sólo puede ser decretada por el Poder Ejecutivo, por violaciones a las normas de la Ley N° 15.921, de conformidad con lo dispuesto en su artículo 42, literal b).

La DNA no puede comunicar al AZF que inhabilite un depósito en zona franca porque ello no es de su competencia. De mantenerse en vigencia el artículo 6° del decreto 97/ 015, la autorización y vigencia del contrato de usuario de zona franca quedará sujeta a la decisión de la DNA, lo cual es contrario al régimen legal de zonas francas.

Agregó que el párrafo final, sobre el destino de las mercaderías, en caso de inhabilitación del depósito, también es ilegítimo, porque las medidas sobre mercaderías sólo pueden disponerse por la Justicia competente en caso de infracciones aduaneras y no por la DNA.

Adujo que el artículo 7 del decreto 97/015 es ilegítimo porque determina una solidaridad entre usuarios directos e indirectos sin ley habilitante. El artículo 162 de la Ley N° 19.276 que reglamenta el decreto recurrido no establece ninguna solidaridad y si bien es cierto que otras disposiciones del Código Aduanero prevén la solidaridad del depositario

con el depositante, el referido artículo no se remite a ninguna disposición de dicho cuerpo normativo.

La remisión que hace la resolución confirmatoria en su considerando VI) en cuanto a que la solidaridad a que allí se alude es la resultante del artículo 93 numeral 1) del Código Aduanero es errónea. Las zonas francas están reguladas en los artículos 160 a 164 del Código Aduanero y no en dicho artículo. El artículo 93 está referido a depósitos aduaneros, que se encuentran definidos en el artículo 92 con un régimen diverso del de zonas francas.

Puntualizó que por los mismos fundamentos, no corresponde aplicar al usuario la presunción de responsabilidad del inciso final del artículo 7 dado que la misma está establecida en el artículo 93 numeral 3) del Código Aduanero para los depósitos aduaneros, con régimen diverso al de zonas francas (fs. 22 a 23 vto. infolios).

Asimismo manifestó que el artículo 9 del decreto 97/015 es ilegítimo porque obliga al explotador y a los usuarios a dar estricto cumplimiento a las resoluciones dictadas por la DNA y a los términos en que se otorgue la autorización y la habilitación del depósito. La habilitación edilicia, de infraestructura y demás condiciones, compete a la AZF.

Entendió que el artículo 11 del decreto 97/015, es ilegítimo porque la zona franca no es una zona primaria aduanera. Basta con leer el art. 3° del Código Aduanero para concluir que las zonas francas no encajan dentro de dicha definición legal dado que las zonas francas no se limitan a ser un lugar donde se efectúa el control de la entrada, salida, permanencia, almacenamiento y circulación de mercaderías, medios de transporte y personas. Las zonas francas son áreas del territorio nacional en las cuales

las mercaderías introducidas serán consideradas como si no estuvieran dentro del territorio aduanero. Son una parte del territorio donde se realizan actividades industriales, comerciales y de servicios.

Mantener como zonas primarias aduaneras a las zonas francas permitiría a la DNA actuar dentro de una zona franca sin control judicial ni de ninguna otra naturaleza (artículo 8 del Código Aduanero), lo cual es ilegítimo. Por la vía de considerar a la zona franca como una zona aduanera primaria el artículo 11 del decreto N° 97/015 priva a los explotadores y usuarios de zonas francas del derecho de acceso a la Justicia, de conformidad a lo establecido por el artículo 12 de la Constitución de la República.

Subrayó que las zonas francas son áreas con tratamientos aduaneros especiales, lo que unido a la definición del artículo 160 del Código Aduanero evidencia que no puede aplicársele el régimen del artículo 3 del mismo cuerpo normativo, como erróneamente se hace por el artículo 11 del decreto impugnado.

En definitiva, solicitó la nulidad de los artículos impugnados del Decreto 97/015.

II) Que, a fs. 31, se confirió traslado de la demanda, el que fue evacuado a fs. 39 y ss., por las Dras. Alicia Guidini y Andrea González, en representación del Estado - Poder Ejecutivo, Ministerio de Economía y Finanzas-, las que manifiestan que la pretensión de la contraparte debe desestimarse.

Señalaron que el artículo 3 del decreto N° 97/015, no es ilegítimo, por cuanto surge del propio texto que las sanciones a determinar por la DNA se aplicarán a los usuarios y explotadores de zonas francas en su

calidad de personas vinculadas a actividades aduaneras, por el incumplimiento de la normativa aduanera. El artículo 42 de la Ley N° 15.921 regula las infracciones de los operadores francos a dicha legislación. Ello no significa una exclusión de la aplicación de las disposiciones aduaneras, como expresamente lo prevé el artículo 1 y 160 del Código Aduanero.

A su vez, agregaron, el artículo 39 del Código Aduanero establece que *“...serán consideradas personas vinculadas a la actividad aduanera las que cumplan su actividad profesional, técnica o comercial, en relación con los destinos y las operaciones aduaneros y tengan obligaciones ante la Dirección Nacional de Aduanas de conformidad con lo establecido por la legislación aduanera...”*.

Los usuarios y exportadores de zonas francas son personas vinculadas a la actividad aduanera por cuanto realizan actividad comercial en relación con los destinos y las operaciones aduaneras y tienen obligaciones ante la DNA.

Señalaron que además, el artículo 13.2., establece que las personas vinculadas a la actividad aduanera estarán sujetas a los requisitos, formalidades y responsabilidades que se establezcan por la DNA en relación con las operaciones y destinos aduaneros.

Por lo tanto, en virtud de las normas citadas y de la remisión realizada por el artículo impugnado, no existe ilegitimidad ni exceso de la Administración mediante la simple remisión a las normas que regulan la materia sancionatoria aduanera (artículos 41 a 42 del Código Aduanero).

Agregaron que los agravios esgrimidos respecto a la proporcionalidad y razonabilidad no son de recibo porque tales sanciones están previstas por el artículo 41 del Código Aduanero.

En cuanto a lo establecido por el artículo 42 de la Ley N° 15.921 y el argumento de la “...especialidad de la materia zona francas...” y su regulación específica, explicaron que debe tenerse presente que, de acuerdo a lo que surge de dicho artículo, las violaciones e infracciones que allí se regulan son las que estén referidas a dicha ley. Ello no implica que se pueda sostener la inaplicabilidad de sanciones aduaneras de cualquier tipo.

Así como la administración, supervisión y control de las zonas francas estará a cargo del MEF, a través de la Dirección de Zonas Francas (artículo 5 de la Ley N° 15.921), la DNA es el órgano administrativo nacional competente para aplicar la legislación aduanera (artículo 6 del Código Aduanero).

Asimismo, las zonas francas no se encuentran excluidas del ámbito de aplicación del Código Aduanero, porque el artículo 1 establece que *“...El presente Código y demás disposiciones que integran la legislación aduanera se aplicarán en todo el territorio de la República Oriental del Uruguay y en los enclaves concedidos a su favor...”*.

Las zonas francas no están excluidas ni tácita ni expresamente de su competencia. El artículo 160 del Código Aduanero establece que *“....zona franca es una parte del territorio de la República Oriental del Uruguay en la cual las mercaderías introducidas serán consideradas como si no estuvieran dentro del territorio aduanero, en lo que respecta a los tributos que gravan la importación, sin perjuicio de las exenciones y beneficios establecidos en la legislación respectiva...En la zona franca serán*



*aplicables las prohibiciones o restricciones de carácter no económico, de conformidad con lo establecido por la legislación aduanera....”.*

Indicaron que como se señala expresamente en la exposición de motivos del Código, la legislación aduanera se aplica a la totalidad del territorio de la República y a los enclaves concedidos a su favor, con lo cual se modifica al anterior Código, en el que se excluían expresamente del territorio nacional a las zonas francas. De este modo éstas quedan también bajo el control aduanero, lo que no supone una restricción, sino que potencia las actividades desarrolladas en las mismas, en particular las logísticas.

Las faltas administrativas de los operadores francos se rigen por la Ley 15.921, pero las infracciones aduaneras se rigen por la normativa específica en la materia, la que está constituida por el Código Aduanero y sus decretos reglamentarios.

En conclusión señalaron que, contrariamente a lo que sostiene la parte actora, el decreto no hace más que remitir a los artículos 41 a 43 del Código Aduanero, los cuales son aplicables a los exportadores y usuarios de zonas francas en su calidad de personas vinculadas a la actividad aduanera.

Respecto del artículo 5 del decreto impugnado, sostuvieron que reglamenta las nuevas facultades otorgadas por el Código Aduanero a la Dirección Nacional de Aduanas. Las conclusiones de la actora responden a una interpretación aislada, parcial y errónea de la normativa reglamentada. Surge además del propio texto impugnado que quien realiza las habilitaciones de depósitos en zonas francas es el Área de Zonas

Francas, por lo que los fundamentos de la actora en cuanto a que la DNA no tiene facultad para autorizarlos carecen de sustento lógico.

Agregaron que a su vez, debe tenerse presente que el artículo 162 reglamentado por la norma impugnada reafirma facultades generales de la DNA al utilizar el término “podrá”. No las limita.

El plazo de adaptación que prevé el artículo 5° del decreto impugnado no implica retroactividad. El actor incurre en un error conceptual. Las habilitaciones no son por tiempo indeterminado y se encuentran sujetas a los posibles cambios que puedan sucederse en su regulación.

Explicaron que el artículo impugnado no deshabilita a los depósitos que se encuentren habilitados a su vigencia sino que regula ex nunc, otorgando un plazo para ajustarse a los términos normativos, en caso que fuera necesario.

Como bien afirma el actor, la habilitación de los depósitos de usuarios de zonas francas es competencia del Área Zonas Francas (AZF), con lo que no hace más que repetir lo que la norma impugnada dispone en su inciso primero. La DNA establecerá los requisitos en lo que respecta a sus competencias. La habilitación para realizar operaciones aduaneras sólo la puede otorgar la DNA.

En cuanto a los argumentos sobre la competencia excluyente del Área Zonas Francas para la habilitación de locales y depósitos, precisaron que es competencia exclusiva de la DNA lo atinente al régimen aduanero. A esto se suma que ninguna de las normas invocadas por el actor de la Ley 15.921 (artículos 5, 16 y 26) regulan la autorización y habilitación de depósitos en zonas francas. La parte actora confunde las competencias

emergentes de la Ley 15.921, en cuanto a las autorizaciones para operar en el régimen de zona franca por el AZF, con las competencias en materia de control aduanero impuestas como novedad por el Código Aduanero.

Con relación a la afirmación del actor que el artículo 162 del Código Aduanero no confirió competencia a la DNA para establecer requisitos a los operadores de zona franca ni que tales requisitos sean condición para la habilitación de las operaciones, subrayaron que el argumento no resulta de recibo. Al respecto sostuvieron que las facultades de control establecidas por dicho artículo no se limitan a la entrada, permanencia y salida de mercaderías, sino que comprende a todas las funciones.

Resaltaron que la DNA es el órgano administrativo nacional competente para ejercer el control y fiscalización sobre destinos y operaciones aduaneras y para habilitar áreas para realizar operaciones aduaneras. El hecho que se considere a las mercaderías introducidas a las zonas francas como si no estuvieran dentro del territorio aduanero, en lo que respecta a los tributos de importación (artículo 160), no significa que la DNA no posea las facultades de control que el propio Código le confiere sobre los depósitos (artículo 2). A su vez, no sería posible ejercer las funciones de control encomendadas por el régimen legal a la DNA si los espacios donde se encuentra la mercadería en régimen suspensivo de tributos no cumplieran con los estándares internacionales aduaneros mínimos de resguardo.

En cuanto a la ilegitimidad del artículo 6 del decreto impugnado, referente a que la DNA no tiene competencia para determinar la seguridad operativa, edilicia o de funcionamiento dentro de una zona franca,

entendieron que la actora realiza una interpretación parcial y descontextualizada de la norma.

El inciso primero del artículo 162 prevé una de las modalidades de control aplicable a personas y mercaderías, pero bajo ningún concepto se trata del único mecanismo de control posible. El inciso segundo hace mención a las facultades de control que le competen a la DNA en general y no se encuentra limitado a lo dispuesto en el primer inciso.

En cuanto a la ilegitimidad del artículo 6 por establecer que durante la inhabilitación el depositario no podrá operar, siendo ello competencia exclusiva del Poder Ejecutivo, le asiste razón respecto a las inhabilitaciones por violación de disposiciones de la Ley 15.921. El decreto está regulando otra clase de ilicitudes, por vulneración de la reglamentación aduanera, la que de todas formas es realizada por la AZF, previa solicitud de la DNA, por ser un asunto de su competencia.

Manifestaron que la inhabilitación es la consecuencia necesaria de la constatación de irregularidades en el contralor efectuado por la DNA. De lo contrario los controles efectuados por la DNA no tendrían consecuencia alguna.

Existe un error en el planteo formulado por el actor ya que la norma establece claramente que quien deshabilitará el depósito, dentro del ámbito de sus competencias, será la AZF, mientras la DNA actúa dentro del ámbito de sus competencias realizando el control referido por el ordenamiento jurídico.

Por otra parte, señalaron que la imposibilidad de operar durante la inhabilitación del depósito se aplica a la figura del depositario en su calidad de tal y no al usuario de zona franca en toda su extensión. El artículo es

acorde con la definición de depósito aduanero realizada en el artículo 2 del Código.

De acuerdo a lo que surge de los propios términos de la norma impugnada, ante una inhabilitación, el depositario no podrá operar como tal sólo en lo que concierne a dicha actividad, que es competencia de la DNA. La norma no está inhabilitando ni a usuarios ni a explotadores de zonas francas porque eso no depende de la competencia de la DNA.

En cuanto a la ilegitimidad del artículo 7 del decreto impugnado, arguyeron que los agravios no resultan de recibo por cuanto la solidaridad del depositario se encuentra expresamente prevista por el artículo 93 del Código Aduanero. No tiene asidero legal el argumento de la inaplicabilidad de la norma por pertenecer a un título diferente, cuando se regula la misma materia aduanera. El artículo 7 refiere a un depósito aduanero ubicado en la zona franca, por lo que son de aplicación las mismas normas que rigen al instrumento de depósito.

En cuanto a la ilegitimidad del artículo 9 del decreto impugnado, destacaron que el deber de colaboración que allí se prevé es sin lugar a dudas respecto de las competencias de la DNA. No están en juego las disposiciones de la Ley 15.921 sino las competencias del Código Aduanero para regular los aspectos de las zonas francas que son específicos de la materia aduanera. Ello es así tanto por el principio de especialidad como por el hecho que se trata de un texto normativo posterior en el tiempo. Más aún cuando la Ley N° 15.921 no establece nada al respecto, como tampoco podía hacerlo por escapar al ámbito de su regulación.

Con relación a la ilegitimidad del artículo 11 del decreto impugnado, referente a la imposibilidad de calificar como zona aduanera primaria a las

zonas francas, explicaron que el propio artículo 3 del Código Aduanero habilita a que tal calificación pueda otorgarse tanto por ley como por decreto del Poder Ejecutivo. En este caso, la calificación de las zonas francas como zona primaria es efectuada por el Poder Ejecutivo, dentro de los límites del artículo 3 y 4 del Código Aduanero, por lo que es totalmente legítima.

El argumento que las zonas francas no se limitan a efectuar el control de entrada, salida, permanencia y circulación de mercaderías, medios de transporte y personas es irrelevante ya que el artículo no establece que dichas actividades deban ser realizadas en exclusividad. Por otra parte, la consideración de las mercaderías como si no estuvieran en territorio aduanero es una ficción aplicable únicamente a efectos tributarios.

Agregaron que en cuanto al agravio relacionado con que la DNA podrá actuar sin control judicial ni de ninguna otra naturaleza por lo dispuesto en el artículo 8 del Código Aduanero, en realidad está relacionado con un texto legal. Si el accionante considera que éste es inconstitucional, por ser violatorio del artículo 12 de la Carta, debe recurrir por la vía idónea.

Puntualizaron que por otra parte, las facultades de control consagradas por el Código Aduanero ya existían desde antes de su vigencia, por aplicación de la Ley 14.629 que, en su artículo 32 otorgaba las potestades conferidas a la Administración en los artículos 68 a 70 del Código Tributario.

Con respecto a la parte final del artículo, señalaron que no hace más que reiterar lo dispuesto por el artículo 3 del Código Aduanero,

estableciendo que, la zona exterior contigua al perímetro de las mismas, será considerada zona de vigilancia aduanera especial.

En definitiva solicitaron la confirmación del Decreto impugnado.

III) Que abierto el juicio a prueba (fs. 54), se produjo la que luce certificada a fs. 70.

Alegaron de bien probado las partes por su orden (fs. 74 - 89 y 92 - 96)

IV) Conferida vista al Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, éste aconsejó, por dictamen N° 939/2016, declarar la nulidad de lo consignado en el artículo 5 del decreto, únicamente respecto a la retroactividad que se invoca por el accionante.

Se dispuso el pase a estudio y se citó a las partes para sentencia, la que se acordó en legal y oportuna forma.

### **CONSIDERANDO:**

I) Que, la parte actora impugna los artículos 3, 5, 6, 7, 9 y 11 del decreto 97/015, dictado por el Poder Ejecutivo el 20 de marzo de 2015 y publicado en el Diario Oficial, el 27 de marzo de 2105.

Zona Franca Florida S.A. interpuso el recurso de revocación el 13 de abril de 2015 (fs. 2 a 9 en foliatura roja de los A.A.), esto es, dentro de los diez días corridos siguientes a la publicación referida, detraída la Semana de Turismo (artículos 4 y 10 de la Ley 15.869).

La denegatoria ficta se configuró el 11 de setiembre de 2015. Sin perjuicio de ello, el Poder Ejecutivo, por resolución del 26 de octubre de 2015, desestimó el recurso interpuesto, confirmando los artículos recurridos. La resolución le fue notificada al interesado el 3 de noviembre de 2015 (fs. 25 a 27 A.A. ibídem).

La demanda de nulidad fue presentada el 16 de noviembre de 2015, conforme surge de la nota de cargo obrante a fs. 30 de estos autos.

En suma, desde el punto de vista formal, se han cumplido con los presupuestos respectivos exigidos para el correcto accionamiento anulatorio y, en consecuencia, corresponde ingresar al análisis del mérito del asunto (artículos 317 y 319 de la Constitución de la República y artículos 4 y 9 Ley 15.869).

II) Que, por el decreto 97/015, el Poder Ejecutivo dispuso reglamentar el artículo 162 de la Ley 19.276, ley por la cual se aprobó el Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay (CAROU).

El artículo 162 del CAROU dispone que: “.... (Control).- 1. La Dirección Nacional de Aduanas podrá efectuar controles selectivos sobre la entrada, permanencia y salida de mercaderías y personas.

2. La Dirección Nacional de Aduanas podrá contar con instalaciones dentro de la zona franca para el ejercicio de las funciones de control que le competen.

3. La zona exterior contigua al perímetro de la zona franca hasta la extensión que sea establecida por las normas reglamentarias será considerada zona de vigilancia aduanera especial....”.

Al respecto, señala el Poder Ejecutivo en el Resultando II) del decreto en examen que: “....los controles establecidos en la disposición precitada (se refiere al mencionado artículo 162) son sin perjuicio de las competencias de administración, supervisión y control asignadas al Área Zonas Francas de la Dirección General de Comercio por la legislación vigente....”; y, en tal sentido considera, “....que resulta conveniente dictar



*la reglamentación correspondiente...”, conforme a lo dispuesto por el ordinal 4º del artículo 168 de la Constitución de la República.*

Estamos entonces, ante un decreto reglamentario, conceptualmente un reglamento de ejecución de una ley que, en el caso, es la referida reforma del artículo 162 del actual del Código Aduanero.

Planteado el litigio en esos términos, es preciso tener presente las enseñanzas de la doctrina. SAYAGUÉS ha señalado que: “...*El reglamento es un acto administrativo y por lo tanto se desenvuelve bajo las normas de jerarquía superior: constitución y ley. De ahí que toda violación de éstas o de los principios que las informan, invalide el reglamento. (...)* Esta adecuación de la norma reglamentaria a la ley es aún más estricta en los reglamento de ejecución, cuyo objeto es complementar aquélla para hacer posible su cumplimiento y asegurarlo. De ahí que no sólo deba respetar la letra de la ley, sino también su espíritu....” (Tratado de Derecho Administrativo, tomo I, pág. 129 y ss.).

En esa línea GARCÍA DE ENTERRÍA puntualiza que tales reglamentos deben *"incluir todo lo indispensable para asegurar la correcta aplicación y la plena efectividad de la ley misma que desarrolla; al mismo tiempo que no puede incluir más que lo que sea estrictamente indispensable para garantizar esos fines"* (GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, 17a. edición, Madrid. Civitas, 2015, págs. 229 y ss.).

Entre nosotros, GUARIGLIA expresa que: “...*el reglamento de ejecución debe ser siempre el complemento indispensable de la ley que desarrolla, de donde debe incluir solamente lo indispensable para*

*asegurar la correcta aplicación de la ley.....”* (Relaciones entre la ley y el reglamento, ADA, tomo III, págs. 219 - 220).

III) Que el artículo 162 se ubica en el Título X) del CAROU, que regula las “Áreas con tratamientos aduaneros especiales”, Título que consta de dos capítulos: el primero, referido a “Zonas Francas” y comprende los artículos 160 a 164; y, el segundo, relativo a “Tiendas libres” que abarca los artículos 165 a 167, inclusive.

En lo que interesa al presente litigio, esto es, el capítulo I) del Título X) de la Ley 19. 276, en el artículo 160, se establece la definición de zonas francas, que las mismas serán determinadas por el Poder Ejecutivo, debiendo estar delimitadas y cercadas de modo de garantizar su aislamiento del resto del territorio nacional (inciso 4º).

Se dispone, asimismo, que las mercaderías introducidas en ella *“....serán consideradas como si no estuvieran dentro del territorio aduanero, en lo que respecta a los tributos que gravan la importación, sin perjuicio de las exenciones y beneficios establecidos en la legislación respectiva....”*.

Agrega que, *“....la entrada y la salida de las mercaderías no estarán sujetas a la aplicación de prohibiciones o restricciones de carácter económico...”*, siéndole *“....aplicables las prohibiciones o restricciones de carácter no económico, de conformidad con lo establecido por la legislación aduanera....”*.

Finalmente en el ordinal 5º se estatuye que: *“...La entrada y la salida de mercaderías de la zona franca serán regidas por la legislación que regula la importación y la exportación respectivamente....”*.

El artículo 161 refiérese a los plazos en que la mercadería puede permanecer en la zona franca, así como a las actividades permitidas en ella: *“...podrán realizarse actividades de almacenamiento, comerciales, industriales, de prestación de servicios y otras determinadas en la legislación....”*.

A renglón seguido, el artículo 162 establece que la DNA “podrá” efectuar “...controles selectivos...”, sobre la entrada, permanencia y salida de mercaderías y personas, a cuyo efecto podrá *“...contar con instalaciones dentro de la zona franca para el ejercicio de las funciones de control que le competen....”*.

Como señala el Poder Ejecutivo, en la exposición de motivos del proyecto de ley del CAROU, elevado al Parlamento: *“...En materia de zonas francas y tiendas libres, el CAROU incluye disposiciones de carácter genérico, plenamente compatibles con los regímenes vigentes respectivos....”* (fs. 188 A.A.).

Y bien. A partir de estas premisas es preciso concluir que el concepto de “control” resulta ser extremadamente genérico, pudiendo asimilarse a comprobación, inspección, fiscalización, intervención, según la Real Academia.

Pero es el caso, que la norma dispone que el tal control sea “selectivo” y según la Real Academia “selectivo” implica selección, y a ésta la define como “acción y efecto de elegir a una o varias personas o cosas entre otras, separándolas de ellas y prefiriéndolas”.

Es decir, la norma se está refiriendo a un control esencialmente regulador, de modo de verificar si las actividades reales cumplidas por los

operadores de zona franca se ajustan a las prescripciones legalmente previstas.

Proceso que el legislador exige que sea selectivo, esto es, elegir una o varias personas, mercaderías, en suma, elección de “muestras”, de forma que permita calibrar, detectar si se cumple adecuadamente con la normativa vigente.

En este orden de ideas, y tal como expresa en su voto el Sr. Ministro, Dr. Eduardo Vázquez Cruz: “...*El decreto 97/2005 define al inicio la materia a regular así: “Reglaméntase el Art. 162 de la Ley No. 19.276, Código Aduanero, relativo a los controles selectivos, que podrá realizar la Dirección Nacional de Aduanas, sobre la entrada, permanencia y salida de mercaderías y personas en las zonas francas”.*

*Esta definición del Poder Ejecutivo marca claramente los límites dentro de los cuales decidió ejercer sus potestades de reglamentación, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 168 numeral 4° de la Constitución de la República (“Atento”).*

*Adviértase que no decidió reglamentar las potestades de actuación de la Dirección Nacional de Aduanas en el marco de las previsiones establecidas especialmente en los artículos 1°, 2°, 6.2., 13.2., 37, 39, 47, 160.4, 160.5 y 162 de la Ley N° 19.276.*

*Esta determinación del objeto a reglamentar es clave como pauta interpretativa básica para analizar los alcances del acto cuestionado que, en lo formal, se encuentra ceñido a los contenidos previstos por el artículo 162 de la Ley 19.276.*

*Es esa la materia que decidió reglamentar el Poder Ejecutivo, dentro de las potestades que el artículo 162 confirió a la Dirección*

*Nacional de Aduanas, sin perjuicio de las competencias de administración, supervisión y control que le corresponde al Área de Zonas Francas.....”.*

En suma, conforme resulta de lo que viene de exponerse y del texto del decreto en estudio, el Poder Ejecutivo autolimitó su potestad reglamentaria, refiriéndola exclusivamente a lo preceptuado en el artículo 162 del CAROU.

A punto de partida de estas premisas hermenéuticas es que corresponde analizar los agravios deducidos contra los artículos 3, 5, 6, 7, 9 y 11 del decreto 97/015.

IV) Que, el actor reclama la nulidad del artículo 3° del decreto 97/015, en cuanto éste establece que la DNA: “....*determinará, dentro del ámbito de sus competencias, las faltas administrativas y las sanciones correspondientes a los usuarios y explotadores de zonas francas, en su calidad de personas vinculadas a las actividades aduaneras, por el incumplimiento de la normativa aduanera, de acuerdo con lo previsto en los artículos 41 a 43 del Código Aduanero....*”, etc.

En primer lugar, debe señalarse que el artículo 162 se limita a habilitar a la DNA el control de las zonas francas pero no prevé ningún tipo de sanciones como consecuencia de ese control, aún si la DNA constatará algún tipo de irregularidad en el control selectivo a que se alude.

Por tanto, es preciso convenir que el reglamentador se ha excedido en sus potestades, ingresando en una materia que la fuente legal reglamentada ni siquiera menciona.

Se ha argumentado, por la parte demandada, que las faltas administrativas y las sanciones consiguientes a los usuarios y explotadores de zona franca, se fundamentan “.... *en su calidad de personas vinculadas*

*a las actividades aduaneras, por el incumplimiento de la normativa aduanera....”, concluyendo en que: “....el Decreto no hace más que remitir a los artículos 41 a 43 del C.A.R.O.U., los cuales son aplicables a los explotadores y usuarios de zonas francas en su calidad de personas vinculadas a la actividad aduanera....” (fs. 40 vto. y 42 de autos).*

El Tribunal se inclina por la tesis contraria. Siguiendo el criterio expuesto por el Sr. Ministro Dr. Juan Pedro Tobía en su voto, se entiende que contra la alegada calidad de dichos usuarios y explotadores de ser “...personas vinculadas a las actividades aduaneras....” (*justificativo de la imposición de sanciones*), tenemos que el Código Aduanero, Título II, Capítulo II, artículo 13, define las personas vinculadas a la actividad aduanera como “...las que realizan actividades relacionadas con operaciones y destinos aduaneros....”, y, continúa diciendo que estas personas “...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....”.

*Dentro de esta categoría y en forma no taxativa, el Código Aduanero enumera y regula a los despachantes de aduana, agente de transporte, importador, exportador, proveedor de a bordo, transportista, agente de carga, depositario de mercaderías, operador postal, operador económico calificado, previendo, en los artículos 41, 42 y 43, las sanciones que les serán aplicables. Luego, en la estructura del CAROU, por Título separado, el Título X, regula las Áreas con tratamientos aduaneros especiales, regulando en el capítulo I) lo relativo a zonas francas.*

*En consecuencia, no se comparte que el Código Aduanero haya querido aplicar a los operadores de zonas francas, el régimen que se establece para las llamadas “...personas vinculadas a actividades aduaneras...”, ya que éstas se encuentran reguladas de manera separada de las zonas francas.*

*Asimismo, si en el punto en estudio, el legislador fue minucioso, tomándose el trabajo de enumerar y regular la actividad de los distintos sujetos considerados “...personas vinculadas a actividades aduaneras....”, no se comprende la razón, si se consideraba que el usuario y explotador de zona franca también lo eran, no hayan sido incluidos en el elenco precitado.....”.*

*En cambio, en su voto el Ministro Dr. Eduardo Vázquez considera que: “....Se entiende que aun cuando las zonas francas hayan sido reguladas en un título por separado (Título X) del Título II (Sujetos Aduaneros) los usuarios y operadores de zonas francas igualmente están comprendidos dentro de los “sujetos aduaneros” en cuanto realicen “actividad aduanera”. Se considera que la regulación por separado de las “Áreas con Tratamientos Aduaneros Especiales”, dentro de las cuales se encuentran las Zonas Francas (capítulo I, artículos 160 a 164) obedece al enfoque objetivo y subjetivo de uno y otro Título. En el Título II, la regulación apunta a los sujetos (enfoque subjetivo), en tanto en el Título X, ésta refiere a las áreas con tratamientos aduaneros especiales, como espacios (enfoque objetivo).*

*Los usuarios y operadores de zonas francas están comprendidos dentro de los “sujetos aduaneros” en cuanto realicen “actividades relacionadas con operaciones y destinos aduaneros”, conforme a la*

*definición del artículo 13 inciso 1 del Código Aduanero. Asimismo, encartan dentro de las previsiones del artículo 39 que dispone: “Además de los sujetos indicados en los artículos precedentes, serán consideradas personas vinculadas a la actividad aduanera las que cumplan su actividad profesional, técnica o comercial, en relación con los destinos y las operaciones aduaneros y tengan obligaciones ante la Dirección Nacional de Aduanas de conformidad con lo establecido por la legislación aduanera”.*

*Los usuarios y exportadores de zonas francas son personas vinculadas a la actividad aduanera por cuanto realizan actividad comercial en relación con los destinos y las operaciones aduaneras y tienen obligaciones ante la DNA.*

*En cuanto a lo establecido por el artículo 42 de la Ley 15.921 y el argumento de la “especialidad de la materia zona francas”, debe tenerse presente que de acuerdo a lo que surge de dicho artículo, las violaciones e infracciones que allí se regulan son las que estén referidas a dicha ley. En efecto, al regular las sanciones la norma establece “Las violaciones e infracciones de la presente ley, sus reglamentos y estipulaciones contractuales, serán sancionadas por el Poder Ejecutivo (...)”.*

*Ello no significa que se pueda sostener la inaplicabilidad de sanciones aduaneras de cualquier tipo. Como advierte la demandada, el Código Aduanero se aplica en todo el territorio de la República Oriental del Uruguay y en los enclaves concedidos a su favor (artículo 1) y no rige más la exclusión que antes se hacía de las Zonas Francas (Véase también la exposición de motivos del proyecto remitido por el Ministerio de Economía y Finanzas a la Asamblea General el 16 de agosto de 2012 en el*



*siguiente link: [http://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/file/10084/1/exposici3n\\_de\\_motivos.pdf](http://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/file/10084/1/exposici3n_de_motivos.pdf).”*

En suma, matices aparte en la fundamentaci3n, media unanimidad de votos en el sentido de acoger la pretensi3n de la parte actora respecto a la anulaci3n del art3culo 3º del decreto 97/015.

En conclusi3n, corresponde declarar la nulidad del art3culo 3º del decreto 97/015 en virtud de que el art3culo 162 de la Ley 19.276 no refiere a las potestades sancionatorias de la DNA, por lo que el Poder Ejecutivo se excedi3 en sus potestades de reglamentaci3n.

V) Que, igualmente, se demanda la anulaci3n del art3culo 5 del decreto prenombrado que dispone que: “...(*Dep3sito en zona franca - Autorizaci3n y habilitaci3n*). *S3lo podr3n operar dep3sitos en zonas francas, los usuarios debidamente autorizados por el 3rea Zonas Francas de la Direcci3n General de Comercio.*

*El 3rea Zonas Francas de la Direcci3n General de Comercio habilitar3 los dep3sitos en Zonas Francas, de conformidad con lo dispuesto por la normativa correspondiente.*

*El 3rea Zonas Francas de la Direcci3n General de Comercio exigir3 para la autorizaci3n el previo cumplimiento de los requisitos establecidos por la Direcci3n Nacional de Aduanas en lo que respecte a sus competencias, los cuales ser3n coordinados entre dichos organismos a efectos de su acreditaci3n ante el 3rea Zonas Francas de la Direcci3n General de Comercio.*

*Los dep3sitos a que refiere el presente art3culo que hayan sido autorizados con anterioridad a la entrada en vigencia del C.A.R.O.U. tendr3n un plazo de 180 (ciento ochenta) d3as para cumplir con los*

*requisitos de infraestructura que establezca la Dirección Nacional de Aduanas.*

*El Área Zonas Francas de la Dirección General de Comercio deberá notificar a la Dirección Nacional de Aduanas la autorización otorgada así como la operatividad, a los efectos de que ésta proceda a la habilitación para realizar operaciones aduaneras....”.*

La parte actora sostiene la nulidad de la norma por cuanto el artículo 162 no confirió competencia a la DNA para establecer requisitos a los operadores de la zona franca, ni que tales requisitos sean condición para la habilitación de las operaciones.

Asimismo, considera que, además, el párrafo 4° del artículo 5 que fija un plazo de 180 días para cumplir con los requisitos de infraestructura que establezca la DNA, es nulo por su carácter de retroactivo; desde que, la retroactividad de una norma sólo es legítima si está habilitada mediante ley formal, compatible con la Constitución.

Como se advierte, sin esfuerzo, le asiste razón al accionante.

El artículo 162 del CAROU reglamentado por el decreto 97 no refiere, en modo alguno, ni a los depósitos, ni a los requisitos para su habilitación, ni a los depositarios y sus obligaciones.

Los controles selectivos a que se refiere el artículo 162 no resultan abarcativos de las cuestiones a que se refiere este artículo 5. Una cosa son los tales controles que la DNA está autorizada a practicar y sobre cuyo aspecto se decidió reglamentar en el decreto 97/015 y, otra cosa, distinta, son los requisitos que la DNA entiende que deben observar los depósitos para su autorización y habilitación. Similar razonamiento cabe aplicar a los

“requisitos de infraestructura” a que se alude en el ordinal 4º del artículo en estudio.

Sin perjuicio de lo dicho, en una interpretación asaz benevolente, si se viera en las previsiones de la norma, una suerte de ejercicio de la función de control, no es dable soslayar que tal control previsto en el decreto, no cumple con la condición de “selectivo” establecido en la norma que se reglamenta.

En suma, al igual que en el caso anterior, se asiste a un ilegítimo ejercicio del poder reglamentario.

Sin perjuicio de ello, asimismo, cabe acoger el agravio de retroactividad esgrimido respecto del ordinal 4º del artículo 5º, que prevé un plazo de 180 días, para aquellos depósitos que hayan sido autorizados con anterioridad a la entrada en vigencia del CAROU, para cumplir con los requisitos de infraestructura que establezca la DNA.

Conforme señala CAJARVILLE: “...*Existe retroactividad de una norma jurídica cuando la vigencia del supuesto normativo tiene establecido expresamente un momento inicial anterior al perfeccionamiento del acto creador de dicha norma de que se trata, o así se aplica, o cuando esa norma imputa a su supuesto (cualquiera sea su ubicación en el tiempo) una consecuencia que ubica en el tiempo con anterioridad a dicho perfeccionamiento, o así se aplica. Se entiende aquí por vigencia del supuesto la dimensión temporal del supuesto normativo, vale decir, el lapso o período en que debe ocurrir el acontecimiento a que la norma se refiere, para que le sea imputable la consecuencia dispuesta por ella; y por vigencia de la consecuencia la dimensión temporal de la consecuencia imputada, vale decir la ubicación en el tiempo que la norma*

*le atribuye....”* (CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo, “Retroactividad de las Normas Jurídicas. Reflexiones provisorias”, en Revista de Derecho Público, año 23, No. 46, diciembre 2014, págs. 10-11).

Y, en este orden de ideas, como expresa el Maestro SAYAGUÉS: “... *las normas reglamentarias no tiene efecto retroactivo, salvo que la ley expresamente faculte a la Administración darle ese alcance, lo cual el legislador puede disponer ya que el principio de la irretroactividad tiene únicamente origen legal....*” (Tratado de Derecho Administrativo, tomo I, pág. 132).

Cabe coincidir con el actor en cuanto a que el depósito habilitado por el Área Zonas Francas antes de la vigencia del CAROU, se rige por la norma respectiva bajo cuyo imperio la habilitación fue concedida. La solución propiciada por el ordinal 4º del artículo 5 resulta retroactiva por estar afectando situaciones jurídicas previamente autorizadas y bajo régimen anterior.

Sólo la ley podría disponer la solución que se pretende imponer por este decreto.

VI) Que en cuanto al artículo 6 del decreto 97/015.

*“....Artículo 6º.- (Depósito en zona franca - Causales de inhabilitación). La Dirección Nacional de Aduanas comunicará al Área Zonas Francas de la Dirección General de Comercio la existencia de depósitos que no mantengan las debidas garantías en materia operativa, de seguridad edilicia o de funcionamiento, para que ésta realice las inhabilitaciones que correspondan.*

*Cuando el Área Zonas Francas de la Dirección General de Comercio, en ejercicio de sus competencias, dictare resolución*

*inhabilitando el depósito, comunicará dicha resolución a la Dirección Nacional de Aduanas para que ésta tome las salvaguardas que correspondan, respecto de las mercaderías depositadas.*

*Durante la vigencia de la inhabilitación el depositario no podrá operar, sin perjuicio de lo que disponga la Dirección Nacional de Aduanas respecto a las mercaderías depositadas....”.*

Una vez más se advierte que la reglamentación desborda los supuestos previstos en la norma a reglamentar que, se reitera, se trata de los controles selectivos sobre la entrada, permanencia y salida de mercaderías y personas de las zonas francas.

Breviatis causae cabe remitirse a las razones expuestas en los Considerandos precedentes, razones que, también, determinan la ilegitimidad del artículo en estudio.

VII) Que, también se reclama la nulidad del artículo 7 del decreto 97/015 que preceptúa: “... *(Depósito en zona franca - Responsabilidad). La administración de un depósito en zona franca será siempre ejercida por el usuario directo debidamente autorizado por el Área Zonas Francas de la Dirección General de Comercio, siendo éste responsable por las consecuencias derivadas de los actos u omisiones en que incurra en el ejercicio de su actividad relacionada con operaciones y destinos aduaneros.*

*El usuario directo y/o el usuario indirecto serán solidariamente responsables con quien detente la disponibilidad jurídica de la mercadería depositada en zonas francas, por el pago de multas en relación con las mercaderías por él depositadas.*

*Cuando al ingreso al depósito, la mercadería, su envase o embalaje exterior presentaren indicios de avería, deterioro o signos de haber sido violados, o del recuento efectuado resultaren diferencias, los usuarios referidos deberán comunicarlo de inmediato a la Dirección Nacional de Aduanas y al explotador, separando la mercadería averiada, deteriorada o en demasía, a fin de deslindar su responsabilidad.*

*En los casos de faltante, sobrante, avería o destrucción de la mercadería ingresada al depósito aduanero, los usuarios y quien detente la disponibilidad jurídica de la mercadería, podrán exonerarse de responsabilidad, siempre que demuestren que dichas situaciones se generaron por caso fortuito, fuerza mayor u otra causa que no les sea imputable...”.*

Señala en su voto el Ministro Dr. Eduardo Vázquez Cruz: “....Como bien lo advierte la demandada, el artículo 7 refiere a un depósito aduanero ubicado en zona franca. Pero ni el depósito aduanero ni la solidaridad que al respecto se estipula en el artículo 93 se encuentran dentro de la materia de reglamentación que se ciñe a los “...controles selectivos sobre la entrada.....” etc. El artículo 93 de la Ley 19.276 estableció la solidaridad entre depositante y depositario, no refiriéndose a usuarios directos ni a usuarios indirectos. La solución prevista en este artículo 7 resulta ser ilegítima desde que, se está disponiendo por vía de decreto, una responsabilidad solidaria que debería establecerse por ley.

En el mismo sentido expresa en su voto la Sra. Ministra Dra. Alicia Castro: “....El artículo 7 establece una responsabilidad solidaria entre los usuarios de Zona Franca y depositarios respecto a las multas aduaneras que no ha sido expresamente prevista por la ley...”.

A su vez, en su voto el Ministro Dr. Juan Pedro Tobía observa que: *“Si bien es cierto que el artículo 93 del Código Aduanero establece que el depositante será solidariamente responsable con el depositario por el pago de los tributos aduaneros, reajustes y multas, en relación con las mercaderías por él depositadas, no debe perderse de vista que se trata de una norma específicamente prevista en sede de Depósito Aduanero, Sección V del Código, por lo que la extensión que se efectúa por decreto, a los operadores de zona franca, deviene ilegítima.....”*.

En suma, a juicio de la Sede, lo preceptuado por los incisos 1, 2, y 4 son ajenos a la materia reglamentada, en tanto respecto del inciso 3° cabe concluir que solución expuesta no encuentra respaldo legal.

VIII) Que, es también cuestionado el artículo 9 del decreto 97/015, el que dispone: *“.... (Depósito en zona franca - Deber de colaboración). El explotador y los usuarios de zonas francas, incluyendo el personal a su servicio, deberán prestar su mayor colaboración a la autoridad aduanera para el control y la vigilancia de las mercaderías, así como para el correcto funcionamiento y aplicación de las normas aduaneras.*

*En todo caso, deberá dar estricto cumplimiento a las resoluciones dictadas a estos efectos por la Dirección Nacional de Aduanas y a los términos en que se otorgue la autorización y la habilitación del depósito.....”*.

En cuanto al ordinal 1° de la norma en examen, no se logra apreciar ilegitimidad alguna en el deber genérico de colaboración entre los explotadores y usuarios de zona y la autoridad aduanera. Se consagra un

deber de colaboración con el fisco, ya establecido en las normas tributarias generales.

En cuanto al inciso 2º, cabe consignar que las resoluciones emitidas por organismos de contralor, como la DNA, que se entiendan ilegítimas, podrán ser recurridas mediante los mecanismos de impugnación previstos en nuestra legislación.

IX) Que, finalmente el artículo 11 del decreto 97/015 establece que: “...*Las zonas francas, áreas con tratamiento aduanero especial, se consideran zona aduanera primaria, mientras que la zona exterior contigua al perímetro de las mismas será considerada zona de vigilancia aduanera especial en la extensión que determine el Poder Ejecutivo a propuesta fundada de la Dirección Nacional de Aduanas. El Poder Ejecutivo podrá delegar en el Ministerio de Economía y Finanzas la atribución precedente.....*”.

La norma en estudio impresiona como reiterativa de definiciones ya adoptadas, como por ejemplo en los artículos 3, 4, 5, 160, y, en especial el inciso 3º del artículo 162 del CAROU.

En efecto. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3 del Código Aduanero: “1. Zona primaria aduanera es el área terrestre o acuática, continua o discontinua, ocupada por los puertos, aeropuertos, puntos de fronteras, sus áreas adyacentes y otras áreas del territorio aduanero, delimitadas por la ley o por el Poder Ejecutivo y habilitadas por la Dirección Nacional de Aduanas, donde se efectúa el control de la entrada, salida, permanencia, almacenamiento y circulación de mercaderías, medios de transporte y personas.



(...) 4. *El Poder Ejecutivo podrá determinar la aplicación de los regímenes referidos en el numeral anterior en otras zonas primarias aduaneras.*”

*De conformidad a lo estipulado por el artículo 160 del Código Aduanero: “1. Zona franca es una parte del territorio de la República Oriental del Uruguay en la cual las mercaderías introducidas serán consideradas como si no estuvieran dentro del territorio aduanero, en lo que respecta a los tributos que gravan la importación, sin perjuicio de las exenciones y beneficios establecidos en la legislación respectiva.*

*2. En la zona franca, la entrada y la salida de las mercaderías no estarán sujetas a la aplicación de prohibiciones o restricciones de carácter económico.*

*3. En la zona franca serán aplicables las prohibiciones o restricciones de carácter no económico, de conformidad con lo establecido por la legislación aduanera.*

*4. Las zonas francas deberán ser determinadas por el Poder Ejecutivo y estar delimitadas y cercadas perimetralmente de modo de garantizar su aislamiento del resto del territorio aduanero.*

*5. La entrada y la salida de mercaderías de la zona franca serán regidas por la legislación que regula la importación y la exportación, respectivamente.”*

Tal como expresa en su voto el Sr. Ministro, Dr. Eduardo Vázquez: “.....Es cierto que las zonas francas son áreas que no se limitan a efectuar “el control de la entrada, salida, permanencia, almacenamiento y circulación de mercaderías, medios de transporte y personas....”, como también sucede en el caso de los puertos y aeropuertos.

*Lo que ocurre es que el artículo 3° del Código Aduanero habilita a que por Ley o decreto del Poder Ejecutivo se puedan establecer zonas primarias aduaneras en áreas del territorio aduanero en: “...donde se efectúa el control de la entrada, salida, permanencia, almacenamiento y circulación de mercaderías, medios de transporte y personas....”.*

La zona franca implica, por definición legal, una exclusión de la misma del territorio aduanero, “....en lo que respeta a los tributos que gravan la exportación.....”; en todos los demás aspectos es considerada como parte del territorio aduanero por lo que, si en ella se efectuara el control de la entrada, salida, permanencia, almacenamiento y circulación de mercaderías, medios de transporte y personas, se estaría dentro del marco normativo habilitado por Ley para definir las como zonas primarias aduaneras.

La definición de la zona aduanera secundaria surge por descarte a partir del texto del artículo 4 del Código Aduanero como: “....el área del territorio aduanero no comprendida en la zona primaria aduanera....”.

Después está la “Zona de vigilancia aduanera”, definida por el artículo 5 del Código como “.....el área dentro de la zona secundaria aduanera especialmente delimitada por el Poder Ejecutivo, para asegurar un mejor control aduanero y en el cual la circulación de mercaderías se encuentra sometida a disposiciones especiales de control en virtud de su proximidad a la frontera, los puertos o los aeropuertos internacionales....”.

Estas son las definiciones que da la ley para clasificar las zonas aduaneras: zona primaria aduanera (artículo 3) y zona secundaria aduanera

(artículo 4). A su vez, dentro de las zonas secundarias aduaneras cabe la posibilidad de que algunas sean zonas de vigilancia aduanera (artículo 5).

El problema que hay que desentrañar es el mismo que se viene de analizar en todos los estudiados artículos del decreto 97/015 cuya legitimidad ha sido cuestionada, y tiene que ver con el único artículo de la Ley 19.276 que reglamentó el referido decreto, que es el artículo 162, en especial, su inciso 3º: “... *La zona exterior contigua al perímetro de la zona franca hasta la extensión que sea establecida por las normas reglamentarias será considerada zona de vigilancia aduanera especial...*”.

Quiere decir que, de alguna manera, el legislador ya entendió que la zona exterior contigua al perímetro de la zona franca como una zona secundaria, de las de vigilancia aduanera especial.

Si la zona aduanera secundaria es definida por el legislador por descarte como “... *...el área del territorio aduanero no comprendida en la zona primaria aduanera...*”, parece lógico que las zonas francas sean consideradas como zonas aduaneras primarias.

En este sentido, se entiende que el artículo 11 del decreto N° 97/015 no estaría excediendo el límite de la materia que se definió reglamentar: el artículo 162 del Código Aduanero; en todo caso, estaría reiterando definiciones que el legislador ya adoptó.

En lo que respecta a la alegada y eventual privación del derecho de acceso a la justicia a los explotadores y usuarios de zonas francas, de conformidad a lo establecido por el artículo 12 de la Constitución de la República, se trata de una cuestión que responde a la solución que el

legislador dispuso en su artículo 8 del Código Aduanero, la que, por ser de fuente legal, escapa al contralor de este Tribunal.

X) Que, en conclusión, se anularán los artículos 3, 5, 6, 7 del decreto 97/015, desestimándose la pretensión anulatoria respecto de los artículos 9 y 11 del referido decreto.

La decisión anulatoria se dictará con efectos generales y absolutos, conforme a lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 311 de la Constitución e inciso 3º del artículo 28 del decreto-ley 15.524, dado que se declara para asegurar la vigencia de reglas de derecho y la buena administración.

Como se ha dicho en sentencia N° 545/2014: “.....*dado el alcance general del impugnado, y en función de la desigualdad que la anulación con efecto interpartes podría provocar entre los sujetos alcanzados, el Tribunal ejercitará la facultad conferida en el artículo 311, inciso 2º, de la Constitución de la República, amplificando el alcance del pronunciamiento anulatorio, por fuera de los límites connaturales de la cosa juzgada.*

*La sentencia anulatoria con efectos generales y absolutos cumple “...una finalidad purgativa del ordenamiento de la que puede decirse que es primariamente relevante en interés de la Ley antes que el interés particular de los recurrentes”, objetivo que prima sobre evidentes razones de economía procesal al evitar el planteamiento de multitud de litigios, al tiempo que facilita la unidad de calificación de la ilegalidad declarada (GARCÍA DE ENTERRÍA: ob. cit., t. I cit., págs. 244-245).” (Cfm. sentencias Nos. 1016/ 1998; 619/2013, 696/2013, 59/2014, 642/2014, entre otras).*

Por los fundamentos expuestos, el Tribunal,

**FALLA:**

*Haciendo lugar parcialmente a la demanda y, en su mérito, anulando, con efectos generales y absolutos, las siguientes artículos del decreto 97/015: tres (3), cinco (5), seis (6) y siete (7); y, desestimando la misma respecto de los artículos nueve (9) y once (11).*

*Sin sanción procesal específica.*

*A los efectos fiscales, fíjense los honorarios del abogado de la parte actora, en la suma de \$ 28.000 (pesos uruguayos veintiocho mil).*

*Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.-*

Dra. Castro, Dr. Gómez Tedeschi (r.), Dr. Tobía, Dr. Echeveste, Dr.

Vázquez Cruz.

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).