

## CAPITULO XIV

### CONTRAVENCIONES Y EVASION

Como ya lo hemos señalado, las obligaciones aduaneras trascienden las meramente tributarias. Ello hace posible que se cometan ilícitos que no constituyan contrabando ni afecten el derecho del Fisco de percibir el justo tributo. Tal es el caso de las contravenciones, que constituyen conductas ilícitas y en tal virtud punibles, sin que se enmarquen dentro de los delitos o de las defraudaciones. *Operaciones aduaneras que versen sobre mercancías prohibidas, o reservadas, restringidas o suspendidas sin que medie la correspondiente autorización*

Antes de la reforma, el artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduanas era, quizás, uno de los más controvertidos de cuantos la constituían. Al establecer las penas aplicables cuando la operación aduanera verse sobre mercancías prohibidas, por un lado, o reservadas a la Nación, restringidas o suspendidas por otro, dejaba al intérprete un amplio margen de especulación respecto a la procedencia de cobrar los impuestos, tasas y demás derechos causados por mercaderías sujetas a reserva o restricción, cuando el permiso o documento correspondiente no fuera presentado junto con la declaración.

El primer párrafo de dicho artículo no dejaba lugar a dudas en cuanto a la procedencia del comiso y del cobro de los impuestos, tasas y demás derechos cuando la operación se realizara con mercancías prohibidas; no así el segundo párrafo, que se iniciaba diciendo «Igual *sanción* se aplicará cuando las mercancías estén reservadas a la Nación...» Era menester preguntarse ¿Cuál era esa sanción?. Evidentemente que el comiso, pues no había otra citada en dicho artículo, habida cuenta de que los impuestos, tasas y otros derechos no tienen carácter de penas. Si por razones metodológicas hubiésemos sustituido el término *sanción* por la palabra *comiso*, en nada se hubiera alterado el alcance y sentido de dicho párrafo, pero tampoco hubiéramos desatado el nudo de la controversia, por cuanto es criterio común y pacíficamente aceptado que el comiso es aplicable

tanto a las mercancías prohibidas (en todos los casos) como a las sujetas a otras restricciones, cuando falte el permiso o documento exigible.

La pregunta medular era la siguiente: debían los consignatarios aceptantes y los exportadores pagar los impuestos, tasas y demás derechos a que se encuentren sometidas las mercancías, cuando ellas fueran decomisadas por aplicación del artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduanas?

Si nos atenemos exclusivamente al texto del segundo párrafo y restringimos el asunto a los límites de la interpretación gramatical, debemos concluir que dicho pago es improcedente para las mercancías restringidas<sup>1</sup> y sólo es procedente para las prohibidas, pero si queremos ir más allá en la búsqueda del exacto alcance y sentido de la norma, debemos hacer otras consideraciones en el contexto de nuestra legislación aduanera y tributaria.

Cuando las mercancías llegan (importación o tránsito) o ingresan (exportación) a la zona primaria de cualquier aduana habilitada para la respectiva operación, se verifica el hecho imponible<sup>2</sup> (hecho definido abstractamente por el artículo 86 de la LOA como supuesto de la obligación) y se origina el nacimiento de la obligación tributaria<sup>3</sup>, la cual se extingue sólo por los medios legalmente establecidos (pago, compensación, confusión, remisión, declaratoria de incobrabilidad, prescripción<sup>4</sup> y abandono voluntario<sup>5</sup>). Con la declaración de las mercancías por parte del consignatario o del exportador, se constituye el sujeto pasivo, obligado por presunción *iure et de iure* al cumplimiento de prestaciones tributarias, de las cuales sólo pueden liberarse por los medios que la ley señala. Si llegáramos a una conclusión diferente, le estaríamos confiriendo a la contravención un efecto liberatorio ética y legalmente inadmisibles.

---

<sup>1</sup>En el Título III de la Exposición de Motivos de la LOA, se lee: «Las mercancías quedan clasificadas en no gravadas, gravadas, prohibidas, reservadas y sometidas a otras restricciones, con lo cual se quiere manifestar que las prohibiciones y reservas son también restricciones».

<sup>2</sup>Ver artículo 35 del Código Orgánico Tributario.

<sup>3</sup>Ver artículo 14 del Código Orgánico Tributario.

<sup>4</sup>Ver artículo 38 del Código Orgánico Tributario.

<sup>5</sup>Ver artículo 63 de la Ley Orgánica de Aduanas.

Pero aún después de haberse analizado el asunto en estos términos, cabe preguntarse: ¿Por qué se utilizó una redacción capaz de promover tantas dudas y controversias?. Sin lugar a dudas, la redacción utilizada no fue la más feliz, pues el abundamiento en el primer párrafo con respecto a la exigibilidad del pago de los impuestos, tasas y demás derechos causados, indujo a error en la interpretación del segundo. Pero, era necesaria la existencia de dos párrafos? Si, por la misma razón que son dos las reglas aplicables, según que se trate de mercancías prohibidas o de sometidas a otras restricciones. El régimen aplicable a las mercancías prohibidas es absoluto: comiso y pago de los derechos causados. No lo es así para las mercancías reservadas a la Nación, restringidas o suspendidas; para estas últimas, el comiso sólo es aplicable cuando «la autorización, permiso o documento correspondientes no fuesen presentados junto con la declaración», pues de efectuarse tal presentación no habría actuación ilícita que diera lugar a la aplicación de sanción alguna. En todos los casos, medie o no contravención, el pago de los impuestos, tasas y demás derechos causados resultaba inobjetablemente procedente.

Caso similar a este, desde el punto de vista de la obligación de pagar los tributos, es el del abandono legal por quienes hayan aceptado la consignación de los efectos. El hecho de que las mercancías no hayan sido extraídas de los lugares de almacenamiento, no libera al consignatario aceptante o al exportador de las obligaciones adquiridas, pues tanto las obligaciones aduaneras como las netamente tributarias constituyen vínculos de carácter personal, no afectados por la suerte que corran las mercancías, aun cuando admitan garantías reales o privilegios especiales. Debe quedar claro que el sujeto pasivo (consignatario aceptante o exportador) siempre será una persona natural o jurídica y nunca un objeto incapaz de ser sujeto de derechos o de obligaciones.

Esta conclusión es válida aun antes de la reforma del Código Orgánico Tributario efectuada en mayo de 1994. Con motivo de tal reforma, «Para los tributos aduaneros este Código se aplicará en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones...», para señalar luego, en su artículo 38, que la obliga-

ción tributaria se extingue mediante pago, compensación, confusión, remisión, declaratoria de incobrabilidad y prescripción. Estas formas de extinción de las obligaciones, junto con el abandono voluntario establecido en la Ley Orgánica de Aduanas, son los únicos medios legalmente admitidos para que desaparezca la obligación, una vez que haya ocurrido el hecho imponible y se hubiese configurado el sujeto pasivo mediante la declaración de aduanas correspondiente.

*Incumplimiento de las obligaciones y condiciones bajo las cuales hubiere sido concedida una autorización, delegación, permiso, licencia, suspensión o liberación*

El derecho de propiedad sobre mercancías que hayan sido objeto de operación aduanera bajo las figuras de exención o liberación de gravámenes, de suspensión o de delegación, permiso, licencia, autorización o cualquier otra restricción,<sup>6</sup> queda severamente restringido<sup>7</sup> en cuanto a la libertad del propietario para disponer de los efectos conforme a su voluntad.<sup>8</sup>

Cuando el Ejecutivo Nacional somete a restricciones la importación, exportación o tránsito de determinadas mercaderías o concede una liberación de gravámenes por autorización y dentro de los términos establecidos en la ley, no lo hace de manera caprichosa o de espaldas a los intereses públicos que le corresponde tutelar;<sup>9</sup> por el contrario, tanto la aplicación de restricciones como el acto administrativo autorizatorio que suspende los efectos restrictivos para cada caso en particular, o el régimen suspensivo concedido, obedece a razones de interés público que sólo se logran si el propietario de los bienes cumple cabalmente

---

<sup>6</sup> Exceptuando, por razones obvias, las liberaciones y suspensiones, estas restricciones solamente puede estar señaladas en el Arancel de Aduanas, pues toda calificación que no cumpla con esta finalidad resulta nula de nulidad absoluta, por mandato inequívoco del artículo 83 de la Ley Orgánica de Aduanas.

<sup>7</sup> Estas restricciones al derecho constitucional de la propiedad sólo pueden establecerse por ley formal. Este imperativo de rango constitucional fue el que obligó al legislador aduanero a clasificar las mercancías en gravadas, no gravadas, prohibidas, reservadas y sometidas a otras restricciones, registros u otros requisitos (Art. 83), dejando al Arancel la calificación dentro de esa clasificación. Refiriéndose al artículo 115, señala la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica de Aduanas: «Contempla el proyecto una multa cuando la mercancía sujeta a reserva o restricción impone una obligación que luego no se cumple, como ocurriría si el beneficiario de una licencia no utiliza luego los efectos con el fin declarado para obtenerla, o si no es el verdadero propietario de aquellos.»

<sup>8</sup>Ver artículo 545 del Código Civil.

las condiciones y requisitos tomados en cuenta para la concesión de la liberación, autorización, suspensión, permiso o licencia.

En el Capítulo II de su Título V, la Ley Orgánica de Aduanas confiere un tratamiento tripartito a las penas aplicables por el incumplimiento de las obligaciones y condiciones bajo las cuales hubiese sido concedida una autorización, delegación, permiso, licencia, suspensión o liberación: a) Por la utilización o disposición de las mercancías o sus envases o embalajes exonerados, liberados o suspendidos de gravámenes aduaneros, en un fin distinto al considerado para la concesión del beneficio; b) Por la utilización o disposición de mercancías exentas de gravámenes aduaneros por terceras personas o con fines distintos a los autorizados y, c) Por último, por la falta de reexportación o nacionalización o utilización no autorizada de mercancías internadas bajo el régimen de admisión temporal.

Con las restricciones arancelarias el Estado persigue y logra crear las condiciones para ejercer una serie de controles que de otra manera podrían resultar ilegales e, incluso, inconstitucionales. La propiedad, garantizada constitucionalmente, es el derecho de usar, gozar y disponer de una cosa de manera exclusiva, con las restricciones y obligaciones establecidas por la Ley; por ello, esas limitaciones deben estar fijadas dentro de un marco que atienda el carácter legal que exige la Constitución a las restricciones a la propiedad y que no vulnere el derecho de los ciudadanos a la igualdad y seguridad jurídicas.

Atenta a ese principio constitucional que demanda rango legal para las restricciones a la propiedad, la Ley Orgánica de Aduanas establece en su artículo 83 la clasificación de las mercancías desde el punto de vista aduanero (gravadas, no gravadas, prohibidas, reservadas y sometidas a otras restricciones, registros o requisitos); es en ese artículo donde se fundamenta todo el andamiaje de las restricciones arancelarias, las cuales solamente podrán realizarse a través del Aran-

---

<sup>9</sup> Además de apreciar adecuadamente el otorgamiento de suspensiones, liberaciones, permisos, licencias u otros requisitos o restricciones, la Administración debe cumplir con las formalidades que le impone la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en cuanto a la emisión de actos administrativos.

cel de Aduanas.

La supervigilancia sobre determinadas mercancías que logra el Estado mediante los mecanismos restrictivos, se tienen que materializar en una serie de condiciones de carácter general que imponen al sujeto pasivo aduanero ciertas obligaciones especiales cuya inobservancia lo hace acreedor a las penas establecidas en la Ley.

Dichas condiciones pueden estar directamente establecidas en la norma legal, como es el caso del requisito de que el consignatario o el exportador sea el destinatario o propietario real de las mercancías, o bien ser fijadas por el organismo competente para conceder la licencia, permiso, autorización, etc., en el momento de la emisión del acto administrativo correspondiente. Este tipo de acto administrativo es eminentemente discrecional, lo que no significa que pueda ser arbitrario, parcializado o caprichoso. La discrecionalidad, a decir de Enrique Sayaguez Lazo, es la posibilidad de apreciar libremente la oportunidad y conveniencia de la acción administrativa, dentro de límites de justicia, equidad, bien común y sin perder de vista, en ningún momento, el fin perseguido por la norma.

Las restricciones arancelarias son estados intermedios entre la prohibición y la absoluta libertad para importar, exportar o transitar. Así, por ejemplo, la importación de una mercancía puede ser provechosa para el país en determinadas épocas del año, pero dañina en otras; cierto ganado puede ser importado si es originario de países donde no haya epizootias, pero no de donde existan tales pestes; las armas de guerra pueden ser importadas por las Fuerzas Armadas Nacionales, pero no por otros organismos oficiales ni por personas privadas y así sucesivamente.

Las restricciones establecidas en el Arancel de Aduanas son de incalculable valor cuando es menester evaluar la oportunidad y conveniencia de que se realicen operaciones aduaneras con determinadas mercancías, atendiendo a su uso, origen y destinatario, momento de ejecución y otros factores que las pueden hacer aconsejables en unos casos y perjudiciales en otros. Resulta obvio que el régimen de limitaciones a que quedan sujetas las mercancías restringidas hasta

su destrucción o utilización final, es inmanente a la restricción en sí. El Estado concede un permiso, autorización, delegación bajo condiciones específicas de obligatorio cumplimiento con las cuales se persigue el logro de determinados fines. Si no fuera así, el sistema de restricciones arancelarias no pasaría de ser un mecanismo dirigido a beneficiar a unos en perjuicio de otros, es decir, a contrariar principios básicos de justicia e igualdad ante la ley.

Para asegurarse de que el concesionario de una delegación, licencia, permiso o autorización cumpla con los requisitos en cuya ausencia no se lograrían los objetivos buscados por la Administración, es que la Ley Orgánica de Aduanas establece una vigorosa multa equivalente doble de los derechos de importación correspondientes a los efectos sobre los que verse la autorización, permiso o licencia. La redacción de la norma <sup>10</sup> no deja lugar a dudas acerca de que la multa se calculará respecto a la totalidad de los derechos causados y no por la porción, si fuere el caso, con la que se realizó el incumplimiento; así, por ejemplo, si la licencia versa sobre diez mil carburadores para vehículos automotores, concedida bajo la condición de que sean utilizados en la fabricación de motores y a quinientos de ellos se les destina a la venta al público, contrariando de esa forma la condición tomada en cuenta para la concesión, la multa aplicable tendrá como base de cálculo el impuesto correspondiente a todos los carburadores y no solamente el de los quinientos que nos sirven de ejemplo. Dicha norma no exige ni admite otra interpretación, ante la frase «*impuestos de importación legalmente causados*» utilizada por el legislador, a pesar de que la sanción pudiera resultar, en algunos casos concretos, exagerada y desproporcionada.

Mutatis mutandis, muchas de las consideraciones hechas con respecto a las restricciones arancelarias son aplicables a las exenciones y a las liberaciones de gravámenes aduaneros, por lo que en los siguientes párrafos nos dedicaremos al análisis directo de los artículos 116 y 117 de la Ley Orgánica de Aduanas, no sin antes hacer un breve comentario sobre el tercer párrafo del artículo 30 de dicha Ley.

El principio general es que quienes hayan declarado las mercancías se considerarán, a los efectos de la legislación aduanera nacional, como propietarios de ellas, quedando sujetos a las obligaciones y derechos que se causen con motivo de la respectiva operación aduanera. De esta manera, el legislador aduanero, utilizando una presunción que no admite prueba en contrario (*iure et de iure*), eliminó toda posibilidad de duda o controversia acerca del sujeto pasivo de las obligaciones aduaneras derivadas de la realización de cualquier operación de esta índole; pero el referido tercer párrafo rompe con esa presunción al exigir que el declarante sea el destinatario o propietario real de las mercancías, cuando éstas hayan sido objeto de liberación de gravámenes, licencias, permisos, registros, delegaciones o cualquier otra restricción contemplada en el régimen legal del Arancel de Aduanas. Así, el beneficiario de alguna de estas figuras debe ser, simultáneamente, declarante y propietario real de los efectos. Al referirse a la ruptura de dicha presunción respecto a las mercancías objeto de las figuras comentadas, la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica de Aduanas, expresa que existe «la necesidad de exceptuar aquellas situaciones en las cuales las mercancías están sujetas a la aplicación de una liberación, licencia, permiso o delegación; en efecto, en estos casos la declaración deberá realizarse por el beneficiario, para que exista la coincidencia que exige carácter *intuitu personæ* o de intransferibilidad de tales liberaciones, licencias, permisos y delegaciones. Pero la facilidad en la evasión exige una norma que prohíba, a quien no es propietario real o destinatario, figurar como consignatario de los efectos.»

En síntesis, la Ley impone que consignatario aceptante y propietario sean una misma persona, cuando las mercancías sean objeto de liberación de gravámenes, suspensión o sujetas a cualquier tipo de restricción; en cuanto a las mercancías restringidas, esta calificación que debe estar fatal y necesariamente establecida en el Arancel de Aduanas, por expreso mandato del artículo 83 de la Ley Orgánica de Aduanas.

La Ley no establece una sanción específica para quien presente ante la

---

<sup>10</sup> Artículo 115 en la Ley Orgánica de Aduanas.



oficina aduanera donde se verifique el trámite una licencia, un permiso, una liberación, etc., acordado en beneficio de otra persona o por quien no resulte ser el propietario o destinatario real de los efectos sobre los que verse la operación aduanera. Si se tratara de una liberación de gravámenes inaplicable, la única consecuencia será la liquidación y exigencia de pago de la totalidad de los derechos causados; si fuera un permiso, licencia, delegación o similar lo inaplicable, las mercaderías deberán ser decomisadas atendiendo al contenido y alcance del artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduanas.

Esta Ley establece que las mercancías respecto de las cuales se haya concedido la exoneración de gravámenes aduaneros, deberán ser utilizadas exclusivamente por el beneficiario en los fines considerados para la concesión del beneficio. Esta disposición ataca dos aspectos fundamentales que vale la pena comentar separadamente: por una parte, ordena que los bienes sean utilizados de manera exclusiva por el beneficiario y, por la otra, que dichos bienes no reciban un fin distinto al considerado para conceder la liberación.

No se prohíbe ni es punible la enajenación a cualquier título de los efectos exonerados, si ella fue contemplada para la concesión del beneficio, así como tampoco se prohíbe ni se pena la enajenación o disposición de envases, embalajes, subproductos, residuos, desperdicios, desechos, retazos o remanentes de los bienes exonerados, si ellos se derivan del cumplimiento del fin acordado en el acto administrativo que concedió el beneficio. Así, por ejemplo, si se concede exoneración para la importación de telas para confeccionar trajes y éstas son utilizadas para tal fin, los retazos sobrantes pueden ser enajenados sin que con ello se incurra en ilicitud.

Lo que no se admite y está sujeto a pena, es que sea un tercero distinto al beneficiario de la liberación quien cumpla los fines acordados o que el destino que se dé a las mercancías sea diferente al autorizado por la Administración.

Así, por ejemplo, un comerciante que pide y obtiene una exoneración para la importación de productos que serán vendidos directamente al público consumidor, no debe mayorear con ellos ni destinarlos a la fabricación de otros pro-

ductos; un industrial que obtenga la exoneración para materias primas han de ser utilizadas en su planta fabril, no debe enajenarlas a ningún título ni utilizarlas de una manera distinta a la señalada; es punible que el fin acordado (mezcla, manufactura, transformación, etc.), aun cuando sea el autorizado para la concesión del beneficio, sea realizado por persona distinta a la beneficiaria.

Lo que evidentemente quiere sancionar la Ley es la actitud engañosa de quien se beneficia con el sacrificio fiscal; no podía ser de otra manera, por cuanto la exoneración de gravámenes aduaneros siempre persigue objetivos clara y perfectamente definidos, los cuales no se pueden conseguir si el beneficiario de la desgravación no se ciñe estricta y exactamente a lo autorizado por el organismo oficial que concedió el beneficio.

El tratamiento aplicable a mercancías exentas de gravámenes aduaneros, guarda gran similitud con el aplicable a efectos exonerados, salvo algunas marcadas diferencias que vale la pena resaltar.

La multa aplicable tiene como base de cálculo el valor total de las mercancías y no sólo el de la porción con el cual se haya cometido la ilegalidad, si fuera el caso; pero la diferencia más notoria y que merece señalamiento especial es que el sujeto pasivo de la sanción no es el consignatario aceptante, sino quien ordene la utilización o disposición indebida de las mercancías exentas. De no ser así, resultaría, en la mayoría de los casos, uno el infractor y otro el sancionado, habida cuenta que, excepción hecha del Presidente de la República, quienes disfrutan de la exención de gravámenes aduaneros son personas jurídicas incapaces de querer por ellas mismas dado su carácter incorpóreo.

Tanto el Código Orgánico Tributario (COT) en el numeral 2 de su artículo 4º, como el artículo 46 de la vetusta Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, establecen el rango legal de las exenciones y exoneraciones. Sólo a la ley corresponde –dice el COT– otorgar exenciones y rebajas de impuestos; en tal virtud, en el derecho positivo nacional encontramos las exenciones establecidas en leyes especiales, muchas de las cuales tienen por objeto la creación de institu-

tos autónomos.<sup>11</sup>

Ubicados en este contexto, debemos reconocer la sapiencia mostrada por el legislador al tratar lo relativo a la enajenación no autorizada de mercancías exentas de gravámenes. En estos casos, como en ningún otro, era de extraordinaria importancia y necesidad romper el principio de que quien haya declarado las mercancías estará sujetos a las obligaciones derivadas de la respectiva operación aduanera. En ausencia de esta previsión legislativa, resultaría penada la institución y no el verdadero infractor, en franca contradicción con principios fundamentales de justicia y de derecho penal.

En este punto es bueno llamar la atención sobre un error múltiples veces cometido en el medio aduanero: muchas leyes de creación de institutos autónomos establecen que la institución gozará de los mismos privilegios que la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional acuerda al Fisco Nacional. Si observamos con atención dicha Ley, podremos notar que en ninguna parte de su extenso articulado se acuerda a favor del Fisco exención de derechos de ninguna especie. La figura que se hace presente cuando sea simultáneamente acreedor y deudor, es la de la confusión, definida con brevedad y precisión por el artículo 48 del Código Orgánico Tributario.

*Mercancías importadas temporalmente no nacionalizadas o reexportadas oportunamente*

Con prescindencia de otras medidas inherentes a la ejecución de la garantía prestada con motivo de la importación temporal de mercancías, la ley establece multa equivalente al valor total de las mercancías internadas bajo régimen suspensivo, si éstas no fueran nacionalizadas o reexportadas dentro de la vigencia del plazo concedido para su estadía en territorio aduanero nacional. En estos casos, la multa procederá inmediatamente después de vencido dicho plazo, no siendo legalmente viable ninguna actuación del consignatario, una vez acaecido dicho vencimiento, dirigida a evitar la sanción.

Igual sanción será aplicable cuando se dé a los efectos un fin distinto al

---

<sup>11</sup>Ver artículo 230 de la Constitución Nacional.

determinado en la autorización de admisión temporal.

La Ley Orgánica de Aduanas preceptúa que los impuestos aduaneros correspondientes a las mercaderías admitidas bajo la figura de régimen temporal, deberán ser garantizados. Es evidente que esta exigencia de garantía versa exclusivamente sobre los impuestos, dado que las tasas deben ser pagadas en la oportunidad en que se verifique la operación y nada se dice respecto al monto de una eventual sanción.

La realidad, que en muchos casos desborda la previsión legislativa, pone a la Administración en situación incómoda cuando los introductores de efectos bajo régimen de admisión temporal no realizan su reexportación ni nacionalización, ni tampoco hacen acto de presencia a objeto de satisfacer la multa liquidada a su cargo. ¿Cómo debe actuar la Administración en esta circunstancia? ¿Quedan nacionalizadas las mercancías con motivo de la ejecución de la garantía? ¿Estamos en presencia de una infracción sancionada con pena de comiso? ¿Procede el embargo de los bienes, de conformidad con lo establecido en el artículo 322 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional?

La procedencia del embargo a que se refiere el mencionado artículo 322, está sujeto a que se «encuentren pruebas suficientes de que se ha cometido una contravención sancionada con pena de comiso», lo cual no sería el caso, por cuanto la Ley únicamente preceptúa pena de multa.

En cuanto a si las mercancías quedan nacionalizadas con motivo de la ejecución de la garantía prestada por el consignatario para responder por la reexportación dentro del plazo señalado, se impone un análisis más detallado.

Como hemos señalado en otra parte de esta obra, la nacionalización de las mercancías, es decir, la transformación de mercancías extranjeras en nacionalizadas, es producto de un acto administrativo emanado del Jefe de la Oficina aduanera respectiva. En ausencia de tal acto no hay modificación de la nacionalidad, por lo que los efectos temporalmente admitidos mantienen inalterada su

condición de extranjeros<sup>12</sup>. Pero aun más, el texto del artículo 99 rompe toda duda en cuanto a la necesidad de que se realice el procedimiento dirigido a la nacionalización de estos efectos, cuando dice: «Las mercancías a que se refiere este Capítulo quedarán sometidas a los requisitos y formalidades previstas en esta Ley, que fueren aplicables. Cuando las mercancías de admisión temporal vayan a ser nacionalizadas, se cumplirán las respectivas formalidades, pudiendo en estos casos aplicarse las liberaciones de gravámenes que sean procedentes». Se hace obvio que no basta la extinción del crédito fiscal referido a los impuestos que se produce con la ejecución de la garantía (equivalente al pago), para que se perfeccione la operación aduanera y los bienes queden nacionalizados; es evidente que no se ha cometido contrabando ni infracción sancionada con comiso, así como tampoco se está en presencia de los supuestos de hecho imprescindibles para la aplicación del artículo 11 de la Ley Orgánica de Aduanas, los cuales no son otros que el retiro de la zona aduanera sin que se hubieren satisfecho todos los requisitos establecidos en la Ley o que dicho retiro se haya efectuado sin el cumplimiento de las condiciones a que quedó sometida su introducción y, además que, en ambos supuestos, no se haya pagado el crédito fiscal respectivo.

Las mercancías admitidas temporalmente y no nacionalizadas o reexportadas en su oportunidad quedan, entonces, en una situación muy peculiar: son extranjeras, no amparadas por ningún régimen temporal ni definitivo, pero no pueden ser embargadas, aprehendidas, perseguidas o decomisadas, por cuanto con su permanencia en el país no se configura ninguna infracción o delito que permita, dentro del marco de legalidad, aplicar cualquiera de estas medidas.

Quedan expeditos la aplicación de los mecanismos de retención para hacerse pagar la multa impuesta; así, las mercancías llegadas al mismo consignatario podrán ser retenidas hasta que el pago se efectúe, sin que ello obste para

---

<sup>12</sup>Una de las características más importante de las destinaciones suspensivas es que no modifican la nacionalidad de las mercancías, dado el carácter temporal de la admisión o extracción.

que se siga el procedimiento de *Juicio Ejecutivo* a que se refieren los artículos 197 y siguientes del Código Orgánico Tributario.

Todo indica que la Ley considera suficiente castigo la multa confiscatoria (100% del valor) que ordena aplicar en estos casos, no advirtiendo que la presencia en territorio aduanero nacional de mercaderías extranjeras, no amparadas por un régimen especial, contraviene principios aduaneros fundamentales que vale la pena preservar y deja a dichas mercancías en una situación que debe ser calificada, cuando menos, de irregular.

De todas formas, no podemos perder de vista que una multa del cien por ciento (100%) del valor de un bien, es el equivalente dinerario del comiso que no es otra cosa que la pérdida del cien por ciento del valor del bien caído en dicha pena.

*Mercancías de exportación reconocidas en almacén y no trasladadas oportunamente a la zona primaria*

Casi todos los países han establecido dentro de su legislación mecanismos para promover y facilitar las exportaciones. Enmarcada dentro de este orden de ideas, encontramos que la Ley Orgánica de Aduanas permite que el reconocimiento se efectúa en los propios locales del interesado o en el momento del envasamiento, con sujeción a las formalidades establecidas por vía reglamentaria.

Esta facilidad se acuerda a solicitud del exportador e impone a éste la obligación de cumplir con ciertos requisitos, entre los que ocupa lugar prominente el de trasladar el cargamento a la zona aduanera dentro de un determinado plazo, a los fines de perfeccionar la exportación.

La realización de reconocimientos fuera de los lugares señalados en la Ley, demanda una energía administrativa que supera con creces a la utilizada en los reconocimientos que se llevan a cabo en los patios y aduaneros. Por ello, el exportador a quien se le confiere una facilidad que se traduce en economía de tiempo, esfuerzo y dinero, en mejor presentación del embalaje de sus productos, en mayor seguridad respecto a pérdidas y robos y en disminución del riesgo de roturas y perjuicios similares, debe ser sumamente diligente en cuanto al traslado

de las mercaderías reconocidas hasta la zona aduanera, a riesgo de hacerse acreedor de una multa equivalente al diez por ciento (10%) del valor de las mercancías reconocidas al amparo de la comentada facilidad. De esta forma, la Ley sanciona el incumplimiento, establece una advertencia punitiva dirigida a desincentivar futuras actuaciones irregulares y recupera en su equivalente dinerario la energía administrativa utilizada sin ningún o con poco provecho, en virtud del incumplimiento del exportador.

### **Otras contravenciones**

Los artículos 121 y 122 de la Ley Orgánica de Aduanas hacen pasibles de penas pecuniarias a los auxiliares de la Administración Aduanera y a los operadores aduaneros, respectivamente. Pero mientras el artículo 121 señala a los auxiliares: transportistas, consolidadores, porteadores, depositarios, almacenistas, agentes de aduanas y mensajeros internacionales, el artículo 122 no hace lo propio con los operadores aduaneros, figura esta que tampoco aparece definida en otra parte de la Ley.

Comentemos algunos aspectos del artículo 121.

Mientras que el artículo 30 de la Ley que venimos estudiando dice que el agente de aduanas es la persona autorizada por el Ministerio de Hacienda para actuar ante los órganos competentes en nombre y por cuenta de aquél que contrata sus servicios en el trámite de una operación o actividad aduanera, este artículo lo sanciona directa y personalmente por retardo en la entrega de algunos de los documentos exigidos en la Ley, presumiendo de esta manera que el retardo le es imputable a él y no a su mandante. De esta manera de Ley inicia una dicotomía insana y caprichosa, sancionando ora al mandante, ora al mandatario, sin otro asidero que el capricho de su redactor.

Salvo este torcido abordaje de la Ley Orgánica de Aduanas, históricamente los mandatarios sólo responden ante su mandante –y no ante terceros– por las faltas u omisiones en que hubiesen incurrido con motivo de la gestión encomendada. Por razones que no vale la pena comentar aquí, nunca el Estado será más diligente en el cuidado de los intereses de los consignatarios y exportado-

res que los mismos consignatarios y exportadores. Así, si un agente de aduanas resulta errático, torpe, lento, técnicamente incapaz o con otros fallas o vicios que perjudiquen al mandante, este último está en plena libertad de buscar otro agente que cumpla con sus expectativas y no lo haga incurrir en gastos y retardos innecesarios.

La Ley Orgánica de Aduanas habla de auxiliares de la Administración Aduanera, pero ni indica el auxilio que se espera o exige de ellos. Pero sea cual fuese tal colaboración, constituye para el administrado una carga de muy dudosos resultados efectivos. En el ámbito de la actividad privada, cada cual sirve a quien contrata y paga sus servicios y esta realidad difícilmente puede ser modificada por disposiciones legales que nada tienen que ver con las realidades cotidianas.

Lo que si se logra con esta figura, es presentar al Estado como mendigante e inepto, buscando fuera de su propia estructura lo que internamente no puede lograr. Antes de poner sobre los hombros de los administrados cargas que no les corresponden, la Administración Pública debe pretender con ahínco que sus funcionarios cumplan cabalmente con sus deberes y que el administrado sea el centro del sistema. Preguntémosnos parafraseando a González Pérez: toda la actividad y estructura administrativa ¿Para qué? «Me atrevo a creer que para el hombre, para la persona. Y digo me atrevo a creer porque, a fuerza de hablar de prerrogativas, de poderes exorbitantes, del interés público, de los servicios públicos, de la planificación, del desarrollo económico, uno llega a olvidarse que el fundamento y razón de ser de esa ingente actividad administrativa, como el fundamento y razón de ser del Estado mismo, no es otro, en definitiva, que el hombre, su bienestar, hacer que su paso por la tierra sea más agradable, mejor.»<sup>13</sup>

El literal c) del artículo 121 trata de desarticular por la vía punitiva lo que se puede lograr con la presencia activa de la aduana al pie de los vehículos portadores. El abandono de los muelles por parte de la aduana, la eliminación de la

---

<sup>13</sup> González Pérez, Jesús. El Administrado. Pag. 8.



confrontación de la carga y otras medidas igualmente erráticas hacen de los puertos nacionales paraíso de los contrabandistas. Así, los porteadores descargan mercancías en exceso en espera de la oportunidad propicia para retirarlas en connivencia con funcionarios corruptos, sin que quede huella documental del estropicio.

La descarga de los vehículos es anterior a la entrega del sobordo. De esta manera, se descarga primero y días después se presenta éste, acomodado a las manipulaciones, acuerdos y extracciones subrepticias de mercaderías de las zonas primarias aduaneras.

Una aduana que opere con tamaña irresponsabilidad y falta de objetivos nunca encontrará en la ley soporte suficiente. Podríamos resucitar al ateniense Dracón para que redacte todas nuestras normas y poco lograremos con ello. No se debe poner sobre los hombros de la ley lo que compete al área estructural y organizativa de la Administración; haciendo proliferar las penas o elevándolas hasta límites insospechados no lograremos otra cosa que disminuir la majestad de la ley, convidando indirectamente a todos a violarla sin ningún empacho.

### **La evasión aduanera**

#### *Consideraciones generales*

Constituye evasión de los derechos aduaneros la disminución total o parcial, por parte de los consignatarios aceptantes o de los exportadores, de las cantidades de dinero que en virtud de disposiciones legales debe percibir el Fisco con motivo de la realización de operaciones y actividades aduaneras.

Tal disminución debe versar sobre impuestos, tasas u otros derechos establecidos en la legislación aduanera; por tanto, no se inscriben dentro de este concepto la evasión que opere sobre tributos que, si bien puede ser liquidados y/o recaudados por las aduanas, no tienen su asidero legal en dicha legislación.

En aduanas, sólo pueden ser evasores los declarantes de las mercancías, bien en calidad de consignatarios aceptantes o de exportadores. Quienes hayan declarado las mercancías se considerarán, a los efectos de la legislación aduanera, como propietarios de aquellas y estarán sujetos a las obligaciones y *derechos*

que se causen con motivo de la operación aduanera respectiva. El término «*derechos*» utilizado en dicha locución es sinónimo de tributos y no de *facultades*, como a primera vista pudiera parecer, pues al observarse con detenimiento su contenido se hace evidente que todo el párrafo se refiere a cargas o deberes que pesan sobre los declarantes con motivo de la causación de los tributos y del régimen aduanero aplicable a los efectos objeto de la importación, exportación o tránsito.

A diferencia lo acaecido en el ámbito de los demás tributos, la evasión en aduanas es ajena a toda consideración de dolo<sup>14</sup> o culpa<sup>15</sup>; basta que haya una conducta antijurídica que incida negativamente sobre el derecho del Fisco de percibir la totalidad de los tributos causados, para que se configure la evasión y queden expeditas las vías para que se exija el resarcimiento y se impongan las penas a que haya lugar.

La evasión del pago de los derechos aduaneros constituyen infracciones objetivas, por lo que la sola violación de la ley formal constituye infracción y produce sus consecuencias, sin que resulte jurídica ni materialmente relevante determinar si el incumplimiento de los deberes legales se realizó intencionalmente (con dolo) o por simple negligencia o impericia (culpa).

Disipa cualquier duda a este respecto la facultad del Ejecutivo Nacional para rebajar o eximir las penas de multa, comiso y otras establecidas en la Ley, cuando concurren circunstancias que demuestren *falta de intención dañosa* en el contraventor. Este texto disuelve cualquier controversia respecto a que las sanciones por evasión deben aplicarse sin tomar en cuenta la intención del infractor; es suficiente que se verifique –como ya hemos dicho– la conducta ilegal capaz de afectar negativamente la percepción del tributo para que se configure la evasión.

---

<sup>14</sup>Dolo es toda especie de astucia, trampa, maquinación o artificio que se emplea para engañar a otro; o el propósito de dañar a otra persona injustamente. (Escrache, Joaquín. *Diccionario de Legislación y Jurisprudencia*. Pag. 358.)

<sup>15</sup>La culpa es la infracción de la ley, que uno comete libremente, pero sin malicia, por alguna causa que puede y debe evitar; o la acción u omisión perjudicial a otro, en que uno incurre por ignorancia, impericia o negligencia. (Escrache, Joaquín. *Op. cit.* Pag. 275.)

En el ámbito aduanero se ha utilizado profusa y equivocadamente el término *defraudación como sinónimo de evasión*, no tomándose en cuenta que las normas aduaneras –salvo algunas muy específicas referidas con contrabando– desechan de plano el elemento subjetivo para la configuración del ilícito. Muchos parecen no haberse percatado que la defraudación está indisolublemente ligada al dolo, a la intención de engañar para obtener un beneficio ilegítimo. Desde el punto de vista subjetivo la defraudación requiere, pues, que el autor actúe con fraude, es decir, mediante actos que podrán tener distintas características, pero que todos responden a la noción del engaño al damnificado.<sup>16</sup>

La evasión fiscal constituye –repetimos– un enriquecimiento sin causa para quien la realiza y un empobrecimiento, igualmente sin causa, para quien la padece, es decir, para el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria. El evasor mantiene para sí una porción de dinero que por mandato legal ha debido entregar al sujeto activo en la oportunidad fijada por la ley para que se efectúe el pago del tributo; acaecido ese instante sin que la traslación se efectúe o se efectúe sólo parcialmente, se materializan el enriquecimiento y el empobrecimiento referidos con todas sus consecuencias penales (multas) y civiles: la acción *in rem verso*, establecida en el artículo 1.184 del Código Civil, que a la letra dice: «Aquél que se enriquece sin causa en perjuicio de otra persona, está obligado a indemnizarla, dentro del límite de su propio enriquecimiento, de todo lo que aquélla se haya empobrecido.»

El beneficio que obtiene el evasor es injusto o sin causa e iguales características tiene el perjuicio sufrido por el Fisco, por lo que la acción señalada resulta inobjetablemente procedente de acuerdo a principios jurídicos universalmente aceptados.

*Las penas a la evasión fiscal y el artículo 120 de la Ley Orgánica de Aduanas*

Este artículo es el único de cuantos conforman la legislación aduanera

---

<sup>16</sup>OEA/BID. *Modelo de Código Tributario para América Latina*. Pag. 70.

que trata la evasión y las penas a que se hacen acreedores los evasores, pues si bien en los contrabandos puede estar presente esta figura y de hecho lo está en muchos casos, el contrabando absorbe a la evasión de la misma manera como ésta última lo hace con la contravención.

Del texto del referido artículo se desprende tanto el carácter objetivo de las infracciones que trata, es decir, su carácter ajeno a toda consideración de dolo o culpa<sup>17</sup>, como el hecho indudable de que toma en consideración infracciones que no constituyen evasión fiscal, si bien son éstas las que nos interesan especialmente en esta parte del estudio.

Para que sean aplicables las penas establecidas en dicho artículo, deben estar presentes dos elementos: una infracción, es decir, una conducta antijurídica; y que esa infracción sea cometida con ocasión de las declaraciones relativas a clasificación arancelaria, valor en aduanas, unidades del sistema métrico decimal, contenido de los bultos y, por último, las relativas a marcas, calidad, cantidad, especie, naturaleza, origen, procedencia y similares que puedan ocasionar perjuicio fiscal.

A diferencia de lo que establecía el literal g) del artículo 152 de la Ley de Aduanas<sup>18</sup> derogada por la vigente Ley Orgánica, que circunscribía la determinación de la infracción y la aplicación de las penas al acto de reconocimiento, la normativa actual abre esas posibilidades al control posterior, al desechar la locución «cuando en el acto de reconocimiento» utilizado por la vieja Ley.

Analicemos por separado los cinco literales que conforman el referido artículo, incluyendo también, por razones metodológicas, las infracciones que no

---

<sup>17</sup>Excepción hecha de lo establecido en el literal b) del artículo 120.

<sup>18</sup>Artículo 152.- Las infracciones que cometan los introductores de mercancías serán sancionadas así: ...g) Cuando en el acto de reconocimiento resultaren mercancías de una cuota arancelaria más alta que la manifestada, con multa igual al doble de los impuestos de importación que se habrían dejado de cobrar si se hubiere procedido conforme a la declaración. Si las mercancías resultaren de una cuota arancelaria menor que la manifestada, con multa de diez (10) a cien (100) bolívares.

constituyan evasión:

Literal a). Trata lo relativo a las infracciones cometidas con motivo de las clasificaciones arancelarias declaradas, desde tres ángulos:

1) Cuando en la verificación efectuada por los funcionarios competentes (reconocedores o fiscales), se determine que las mercancías estaban sujetas a una tarifa arancelaria superior a la manifestada, se deberá aplicar multa equivalente al doble de lo que hubiera dejado de percibir el Fisco Nacional de haber aceptado la declaración incorrecta. Así, por ejemplo, en el caso de una mercancía cuya base imponible alcance a cien mil bolívares y se declare incorrectamente en un ítem arancelario cuya tarifa sea del cinco por ciento (5%), resultando que le correspondía otro ítem con tarifa del quince por ciento (15%), procederá la aplicación de una multa calculada de la siguiente manera:

- Base imponible: Bs. 100.000.
- A pagar según lo declarado: Bs. 5.000.
- A pagar según lo determinado oficialmente: Bs. 15.000.
- Diferencia: Bs. 10.000.
- Monto de la multa: Bs. 20.000.

La multa se agrava si, además de resultar impuestos superiores a los manifestados, se determina que las mercancías están sujetas a restricción, registros u otros requisitos, en cuyo caso se calculará tal como lo señalamos en el ejemplo anterior, pero si el monto del doble de la diferencia fuera inferior al valor de las mercancías, la multa será equivalente a dicho valor. Así, pues, manteniendo las cifras utilizadas en el ejemplo anterior, la multa aplicable en este caso ascendería a la cantidad de cien mil bolívares, por ser éste el valor de los efectos sobre los que versa la infracción.

2) Si se declararan incorrectamente mercancías de exportación o tránsito y resultara que éstas no están sujetas a gravámenes pero si a restricciones a la exportación o al tránsito, según el caso, deberá aplicarse multa equivalente a su valor en aduana.

3) Si resultan impuestos inferiores deberá aplicarse multa de una (1) a cinco (5)

unidades tributarias, siempre y cuando las mercancías no resultaran sometidas a restricción, en cuyo caso la multa será equivalente al valor en aduana de los efectos.

En los tres casos anteriores, las multas se aplicarán con independencia de la pena de comiso a que pudieran quedar sujetos los bienes por estar sometidos a prohibición o a cualquiera de las restricciones señaladas en el Arancel de Aduanas, si el permiso o autorización respectivo no es presentado junto con la declaración.

Literal b). Trata, en primer término, la evasión motivada por una declaración de valor inferior a la que legalmente corresponda, en cuyo caso se aplicará multa equivalente al doble de la diferencia de los impuestos y tasas que se dejaron o se hubieran dejado de cobrar si se hubiera aceptado la declaración incorrecta o, en otros términos, la multa equivaldría al doble de la evasión producida por la incorrecta declaración del valor..

A diferencia de lo establecido en el literal anterior, las multas por valor abarcan no solamente los impuestos, sino también las tasas, habida cuenta que las segundas pueden tener su base de cálculo en el valor de las mercancías<sup>19</sup>.

En segundo término, el literal en análisis trata lo relativo a los casos en que el valor manifestado fuese superior al «*resultante del reconocimiento o de una actuación de control posterior*», en cuyo caso se aplicará multa equivalente a la diferencia.

Literal c). La longitud, superficie y volumen de las mercancías sobre las que ver-se una operación aduanera pueden dar lugar a evasión, cuando el impuesto sea específico o mixto; así,. si las cantidades resultaran superiores a las manifestadas y con ello se produjera un perjuicio fiscal, procederá la aplicación de multa equivalente al doble de los gravámenes (impuestos y tasas) que se hubieran evadido de aceptarse la declaración incorrecta. Nótese que la procedencia de la sanción está condicionada a que el error pueda afectar los tributos a los que el Fisco Na-

---

<sup>19</sup>Ver el numeral 6 del artículo 3° de la Ley Orgánica de Aduanas.

cional tiene derecho; si, por ejemplo, hubiera error en el peso manifestado, pero el gravamen fuera ad valorem, no habría posibilidad de evasión ni tampoco pena.

Se aplicará multa de una (1) a cinco (5) unidades tributarias si las unidades a que nos hemos venido refiriendo resultaran *en el reconocimiento* inferiores a las manifestadas, pero si la diferencia versa sobre el peso se admitirá una tolerancia del tres por ciento (3%), tanto para imponer la multa como para determinar su cuantía. Así, por ejemplo, un cargamento que pese cien mil kilogramos y esté sujeto a impuesto específico o mixto, tendrá una tolerancia de tres mil kilogramos por encima o por debajo de los cien mil; las multas procederán sólo cuando el peso declarado esté por encima de los ciento tres mil Kg. o por debajo de los noventa y siete mil. Si se declararan, siguiendo el ejemplo, noventa y seis mil kg., se tomará en cuenta a los fines de establecer el *quantum* de la multa, la totalidad de la diferencia, es decir, cuatro mil kilogramos (Kg. 4.000), por expreso mandato de la norma.

Literal d). Si un embarque contiene unas mercancías declaradas y otras no declaradas, se aplicará multa equivalente al triple de los gravámenes aduaneros (impuestos y tasas) correspondientes a las mercancías no declaradas. Por ejemplo, si un bulto contiene tres tipos de mercancías declaradas sujetas a una tarifa arancelaria de 3%, 5% y 8% y una cuarta clase no declarada sujeta a una tarifa del 6%, se aplicará multa del triple de los gravámenes correspondientes a las mercancías no declaradas. Si además estas mercancías resultaren sometidas a restricciones, registros u otros requisitos, a la citada multa del triple se le adicionará otra equivalente al valor en aduana de los efectos no declarados, «sin perjuicio de la aplicabilidad de la pena de comiso».

Literal e). Este literal guarda un buen grado de semejanza con las subpartidas residuales («*Las demás*») de la Nomenclatura del Sistema Armonizado, por cuanto trata de abarcar todas las posibilidades que dando lugar a evasión escaparon al esfera de los literales anteriores. Así, sanciona con multa del doble de los derechos que se hubieran dejado de percibir si se hubiera aceptado la declaración con

manifestaciones incorrectas relativas a marcas, calidad, cantidad, especie, naturaleza, origen y procedencia.

De las opciones mencionadas, revisten especial importancia las referentes a origen y procedencia, habida cuenta de los innumerables acuerdos bilaterales y multilaterales que constantemente suscriben los países en busca de nuevos y mejores mercados para sus productos; en la medida en que tales acuerdos se hagan más numerosos y sofisticados, las reglas relativas al origen y la procedencia de las mercancías y los controles que de ellas se deriven aumentarán en número e importancia y, en esa misma medida, el literal en estudio será aplicado con más frecuencia para sancionar las evasiones que con toda seguridad se producirán.