

//tencia N°

MINISTRA REDACTORA:

DOCTORA ELENA MARTÍNEZ

Montevideo, siete de agosto de dos mil veinticinco

VISTOS:

Para sentencia definitiva estos autos caratulados: **"FISCO C/ DESPACHANTE DE ADUANA SIMONET Y RIVEIRO LTDA - DEFRAUDACIÓN EMPRESA IMPORTADORA CARLOS GUTIÉRREZ S.A. - DEFRAUDACIÓN Y DEFRAUDACIÓN DE VALOR - CASACIÓN"** e individualizados con la IUE: **442-492/2022**, venidos a conocimiento de la Suprema Corte de Justicia en virtud del recurso de casación interpuesto contra la sentencia definitiva de segunda instancia Nro. 285/2024, dictada por el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1° Turno.

RESULTANDO:

I.- Por sentencia definitiva de primera instancia N° 18/2024 del 29 febrero de 2024, dictada por la Dra. María del Carmen Roybal Silva, a cargo del Juzgado Letrado de Aduana, se falló: *"Condénase a la firma despachante de aduana Simonet y Riveiro Ltda. y a la empresa importadora Carlos Gutiérrez SA como autoras de una infracción aduanera de defraudación (en la situación planteada en el literal A del capítulo de Hechos) y en su mérito impóneseles el pago de una multa igual al doble del monto del perjuicio fiscal que se produjo por la infracción, sin perjuicio*



del pago de los tributos correspondientes.

Condénase a la empresa Carlos Gutiérrez SA como autora responsable de una infracción aduanera de defraudación de valor (en las situaciones identificadas con los literales B y C del capítulo de Hechos) y en su mérito impónesele el pago de una multa igual al doble del importe de los gravámenes adeudados, sin perjuicio del pago de los mismos" (fs. 742/748).

II.- Por sentencia definitiva de segunda instancia N° 285/2024, del 25 de setiembre de 2024, dictada por el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1° Turno (Sres. Ministros Dres. Venturini (red.), Rivas, Messere), -en lo que interesa a estos efectos- se revocó parcialmente la sentencia definitiva apelada y, en su lugar, se amparó la demanda haciéndose lugar a la infracción aduanera de defraudación en la forma establecida en el Considerando III) (fs. 901/911).

III.- Contra el precitado pronunciamiento, el Dr. Raúl GONZÁLEZ BERRO en representación procesal de CARLOS GUTIÉRREZ SA (en adelante "CGSA") y SIMONET Y RIVEIRO LTDA, interpuso recurso de casación (fs. 967/991 vto.) y, en necesaria síntesis, sostuvo que:

La Sala erróneamente aplicó las normas jurídicas que regulan la clasificación



arancelaria, esto es, el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías del 14 de junio de 1983 y Protocolo de Enmienda del 24 de junio de 1986, ratificado por la Ley N° 18.800. Especialmente, el art. 3 literal A), numeral 2° del Anexo del Tratado que establece el deber de aplicar las Reglas Generales de Interpretación (RGI 1 y 6).

Denunció la equivocada aplicación de los arts. 17, 18 y 19 del Código Civil y la inaplicación del principio de verdad material o realidad y el art. 25.2 del CGP.

Recordó que CGSA importó varios embarques de lavarropas PANAVOX 10+INV del proveedor MIDEA. Declaró los lavarropas por la posición arancelaria NCM 8450.20.90.00 (máquinas de capacidad unitaria, expresada en peso de ropa seca, superior a 10 kg). Sin embargo, la Aduana, Fiscalía y el TAC 1° Turno, entendieron que debió declararla por la posición NCM 8050.11.00.00 (máquinas de capacidad unitaria, expresada en peso de ropa seca inferior o igual a 10 kg).

El representante de los impugnantes recordó que la norma aplicable establece como criterio rector para la clasificación que la máquina realmente cargue más de 10 kg. A su juicio, ello



quedó probado en el proceso y el Órgano de alzada lo admite, sin ambages.

Pese a ello, para la Sala lo determinante no es la capacidad real que tenga el lavarropas sino para qué carga fue diseñado. Según el Tribunal, es irrelevante que el lavarropas cargue y lave, real y efectivamente más de 10 kg.

Afirmó que, siguiendo el tenor literal de la norma, lo relevante para clasificar la importación es la capacidad real de carga del lavarropas. Pese a ello, la sentencia impugnada considera que el criterio aplicable es la carga para la que fue diseñado el producto. Pero, la norma solo alude a un dato objetivo y medible: si carga más de 10 kg de ropa seca.

Sin perjuicio de lo cual, precisó que no es correcto señalar que el lavarropas haya sido diseñado en origen para 10 kg. La Sala soslayó la nota aclaratoria del fabricante agregada por la Defensa en la audiencia indagatoria.

Sostiene que el criterio postulado por el Tribunal no es el establecido en el texto de la norma y por eso transgrede la regulación de la clasificación arancelaria (Convenio de Sistema Armonizado y sus RGI 1 y 6). En ninguna parte del texto que alude a las subpartidas referentes a la capacidad



para la que fue diseñado se menciona algo que lleve a deducir lo afirmado por la Sala. En el texto no hay referencias subjetivas o finalísticas, como sí ocurre en otros textos de otras partidas.

Señaló que, luego de la declaración aduanera, se realizaron los controles para determinar si aquélla se ajusta a la verdad material o realidad. La Sala se apartó del citado principio, basándose pura y exclusivamente en documentos del fabricante (en forma errónea) al considerar que no importa la capacidad real de carga de los lavarropas.

Sobre la valoración de la prueba, los impugnantes sostuvieron que el Tribunal se apartó de un análisis global de la prueba producida, eligiendo únicamente la documentación aportada por la Aduana como denunciante sin aplicar las reglas de la sana crítica.

Afirman que existe prueba concluyente de que los lavarropas soportan una carga superior a los 10 kg (sea leve o no) y por ello, la única conclusión posible es incluirlos en la categoría que jurídicamente corresponde y, en ningún caso, en otra.

El Órgano de alzada no tuvo en cuenta los Informes del Laboratorio Argentino IADEV, las explicaciones vertidas por el Ing. ERHARDT,



el Informe del Laboratorio TUV SUD en China, ni los ensayos de la fábrica MIDEA.

Si resulta probado que, en los hechos, el lavarropas tolera una carga mayor a los 10 kg, el fallo, siendo racional, solamente puede desestimar la demanda fiscal.

Por otra parte, la decisión judicial se apartó de las reglas de carga de la prueba (art. 139 del CGP), en tanto surge claro que CGSA cumplió con su carga y demostró la verdadera capacidad de los lavarropas, no haciéndolo la representante fiscal (quien pudo solicitar una prueba pericial que acreditare que el peso de carga del producto era inferior o igual a 10 kg y no lo hizo).

Otro de los argumentos esgrimidos por la Sala, es que los Manuales de Fábrica del producto establecían 10 kg. Respecto a este punto, el Tribunal optó por ignorar completamente las explicaciones vertidas por los acusados en la audiencia indagatoria y, especialmente, las apreciaciones vertidas por la testigo Agustina VILAR DEL VALLE.

Allí se explicó que CGSA trabaja con esta fábrica bajo la modalidad que se conoce como OEM. La testigo expresó que el fabricante produce un modelo genérico al que coloca la marca de su cliente y lo adapta a sus necesidades. Lo personaliza. En este



sentido, CGSA solicitó al fabricante que adapte el modelo estándar a sus especificaciones. En estos casos, quien asume la garantía del producto es el titular de la marca. En esta modalidad, la fábrica siempre envía un manual estándar y es el cliente, titular de la marca, quien lógicamente los personaliza a las especificaciones técnicas con que los comercializará e incluye los datos necesarios para su mercado o sus clientes.

Por esta razón, sorprenderse que MIDEA y CGSA hayan intercambiado correspondencia para adaptar los manuales genéricos y etiquetas a los requerimientos de esta última, quien lo comercializará con su marca, implica desconocer por completo cómo funciona la modalidad de negocios.

Otro elemento considerado por la Sala como prueba son los "certificados de origen". Sin embargo, esa afirmación es incorrecta porque no existe tratado comercial entre Uruguay y China del que resulte algún beneficio o tratamiento preferencial según el origen de la mercadería. No hay norma en nuestro país que exija la presentación de documentos que certifiquen el origen o dónde fue fabricado el lavarropa.

En definitiva, solicitó que se case la recurrida en cuanto revocó parcialmente la sentencia de primera instancia.



IV.- Por auto N° 378/2024 el Tribunal confirió traslado del recurso deducido (fs. 995). Compareció la Fiscalía (fs. 998), quien abogó por mantener la recurrida.

V.- El Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1° Turno, por providencia N° 430/2024 (fs. 1009), tuvo por evacuado el traslado conferido y ordenó franquear el recurso de casación interpuesto. Los autos fueron recibidos por esta Corporación el 22 de noviembre de 2024 (fs. 1011).

VI.- Por decreto N° 2.055/2024 (fs. 1014), del 17 de diciembre de 2024, se ordenó el pase a estudio de las presentes actuaciones y se llamaron los autos para sentencia.

Culminado el estudio, se acordó sentencia en forma legal y oportuna.

CONSIDERANDO:

I.- La Suprema Corte de Justicia, por mayoría de sus integrantes naturales, amparará el recurso de casación interpuesto por la parte condenada y, en su mérito, anulará la recurrida en cuanto revocó parcialmente la sentencia de primera instancia, que había absuelto a los acusados de la infracción de defraudación por la importación de los productos bajo determinada posición arancelaria, en virtud de los fundamentos que a continuación se exponen.



II.- **El caso planteado en el presente proceso.**

El 26 de setiembre de 2022, funcionarios actuantes de la División Fiscalización de la DNA labraron acta de discrepancia por presunta infracción aduanera, con relación al DUA 001-2022-168334, perteneciente al importador, CGSA.

Se señaló por los funcionarios que el modelo de lavarropas fue caso de estudio a partir de la inspección realizada el 21 de julio de 2022 a la empresa CGSA. Sostienen que el equipo inspectivo contaba con pruebas que, a su juicio, determinarían que el lavarropas en cuestión tiene una capacidad técnica de carga de 10 kg en lugar de 10.5 kg, por lo que correspondería ser clasificado por la partida arancelaria 8450.11.00.00 *"Máquinas para lavar ropa, incluso con dispositivo de secado, con capacidad unitaria, expresada en peso de ropa seca, inferior o igual a 10 kg"*, tributando TGA del 20% y no la partida 8450.20.90.00 *"Máquinas de capacidad unitaria, expresada en peso de ropa seca, superior a 10 kg"*, por la cual el TGA es de 0% (ver fs. 405/407).

En el informe de fecha 26 de setiembre de 2022, funcionarios de la División Fiscalización y del Encargado del Departamento Revisión - Importación, esgrimieron a la superioridad



que de la carpeta asociada al DUA 001-2021-231686 y analizada la prueba electrónica de la empresa vinculada a la mercadería: “...nos encontramos con más elementos que demuestran que la empresa compra al proveedor Midea lavarropas de 10 kg y no de 10.5 kg; (...). Siendo que la posición de la División Fiscalización, basada en la documentación extraída al momento de la inspección, es que la mercadería debe ser declarada en la posición arancelaria 8450.11.00.00, tributando 20% de TGA; y no en la posición arancelaria 8450.20.90.00, tributando 0% de TGA declarada por la empresa en el DUA que originan estos obrados, ocasionando una pérdida de renta fiscal del 20% en la TGA, más la incidencia de ésta sobre los demás tributos (IVA, ANT IVA e IRAE)” (fs. 413/414).

Finalmente, los funcionarios de la DNA, formularon denuncia por presuntas infracciones aduaneras (fs. 437/461) ante el Juzgado Letrado de Aduana, entre otras cosas, por entender que la empresa en la clasificación arancelaria del artículo declarado como LAVARROPAS 10+INV (nombre otorgado por el importador), concebido para una capacidad de carga de 10 kg de ropa seca, debió clasificar en el NCM 8450.11.00.00, tributando 20% de Tasa Global Arancelaria y no como lo declaró CGSA por la NCM 8450.20.90.00 tributando 0% de TGA.

Esta conducta, a juicio de



la denunciante, configura la infracción aduanera prevista en el art. 204 (defraudación) en las hipótesis de los lits. A) y E) del art. 206 (presunciones de defraudación) de la Ley N° 19.276, lo que ocasiona grave perjuicio al Fisco en la percepción de la renta fiscal.

La Sede citó a la audiencia indagatoria a denunciante y denunciados (fs. 495/501) y el expediente giró en vista fiscal.

El Fiscal Letrado de lo Civil, Aduana y Hacienda de Montevideo, Dr. Daniel GUTIÉRREZ RIVERA, en su dictamen que obra glosado a fs. 532/543, consignó:

"...del análisis de la información recabada en la fiscalización, surge meridianamente clara la voluntad de la empresa Carlos Gutiérrez, de realizar un cambio en la presentación comercial del mismo producto, de modo de que ese medio kilo de más, fungiese como salvaguarda de obligación tributaria alguna. El trabajo de investigación del equipo de fiscalización ha ahondado en detalles que surgen de la comunicación electrónica entre los distintos encargados de la empresa entre sí y con la empresa proveedora. Esta última cumplió con enviar los manuales originales del producto e insistir con la capacidad de carga en 10 kg. La empresa importadora advierte que si pasaran a traer un lavarropa de 10,5 kg



dejarían de pagar tributos, lo cual se expresa claramente en el mensaje de fs. 90.

Pero más allá de esa correspondencia interna, toda la documentación sobre la máquina que llega de origen refiere al modelo de 10 kg, por ej. los test report llegados en agosto de 2020 fs. 91, 111, 132, 133, 167 o el manual de usuario que ya había adaptado al nombre comercial uruguayo pero aún constaba la capacidad de 10 kg...” (fs. 535/536).

La Sede por sentencia interlocutoria N° 2.769/2023 de fecha 23 de mayo de 2023, dispuso la instrucción de sumario respecto de la firma despachante de aduana SIMONET Y RIVEIRO LTDA por haber incurrido en la comisión de una infracción de defraudación y, asimismo, a la empresa importadora, CARLOS GUTIÉRREZ SA por haber incurrido en la comisión de una infracción aduanera de defraudación y una infracción aduanera de defraudación de valor (fs. 545/547).

Finalmente, se dictó la sentencia de primera instancia y sobre el punto litigioso en concreto -discutido en casación-, la sentenciante precisó:

“En cuanto a la imputación solicitada por Fiscalía de la infracción aduanera de defraudación respecto de los lavarropas importados en



los DUAs individualizados a fs. 499, no se hará lugar a la misma por entender que dicha infracción no se configuró.

Se coincide con la Defensa que la determinación de si el lavarropas importado podía o no lavar más de 10 kg de ropa, no es irrelevante.

Por el contrario ese dato es lo que determina si el lavarropas debe clasificarse en la posición arancelaria 8450.20.90.00 o en la posición arancelaria 8450.11.00.00.

La información del fabricante obviamente es lo primero que debe considerarse para obtener ese dato objetivo, pero eso no impide que se proporcionen informes técnicos especializados para probar la capacidad real de lavado del artículo importado.

En el caso concreto de autos la empresa importadora ha proporcionado diversos informes técnicos que prueban que la capacidad real de lavado de lavarropas importado es superior a la capacidad indicada por el fabricante en su manual (10 kg).

Así surge de los informes de ensayo realizados por las empresas INADEV y TÜV SÜD así como del informe del fabricante Midea agregados en sobre acordonado.



La existencia entre la documentación retirada de la empresa importadora de comunicaciones internas y con el proveedor referidas a modificación del manual y etiquetas elaborados por el fabricante Midea con las especificaciones dadas por Carlos Gutiérrez SA para el lavarropa importado si bien en un principio pudieron considerarse como indicios de una maniobra fraudulenta para perjudicar al Fisco, han sido desvirtuados como tales por las explicaciones proporcionadas en autos.

El modo de compra denominado 'OEM' utilizado por la empresa Carlos Gutiérrez SA es válidamente utilizado en la operativa de comercio exterior y permite al importador que venderá el producto con su propia marca, y asumiendo la garantía del mismo, plantear modificaciones al manual genérico emitido por el fabricante.

El lavarropas importado si bien es fabricado por Midea es comercializado por la empresa importadora con su marca 'Panavox' y debe considerarse que las modificaciones solicitadas responden a una adecuación del manual del producto que se venderá en el mercado uruguayo" (fs. 745/746).

El Tribunal de Apelaciones en lo Civil de Primer Turno revoca parcialmente lo fallado en primera instancia fundada en que:



“La controversia se plantea en torno a cómo y de qué manera se determina la capacidad de carga del producto para ubicarlo en la categoría NCM 8450.11.00.00 que tributaría el 20% o en la categoría NCM 8450.20.90.00 que tiene tasa 0.

La sentencia de primera instancia sostiene que la determinación de la capacidad es una cuestión de hecho, por lo que, apoyada en consultas privadas de la parte sumariada, concluye que los lavarropas tienen una capacidad superior a los 10 kilos de ropa.

La Sala no tiene el honor de compartir la fundamentación de la recurrida y ello por lo que se expresa a continuación.

El modelo original fabricado en China denunció una capacidad de 10 kilos.

La documentación obrante a fs. 91 y siguientes acreditan sin ambages que el producto fue fabricado para una capacidad de carga de 10 kilos.

Incluso, como lo subraya la fiscalía actuante, hasta en el Manual del usuario se indica que la capacidad de carga es de 10 kilos (fs. 182 y ss.).

Vale decir, que el producto fue diseñado en origen con una capacidad de



carga de 10 kilos. Ello surge de los datos del importador, certificado de origen, facturas de compra e incluso del Manual del usuario.

Ahora bien, si posteriormente la empresa importadora, al comercializar el producto en territorio uruguayo, realiza estudios privados y arriba a la conclusión que estos lavarropas toleran una carga levemente superior a la prevista por el fabricante, ello no posee, a criterio del Tribunal por unanimidad, la virtualidad jurídica de influir en la categorización del producto a los efectos fiscales.

Adviértase que el producto es exactamente el mismo, no se realizaron modificaciones al diseño original, sino que por pruebas de campo arribaron a la conclusión de que tolera de hecho algo más de carga.

Por tanto, para la Sala se impone la solución revocatoria de la sentencia de primera instancia, exclusivamente en este aspecto y, en su lugar, procede condenar a la parte demandada por la infracción aduanera de defraudación" (fs. 909/909 vto.).

III.- Análisis del recurso de casación interpuesto por la parte condenada.

III.1.- Control formal del recurso de casación interpuesto.

El artículo 256 del CAROU



establece que resultan aplicables a los procesos regulados en el presente Código todos los medios impugnativos previstos en el Código General del Proceso y conforme lo establece el artículo 257 del CAROU, en todo lo no previsto se aplica el CGP, en lo que les fuere aplicable y en cuanto sea compatible.

Conforme se analizará a continuación, el recurso de casación interpuesto cumple con los requisitos formales previstos en los artículos 268 a 273 del CGP que habilita su consideración por parte de la Suprema Corte de Justicia.

En primer lugar, el recurso se interpuso contra la sentencia definitiva dictada en segunda instancia por el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1º Turno el 25 de setiembre de 2024 con el N° 285/2024.

En segundo lugar, la sentencia impugnada revocó parcialmente la sentencia dictada en primera instancia por el Juzgado Letrado de Aduana, el 29 de febrero de 2024 con el N° 18/2024.

En tercer lugar, el monto del asunto supera las 4.000 UR. El art. 269 del CGP establece el monto mínimo habilitante del recurso de casación (4.000 UR), cuya determinación a estos efectos debe hacerse en forma específica en los actos de proposición, por cuanto es el momento de concreción del



reclamo de actuación jurisdiccional. El artículo 117 del CGP numeral 6) establece la carga a los actores de determinar el valor de la causa y en caso de imposibilidad, su valor estimativo. En este caso, la Fiscalía dedujo acusación contra CGSA y SIMONET Y RIVEIRO LTDA por: a) Defraudación por declaración inexacta de posición arancelaria de los Lavarropas PANAFOX 10+INV, por una suma de \$68.194.215; b) Defraudación por errónea clasificación arancelaria de un accesorio de aspiradoras robot por \$672.896; c) Dos defraudaciones de valor declarado en aduana -únicamente contra CGSA- debido a que la Fiscalía consideró inadmisibles para el cálculo del valor en aduana los descuentos realizados por los proveedores, por un valor de \$8.383.109. Todo lo cual supera ampliamente el monto exigido por la norma para admitir el recurso de casación.

En cuarto lugar, el recurrente es el condenado, quien se encuentra legitimado para interponer el recurso de casación por cuanto resulta agraviado con la sentencia de segunda instancia que revocó parcialmente la de primera instancia en su perjuicio.

III.2.- Análisis de los agravios del recurso de casación.

En el presente caso, los



agravios del recurrente se limitaron a la revocatoria parcial de la sentencia de primera instancia. Es decir, únicamente en los aspectos sobre los cuales no recayeron pronunciamientos jurisdiccionales coincidentes en dos instancias.

Por otra parte, se mencionaron las normas de derecho infringidas y erróneamente aplicadas y se expresaron los motivos concretos constitutivos del fundamento de la casación de manera clara y concisa.

Según lo reseñado, el recurrente centra sus agravios contra la sentencia de segunda instancia N° 285/2024 dictada por el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1° Turno en la condena a CGSA por la infracción aduanera de defraudación debido a la imputación de declaración inexacta de la posición arancelaria de los Lavarropas PANAVOX 10+INV importados desde China y adquiridos a MIDEA. Lo que representa un total de \$68.194.215 entre tributos y multas.

Conforme el artículo 204 del CAROU: *"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". Y el 206 del mismo cuerpo normativo establece que se presume la defraudación cuando: "A) Contradicción evidente entre la declaración aduanera presentada y la documentación en base a la cual debe ser formulada aquella. B) Manifiesta disconformidad entre las normas y la aplicación que de las mismas se haga al efectuar la declaración aduanera".

En el caso, la controversia se basa en si la importación de lavarropas realizada por CGSA debe subsumirse en la Nomenclatura Común del Mercosur correspondiente a categoría 8450.11.00.00 que tributa el 20%, o en la categoría 8450.20.90.00 que tiene tasa 0%. El criterio para ingresar en una y otra categoría es si la capacidad unitaria de la máquina, expresada en peso de ropa seca, es superior a 10 kilogramos.

A) **Sobre la clasificación arancelaria y el principio de realidad.**

La clasificación arancelaria y la tarea de subsunción en la subpartida constituye una actividad reglada que, naturalmente, debe atender a la realidad subyacente.

En nuestro caso, la capacidad unitaria de las máquinas de lavarropas expresada en kilogramos de ropa seca atiende, en



concreto, a una cuestión de hecho a dirimirse, en definitiva, en los elementos de prueba existentes que acrediten la cabida y funcionalidad.

En palabras de LABANDERA, en términos compartibles:

“En la especie -más allá de la eventual clasificación arancelaria que se realice (o incluso, lo que circunstancialmente, de manera correcta o equívoca, mencione el ‘manual respectivo’- lo sustancial, lo relevante, lo determinante desde el punto de vista jurídico, es la consistencia entre el producto importado y la normativa vigente. Y, en la especie lo que realmente importa es la capacidad en kilogramos que posea el producto objeto de la presente consulta, esto es, que el mismo -efectivamente- pueda llegar a cargar más de un determinado peso (10 kg.), medido en kilogramos de ropa seca” (pág. 16 de la consulta agregada en sobre de manila).

En tal sentido, señala DELPIAZZO en consulta glosada en autos (ver fs. 924 y ss.):

“Tal como surge de la norma, lo que determina la inclusión de una máquina en una u otra categoría es ‘la capacidad unitaria, expresada en peso de ropa seca’. Por lo que el único criterio al que debería atenderse para saber si la



máquina está bien o mal clasificada, es su capacidad en kilos de peso de ropa seca. Ese es el objeto de la controversia y es sobre el único criterio sobre el cual debió valorarse la prueba.

Se trata de una medida objetiva, indiscutible y de carácter convencional ya que 10 kg de ropa seca son 10 kg en cualquier lugar del mundo. No es un tema opinable: lo que consagra la norma es simplemente una medida de peso y prueba de la simpleza de la disposición, es que no contiene ninguna nota aclaratoria (como sí sucede habitualmente en otras descripciones arancelarias).

(...)

Entendemos que la apreciación de la Sede de primera instancia es ajustada a Derecho en tanto aplica la norma arancelaria en función de lo que dice su sentido literal y en relación al único criterio que menciona. Esto es, qué capacidad tiene este lavarropa. ¿Tiene capacidad igual o inferior a 10 kg o tiene capacidad superior a 10 kg? Y es en función del criterio normativo, que a posteriori analiza la prueba con la que cuenta para llegar a la conclusión de que se ha probado en autos que el lavarropa tiene capacidad superior a 10 kg y que, en consecuencia, no se configura infracción aduanera a este respecto".

Y, en otro pasaje de la



consulta añade:

"...para el Tribunal el criterio para la clasificación arancelaria no es el que establece la NCM 'la capacidad unitaria, expresada en peso de ropa seca' sino que es la forma en que el fabricante lo define. Es más, señala que la capacidad que verdaderamente tenga el equipo es absolutamente indiferente a los efectos tributarios y que la Sede de primera instancia encaró equivocadamente la cuestión al considerarla una cuestión de hecho y es en función de este razonamiento que revoca la sentencia de primera instancia y entiende que sí existió infracción aduanera.

(...)

Es de toda evidencia que para saber si la máquina ingresa en esa categorización o en otra, lo único que la norma exige es la capacidad unitaria de la misma expresada en kilos. No dice ni capacidad establecida por el proveedor, ni por el fabricante, ni por el manual. Dice capacidad y punto y la establece en base a un criterio absolutamente objetivo, como es una medida universal, el peso en kilogramos. Es más, la norma aporta más precisión en tanto dice expresamente que esos kilos se miden en ropa seca".

En opinión de la mayoría de la Suprema Corte de Justicia, la Sala incurrió en un



evidente error de Derecho al subsumir la hipótesis o supuesto de hecho en otra subpartida arancelaria, lo que determina un cambio en el régimen de tributación y la tipificación de una infracción aduanera que, en la especie, no se verifica.

El Órgano de alzada basó pura y exclusivamente la infracción aduanera en un error de clasificación fundado en que la documentación proporcionada originalmente por el fabricante establece que la capacidad unitaria es de hasta 10 kilogramos.

Sin embargo, como se verá, la premisa fáctica considerada a los efectos de la subsunción en la clasificación arancelaria, es equivocada.

B) **El razonamiento probatorio arbitrario de la Sala: su corrección en casación.**

El motivo de impugnación alegado, en estricto rigor, se dirige a cuestionar el razonamiento probatorio formulado por la Sala. Sin embargo, para que el motivo de impugnación admita su corrección en casación, deben cumplirse determinados requisitos de alegación y fundabilidad del recurso.

Con relación a la valoración de la prueba como causal de casación, los integrantes de este Colegiado sostienen pareceres



gradualmente diferentes.

Según la mayoría compuesta por los Sres. Ministros Dres. Morales, Minvielle, Pérez y la redactora, en nuestro ordenamiento jurídico, el error en la valoración de la prueba como causal de casación -tanto en Sede civil como en penal- presenta ciertas particularidades: no cualquier error puede ser invocado como error de derecho revisable en casación, sino solo aquellos errores groseros, que configuren un absurdo evidente o una arbitrariedad manifiesta.

En tal sentido, los Sres. Ministros nombrados se afilian a una concepción sostenida por la Corte de larga data, que sostiene que la admisibilidad de este agravio impone, lógica y legalmente, dos condiciones necesarias para su progreso.

La primera condición es que el recurrente en casación deba denunciar, alegar, invocar un error o vicio en el razonamiento probatorio de segunda instancia de una entidad tal que amerite su calificación como absurdo o arbitrario en forma evidente. Sin esta alegación de la parte, el agravio resulta improponible. Ciertamente, la denuncia de un error de tal magnitud no está condicionada a fórmula sacramental alguna, pero sí se requiere que se describa un error de la entidad superlativa mencionada. El recurrente, entonces, se ve gravado con una particular



carga de alegación.

En segundo lugar, la alegación del absurdo o arbitrariedad debe ser demostrada. Una vez que se releva por la Corte que se cumplió con la primera condición referida, debe analizarse si, efectivamente, se verifica el error alegado.

Por su parte, el Sr. Ministro Dr. Tabaré Sosa postula una interpretación gradualmente distinta a la que propone la mayoría de esta Corporación, en cuanto a la valoración de la prueba como causal de casación.

En efecto, considera que el grado extremo (supuesto de absurdo evidente) no es el único que equivale a la vulneración de la sana crítica, pues también la valoración que pueda calificarse de acrítica o de falta de razonabilidad constituye causal de casación, en tanto representa incumplimiento de las normas que imponen al Juez cómo debe valorar la prueba.

A efectos de no incurrir en tediosas reiteraciones sobre este aspecto, cabe remitirse a lo expuesto en sentencias Nos. 66/2016, 219/2017, 571/2017, 81/2021, 43/2023, 59/2023 y 441/2023, entre muchas otras.

En la presente causa, los impugnantes alegaron un error en la valoración que, a



juicio de la mayoría de la Corporación, amerita su calificación como absurdo o evidente en grado manifiesto.

En efecto, los recurrentes sostuvieron que el Tribunal no consideró -a los efectos de su ponderación- el acervo probatorio completo, omitiendo una serie de elementos de prueba cruciales que determinarían una conclusión probatoria diametralmente opuesta a la expresada por la Sala.

Veamos.

El TAC 1° Turno se ciñó -en exclusividad- a la información explicitada por el fabricante en la documentación obrante a fs. 91 y ss., que refiere a los antecedentes técnicos de las máquinas importadas y el manual original del producto. Sin embargo, este elemento de prueba no resulta -aisladamente considerado- concluyente, irrefutable sobre la proposición fáctica que se tuvo por acreditada.

En primer lugar, por cuanto descartó las manifestaciones realizadas por el propio fabricante MIDEA. La recurrida a fs. 909 establece que: *"El modelo original fabricado en China denunció una capacidad de 10 kilos"* (fs. 909).

Sin embargo, no tuvo en cuenta que MIDEA remitió nota con fecha 19 de setiembre de 2022 y fuera presentada ante la DNA el 26 de



setiembre de 2022 (ver el "Acta de Discrepancia" y su adjunto de fs. 405/410). El Despachante de Aduana expresó que: "...desea agregar un informe que le hizo llegar la empresa Carlos Gutiérrez del proveedor Midea, fechado 19/09/2022, de la cual surge que tiene capacidad superior a los 10kg" (fs. 407).

En la nota obrante a fs. 410 remitida por el fabricante de las máquinas importadas surge que: "Midea certifica que la Lavadora Panavox 10+ Inv producida en nuestra fábrica (nuestro modelo MFG100-U1515BP/C14E-EU(NB) / MFG100-U1517BP/C14E-EU(NB)) tiene una capacidad de más de 10 kilogramos.

Tenga en cuenta que la forma de referirse a las cotizaciones y especificaciones generales son para fines comerciales; no se refieren a la capacidad real del producto, la cual se verifica a través de pruebas de laboratorio y de acuerdo a las normas vigentes en cada país.

Vendemos este mismo chasis (cámara o tambor de 70lts) a otros mercados con certificados internacionales de 10 y más de 10 kg.

Tenga en cuenta que clasificamos de acuerdo con la regulación del mercado de destino (si existe) y los estándares internacionales.

En resumen, confirmamos que la clasificación Lavadora Panavox 10+ Inv con 10,5



kg es correcta y comprobable”.

La Sala debió considerar que el propio fabricante declaró que la capacidad de los lavarropas importados es de 10,5 kg de ropa seca. Es decir, si se tuviera en cuenta, como lo sostiene el Tribunal, únicamente lo expresado por el fabricante, corresponde anular la recurrida. El Tribunal de alzada no hace mención a esta nota -que tuvo a la vista la DNA antes de hacer la denuncia por infracción aduanera-, donde el propio fabricante expresa una capacidad mayor a la oportunamente considerada y que implica un cambio en la clasificación de la NCM.

A lo anterior se suma que quedó adecuadamente explicitado por el fabricante que las especificaciones efectuadas oportunamente son con fines comerciales y que no refieren puntualmente a la capacidad real de la máquina lavarropas.

Como señaló el consultante, Prof. PEREIRA CAMPOS:

“El propio fabricante, que elabora dos de los documentos en los que se funda el Tribunal para acoger el pedido fiscal, indica que, contrariamente a lo que indican sus proformas...y su manual de usuario, el lavarropas en realidad soporta y se comercializa para más de 10 kilos de carga.

(...) esta prueba, elimina



el valor probatorio de los documentos indicados por el Tribunal de Apelaciones y, determina, que no sea aceptable jurídicamente..." (fs. 959/960).

Ese testeo se realiza a través de pruebas de campo (laboratorio) y teniendo en consideración las normas técnicas vigentes en cada país.

En segundo lugar, la recurrida se contradice al remitirse a testeos sobre las máquinas y luego descartar las pruebas realizadas sobre los lavarropas, aportadas por CGSA. Funda su decisión en que: *"La documentación obrante a fs. 91 y siguientes acreditan sin ambages que el producto fue fabricado para una capacidad de carga de 10 kilos"* (fs. 909). Pero luego descarta la evidencia ofrecida por la empresa importadora, fundada en: *"Ahora bien, si posteriormente, la empresa importadora, al comercializar el producto en territorio uruguayo, realiza estudios privados y arriba a la conclusión que estos lavarropas toleran una carga levemente superior a la prevista por el fabricante, ello no posee, a criterio del Tribunal por unanimidad, la virtualidad jurídica de influir en la categorización del producto a los efectos fiscales"* (fs. 909 vto.).

Si analizamos la documentación a la cual se remite el Tribunal para fundar su decisión, se observa que en parte son estudios de campo realizados sobre los lavarropas. El 13 de agosto de 2020



el fabricante MIDEA le envió a CGSA un correo electrónico con las pruebas realizadas sobre el modelo de lavarropas objeto de importación (MFG100-U151BP/C14E-EU (NB)). De dicha documentación surge que: i) de las pruebas de rendimiento del equipo efectuadas en diciembre de 2019, a fs. 94, se observa el rendimiento del equipo que puede alcanzar de manera segura y eficiente bajo condiciones estándar especificadas por el fabricante ("*rated capacities*"). Allí se informó que la capacidad de carga asciende a 10 kg. También a fs. 102 se detalló que la carga normal es de 10.0 kg; ii) de las pruebas realizadas en marzo de 2020 surge a fs. 128 que la capacidad normal es de 10 kg; iii) para las pruebas realizadas en febrero de 2020 surge a fs. 132 que se tomó como referencia la capacidad de 10 kg.

Por lo tanto, la contradicción del Tribunal resulta evidente. Sostiene que surge acreditado que los lavarropas fueron fabricados para soportar hasta 10 kilos de ropa seca y asimismo expresa que no corresponde considerar las pruebas que se realicen para determinar la capacidad de carga.

En tercer lugar, el Tribunal incurrió en un absurdo evidente al valorar los estudios aportados al proceso. En la recurrida se establece que el fabricante: "...realiza estudios



privados y arriba a la conclusión que estos lavarropas toleran una carga levemente superior a la prevista por el fabricante” (fs. 909 vto.). Cuando en realidad parte de los estudios fueron realizados por el propio fabricante o en los mismos establecimientos donde se efectuaron los estudios que consideró el Tribunal y que obran en el expediente a fs. 91 y ss. A lo que se suma que los resultados de las pruebas realizadas no refieren a una tolerancia de carga superior, sino a que muestran un funcionamiento adecuado y sin fallas, sin diferencias entre el rendimiento de 10 kg y 10,5 kg.

Veamos la prueba ofrecida por CGSA en su comparecencia de fs. 555 -obrante en autos en un sobre adjunto al expediente-.

El funcionamiento adecuado y sin fallas de los lavarropas con una carga superior a los 10 kg surge de los estudios técnicos realizados en China en setiembre de 2022 (documento D). Se contrató a la misma empresa que realizó las pruebas a los lavarropas MIDEA en febrero de 2020 (ver fs. 131 y ss.) y se aplicó un tipo de estudio similar (en 2020 se denominó QMY-J070.00004-2019 y en 2022 QMY-J070.00004-2022). En este caso, en vez de analizarse el modelo con el etiquetado de MIDEA, se analizó el Modelo PANAVOX 10+INV (página 2 del estudio). El reporte informa que la capacidad de carga es de 10.5 kg. (página 1 del estudio)



y que la máquina tuvo un desempeño adecuado durante las pruebas realizadas. Asimismo, se contrató otra empresa denominada TUV SUB para realizar pruebas sobre la lavadora PANAFOX 10+INV (documentos B y C) en octubre 2022. De dichos estudios surge que con las condiciones declaradas por el fabricante, entre ellas la capacidad de carga de 10.5 kg, los resultados de las pruebas fueron aceptables y no arrojaron fallas.

Lo que coincide con los estudios realizados por la empresa argentina IADEV en noviembre de 2022 (documento A). De los estudios realizados al modelo 10+INV surge que los lavarropas tienen una capacidad máxima de 10,537 kg de ropa seca con una eficacia "A" de lavado. El Ingeniero Industrial Jorge Echardt, firmante del ensayo declaró en audiencia a fs. 591 y ss. y sostuvo que: *"P)Se le exhibe la nota de fs.521 y el resultado de ensayo agregado en sobre acordonado, si puede explicar que son esos dos documentos que se le exhiben. c)La primera fue una nota con el resumen de ensayos que se emitió a pedido de Carlos Gutierrez, indicando la capacidad nominal admisible para la regulación de esta norma, que es hasta 10,5 kilos, y arrojando como resultados una clase de lavados A , una eficiencia energética B y una eficacia de centrifugado C. Esto quiere decir que para la capacidad ensayada de 10,5 kilos la clase de lavado es A*



que indica cuan bien lava el lavarropas, ...es decir bastante mas superior al nivel minimo exigido". Asimismo, declaró que la empresa que realizó el estudio "...tanto URSEA nos contrata como laboratorio autorizado para la fiscalización de productos en Uruguay y estamos autorizados por el MIEM para la realización de ensayos de eficiencia energetica para Uruguay" (fs. 592).

Todos esos elementos de prueba, sumado a declaraciones testimoniales y la modalidad de adquisición al fabricante (OEM) dan efectiva cuenta que la capacidad unitaria real del producto es superior a los 10 kg, de modo que la clasificación arancelaria se corresponde con la realidad subyacente.

La declaración efectuada por CGSA con la intervención del despachante se ajusta a la realidad de los hechos. El producto tiene una capacidad unitaria superior a los 10 kg, por lo que la clasificación arancelaria es, a todas luces, ajustada.

C) **La carga de la prueba: acreditación de los extremos fundantes de la tipificación de la infracción de defraudación.**

En efecto, en un proceso infraccional (sancionatorio) como el aduanero la carga de la prueba de los extremos constitutivos de la infracción recae sobre el acusador.



Como anota el consultante,
Prof. DELPIAZZO:

"...la regla general es que la infracción debe probarse por la parte actora como cualquier otra. Sin embargo, puede suceder que, para ello, la Administración invoque una presunción de las previstas en el art. 206, extremo que deberá ser invocado y deberá realizarse el ejercicio de subsunción de la hipótesis en la previsión de la normativa. Y aún así, cuando la situación de hecho se demuestre que encaja dentro de la presunción, igualmente en ese caso deberá admitirse la producción de prueba en contrario que permite neutralizar dicha presunción" (fs. 928).

La infracción se desdobra en dos elementos, el subjetivo y el objetivo y, naturalmente, es carga del Órgano Público la acreditación de los extremos constitutivos (acaecimiento del supuesto de hecho) que activan el poder sancionatorio normativamente regulado.

Como señala PÉREZ-PIAYA MORENO la presunción de inocencia se trata de una presunción *"iuris tantum"* de ausencia de culpabilidad e implica que incumbe a quien acusa aportar las pruebas capaces de desvirtuar tal presunción (PÉREZ-PIAYA MORENO, Cristina, *"Procedimiento sancionador tributario. Especial referencia a su tramitación separada"*, Tirant



lo blanch, Valencia, 2008, pág. 63).

En nuestro caso, los acusados diligenciaron profusa prueba documental y testimonial con la cual lograron demostrar, efectivamente, la capacidad unitaria del lavarropas, admitiendo una carga de ropa seca superior a los 10 kg.

La acreditación de esa hipótesis alternativa brinda elementos más que suficientes acerca de la corrección en la clasificación arancelaria que había realizado CGSA con la asistencia del despachante de aduana.

El Ministerio Público -al igual que el Órgano de alzada- se valieron, en exclusividad, del manual del fabricante y en los antecedentes recabados por DNA. Esa desidia o poco apego en la instrucción probatoria y la recolección de elementos de prueba incriminatorios determina que, ante su incumplimiento, la consecuencia no sea otra posible que la absolución de los imputados.

Como bien afirmó PEREIRA CAMPOS en consulta agregada en autos:

"...la decisión adoptada viola las reglas de carga probatoria (artículo 139 del CGP), en tanto surge claro que CGSA cumplió con su carga y demostró la verdadera capacidad de los lavarropas, no haciéndolo la representante fiscal (quién pudo solicitar



una prueba pericial que acreditare que el peso de carga del producto era inferior o igual a 10 kilogramos y no lo hizo)" (fs. 954 y 955).

D) **La infracción de defraudación del art. 204 del CAROU: no se verifican el elemento material u objetivo ni la presunción de la intención de defraudar.**

La presunción de la intención de defraudar (art. 206 del CAROU), amén de que no alcanza a la materialidad de la conducta (elemento objetivo) resultó enervada por la prueba incorporada al proceso.

En efecto, no existió contradicción evidente entre la declaración aduanera presentada y la documentación en base a la cual fue formulada aquélla. Es decir, no hay certeza de los hechos indiciarios sobre los que se basa la presunción (Cf. NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., *"Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario"*, LexisNexis, 3ª Edición, Buenos Aires, 2006, pág. 155).

Como vimos, incluso, los impugnantes aportaron elementos de prueba demostrativos de la capacidad real unitaria del producto, lo que determina el pleno ajuste a la clasificación arancelaria efectuada. Esa contradicción evidente, en los hechos, resulta ampliamente refutada.



Por otra parte, los datos contenidos en los formularios o declaraciones, para el control de la valoración, origen o clasificación, se ajustan a la realidad subyacente y los informes técnicos en la materia, que brindan datos objetivos sobre la cantidad de ropa seca soportable como carga por las máquinas lavarropas objeto de la importación.

Por lo demás, se coincide plenamente con lo señalado por LABANDERA en cuanto a que: *"...lo único que 'se presume' es la intención de defraudar, vale decir, el elemento psicológico, pero no así el aspecto material de la infracción, el elemento objetivo, el cual debe ser fehacientemente probado por la Administración, el Ministerio Público y/o el Juez actuante"* (pág. 27 de la consulta glosada en autos).

IV.- La conducta procesal de las partes no amerita la especial imposición de sanciones, por lo que serán distribuidas por su orden (artículo 688 del Código Civil y artículos 56.1 y 279 del CGP).

Por los fundamentos expuestos, y en atención a lo establecido en los arts. 268 y concordantes del Código General del Proceso, la Suprema Corte de Justicia, en mayoría

FALLA:

AMPÁRASE EL RECURSO DE CASACIÓN



INTERPUESTO Y, EN SU MÉRITO, ANÚLASE LA RECURRIDA EN CUANTO CONDENÓ A CARLOS GUTIÉRREZ SA Y SIMONET Y RIVEIRO LTDA POR INFRACCIÓN ADUANERA DE DEFRAUDACIÓN CON RELACIÓN A LA IMPORTACIÓN DE LAVARROPAS CONFORME DUAS DETALLADOS A FS. 449 Y EN SU LUGAR, MANTIÉNESE FIRME LA SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA AL RESPECTO.

TODO SIN ESPECIAL CONDENA PROCESAL.

HONORARIOS FICTOS A LOS SOLOS EFECTOS FISCALES: 30 BPC.

NOTIFÍQUESE, PUBLÍQUESE Y, OPORTUNAMENTE, DEVUÉLVASE.

DR. JOHN PÉREZ BRIGNANI
PRESIDENTE DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DRA. ELENA MARTÍNEZ
MINISTRA DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DRA. BERNADETTE MINVIELLE SÁNCHEZ
MINISTRA DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DISCORDE: A juicio del Sr. Ministro Dr. Sosa Aguirre corresponde desestimar el recurso de casación interpuesto, sin especial condenación procesal,

DR. TABARÉ SOSA AGUIRRE
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA



en mérito a las siguientes consideraciones.

I) El único punto debatido en esta etapa del proceso es determinar si corresponde imputar a las demandadas la infracción aduanera de defraudación con relación a la lavarropa fabricada en China e importada por Carlos Gutiérrez.

El Tribunal amparó tal pretensión argumentando en los siguientes términos: *“No se discute infolios que los lavarropas de hasta 10 kilos de capacidad tributan un recargo de 20% y los que superen los 10 kilos tienen tasa 0.*

La controversia se plantea en torno a cómo y de qué manera se determina la capacidad de carga del producto para ubicarlo en la categoría NCM 8450.11.00.00 que tributaría el 20% o en la categoría NCM 8450.20.90.00 que tiene tasa 0.

La sentencia de primera instancia sostiene que la determinación de la capacidad es una cuestión de hecho, por lo que, apoyada en consultas privadas de la parte sumariada, concluye que los lavarropas tienen una capacidad superior a los 10 kilos de ropa.

La Sala no tiene el honor de compartir la fundamentación de la recurrida y ello por lo que se expresa a continuación.

El modelo original



fabricado en China denunció una capacidad de 10 kilos.

La documentación obrante a fs. 91 y siguientes acreditan sin ambages que el producto fue fabricado para una capacidad de carga de 10 kilos.

Incluso, como lo subraya la fiscalía actuante, hasta en el Manual del usuario se indica que la capacidad de carga es de 10 kilos (fs. 182 y ss.).

Vale decir, que el producto fue diseñado en origen con una capacidad de carga de 10 kilos. Ello surge de los datos del importador, certificado de origen, facturas de compra e incluso del Manual del usuario.

Ahora bien, si posteriormente, la empresa importadora, al comercializar el producto en territorio uruguayo, realiza estudios privados y arriba a la conclusión de que estos lavarropas toleran una carga levemente superior a la prevista por el fabricante, ello no posee, a criterio del Tribunal por unanimidad, la virtualidad jurídica de influir en la categorización del producto a los efectos fiscales.

Adviértase que el producto es exactamente el mismo, no se realizaron modificaciones al diseño original, sino que por pruebas de campo



arribaron a la conclusión de que tolera de hecho algo más de carga.

Por tanto, para la Sala se impone la solución revocatoria de la sentencia de primera instancia, exclusivamente en este aspecto y, en su lugar, procede condenar a la parte demandada por la infracción aduanera de defraudación".

II) Contra la referida argumentación, la recurrente blande como agravios una pretendida errónea interpretación acerca de la norma que define las posiciones arancelarias debatidas (máquinas con capacidad hasta 10 kg o de más de 10 kg) y una equivocada aplicación de las normas sobre valoración de la prueba.

En puridad, la construcción argumental del insurgente busca que la Suprema Corte de Justicia revalorice la prueba analizada por la Sala, concluya que, en aplicación del principio de la realidad, debe priorizarse la capacidad del artefacto que se pudo medir por encima de los 10 kilos una vez ingresada la máquina al país, con independencia de la declaración del fabricante antes del ingreso de la mercadería y que, a partir de esa realidad, se ubique el producto en la posición arancelaria que determina tasa cero.

No se trata, entonces, de



definir si el alcance que la Sala dio a la expresión "capacidad" no es objetiva, sino de recalificar, a partir de unos hechos posteriores, una declaración aduanera precedente.

Tal procedimiento, a criterio del infrascripto, resulta inadmisibile, como lo entendió la Sala y contra lo cual nada útil expuso el recurrente.

De la cita de la sentencia cuestionada emerge con claridad que lo que la Sala encuentra no admitido por el ordenamiento es el orden cronológico del proceder del importador. El producto en cuestión ingresó al país con una descripción de origen, emitida por el fabricante, según la cual la máquina lavarropa tenía una capacidad de 10 kilos y, por ello, debía tributar la TGA de 20%. *"...si posteriormente, la empresa importadora, al comercializar el producto en territorio uruguayo, realiza estudios privados y arriba a la conclusión que estos lavarropas toleran una carga levemente superior a la prevista por el fabricante, ello no posee, a criterio del Tribunal por unanimidad, la virtualidad jurídica de influir en la categorización del producto a los efectos fiscales"*.

No se trata, pues, de no analizar la situación desde la perspectiva del principio de la realidad, sino de la tempestividad de su



invocación. Lo que el Tribunal no admite es que se pretenda el amparo del referido principio *ex post facto*. Las constataciones debieron haberse efectuado antes de importar la mercadería. Sin embargo, la documental anterior y concomitante al ingreso de los bienes al país, da cuenta de la capacidad del artefacto. Que con posterioridad, el fabricante pretendiera declarar algo distinto de lo que aseguró al diseñar, producir y exportar las lavarropas no puede incidir retroactivamente al punto de modificar la categorización fiscal de la mercadería.

El recurrente nada expresó acerca de este punto central de la argumentación de la Sala (esto es, sobre la oportunidad en que se pretende hacer prevalecer la carga real), por lo que, el razonamiento que funda la condena permanece incólume.

DISCORDE: Por cuanto entiendo que corresponde desestimar el recurso de casación interpuesto, por las siguientes razones que

paso a exponer.

1) En forma preliminar, corresponde recordar que en esta etapa la discusión se circunscribe a la infracción aduanera de defraudación, respecto a la clasificación de la importación de



lavarropas "PANAFOX 10+INV".

En tal sentido, pasaron en autoridad de cosa juzgada la situación de los descuentos de los proveedores SINFER y HIDENSE, así como también, la diferencia de posición del producto "*tanques de plástico para aspiradora robot*", condenas que no fueron cuestionadas en casación.

2) En segundo lugar, también corresponde dejar en claro que el recurso a estudio no se circunscribe exclusivamente a la valoración de la prueba en segunda instancia.

A lo largo de todo el proceso, incluida esta etapa, la Fiscalía y los demandados mantienen una seria discrepancia sobre la calificación de los hechos en las normas que regulan la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM); muy especialmente, respecto al momento en que debe realizarse la clasificación arancelaria de las mercaderías. De esta manera, el aspecto central de la controversia es la aplicación de estas normas sobre el Sistema Armonizado de Clasificación al caso concreto.

3) Aclarado lo anterior, lo primero que debo señalar es que no es posible calificar las conclusiones probatorias del Tribunal como arbitrarias en modo manifiesto ni absurdas de forma evidente.



Corresponde destacar especialmente que el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1° Turno no fundó su decisión exclusivamente en el manual del producto.

En verdad, la Sala se apoyó fundamentalmente en toda la documentación incorporada en el momento **previo y concomitante** a la importación, que luce agregada en el expediente a partir de fs. 91 y ss.

Y en este sentido, la conclusión del Tribunal no puede tildarse de absurda ni arbitraria pues, efectivamente, en todos estos documentos -sin excepción ni salvedad alguna- se hace referencia a la capacidad de carga del producto en 10 kg (ver fs. 91, 94, 102, 128, 132). Las facturas de compra también explicitan con total claridad 10 kg de carga de lavado (fs. 34).

La referencia al manual del usuario (fs. 182 y ss., especialmente fs. 210-212), que también consigna (sin advertencias ni aclaraciones) a los 10 kg, es otro elemento relevante, pero repito que no fue el único documento en el que se basó la decisión de la Sala. También se apoyó en: *“los datos del importador, certificado de origen, facturas de compra”*.

En este sentido, nobleza obliga reconocer que la referencia al *“certificado de*



origen" fue un desacierto del Tribunal. Se trata de un concepto que, en el ámbito del Derecho Aduanero y en el contexto del Comercio Internacional, tiene un significado específico, técnico y particular que apunta a la naturaleza originaria de un bien a ser exportado o importado, conforme a las reglas de origen.

Claramente, no se trata de la situación que se ventila en este expediente. Pero de la lectura contextual de la sentencia emerge que la referencia apunta a los documentos elaborados por el fabricante que vienen de identificarse previamente de donde surge, en todo momento, una capacidad declarada de 10 kg para las máquinas importadas, sin aclaraciones ni observaciones que apunten al carácter provisorio de tal declaración.

En definitiva, considero que no puede calificarse el razonamiento probatorio del Tribunal de absurdo ni arbitrario, pues es rigurosamente cierto que toda la documentación en el momento previo y concomitante a la declaración aduanera da cuenta de una capacidad de carga de 10 kg.

4) Como se encarga de resaltar la parte demandada, el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1° Turno reconoce que posteriormente la empresa importadora realizó estudios privados para concluir que los lavarropas toleran una carga levemente



superior a la consignada en estos documentos previos a la declaración aduanera. Sin embargo, para la Sala, estos informes posteriores no pueden modificar la clasificación del producto a los efectos fiscales.

En último grado de análisis, para el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1º Turno la tarea de clasificación arancelaria del producto debe realizarse al momento de la Declaración Única Aduanera.

La lectura de la sentencia impugnada, permite concluir que éste fue el argumento central del Tribunal.

A mi modo de ver, tal aspecto es netamente de aplicación del derecho al caso concreto, y no de valoración de la prueba por parte del Tribunal, por lo que desestimo el agravio que apunta a cuestionar el razonamiento probatorio de la Sala.

5) Y bien. Así planteada la controversia, no comparto con el recurrente cuando a fs. 979 sostiene que para Fiscalía: *"...lo trascendente a los efectos de la clasificación era la información presentada, o que fuera anterior, a la declaración aduanera presentada en el momento de la importación. Ese argumento de la Fiscalía, aunque no fue esgrimido en la **sentencia del Tribunal que se impugna, también es jurídicamente equivocado**"* (destacado me pertenece).



En contra de la opinión del recurrente, considero que de la lectura de la sentencia de segunda instancia emerge que no solo recogió este fundamento de la apelación de la Fiscalía, sino que se trata, en definitiva, del argumento central y determinante del fallo.

¿Qué sentido tiene, si lo anterior no fuera así, que el Tribunal contraste toda la documentación previa y concomitante a la declaración aduanera con los informes posteriores de la empresa importadora? Claramente ninguno.

La preeminencia que la Sala otorga a los documentos previos y concomitantes a la DUA, en desmedro de los informes técnicos y documentos posteriores, da cuenta, sin lugar a dudas, que para el Tribunal a los efectos de la calificación aduanera corresponde estar a los primeros.

En palabras del Tribunal:

"Ahora bien, si posteriormente, la empresa importadora, al comercializar el producto en territorio uruguayo, realiza estudios privados y arriba a la conclusión que estos lavarropas toleran una carga levemente superior a la prevista por el fabricante, ello no posee, a criterio del Tribunal por unanimidad, la virtualidad jurídica de influir en la categorización del producto a los efectos fiscales.



Adviértase que el producto es exactamente el mismo, no se realizaron modificaciones al diseño original, sino que por pruebas de campo arribaron a la conclusión de que tolera de hecho algo más de carga”.

De esta manera, no tengo dudas que para la Sala, en línea con el fundamento del recurso de apelación de la Fiscalía, lo relevante, lo trascendente, es la documentación previa y concomitante a la importación y la declaración aduanera.

Sin embargo, sobre este argumento el recurrente señaló que: *“al mismo nos hemos referido al evacuar el traslado de su apelación [se refiere al recurso de apelación de la Fiscalía] a la cual nos remitimos por razones de economía procesal”.*

Esta estrategia perjudica la posición del recurrente, pues reiteradamente la Suprema Corte de Justicia señala que el recurso de casación debe ser autosuficiente y contener referencias concretas a la sentencia impugnada lo que se traduce, en definitiva, en una crítica razonada del fallo.

Ha expresado la Corte que: *“La remisión que la impugnante hace a la fundamentación explicitada en oportunidad de interponer el recurso de apelación contra el pronunciamiento de primer grado, no es admisible pues no da cumplimiento a lo establecido en*



el art. 273 inc. 2, Código General del Proceso, en función que el medio impugnativo movilizado debe revestir suficiencia propia en su articulación (VESCOVI - 'La Casación Civil', pág. 100). En tal sentido, la Corporación en Sent. No. 223/95, reiterando anterior pronunciamiento, dijo: "...un elemento que descalifica formalmente la recurrencia, lo constituye el impugnar la sentencia de segunda instancia reiterando argumentos ya utilizados al apelar la de primer grado; cuando la casación, como recurso extraordinario, debe ser autosuficiente y no constituyendo justificación del mismo la remisión a afirmaciones anteriores (Conf. asimismo De la Rúa, 'El recurso de casación, en el Derecho Positivo Argentino', 1968, pág. 457)" (Cfm. sentencia N° 313/1997 de la Suprema Corte de Justicia).

6) Como enseña GONZÁLEZ BIANCHI, la Tasa Global Arancelaria (TGA) es un mecanismo formal para denominar el conjunto de la carga tributaria aduanera al comercio exterior de importación y exportación (Cfme. GONZÁLEZ BIANCHI, Pablo, "Derecho Aduanero", Editorial La Ley, 2021, Montevideo, pág. 286). Mientras que la Nomenclatura Común del MERCOSUR, es el sistema de clasificación de mercaderías basado en el Sistema Armonizado de la Organización Mundial de Aduanas. De acuerdo a la clasificación del producto dentro de la NCM, le corresponderá una TGA en



particular.

En el caso a estudio de la Corporación, la controversia se plantea entre la posición que le corresponde al producto importado lavarropas "PANAFOX 10+INV".

Los demandados clasificaron la máquina en la posición arancelaria NCM 8450.20.90.00 *"Máquinas de capacidad unitaria, expresada en peso de ropa seca, superior a 10 kg"*, cuya TGA es igual a cero. En tal sentido, aportaron informes de laboratorios privados y técnicos, comunicaciones con la empresa fabricante, posteriores a la importación y desaduanamiento, que dan cuenta que la máquina tolera una carga superior a 10 kg (10,5 kg).

Para la DNA y la Fiscalía, en posición que comparte el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1° Turno, la posición correcta del producto es la NCM 8050.11.00.00 *"Máquinas para lavar ropa, incluso con dispositivo de secado. Máquinas de capacidad unitaria, expresada en peso de ropa seca, inferior o igual a 10 kg"*, cuya TGA es del 20%. Esto por cuanto la documentación previa y concomitante a la DUA dan cuenta de una capacidad de la máquina de 10 kg.

7) No está en controversia que el destino de los productos fue la importación definitiva, que es definida por el artículo 79 del CAROU



como el régimen aduanero: *“por el cual la mercadería importada puede tener libre circulación dentro del territorio aduanero, sujeta al pago de los tributos a la importación, cuando corresponda, y al cumplimiento de todas las formalidades aduaneras”*.

De esta manera, siguiendo a GONZÁLEZ BIANCHI, el aspecto objetivo del hecho generador de los tributos de importación supone el cruce de la frontera aduanera y la incorporación de la mercadería dentro del territorio aduanero. Desde el punto de vista temporal, los impuestos de importación son de carácter instantáneo: el hecho generador se verifica en el momento de ingreso de la mercadería al territorio aduanero en las condiciones establecidas por la ley, con el destino de permanecer en forma definitiva o indefinida (Ob. Cit. págs. 249; 258).

El importador debe realizar la DUA ante la Aduana, declaración/solicitud en la que efectúa la clasificación arancelaria, la alícuota aplicable y el valor de la mercadería, además de la correspondiente autoliquidación de los tributos en el mismo documento.

En el caso concreto, luego del desaduanamiento, la DNA en inspección constató una diferencia entre la clasificación de la mercadería dentro de la NCM realizada en el DUA y la documentación



de la operación y del producto, así como también de los correos electrónicos intercambiados entre empleados de CGSA y el proveedor MIDEA.

Desde mi punto de vista, con la Fiscalía y el Tribunal, los test de laboratorios privados posteriores al desaduanamiento por los que se pretende probar que las máquinas toleran una carga superior a 10 kg -incorporados a los efectos de la Defensa en el juicio-, no tienen la virtualidad para modificar la carga de los lavarropas a los efectos aduaneros que, desde el primer momento de la negociación, en todos los documentos y comunicaciones, se fijó en 10 kg de carga.

Al momento de realizar la declaración/solicitud en el DUA, ni el Despachante ni la Empresa Importadora contaban con pruebas ni elementos técnicos para clasificar el producto en la posición NCM 8450.20.90.00 *"Máquinas de capacidad unitaria, expresada en peso de ropa seca, superior a 10 kg"*, pues toda la documentación indicaba sin ambages una capacidad denunciada de 10 kg. Y lo que resulta determinante, ninguno de estos documentos expresa que tal capacidad tiene efectos provisorios o puede estar sujeta a modificación o alteración.

De esta manera, desestimo el recurso de casación y concluyo en el acierto del



Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1° Turno al condenar a la parte demandada por la infracción aduanera de defraudación (art. 204 del CAROU).

DRA. GABRIELA FIGUEROA DACASTO
SECRETARIA LETRADA DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

