

## CAPITULO X LA DECLARACIÓN DE MERCANCIAS

Las mercancías de importación, exportación o tránsito deben ser declaradas ante la respectiva oficina aduanera por el consignatario aceptante, quien en virtud de presunción legal<sup>1</sup> *iure et de iure* y a los efectos de la legislación aduanera, será tenido como su propietario, con las obligaciones y derechos que de tal condición se derivan. Con esta presunción que no admite prueba en contrario, la Ley logra dos objetivos: uno, determinar quién es el *responsable* de la obligación aduanera, es decir, el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria y, por consiguiente, obligado a la satisfacción de los créditos fiscales y de los requisitos aduaneros correspondientes; dos, establecer a quién debe entregar los efectos una vez que se hayan cumplido todas las obligaciones aduaneras o, si fuere el caso, a quién debe pagar los bienes recibidos que no pueda entregar. En otros términos, la mencionada presunción señala la persona con la cual debe entenderse la Administración durante la realización de los trámites requeridos por la operación de que se trate, y aún después, hasta tanto hayan prescrito obligaciones y acreencias.

Parafraseando a Pugliese, podemos decir que, para el derecho aduanero, el sujeto pasivo de la obligación es el que *jurídicamente* debe pagar la deuda tributaria, ya sea propia o de otras personas. Decimos «jurídicamente» para indicar que este derecho, a diferencia de la ciencia de las finanzas, se preocupa solamente del contribuyente de derecho y se desinteresa del contribuyente de hecho, que puede, como se sabe, no coincidir con el primero como consecuencia del fenómeno de traslación del tributo aduanero.<sup>2</sup>

Con la declaración, el consignatario o exportador procuran su legitimación procedimental o, en otros términos, hacen nacer su derecho de ser parte en la operación aduanera en cuestión, habida cuenta que en sus resultados están involucrados sus derechos subjetivos e intereses legítimos.

La declaración de mercancías ante la aduana tiene características que son similares a las prescritas en otras rentas fiscales, pero también algunas que le son propias a título exclusivo. Examinémoslas en detalle:

La declaración de mercancías ante la aduana es irreversible, única, no repetible, así como tampoco modificable. La Ley Orgánica de Aduanas fija el momento de la declaración como el único en el cual se pueden suministrar datos que frustren la aplicación de las multas con que se penan las declaraciones incorrectas. De esta manera, el legislador niega toda posibilidad de modificación o sustitución de la declaración y pone un dique a la modificación fraudulenta de la declaración para substraerse de las sanciones a que pudieran resultar sometidos los infractores durante el acto de reconocimiento.

La doctrina italiana reconoce a las declaraciones ante el Fisco valor de

---

<sup>1</sup> Ver artículos 1.394 y siguientes del Código Civil.

<sup>2</sup>PUGLIESE, Mario. *Instituciones de derecho financiero*. Págs. 54-55.

confesión extrajudicial y, en consecuencia, fuerza de plena prueba contra quien la formula. Obviando consideraciones acerca de tal condición con respecto a otras rentas, todo indica que esa doctrina es aplicable en un todo a las referidas declaraciones ante la aduana. Giannini, aduce que tal doctrina es inexacta, ya que la función de la declaración consiste tan solo en llevar a conocimiento de la autoridad financiera los elementos de hecho necesarios para la liquidación del impuesto. De ahí se desprende -según Giannini- que el sujeto que formula la declaración puede rectificar por medio de una declaración posterior las afirmaciones contenidas en la primera, demostrando que fueron frutos del error o que deliberadamente no fueron exactas, y confiando a la libre apreciación de la autoridad administrativa el juicio acerca de cual de esas declaraciones se acomoda a la real situación de hecho. La crítica del jurisconsulto italiano parece pertinente respecto a las declaraciones que pueden ser modificadas o suplantadas por otras, pero su criterio no resulta aplicable al ámbito aduanero, a no ser para ratificar la doctrina por él criticada.

La declaración sólo puede ser efectuada por quien tenga la capacidad civil y administrativa de obligarse, por quien esté en capacidad de ser sujeto pasivo ante el Fisco Nacional pero, además, cuando se trate de operación aduanera objeto de liberación de gravámenes, licencias, permisos, delegaciones o cualquier otra restricción, el declarante debe ser, de consuno, el efectivo destinatario o propietario del cargamento. Con esta previsión, el legislador asigna carácter de intransferibilidad a las liberaciones, licencias, permisos y delegaciones, con lo que elimina toda posibilidad de tráfico con tales beneficios que, por su esencia misma, son *intuitu personæ*.

Pero además de poseer la capacidad civil y administrativa ya comentada, sólo pueden declarar las mercancías quienes sean sus propietarios y puedan demostrarlo mediante la presentación de los documentos a los cuales la Ley les asigna esa capacidad de probanza; en casos de excepción, la Ley permite que el retiro sea hecho en ausencia de esos documentos, pero garantizando el valor C.I.F. (Cost, Insurance and Freight) del cargamento, mediante depósito o fianza otorgada en documento auténtico por empresas de seguros o compañías bancarias establecidas en el país o por empresas de comprobada solvencia económica.<sup>3</sup>

La declaración a que nos venimos refiriendo, está sujeta a verificación administrativa en el acto de reconocimiento por el funcionario reconocedor, exclusivamente. En materia de esta declaración, no son aplicables los artículos 45 y 50 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos; el primero por cuanto colide frontalmente con la Ley Orgánica de Aduanas, la cual establece que el análisis sobre la corrección y exactitud de las declaraciones forma parte del acto del reconocimiento y, por consiguiente, no puede ser realizado fuera de él ni por funcionarios distintos al señalado. Ante el disímil tratamiento que dos leyes, ambas orgánicas, le dan al mismo asunto, prela la especial; de no ser así, todo el andamiaje jurídico en que se fundamentan las *actividades* aduaneras que, en su

---

<sup>3</sup> Ver artículos 142 y siguientes de la Ley Orgánica de Aduanas.

conjunto, conforman las operaciones, quedaría a tal punto modificado que sería menester suplirlo casi en su totalidad. Tampoco resulta aplicable el citado artículo 50, por cuanto los procedimientos administrativos contenidos en leyes especiales se aplican con preferencia al procedimiento ordinario previsto en el Capítulo I del título III de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

La declaración no puede realizarse en cualquier momento o ante cualquier autoridad aduanera. La Ley establece que debe hacerse en un lapso no mayor de cinco días hábiles, contados a partir de su ingreso a las zonas de almacenamiento debidamente habilitadas, dejando a salvo las excepciones que ella misma prevé. ¿Ante quién declarar? Ante la oficina aduanera en cuyos almacenes o patios se encuentren los efectos y que, estando debidamente habilitada para la operación de que se trate, emitirá oportunamente la documentación demostrativa de la culminación del procedimiento y la correspondiente orden de entrega de los bienes.

Si transcurrido el plazo a que se refiere la Ley Orgánica de Aduanas, las mercaderías no hubiesen sido declaradas, se impondrá multa. Pero, además, el retardo en la declaración produce consecuencias que si bien no son de tipo penal, pueden resultar en extremo onerosas, hasta el punto de que los efectos pueden ser declarados en estado de abandono y rematados en subasta pública. Así, si transcurridos treinta días continuos contados a partir del vencimiento del lapso de cinco días hábiles antes mencionado sin que se haya producido la declaración, se producirá la figura del abandono legal y el fenecimiento del lapso para hacerlo. En caso de que la declaración se haya realizado pero los efectos no se hayan retirado de los almacenes o patios, el lapso de abandono se computará a partir de la fecha del reconocimiento. En ambos casos, queda expedito el procedimiento establecido en el artículo 430 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

### **Carácter reservado de las declaraciones**

El artículo 124 de esta Ley Orgánica establece –en su primera parte– que ningún empleado de Hacienda puede hacer publicaciones sobre asuntos internos del servicio, si tal publicación no le está atribuida por leyes o reglamentos o si no está autorizado para hacerla por el respectivo Ministerio. Esta norma impone que las declaraciones realizadas por los consignatarios o exportadores no puedan hacerse del conocimiento público, sino por quien esté autorizado para ello por ley formal, reglamento o por el Ministro de Hacienda. Esta prohibición de hacer públicas las declaraciones hechas ante la aduana por sus usuarios, es oponible a las autoridades judiciales, administrativas o legislativas, civiles o militares, por cuanto la Ley no las exceptúa; por ello, si en el curso de una averiguación requirieran tales declaraciones, los jefes de oficina aduanera no podrán satisfacer el pedimento sin la previa autorización del Ministro.<sup>4</sup> Por su parte, la Ley de Ca-

---

Ver artículo 47 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

<sup>4</sup> Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles aduaneros y Comercio. «Artículo 10. Toda información que por su naturaleza sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración en aduana será considerada como estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes, que no la revelarán sin autorización expresa de la persona o

rera Administrativa en el ordinal 4º de su artículo 28, impone a los funcionarios la obligación de guardar la reserva y secreto que requieran los asuntos relacionados con su trabajo, mientras que el artículo 62 de la misma Ley sanciona con destitución a quienes revelen asuntos reservados, confidenciales o secretos de los cuales el empleado tenga conocimiento por su condición de funcionario. El carácter reservado, confidencial o secreto de los asuntos administrativos, no debe obstaculizar el ejercicio del derecho de información que tienen los interesados y que se encuentra consagrado en el artículo 59 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Nótese, entonces, que los artículos de las leyes citadas no son contradictorios sino, por el contrario, complementarios; en su conjunto conforman un sistema coherente para la regulación de este aspecto de la actividad administrativa.

### **Renuncia a la consignación**

La declaración de las mercancías no es obligatoria para quien aparezca como consignatario en el conocimiento de embarque, guía aérea o en la guía de encomienda. Este puede, a su libre albedrío, designar a otra persona para que las declare, siempre y cuando no exista declaración precedente ni se haya materializado el estado de abandono; puede, igualmente, dentro del plazo señalado por el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, renunciar voluntariamente a favor del Fisco Nacional a sus derechos sobre el cargamento; puede, también, manifestar su voluntad de reexportar las mercancías que aún no hayan sido declaradas y para las cuales no se haya designado otro consignatario. Las mencionadas, constituyen un amplio abanico de posibilidades que el usuario puede escoger con plena libertad; pero una vez que decida efectuar la declaración, queda sujeto a las contingencias que se pudieran derivar de los errores en ella contenidos.

Hay que diferenciar las figuras del consignatario y del consignatario aceptante. El primero es quien aparece como tal en el conocimiento de embarque (B/L), en la guía aérea (AWB) o en la guía de encomienda y es susceptible de tener los derechos y obligaciones que la Ley le asigna al *propietario aduanero* de las mercancías. Podemos decir que el consignatario *documental* tiene capacidad de atribución o goce, pero no de ejercicio; para que aflore la capacidad de ejercicio es menester que acepte la consignación, con lo cual se materializa la figura del consignatario aceptante, sujeto de deberes y derechos ante la aduana.

El declarante queda obligado a cumplir una serie de deberes formales, establecidos en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y en el Código Orgánico Tributario. Entre ellos destacan el facilitar a los funcionarios fiscales autorizados las inspecciones y verificaciones para el ejercicio de la potestad aduanera; presentar, cuando le fueren requeridos, las declaraciones, informes y documentos relacionados con sus obligaciones aduaneras; comunicar a las autoridades competentes cualquier hecho que modifique su situación aduanera, como sería el caso de la utilización de mercancías exoneradas para fines distintos a

los considerados para la concesión del beneficio; comparecer ante la autoridad, personalmente o mediante representante debidamente autorizado, cuando ello le fuera requerido por la autoridad; acatar los lapsos establecidos en la leyes y reglamentos para la ejecución de los trámites aduaneros; impulsar el procedimiento y evitar su perención (caso del abandono de mercancías, por ejemplo), muy especialmente cuando se inicie, como es el caso de las operaciones aduaneras, a instancias del particular.

Con la declaración ante la aduana, el particular adquiere un grupo de derechos inalienables, entre los cuales se pueden señalar: el de participar en el acto reconocimiento y realizar las observaciones que a su juicio resultaren procedentes; solicitar nuevos reconocimientos ante el Jefe de la Oficina Aduanera; recibir el acta de reconocimiento con mención exacta de las observaciones y comentarios que hubiere hecho durante el acto; que le sean entregados los efectos sujetos a operación aduanera en el mismo estado en que fueron recibidos por la Administración y, caso contrario, que se le indemnice oportuna y suficientemente.

### **La declaración tácita de mercancías**

Lo *tácito*, en oposición a lo *expreso*, significa lo callado o silencioso o, en segunda acepción, lo que no se entiende, percibe, oye o dice formalmente, sino que se supone e infiere<sup>5</sup>.

El caso de los viajeros y tripulantes que se presentan ante las aduanas con el objeto de introducir efectos de diversa naturaleza, independientemente de que constituyan equipaje o no, merece una especial atención. En tales eventos, no hay una declaración formal de la cantidad y calidad de los bienes, ni una manifestación escrita de la voluntad de internarlos. Pero la inexistencia de formas no puede interpretarse como ausencia de obligaciones o sostén de especiales beneficios o derechos negados a quienes –en otras circunstancias– cumplen con las formalidades legales inherentes a la declaración de mercancías. Los beneficios concedidos por la Ley a la internación de equipajes constituye una excepción al régimen general a que está sometida la importación y, por tanto, su interpretación debe ser siempre restrictiva, pues de lo contrario estaríamos haciendo excepciones a lo que de suyo es excepcional, creando una babel que derrumbaría cualquier orden jurídico o lógico.

Los objetos que formen parte del equipaje están sujetos a potestad aduanera y a las disposiciones que rigen para la importación, exportación y tránsito ordinarios; por tanto, con su llegada a lugar habilitado causan derechos y régimen legal aplicable, mientras que la figura del sujeto pasivo está constituida por el pasajero o tripulante que aparezca como su propietario legal.

El caso del equipaje es uno de los pocos en los cuales el carácter de su propietario legal (pasajero o tripulante) determina el régimen aplicable a los efectos; desde la óptica de la ley no hay equipaje sin viajero, ni se puede invocar ni es aplicable el régimen preferencial que le está acordado hasta tanto no se cierre el triángulo pasajero-equipaje-aduana, lo cual sucede cuando el *pasajero material* se convierte en *pasajero legal*,

---

<sup>5</sup> Diccionario de la Real Academia Española.

es decir, cuando quien viaja se presenta ante la aduana para solicitar –de forma tácita o expresa– que se autorice la internación de sus bienes y que se les aplique el régimen legalmente establecido. En ese momento el peticionario se constituye en sujeto pasivo de la relación que se forma con el Estado en virtud de la pretendida internación, desencadena la actividad aduanera y se hace propietario legal desde el punto de vista aduanero, con todas las obligaciones y derechos que de tal condición se derivan.