

# LA DECLARACIÓN ADUANERA DE LAS MERCADERÍAS EN LOS PAÍSES DEL MERCOSUR Y EN LA UNION EUROPEA(\*)

POR ARIOSTO J. GONZÁLEZ

## SUMARIO

- I. Concepto y clases de declaraciones.**
  - 1.- Definición
  - 2.- Tipos fundamentales de declaraciones.
    - 2 A.- La declaración sumaria o genérica
    - 2 B.- La declaración detallada o en detalle
- II. Los textos legales y reglamentarios.**
  - 3- Código Aduanero Argentino
  - 4.- Legislación aduanera brasileña
  - 5 - Código Aduanero del Paraguay
  - 6.- Código Aduanero del Uruguay
  - 7.- Código Aduanero de la Comunidad Europea
  - 8.- Proyecto de Código Aduanero del MERCOSUR (C.A.M)
  - 9.- Convenio de Kyoto de 1973
  - 10.- La Decisión 16/94 del Consejo de Mercado Común del MERCOSUR
  - 11.- Criterio uniforme que se desprende de los ordenamientos analizados
- III. Naturaleza jurídica de la declaración aduanera.**
  - 12.- Negocio jurídico unilateral
  - 13.- Inexistencia de negocio jurídico
  - 14.- La declaración no es acto de disposición, ni un negocio unilateral constitutivo
  - 15.- Acto voluntario lícito generador del procedimiento que culmina con el acto administrativo de autorización aduanera
  - 16.- Declaración recepticia
  - 17.- Consecuencias jurídicas de la naturaleza de la declaración
- IV. Contenido de la declaración**
  - 18- Códigos Aduaneros de los países del MERCOSUR
  - 19.- Régimen vigente en el MERCOSUR

---

(\*). Este trabajo fue publicado en Montevideo, en la Revista Tributaria, Tomo XXXIII, N° 194, Setiembre - Octubre 2006, ps 593/617, Editorial Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios.

- 20.- Proyectos de Códigos Aduaneros del MERCOSUR
- 21.- Legislación aduanera de la Unión Europea
- 22.- Convenio de Kyoto de 1973 y Enmienda de 1999
- 23.- Conclusiones del capítulo
- V. Inalterabilidad o corrección de la declaración aduanera**
  - 24.- Introducción
  - 25.- Código Aduanero Argentino
  - 26.- Regulamento Aduaneiro de Brasil
  - 27.- Código Aduanero de Paraguay
  - 28.- Código Aduanero del Uruguay
  - 29.- Código Aduanero de la Comunidad Europea
  - 30.- Convenio de Kyoto de 1973 y Enmienda de 1999
  - 31.- Régimen del MERCOSUR
- VI. Errores en la declaración que no configuran infracción aduanera**
  - 32.- El error evidente e imposible de pasar desapercibido
  - 33.- El permiso mal leído
  - 34.- Declaración aduanera con indicación errónea de la posición arancelaria
- VII. Declaración de los tributos o régimen jurídico aplicable**
  - 35.- Cuestión de aforo
  - 36.- Obligatoriedad de la Administración de aplicar los tributos correspondientes
  - 37.- C.- La doctrina administrativa sobre la declaración de los tributos o régimen jurídico
  - 38.- La posición de la jurisprudencia sobre el tema
- VIII. Breve reseña en las infracciones en que se puede incurrir en caso de declaración en detalle errónea o falsa.**
  - 39.- Inexacta o falsa manifestación
  - 40.- Infracción de diferencia
  - 41.- Infracciones y multas en el derecho brasileño

## **I.- CONCEPTO Y CLASES DE DECLARACIONES**

### **1.- Definición.**

Se ha expresado por los clásicos del derecho aduanero francés que toda operación de aduana comporta una declaración previa.

En el dominio de las abstracciones, - señala Georges Pallain - no sería imposible concebir una legislación que no impusiera a los obligados otra formalidad que la de presentar sus mercade-

rías a la visita de la Aduana y pagar los derechos que se reconocieran como exigibles. Pero semejante sistema obligaría, - continúa Pallain - necesariamente a los agentes de las Aduanas a verificar, pesar, contar o medir todas las mercaderías y se volvería, en definitiva, en perjuicio del comercio, cuyas operaciones serían demoradas por numerosas manipulaciones. Por eso se ha rechazado - concluye Pallain - en todos los países civilizados<sup>1</sup>.

En la jurisprudencia uruguaya, en concordancia con estas sabias enseñanzas, se ha puntualiza-

---

1. Georges Pallain, "Les Douanes Francaises", Tomo 1, p. 17.

do el de que toda operación se basa en la declaración previa del interesado, pues la Aduana no puede ejercer un control perfecto ni hacer una comprobación directa y detallada en todos los casos, lo que perjudicaría la celeridad requerida en dichas operaciones; pero eso reserva los derechos de Aduana al amparo de la responsabilidad del interesado, si se constata a posteriori que la declaración no ha sido exacta y verdadera. Se ha dicho, asimismo, que la declaración debe ser clara y precisa, pues si la declaración por su equivocidad puede perjudicar al Fisco en la percepción de la renta, queda configurado el ilícito.

La Enmienda de 1999 al Convenio de Kyoto de 1973 para la Simplificación y Armonización de los regímenes aduaneros, asimismo, como dicho Convenio, definen la declaración de las mercaderías como el acto efectuado del modo prescripto por la Aduana, mediante la cual las personas interesadas indican qué régimen aduanero deberá aplicarse a las mercancías y mediante la cual se suministran los detalles que la Aduana requiere para la aplicación del régimen mencionado<sup>2</sup>.

En la doctrina argentina, Fernando G. Camauer puntualiza que la misma es un acto de importancia fundamental, en base al cual se formalizan y resuelven las distintas operaciones relativas al tráfico internacional que se llevan a cabo ante las Aduanas de la Nación. Puede señalarse que este acto constituye un requisito ineludible respecto a toda mercadería que se introduce o extrae de un territorio aduanero determinado, y que tiene carácter previo y condicionante del despacho aduanero regular de la misma. Cita en apoyo de su tesis, la opinión de Cristóbal Aguirre, autor de las Ordenanzas de Aduana Argentina, sancionadas en 1876, mediante la ley 810, quien indicaba que la base de nuestro sistema de Aduana es la declaración previa de la operación que quiere ejecutarse<sup>3</sup>.

En el derecho aduanero uruguayo, la primera norma de carácter legal que impone la declaración previa con alcance general es el art. 60 del Código Aduanero aprobado por decreto - ley

15.691 de 7 de diciembre de 1984. Si bien no existía texto de nivel legal estableciendo la obligatoriedad de la declaración previa, toda la doctrina y jurisprudencia del país anterior al Código Aduanero exigían esa declaración previa y podría encontrarse su fundamento en el decreto de 4 de agosto de 1829, dictado por el gobierno provisional del Gral. Rondeau, que consagra el principio de la declaración previa al disponer que "Los comerciantes que despachen efectos por la Aduana son obligados a expresar en la petición de los permisos, con exactitud y verdad, el contenido de los fardos o cajones.

## **2.- Tipos fundamentales de declaraciones: sumaria o genérica y detallada o en detalle.**

### **2 A.- La declaración sumaria o genérica**

La declaración sumaria o genérica es la requerida para el ingreso de los medios de transporte que trasladen mercaderías hacia los puestos fronterizos de determinado país. En los hechos, en vía acuática, esta declaración sumaria o genérica se formaliza mediante el manifiesto general de carga, que es un documento que se exige universalmente a los buques y demás medios de transporte que llegan de puertos ex-tranjeros y que sirve para determinar la carga que lleva.

Georges Pallain, en la obra ya citada, analizando los manifiestos marítimos establece que los Capitanes de buques están obligados a presentar a la Aduana cuando entran en un puerto francés, expresar clara y fielmente no sólo la naturaleza y peso de la mercadería, sino también las condiciones en que ésta es importada, es decir, los envases, recipientes y envolturas en los cuales pueden estar contenidas, debiendo ser el manifiesto la reproducción exacta, la fotografía, en cierto modo, de la carga, de manera que hay contravención en el hecho, por ejemplo, de manifestar trigo a granel, si en realidad el trigo está en sacos o en una envoltura cualquiera. Estas en-

2. Anexo General, Cap. II, Definiciones y Anexo B1, relativo al despacho a consumo.

3. Fernando G. Camauer, "La Declaración Aduanera", en Revista de Estudios Jurídicos, Buenos Aires, 1991, año II, Nº 3, p. 15; órgano del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros.

señanzas de Pallain, fueron recogidas por un decreto del Poder Ejecutivo del Uruguay del 19 de diciembre de 1914, firmado por el Presidente José Batlle y Ordóñez y por el reputado tratadista, Don Pedro Cosío.

La Decisión 16/94 del Consejo Mercado Común (CMC), incorporada a la legislación interna de los países que forman el mismo, regula en sus arts. 3 a 7 lo que denomina declaración de llegada, que no es otra cosa que la declaración genérica o sumaria de las mercaderías, como así se conoce en el derecho comparado.

La declaración genérica o sumaria puede ser, a igual que la declaración en detalle, de ingreso o egreso de las mercaderías de los respectivos territorios aduaneros.

La misma, en algunas legislaciones aduaneras, es inalterable; en el derecho aduanero uruguayo, en razón del fomento de la distribución y tránsito de las mercaderías y para facilitar el arribo de buques y medios de transporte al territorio nacional, la misma no tiene el carácter de "ne varieteur". El art. 166 de la ley de 13 de marzo de 1862 del Uruguay le concede al Capitán de los buques, el término de 24 horas útiles, contadas desde aquella en que entregó el manifiesto, para salvar cualquier equivocación en que él hubiese padecido o en el conocimiento y la lista de provisiones.

En el MERCOSUR, el art. 14 de la Decisión recién mencionada preceptúa que las diferencias entre las mercaderías descargadas, incluidas en la declaración de llegada, así como las averías, deberán ser registradas inmediatamente, por la autoridad aduanera. En el numeral 2 de ese artículo se dispone que el transportista deberá justificar las diferencias ante la autoridad aduanera dentro de los quince días contados desde la finalización de la descarga. En la práctica, este plazo de quince días, se considera por las autoridades aduaneras como un plazo para corregir con justificativos.

El Código Aduanero de la Comunidad Europea de 12 de octubre de 1992, que está vigente hasta que entre en vigor el nuevo Código a partir del 1 de enero de 2009, regula la declaración sumaria y descargo de las mercancías presentadas a despacho en los arts. 43 a 47. El art. 44 prevé que la declaración sumaria deberá

redactarse en un impreso conforme al modelo establecido por las autoridades aduaneras. El reglamento de este Código, que en el derecho comunitario europeo se conoce como Disposiciones de Aplicación del mismo, de fecha 2 de julio de 1993, en sus arts. 183 a 185 estatuye sobre las condiciones de la declaración sumaria, previendo que hasta que en el momento que las mercaderías reciban un destino aduanero, los interesados podrán volver a presentar integras, siempre que lo requieran las autoridades aduaneras, las mercancías consignadas en la declaración sumaria que no se hayan descargado del medio de transporte en que se hallasen.

El nuevo Código de la Unión Europea, cuya vigencia será a partir de la fecha antes indicada, en su art. 4.7 define la declaración sumaria como aquella que debe hacerse antes que las mercaderías entren o salgan del territorio aduanero de la comunidad.

En síntesis, se puede indicar que la declaración sumaria o genérica de las mercaderías es la primera manifestación que formula el interesado ante las autoridades aduaneras para que éstas conozcan las mercaderías que se transportan con destino al país.

## **2 B.- Declaración detallada o en detalle**

El Convenio de Kyoto de 1973, antes citado, en su anexo B1, en el inciso 2 del art. 11, al regular la declaración para despacho a consumo o "declaración en detalle", establece que la misma debe contener todos los datos indispensables para permitir la liquidación y percepción de los derechos, confección de estadísticas y aplicación de otras normas legales. En la Enmienda a ese Convenio, del año 1999, en el Anexo Específico B, al referirse a esta documentación establece que la misma debe ser en el modelo estándar, a condición de que contenga toda la información requerida, relativa a las mercancías, destinadas a la importación para consumo. En el Anexo General, Capítulo 2, de esta Enmienda, se dice que la declaración de mercancías debe ser realizada del modo prescripto por la Aduana, mediante la cual las personas interesadas indican qué régimen aduanero deberá aplicarse a las mercan-

cías y mediante la cual se suministran los detalles que la Aduana requiere para la aplicación del régimen mencionado.

En concreto, la declaración detallada o en detalle es la exigida por los diversos ordenamientos jurídicos aduaneros para el despacho a consumo o importación con suspensión de derechos. En el capítulo siguiente estudiaremos y transcribiremos los textos legales y reglamentarios que rigen en los países del MERCOSUR, en la Unión Europea y las definiciones que proporciona el Convenio de Kyoto de 1973 y su Enmienda de 1999.

## II.- LOS TEXTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS

En este trabajo nos limitaremos a la declaración en detalle o detallada, por ser la que tiene mayor importancia en los derechos aduaneros comparados.

### 3.- Código Aduanero Argentino

El art. 234 del Código Aduanero argentino, en la nueva redacción dada por la Ley N° 25.986 al referirse a lo que en la doctrina y legislación argentina se conoce como declaración detallada o en detalle, prevé que la declaración se puede formular en soporte papel o a través del sistema informático establecido por la Administración Federal de Ingresos Públicos, conocido por el sistema MARIA.

Puntualiza que esta declaración debe indicar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería que se trate.

El numeral 3 de este artículo faculta a las autoridades a establecer códigos para determinar los elementos básicos de la declaración. Dispone, asimismo, que si a juicio del declarante el sistema de codificación no llegara a contemplar ciertos datos relativos a la descripción de la mercadería o a las circunstancias concernientes a la operación que fueren necesarios para la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería o que tuvieran relevancia para la correcta aplicación del régimen tributario o de prohibicio-

nes o restricciones, el declarante podrá optar por registrar la declaración solicitando la intervención del servicio aduanero y brindando los elementos que considere necesario para efectuar una correcta declaración.

### 4.- Legislación aduanera brasileña

La ley aduanera, que se conoce en Brasil con el nombre de "Reglamento Aduaneiro", en su 32ª edición del 2001, en su art. 418 establece que el documento base del despacho de importación es la declaración de importación, la que obedecerá a un modelo aprobado por la Secretaría de la Receita Federal y que debe contener todos los elementos indispensables para la identificación del importador y de la mercadería, así como la calidad y valor de éstas.

### 5.- Código Aduanero del Paraguay

El actual Código paraguayo aprobado por Ley N° 2.422 de 2004 preceptúa, en su art. 111, que la declaración aduanera es el acto por el cual el declarante describe las mercaderías y proporciona la información necesaria para su inclusión en el régimen aduanero solicitado.

Prevé asimismo, como el resto de la legislación aduanera comparada y en concordancia con la Decisión 16/94 del MERCOSUR, que esta declaración, según las circunstancias puede ser realizada en soporte papel, por medios electrónicos que en este país se conocen como sistema informático SOFIA (rememorando el nombre que se le da en Francia) o verbalmente si lo autoriza alguna disposición expresa.

El Código aduanero de esta República, tal como fuera redactado por quien fuera el autor de la actualización del régimen represivo aduanero uruguayo, Ariosto D. González, aprobado por Decreto-ley 18.199 de 29 de febrero de 1947, disponía en su art. 5 que las operaciones debían ser solicitadas, declaradas y autorizadas por escrito, salvo cuando por normas expresas se admitieran las manifestaciones verbales. Esta misma norma disponía que las formalidades a cumplir, si no hay disposición que establezca otra cosa, sean las mismas cuando se traten de mercaderías sujetas a tributos o liberados de

ellos. Esta definición que proporcionaba el art. 15 tiene su importancia porque es uno de los antecedentes de las normas respectivas del Código Aduanero Uruguayo aprobado por Decreto-ley 15.691 de 7 de diciembre de 1984.

## 6.- Código Aduanero del Uruguay

Los arts. 60 a 63 de este cuerpo legal regulan los aspectos esenciales de la declaración aduanera y al igual que en el Código Aduanero del Paraguay de 1947 se dispone que todas las operaciones aduaneras deben ser solicitadas, declaradas y autorizadas por escrito, salvo que por normas expresas se admiten las manifestaciones verbales y que estas formalidades a cumplir son las mismas cuando se trate de mercancías sujetas al pago de tributos o exoneradas de ellos.

Ya vimos que un decreto de 4 de agosto de 1829 estableció, con carácter reglamentario, la obligatoriedad de la declaración previa y por una resolución de 8 de marzo de 1876 se había establecido ya, que las formalidades y requisitos son los mismos para los artículos gravados y para los artículos libre de tributos.

Debemos reiterar que se recoge el principio de la declaración previa con carácter legal por el Código Aduanero de 1984. Anteriormente, a la existencia de esta norma de carácter legal nunca se cuestionó ni por la doctrina ni por la jurisprudencia la aplicabilidad del principio de la declaración previa.

Con carácter reglamentario, complementa esta norma legal el decreto 312/998 de 3 de noviembre de 1998 que le da a la declaración aduanera el carácter de declaración jurada, crea el denominado DUA, Documento Único Aduanero, prevé que se realice esta declaración por medios electrónicos y, en su art. 5, obliga a que la descripción de la mercadería se efectúe en términos que permitan a la Aduana su identificación y clasificación arancelaria al nivel de la correspondiente sub partida de la Nomenclatura Común del MERCOSUR.

En el art. 4 dispone que las declaraciones aduaneras no sólo deberán ser fidedignas sino que realizarse de conformidad con la información obtenida de los documentos presentados, los cuales a todos los efectos forman parte integrante de la misma. Esto significa que en la actuali-

dad, en Uruguay, la declaración aduanera realizada es un acto complejo, integrado no sólo por el DUA sino también por los documentos que le sirven de base.

## 7.- Código Aduanero de la Comunidad Europea

Este cuerpo legal prevé lo relativo a la declaración en detalle en sus arts. 62 a 66. Al respecto establece que las declaraciones efectuadas por escrito deben cumplirse con-forme a un modelo oficial previsto por la Comunidad y que las mismas deberán estar firmadas y contener todos los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el cual se declaran las mercancías, obligando a adjuntar a esta declaración todos los documentos necesarios para la aplicación del régimen aduanero para el cual se declaran las mercancías.

Las Disposiciones de Aplicación o reglamento del Código de la Unión Europea regulan lo pertinente con referencia a la declaración en aduana en los arts. 198 a 236 inclusive.

## 8.- Proyecto de Código Aduanero del MERCOSUR (C.A.M)

En el MERCOSUR está previsto que el Código Aduanero Comunitario entre en vigencia en el año 2008. Hasta la fecha se ha elaborado un proyecto incluido en el Protocolo de Ouro Preto de 16 de diciembre de 1994, las Normas de Aplicación de este código (que nunca fueron aprobadas) y al menos dos nuevos proyectos de código en la materia, regionales.

El art. 54 del primer proyecto de código dispone que la declaración debe ser realizada en la forma establecida por las Normas de Aplicación, estar firmada y podrá efectuarse por medios electrónicos y deberá contener todos los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones correspondientes al régimen aduanero indicado.

En el Anteproyecto de las Normas de Aplicación de este Código, elaboradas por una comisión de cuatro juristas del sector privado, dentro de un Convenio BID-MERCOSUR de 30 de octubre de 1995, al reglamentar en su artículo 87 la declaración en detalle exigía que en la misma se incluyeran todos los datos necesarios

para clasificar la mercadería, la indicación de la posición arancelaria y la descripción de la misma.

En los dos proyectos de Código Aduanero posteriores a Ouro Preto, en líneas generales, se siguen las soluciones aportadas por aquél y en sus Normas de Aplicación.

### 9.- Convenio de Kyoto de 1973

El mismo, celebrado bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera (CCA), fue firmado el 18 de mayo de 1973 y su vigencia se logró a partir del 25 de setiembre de 1974.

En el Anexo B1, bajo el rubro definiciones, se establece que la declaración de las mercancías es el acto efectuado en la forma prevista por la aduana, mediante el cual los interesados indican el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mercancías y comunican los elementos cuya declaración exige la aduana para la aplicación de este régimen.

En la Enmienda de 1999 al Convenio de Kyoto de 1973, para la Simplificación y Armonización de los regímenes aduaneros, en el capítulo 2 del Anexo General, se establece una definición de declaración en detalle prácticamente idéntica.

### 10.- La Decisión 16/94 del Consejo de Mercado Común

El art. 27 de esta norma comunitaria dispone que la declaración en detalle deberá ser efectuada, mediante proceso mecánico o electrónico, conforme con lo establecido por la autoridad aduanera de cada Estado Parte. Exige la firma de persona o personas habilitadas y concreta que debe contener todos los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones correspondientes al régimen aduanero respectivo.

### 11.- Criterio uniforme que se desprende de los ordenamientos analizados

Como se puede apreciar de la transcripción parcial de las normas legales y reglamentarias que regulan lo relacionado con la declaración

detallada o en detalle surge como una constante cierta uniformidad en el derecho aduanero comparado sobre este tipo de declaración en el sentido de que debe cumplirse en un formulario aprobado por las aduanas, proporcionados los datos necesarios para la clasificación y de los tributos y determinación del valor.

### III.- NATURALEZA JURÍDICA DE LA DECLARACIÓN ADUANERA.

En doctrina se ha discutido sobre la naturaleza jurídica de esta declaración, en especial, si constituyen o no un negocio jurídico, un acto administrativo bilateral o ca-rece de la naturaleza de negocio jurídico.

En un trabajo doctrinario del Técnico de Aduanas de España, Ildefonso Sánchez González, se adopta un criterio tributarista, sosteniendo que la declaración consiste en una manifestación de un hecho imponible o impositivo, cuya realización se pone en conocimiento de la Administración solicitando, además, que permita el perfeccionamiento de la misma.

### 12.- Negocio jurídico unilateral

Este autor sintetiza las posturas de Cutrera y Di Lorenzo, quienes entienden que la declaración es, sobre todo, una manifestación de voluntad, dirigida a establecer un negocio jurídicamente eficaz. Sostienen, también, que la declaración aduanera constituye el primer paso con el cual se inicia la relación aduanera, que asume una función muy distinta de la simple denuncia del contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones aduaneras pues, además de manifestar los elementos necesarios para la determinación del sujeto, del objeto y de la deuda tributaria, expresa un acto de voluntad dirigido libremente, a un fin práctico, que consiste en el destino aduanero de la mercancía y confiere una orientación particular a esta relación aduanera, cuya constitución, modificación o resolución depende siempre, dentro de los límites del derecho, de una declaración del interesado<sup>4</sup>.

4. Ildefonso Sánchez González, "La Declaración Aduanera" en Rev. Derecho Aduanero, T. I - B de enero a junio de 1969, ps 961/969.



### 13.- Inexistencia de negocio jurídico

Este mismo autor comenta la postura sostenida en Italia por Alessi, Antonini, Vanoni y Vinciguerra y en España por Cortéz Domínguez quienes parten de la doble función que cumple la declaración aduanera, es decir, como acto inicial del procedimiento de liquidación de la deuda tributaria y como medio de dar a conocer a la Administración el destino que el propietario se propone dar a la mercadería, negando la naturaleza negocial de la declaración. Incluso no admiten que se trate de un negocio unilateral.

Alessi concluye indicando que la declaración presenta la naturaleza de comunicación jurídicamente relevante: acto jurídicamente relevante y no negocio jurídico.

### 14.- La declaración no es un acto de disposición, ni un negocio unilateral constitutivo

Sánchez González, expone que la declaración aduanera no es un acto de disposición sobre la mercancía, ni es una declaración de voluntad negocial, sino una simple manifestación del hecho imponible y de sus elementos ante la Administración; que no posee el carácter constitutivo de la obligación aduanera, pues tal corresponde al hecho imponible, y que la incapacidad del declarante solamente anula la declaración a instancia de parte o de oficio cuando es conocida por la Administración antes de la recaudación de la deuda tributaria<sup>5</sup>.

### 15.- Acto voluntario lícito generador del procedimiento administrativo que culmina con el acto administrativo de autorización aduanera

En la doctrina argentina, el jurista aduanero de ese país, Enrique C. Barreira, dice que es fundamental tener en cuenta la distinción entre solicitud de destinación aduanera propiamente dicha, que es una declaración de voluntad, y la declaración detallada de la mercadería y de las circuns-

tancias que rodean su importación que es una declaración de información.

Sostiene, además, que en lo que respecta al derecho argentino no cabe duda de que la solicitud de destinación aduanera es un simple acto voluntario lícito que genera el procedimiento tendiente a la obtención del acto administrativo de autorización.

No cree que la declaración aduanera constituya un acto jurídico encuadrable en los términos de las definiciones del Código Civil. Citando a Marienhoff, explica que modernamente la doctrina administrativa ha comenzado a admitir la existencia de actos administrativos bilaterales en su formación, susceptibles de surtir efectos o consecuencias unilaterales. Esta doctrina del Dr. Barreira es la más acertada dentro del derecho comparado y, obvio, la más correcta dentro del derecho aduanero argentino, pero no se adapta, en un todo, a la legislación aduanera uruguaya, aunque no se puede pasar por alto para entender el tema<sup>6</sup>.

### 16.- Declaración recepticia

La declaración aduanera que se formula ante las Aduanas, en términos generales es un permiso y una manifestación de las características, calidad, cantidad, especie o naturaleza de las mercaderías y de su valor, que se formula ante las autoridades aduaneras en cumplimiento del principio de la declaración previa, que en el Código Aduanero Uruguayo está establecido en el art. 60 que, por su parte, prevé que todas las operaciones aduaneras deben ser solicitadas, declaradas y autorizadas por escrito.

Como declaración, su naturaleza jurídica es de una declaración recepticia, valga la redundancia, que se puede explicar como el comportamiento dirigido por una persona a exteriorizar, hacer saber al destinatario un pensamiento y una voluntad y, a su vez, una solicitud de permiso.

Siguiendo las enseñanzas del tratadista en derecho civil uruguayo, Jorge Gamarra, se puede señalar que la declaración aduanera es un nego-

5. Ob. cit., ps. 966/969.

6. Enrique C. Barreira, "La solicitud de destinación de destinación aduanera y la declaración aduanera", en Revista de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, N° 14 año 2001, página 115 y siguientes; órgano del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros.



cio unilateral, en cuanto emana de la voluntad y de la iniciativa de una sola persona, perfeccionándose por el solo hecho de la declaración. Es un negocio unilateral recepticio en cuanto como declaración debe ser dirigida a un interesado en la misma, surtiendo efectos jurídicos desde el conocimiento por este interesado de ella, sin que sea necesaria su aceptación.

Es lo que ocurre, con las intimaciones de pago u otra categoría de declaraciones recepticias de voluntad que cumplen su función cuando llegan al destinatario, sin necesidad de que éste la acepte o la niegue<sup>7</sup>.

### **17.- Consecuencias jurídicas de la naturaleza de la declaración**

De lo expuesto emerge, a nuestro criterio, que en el derecho aduanero nacional y comparado, la declaración aduanera es un negocio jurídico unilateral, una declaración recepticia de voluntad, que produce sus efectos jurídicos desde que llega a conocimiento del destinatario, sin perjuicio de que éste deba aceptar o no la solicitud de operación aduanera como lo regulaba el antiguo Código Aduanero Paraguayo y el actual Código Aduanero del Uruguay.

## **IV.- CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN**

### **18.- Códigos Aduaneros de los países del MERCOSUR**

Como se ha visto en el Capítulo II de este trabajo, la legislación y reglamentos en materia aduanera de los países que integran el MERCOSUR, exige que la declaración contenga todos los elementos de hecho necesarios para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se trate.

La legislación y reglamentación de estos países requiere que la declaración se formule en términos tarifarios, esto es, que las mercaderías deben ser declaradas con los mismos nombres utilizados por el Arancel Externo Común. La

obligatoriedad de declarar los efectos en términos de arancel o tarifa es una norma de carácter universal o histórico en todo el derecho aduanero. En nuestro país (Uruguay), la necesidad de declarar en términos de tarifa arranca del art. 123 del Reglamento de Aduana y Resguardo de 20 de noviembre de 1860.

Este reglamento no improvisó sobre el tema sino que introdujo al derecho aduanero este principio histórico y universal, pacíficamente admitido por las distintas legislaciones comparadas en la materia.

### **19.- Régimen vigente en el MERCOSUR**

La multicitada Decisión 16/94 del Consejo de Mercado Común nada establece sobre la exigencia de declarar en términos tarifarios, remitiéndose a la legislación vigente en cada Estado Parte.

Es importante recordar que el art. 33 de esta Decisión, siguiendo los lineamientos del derecho aduanero comparado obliga a que la declaración, ya sea efectuada por medios electrónicos o en soporte papel, vaya acompañada del conocimiento de carga, de la factura comercial, de la declaración de valor en Aduana cuando sea exigible y de todo otro documento exigido por acuerdos internacionales y por la legislación específica interna de cada Estado Parte.

### **20.- Proyectos de Códigos Aduaneros del MERCOSUR**

En el proyecto de Código Aduanero aprobado por Protocolo de Ouro Preto el 17 de diciembre de 1994, que no entró en vigencia en ninguno de los Estados Parte, el art. 3, numeral 17, resuelve que la declaración es un acto por el cual, en la forma prescrita por la Aduana, el declarante describe las mercaderías, indica el régimen aduanero aplicable a las mismas y proporciona los informes necesarios para la respectiva aplicación.

Esta solución es a la que arriban los dos proyectos posteriores de Código Aduanero.

En el Proyecto de Normas de Aplicación del Código Aduanero, elaborado por una Comisión de cuatro juristas del sector privado de los países

7. Jorge Gamarra, "Tratado de Derecho Civil Uruguayo", T. XI, Segunda Parte, Ed. Amalio M. Fernández, ps. 101/107.

del MERCOSUR, dentro de un convenio BID-MERCOSUR, 30 de octubre de 1995, en su art. 87 reglamenta la declaración en detalle, exige que se incluyan todos los datos necesarios para la clasificación de la mercadería, la indicación de la posición arancelaria y la descripción de la misma.

## **21.- Legislación aduanera de la Unión Europea**

El Código Aduanero de la Comunidad Europea, vigente desde el 12 de octubre de 1992 hasta el 1º de enero de 2009, en lo que interesa al punto, dispone, en su art. 62, que las declaraciones deberán contener todos los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el cual se declaran las mercaderías y adjuntarse a las mismas, la documentación necesaria para la aplicación de este régimen aduanero.

Los arts. 198 a 236, inclusive, del reglamento del Código Aduanero Europeo, las Disposiciones de Aplicación del mismo, aprobado por el Consejo el 2 de julio de 1993 establecen que las declaraciones deberán hacerse en los formularios aprobados por las autoridades, agregar la documentación de respaldo de la misma y ella podrá efectuarse en soporte papel, por procedimientos informáticos o en casos excepcionales en forma verbal y contener todos los datos necesarios para la aplicación del régimen aduanero que se solicita.

El nuevo Código Aduanero de la Unión, aprobado por el Parlamento y el Consejo Europeo, que entrará en vigencia, en caso de que sea ratificado por los países, el 1º de enero de 2009, en su art. 4, numeral 8, preceptúa que la declaración en Aduana es el acto por el que una persona expresa de la forma y en modo debidos, el deseo de incluir las mercancías en un determinado régimen aduanero, con mención, en su caso, de las disposiciones concretas que deben aplicarse. Desde ya debo indicar que es la primer norma jurídica aduanera que pone a cargo de los particulares la declaración del régimen jurídico o normas jurídicas aplicables.

## **22.- Convenio de Kyoto de 1973 y Enmienda de 1999**

Este Convenio para la Simplificación y

Armonización de los Regímenes Aduaneros, que fue firmado el 18 de mayo de 1973 y entró en vigor el 25 de setiembre de 1974, en su Anexo B1, bajo el rubro Definiciones, establece que la declaración de mercancías es el acto efectuado en la forma provista por la Aduana, mediante la cual los interesados indican el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mercancías y comunican los elementos cuya declaración exige la Aduana para la aplicación de este régimen.

En la Enmienda al Convenio de Kyoto de 1999 en el Anexo General, Capítulo 2, bajo el título Definiciones se proporciona el mismo concepto de declaración de mercancías que en el Convenio original.

## **23.- Conclusiones del capítulo**

Cabe concluir de lo antes expuesto que, en las distintas legislaciones aduaneras de los países del MERCOSUR, de la Unión Europea, en el Convenio de Kyoto y en su Enmienda, se pone a cargo del obligado a formular la declaración, comunicar a las autoridades aduaneras, todos los elementos necesarios y útiles para la correcta clasificación, valoración, tributación y determinación del régimen aduanero que se solicita. No queda claro si en el nuevo Código de la Comunidad Europea constituirá infracción aduanera o no la errónea declaración de los tributos, de la clasificación arancelaria y del régimen impositivo en general.

Como síntesis, caben destacar tres grandes principios que rigen en la declaración previa:

- a) la descripción más amplia y detallada de las mercaderías;
- b) la comunicación a las Aduanas de los elementos de hecho y no de derecho, y
- c) la utilización del Arancel o lo que se denomina la declaración tarifaria.

## **V.- INALTERABILIDAD O CORRECCION DE LA DECLARACION ADUANERA**

### **24.- Introducción**

El principio universal e histórico de la declaración previa de todas las operaciones aduaneras, salvo casos excepcionales, como pueden ser el de los equipajes de los viajeros, perdería lo esencial

de su función si pudiera ser alterada o modificada en cualquier momento y circunstancias.

Por eso las diversas legislaciones en la materia establecen, como norma general, que la declaración aduanera en detalle es inalterable, salvo circunstancias expresamente previstas en esos textos legales.

## 25.- Código Aduanero Argentino

Así, el art. 224 del Código Aduanero de Argentina dispone que la declaración contenida en la solicitud de importación, que es la que se conoce como detallada o en detalle, es inalterable una vez registrada y el servicio aduanero no admitirá del interesado rectificación, modificación o ampliación alguna, salvo las excepciones previstas en este Código.

El art. 225 del mismo cuerpo legal, en la redacción dada por la ley 25.986 contempla las situaciones en las que se autoriza la rectificación, modificación o ampliación de la misma, cuando esa inexactitud fuere comprobable de su lectura o de los documentos complementarios, anexos a ella y fuera solicitada con anterioridad a que se hubiera dado a conocer que la declaración debe someterse al control documental o a la verificación de la mercadería, o al libramiento, si se le hubiere exceptuado de los controles antes mencionados.

El numeral 2 de este artículo también establece que la rectificación, modificación o ampliación procederá, en los casos previstos en el acápite de este artículo hasta los cinco días posteriores al libramiento, siempre que la inexactitud se acredite debidamente ante el servicio aduanero, aún cuando fuera solicitada con posterioridad a que se hubiere llevado a cabo el control documental o la verificación de la mercadería, sin que se hubiere advertido la diferencia por parte del servicio aduanero o al libramiento efectuado sin control documental o verificación de la mercadería.

En buen romance, las normas legales del Código Aduanero argentino con las reformas introducidas, si bien consagran el principio de la inalterabilidad de la declaración, admiten que la misma puede modificarse en los supuestos que la inexactitud surja de los documentos y no de la verificación física, con las limitaciones recién indicadas.

Para contemplar el caso de mercaderías que se despachan por el denominado "canal verde", sin control documental ni físico de ellas, la rectificación puede efectuarse hasta los cinco días posteriores al desaduanamiento de las mercaderías, en los casos en que el interesado acredite debidamente esta circunstancia.

En la primera edición del Código Aduanero Argentino, los casos de rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera no contemplaban la situación de la formulación de la misma por medios electrónicos o informáticos, en base al Sistema María, como tampoco prevenían nada relativo a la existencia de los canales verde, naranja y rojo.

El autor argentino ya referido, Fernando G. Camauër, en un trabajo denominado la "Declaración Punible en el Sistema Informático María", publicado en el N° 6 de la Revista de Estudios Aduaneros del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros planteaba, ya en 1993, la necesidad de adecuar el régimen sancionatorio a la aplicación del Sistema Informático María.

En la actualidad, se adecuó el régimen de la declaración y sus modificaciones al Sistema Informático María y a la nueva realidad de la práctica de las operaciones aduaneras.

Puede señalarse, como resumen general, que la nueva redacción del Código Aduanero argentino contempla las diferentes situaciones que se dan en la operativa viva y eliminan la infraccionalidad en los casos en que se cumpla con los requerimientos indicados más arriba.

## 26.- Regulamento Aduaneiro de Brasil

Esta norma legal prevé, en su art. 418, que el documento base del despacho de importación es la declaración de la misma, la que deberá obedecer al modelo aprobado por la Secretaría de Receita Federal y contener los elementos indispensables para la identificación del importador y de las mercaderías, así como su calidad y valor.

Como criterio general cabe deducir que la declaración de importación podrá, a juicio de la Receita Federal, ser rectificadas en cuanto a las informaciones prestadas en la misma o, incluso, en otras, mediante la denominada declaración complementaria y conforme también a un modelo oficial, aprobado por la Secretaría de la

Receita Federal.

No contempla esta legislación las distintas posibilidades que se pueden dar para que se admita o no la rectificación o modificación de la declaración aduanera, pudiendo señalarse, que en grandes líneas, toda alteración de ésta debe ser autorizada por la autoridad competente.

## 27.- Código Aduanero de Paraguay

Se trata de un Código nuevo, aprobado en el 2004, que sigue los lineamientos del Código de la Unión Europea y del Código Aduanero Argentino. En su art. 116 consagra el principio de la inalterabilidad de la declaración, una vez registrada. Acto seguido prevé una serie de excepciones, entre las cuales cabe mencionar la existencia de causa justificada comprobadas por la autoridad aduanera, siempre que se trate de una inexactitud formal, comprobable de la simple lectura de los documentos y que esta modificación de la declaración fuere solicitada con anterioridad al inicio de cualquier procedimiento de fiscalización de las mercaderías, con las excepciones que puedan establecer normas reglamentarias y toda vez que no se tienda a eludir una falta o infracción aduanera.

El Decreto Reglamentario del Código Aduanero (Decreto N° 4672/05), no reglamenta este artículo, por lo que las excepciones al principio de la inalterabilidad de la declaración son las que surgen de la norma legal que exige que el error surja de la simple lectura de ésta, que no tienda a eludir una falta o infracción aduanera y que sea solicitada antes del inicio de los procedimientos de fiscalización de las mercaderías.

Si bien este código en su art. 124 consagra el postulado de la selectividad de las declaraciones, en el sentido de que pueden ser librados los despachos por canal verde, canal rojo y canal naranja, no consagra la solución que entendemos acertada del nuevo texto del Código Aduanero Argentino que expresamente regula cuando el despacho se realiza por canal verde, naranja o rojo.

## 28.- Código Aduanero del Uruguay

El tema de la inalterabilidad o modificación de la declaración aduanera detallada no tiene previsión en el Código Aduanero del Uruguay.

El punto está regulado por el art. 249 de la ley 13.318 de 28 de diciembre de 1964 y por su decreto reglamentario del 18 de enero de 1943, el que se encuentra vigente en virtud de lo dispuesto por el art. 297 de este último texto legal.

El art. 249 establece que las denuncias del solicitante de la operación, referentes a manifestaciones equivocadas o inexactas en los permisos, se admitirán únicamente hasta el momento de la designación del funcionario que ha de intervenir en la operación o despacho. Estas denuncias, continúa la norma, serán inadmisibles si, previamente, la División de Contralor hubiera detenido los permisos para revisar las mercaderías o efectos.

El decreto reglamentario de esta ley, de 18 de enero de 1943, prevé todo un mecanismo detallado sobre los requisitos y trámites que deben cumplirse a efectos de concretar las correcciones en los permisos de importación. Es interesante indicar que el art. 36 de este decreto admite las correcciones sin necesidad de solicitud escrita, en lo relativo a las fechas, nombre de buques y su nacionalidad, número de bultos, marcas, números o señales y a declaraciones que deben ajustarse al resultado del análisis. Las modificaciones de estos datos puede realizarse por simple solicitud verbal y debe consignarse en el documento único aduanero esa solicitud de modificación y la fecha y hora de presentación de la misma.

Como se ve, la legislación aduanera uruguaya adolece a la fecha de hoy, desde que se estableció el procedimiento de despacho selectivo por canales "verde", "naranja" y "rojo", de los ajustes que se le efectuaron al Código Aduanero Argentino.

De seguirse al pie de la letra el texto claro del art. 249 de la ley citada se podrían modificar las declaraciones en los permisos de importación que se despachen por canal "verde" o "naranja" sin ningún plazo de tiempo, desde que no se designa verificador ni la División Contralor detiene el permiso para su revisión. Aunque esta interpretación parezca demasiado contraria a los intereses del Fisco no se puede, por la vía de la analogía o de la interpretación extensiva, darle otro alcance al art. 249 del que surge del texto y sentido claro del mismo, pues el art. 17 del Título Preliminar de Código Civil establece que cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal.

## 29.- Código Aduanero de la Comunidad Europea

Como principio general, surge del Código Aduanero vigente que la declaración es inalterable, faculta a las autoridades aduaneras a admitir o exigir las rectificaciones, en muy concretos casos, sean efectuadas mediante la presentación de una nueva declaración destinada a sustituir la primitiva, tomándose como fecha para determinar los derechos eventualmente exigibles y para aplicar las demás disposiciones que regulan el régimen aduanero, la fecha de admisión de la declaración primitiva.

Las Disposiciones de Aplicación de este Código, del año 1993, que configuran un verdadero reglamento del mismo, en atención a que el Código nada resuelve al respecto, tampoco reglamenta este punto.

El nuevo Código Aduanero comunitario, con vigencia a partir del 1° de enero de 2009, tiene una serie de normas que regulan la inalterabilidad o no de la declaración, según ciertas circunstancias y toman en cuenta los procedimientos selectivos de canal verde, naranja y rojo, lo que no hacía la legislación anterior. A vía de ejemplo, puede citarse el art. 29 que legisla sobre la verificación posterior al levante de las mercaderías de la Aduana, disponiendo que luego de desaduanadas las mismas, las autoridades aduaneras podrán inspeccionar los datos y los documentos comerciales de las operaciones y podrán efectuar el examen físico de las mercaderías, en caso que puedan, todavía, serles presentadas.

Si la mercadería fue consumida ante que las autoridades aduaneras quieran efectuar el contralor físico de ellas, este contralor físico no se puede efectuar y no se admite ninguna reclamación ni por los particulares ni por la Aduana. Consagra esta norma, en un texto moderno y ágil, el viejo principio de que una vez desaduanadas las mercaderías no se admite reclamo alguno, por ninguna de las partes, por razón de clasificación o averías. Debe indicarse, a título aclaratorio, que las expresiones libramiento y levante de mercaderías en el derecho comparado es lo que se conoce en nuestro país como desaduanamiento de los efectos.

## 30.- Convenio de Kyoto de 1973 y Enmienda de 1999

En el Anexo B.1, el art. 18 es el que regula la

rectificación de la declaración de las mercancías, disponiendo que se permitirá que el interesado rectifique esa declaración, una vez presentada, siempre que en el momento de formular la petición no haya dado comienzo al examen de la declaración ni al reconocimiento de las mercaderías. La fórmula consagrada por el Convenio de Kyoto es muy similar a la que recogen los Códigos Aduaneros de los países del MERCOSUR, con las excepciones vistas anteriormente.

No hemos podido encontrar en la Enmienda al Convenio de Kyoto de 1999 ninguna norma específica o práctica recomendada que regule el tema de las correcciones o no de la declaración aduanera. De todo el contexto de los anexos de esta Enmienda emerge que la declaración puede ser corregida también antes de que se hayan iniciado los procedimientos de contralor o cuando se trate de errores que surge de la propia lectura de los documentos y no de la verificación de los efectos.

## 31.- Régimen del MERCOSUR

La Decisión 16/94 del Consejo del Mercado Común no tiene ninguna norma expresa relativa a la inalterabilidad o modificación de la declaración aduanera. Permite sí que la autoridad aduanera, a pedido del declarante, pueda anular una declaración ya registrada, en los casos en que la legislación interna de los Estados Parte lo permita. Acto continuo dispone que la anulación de la declaración no exime al declarante de responsabilidad por eventuales infracciones o delitos, puede concluirse que la anulación de una declaración aduanera la legislación comunitaria la remite a la de los países miembros y no admite que el declarante se exonere de responsabilidad en el supuesto en que se haya incurrido en eventuales infracciones.

El proyecto de Código Aduanero del MERCOSUR, aprobado en Ouro Preto, que no está vigente, con relación a la modificación o inalterabilidad de la declaración dispone, en su art. 56, como principio general, que una vez registrada la misma será inalterable pero que la autoridad aduanera autorizará la rectificación, modificación o ampliación, cuando al inexactitud surja de la propia declaración o de los documentos que la acompañan y siempre que no tienda a eludir una infracción aduanera. Admite, por otra parte, la posibilidad de que la autoridad aduanera anule

una declaración ya registrada, si media solicitud fundada de parte. Pone como límite máximo a la facultad de anular, el desaduanamiento de los efectos o libramiento aduanero y no se admite alguna anulación cuando se detecten indicios de infracciones aduaneras, disponiéndose, en concordancia con otras legislaciones, como ya hemos visto, que esta anulación no exonera al declarante de responsabilidad por infracciones o delitos vinculados a ella.

Los distintos proyectos de reforma del Código Aduanero del MERCOSUR siguen la misma solución. El art. 96 del Anteproyecto de Normas de Aplicación del proyecto de Código Aduanero del MERCOSUR, elaborado por la Comisión de cuatro juristas del sector privado, que tampoco está vigente, contempló la inalterabilidad de la declaración en detalle aunque previendo las excepciones a esa inalterabilidad. Estas excepciones se refieren a los casos en que la inexactitud surge de la lectura de la propia declaración o documentos, la solicitud de rectificación o ampliación no tiene a eludir ninguna infracción o cuando la solicitud sea presentada ante las autoridades aduaneras con antelación al comienzo de cualquier procedimiento de fiscalización.

## VI.- ERRORES EN LA DECLARACIÓN QUE NO CONFIGURAN INFRACCIÓN ADUANERA

### 32.- El error evidente e imposible de pasar desapercibido

Esta fórmula es la consagrada por la legislación aduanera argentina aunque no con estas palabras. En la redacción del art. 959 inciso a) del Código Aduanero se identifica el error evidente e imposible de pasar inadvertido como aquel que surge de la simple lectura del documento de la declaración. El error que no resulta de la propia declaración sino de la verificación física de los efectos, deja de ser evidente e imposible de pasar desapercibido. En la anterior redacción del Código Aduanero de este país no se entendía como error evidente el que surgiera de los documentos complementarios, pero en la

actualidad, al integrar estos documentos la declaración aduanera pareciera que también son imposibles de pasar desapercibidos aquellos errores que surge de la declaración o de los documentos que la respaldan.

### 33.- El permiso mal leído

En nuestro derecho (uruguayo) tampoco configuran infracción los casos en que el error es evidente y surge de la declaración o de los propios documentos.

La doctrina administrativa y jurisprudencial y la práctica aduanera antigua, consideraban que estos errores evidentes eran los que no podían pasar desapercibidos en el supuesto de haberse leído bien el permiso. Si el permiso adolecía de errores tales que surgieran de su propia lectura, no constituían base para ninguna infracción y así lo resolvió la Aduana en múltiples casos y la jurisprudencia en la materia.

Se expresó por el entonces Director de Contralor de la Aduana, Ariosto D. González que "ese error, a juicio del informante, no constituye infracción aduanera, desde que no era posible que pasase inadvertida en la inspección de la Visturía o en la ulterior revisión de la Segunda Mesa de Contralor". Esta postura fue compartida por el Juez de Hacienda, Carlos M. Larghero<sup>8</sup>.

En concreto, el denominado en la antigua jerga aduanera como "permiso mal leído" es un caso más de error evidente que tiene que surgir de la propia lectura del documento y de los que la respaldan. Como ya vimos, el decreto 312/998 de tres de noviembre de 1998 que dicta normas sobre el Documento Unico Aduanero y sobre las formas de declaraciones establece, en su art. 4, no sólo que las declaraciones aduaneras deberán ser fidedignas sino que éstas deben adecuarse a la información obtenida de los documentos presentados junto a ella, los cuales a todos los efectos, forman parte integrante de la misma. Para el actual derecho aduanero uruguayo, a igual que los Códigos más avanzados, la declaración y los documentos que la respaldan forman un todo, un complejo y si de la lectura de éstos emerge la inexactitud esa inexactitud, no constituye ilícito o infracción aduanera.

8. Boletín Aduanero, Organismo Oficial de la Dirección Nacional de Aduanas, N° 89 de setiembre de 1942, págs. 5134/5136.



### **34.- Declaración aduanera con indicación errónea de la posición arancelaria**

Se ha entendido en la jurisprudencia y doctrina uruguaya que la declaración de la posición arancelaria no constituye un elemento esencial de la misma sino que se formula con carácter explicativo. A la misma conclusión llega Horacio D. García Prieto, al puntualizar que en la declaración, la indicación de la posición arancelaria de la mercadería en la nomenclatura tiene el carácter de una mera propuesta de clasificación, desde que la tarea de clasificar y liquidar los tributos, compete sustancialmente al servicio aduanero y no a los particulares<sup>9</sup>.

El mismo principio legal está establecido en el art. 118 del Código Aduanero Italiano, que como se sabe los Códigos Aduaneros de la Unión Europea lo relativo a las infracciones e ilícitos aduaneros y penales, los remite a la legislación de los países integrantes de esa Unión Aduanera. La ley aduanal italiana de 25 de setiembre de 1940 obligaba a establecer en la declaración la clasificación arancelaria correcta y como complemento de esa norma está el art. 118, recién visto, que establece que en los casos en que es equivocada la denominación tarifaria y la mercadería haya sido indicada con precisión, tanto en su denominación comercial como en los demás elementos, de modo que esa descripción haga posible la aplicación de los tributos, esos supuestos no constituyen infracción.

Lo mismo que se expresa con relación a la errónea indicación de la posición arancelaria en la declaración es aplicable a los certificados de origen y, en especial, a los del MERCOSUR. El error en la indicación del rubro arancelario tampoco invalida esos certificados ni configura irregularidad alguna. Es suficiente para que el certificado tenga pleno valor, que efectúe una descripción amplia y detallada de todos los elementos de hecho de las mercaderías.

### **VII.- DECLARACIÓN DE LOS TRIBUTOS O RÉGIMEN JURÍDICO APLICABLE**

#### **35.- Cuestión de aforo**

En el derecho argentino, tanto la jurisprudencia como la doctrina, se pronunció indicando que la errónea declaración de los tributos aplicables o del régimen tributario correspondiente no configura ilícito y se trata, nada más, que lo que allí se denomina una simple cuestión de aforo. En la terminología aduanera argentina, la palabra aforo encierra los conceptos de posición arancelaria y de tributos aplicables. No tiene el alcance limitado que tenía en la legislación uruguaya antes de la aprobación del régimen de despacho "ad valorem".

#### **36.- Obligatoriedad de la Administración de aplicar los tributos correspondientes**

Como se ha expresado anteriormente, los obligados a formular la declaración aduanera deben proporcionar a las autoridades una descripción de los elementos cualitativos, cuantitativos y de valor de los efectos; con finalidad de facilitar la tarea de esa Administración deben indicar el rubro arancelario, quedando a cargo de las autoridades aduaneras la aplicación correcta y determinación de los tributos que puedan corresponder.

La determinación de los tributos aduaneros correspondientes, en el Uruguay, de conformidad con lo dispuesto por el decreto del Poder Ejecutivo 459/97 de 4 de diciembre de 1997, es un cometido sustantivo de la Aduana. En el capítulo 2 se dispone que ese organismo debe autorizar y controlar las operaciones aduaneras determinando los tributos correspondientes y exigiendo su pago. El texto clarísimo de la llamada reformulación de la estructura organizativa de la Aduana uruguaya deja sin contenido las posiciones que quieren sustentar que la determinación

---

9. Horacio García Prieto, " *La Declaración Aduanera de la Posición Arancelaria Errónea en la Legislación Actualmente Vigente*", Revista de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1994, n° 6, ps. 41/42, órgano del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros.

de los tributos o régimen jurídico aplicable está a cargo del solicitante de la operación o del declarante. Con anterioridad, el art. 255 del Reglamento Orgánico de la Aduana, de 15 de octubre de 1964, siguiendo una larga tradición en la materia, cometía a los verificadores comprobar la declaración para la aplicación de los aforos y gravámenes respectivos.

En el derecho aduanero argentino, se ha sostenido por doctrina y jurisprudencia que cuando se trata de funciones privativas del organismo aduanero que deben ejercidas necesaria e indudablemente en cada operación concreta que se plantee y sobre la totalidad de la mercadería involucrada, la inexactitud relativa a elementos que deben ser objeto de ese control inexcusable no podría pasar inadvertida y carecería, por tanto, de la idoneidad para producir la lesión fiscal que determina su punibilidad<sup>10</sup>.

Esto es así en todos los derechos aduaneros comparados: la determinación del aforo, del valor y de los tributos es una obligación de las autoridades y no de los particulares. Los errores en este sentido reúnen la característica de errores evidentes imposibles de pasar desapercibidos para los servicios aduaneros, surgen de la propia lectura del documento base y documentos que lo acompañan, resultando, en consecuencia, inidónea para poner en peligro el bien jurídico protegido por la norma sancionatoria aduanera.

En el derecho italiano ya vimos que cuando se realizaba una declaración en términos amplios, exactos y precisos que permitieran la correcta calificación, valoración y determinación tributaria, no se incurría en infracción.

En Argentina, con anterioridad a la aprobación del Código Aduanero, regían un decreto de 14 de octubre de 1965 y una resolución de la entonces Dirección Nacional de Aduanas, de 22 de diciembre del mismo año. De acuerdo con estas normas, la declaración de las mercaderías debería formalizarse con la mención de los cuatro pares de dígitos que, en la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas, lo que hoy puede trasladarse a la Nomenclatura del Sistema

Armonizado, individualizan los capítulos, partidas, subpartidas e ítems y obligaba a que se consignen todos los demás elementos y datos necesarios para su correcta identificación, clasificación y evaluación. El art. 3 de la resolución de la Dirección Nacional de Aduanas establecía que las mercaderías se considerarán suficientemente identificadas con la respectiva declaración del texto de la nomenclatura, tanto en lo que se refiere a los dígitos como a leyendas y el art. 171 bis de la ley de Aduana, texto ordenado de 1962, con la modificación introducida por ley de 2 de febrero de 1967, se dice que no se considerará falsa manifestación, cuando en la documentación o declaración presentada, los interesados consignen una clasificación arancelaria incorrecta, siempre que conste una manifestación verdadera y completa en cuanto a la naturaleza, especie y calidad de la mercadería para su correcta clasificación por parte de los funcionarios aduaneros. Si bien estas normas han sido derogadas tácitamente por el Código Aduanero, sus principios están recogidos en el mismo Código y responden a una práctica y concepto universal que no necesita ser proclamado por ley alguna.

Es un principio general del derecho aduanero que los particulares están obligados en la declaración previa a comunicar a la Aduana de manera exacta, correcta y completa, todos los elementos de hecho que ésta exige para la aplicación de un régimen aduanero determinado. A texto expreso este principio está en la actualidad recogido en el art. 61 del Código Aduanero del Uruguay y en el decreto reglamentario del Documento Unico Aduanero de nuestro país, el 312/998 de 3 de noviembre de 1998.

Las explicaciones que paso a proporcionar sobre la punibilidad de la errónea declaración de los tributos o del régimen jurídico aplicable, en la doctrina y jurisprudencia uruguaya, son extensibles a los derechos aduaneros de los demás países del MERCOSUR y de la Unión Europea. Por razones de brevedad me limitaré, entonces, solamente a esta doctrina y jurisprudencia uruguaya.

---

10. Fernando G. Camauër, "La Declaración Aduanera", Revista de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, N° 3, 1991, p. 24; órgano del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros.

### **37.- La doctrina administrativa sobre la declaración de los tributos o régimen jurídico**

Con anterioridad a la entrada en vigencia del Código Aduanero del Uruguay, la doctrina sustentada por la Aduana a través de sus distintos Asesores era muy clara en el sentido de que la ley, el régimen jurídico y los tributos no tienen que ser declarados sino que tienen que ser aplicados de oficio por la Administración.

#### **a) Posición del Dr. Carlos Buela Acosta y Lara.**

El Dr. Buela Acosta y Lara fue asesor letrado de la Aduana y en un dictamen sostuvo que si está vigente una ley no puede ser desconocida por nadie, no hacer referencia a la misma, en una aclaración, significa lisa y llanamente que el solicitante de la operación se sujeta a los gravámenes que la Aduana impone. Lo mismo sucede, dictaminaba Buela Acosta y Lara, cuando se solicita a despacho una mercadería exenta de tributos, aún cuando la exención no se alegue, procede la exoneración por cuanto existe una presunción absoluta de conocimiento de la ley por parte de la Administración y de los administrados.

#### **b) Posición del Dr. Eduardo Pedoja Riet**

Pedoja Riet fue asesor letrado de la Aduana y posteriormente asesor letrado del entonces Ministerio de Hacienda. En un dictamen de 1963 sostuvo que el régimen impositivo a que alude el Despachante no es objeto de declaración previa sino que es aplicado de oficio por la Aduana.

### **38.- La posición de la jurisprudencia sobre el tema**

El entonces Juez de Aduana, que luego fue Ministro de la Suprema Corte de Justicia, Dr. Ramiro López Rivas, puntualizó que siendo la declaración de la mercadería correcta, no existe obligación de mencionar el régimen impositivo vigente, que por lo demás se reputa conocido, constituyendo atribución del órgano administrativo la aplicación y liquidación de los tributos correspondientes.

El Juez de Aduana, Dr. Hugo Malherbe, también en sentencia anterior a la vigencia del Código Aduanero, expresó que la infracción de diferencia se perfila cuando la declaración induce a concluir algo diverso de lo que corresponde con arreglo a lo real verificado. La liquidación de bultos no es cometido del declarante y la Administración tiene el deber de hacer las liquidaciones y de conocer las normas legales que conducen a determinar el tributo. La mera omisión de una indicación, no sobre el hecho, sino sobre el derecho, no llega a constituir, por tanto, hecho reprimible alguno.

Todas estas posiciones doctrinarias de la Administración y jurisprudenciales son anteriores, como quedó indicado, a la vigencia del Código Aduanero.

El Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1º Turno (Pereira Núñez de Ballestrino, Marabotto y Parga Lista - estos dos últimos ex Jueces de Aduana) en sentencia publicada en el Tomo 90 de La Justicia Uruguaya expresa que el derecho tributario que se reputa conocido no depende de la declaración del administrado; como derecho que es no se verifica sino que se aplica contrariamente a los hechos que son verificables; debe reconocerse la sustancial diferencia que existe entre una declaración documentaria y una operación viva que resulta de la verificación; el control posterior de la Administración de los tributos a aplicar hacen imposible que se configure infracción y que conforme a la doctrina y jurisprudencia dominante el régimen impositivo no es objeto de declaración previa, ya que se reputa conocido y, por tanto, la omisión y el error en tal sentido no constituye o no configura infracción aduanera alguna. El régimen impositivo correcto, continúa la sentencia, adecuado al caso, debe aplicarlo de oficio la Aduana y así mal puede traducirse en pérdida de renta fiscal una declaración errónea o improcedente: el error sería sancionado administrativamente y en caso de corresponder.

En febrero del 2000 el Tribunal de Apelaciones de 4º Turno (Larrieux, Tobía, Turel) revocando una sentencia del Dr. Washington Balliva reiteró los conceptos vertidos en otra sentencia de 1999 que confirmó una del Juzgado de Aduana de 2º Turno, entonces a cargo del Dr. Enrique Tiscornia Grasso.

En esa sentencia, repitiendo los conceptos vertidos en la anterior, se sostiene que de la interpretación contextual de las previsiones de los arts. 60 a 63 del Código Aduanero, debe arribarse al entendimiento de que las declaraciones formuladas por los administrados deben contener datos objetivos relacionados con los hechos o determinada plataforma fáctica, que posibiliten, en su caso, la existencia de irregularidad productoras de las variadas formas de diferencia. Agrega, además, y esto tiene importancia luego de la implantación del Sistema Lucía, que la opción de determinado régimen tributario por el sistema computarizado, es un acto con contenido cognoscitivo del régimen jurídico y volitivo en cuanto implica el ejercicio de una voluntad de la elección que se le brinda al interesado, que por no estar requerida en la norma propone, como se indicara, que el error en su determinación no puede constituir infracción aduanera punible. Esta sentencia cita en apoyo suyo la antes comentada, publicada en el T. 90 de la LJU.

## VIII.- BREVE RESEÑA EN LAS INFRACCIONES EN QUE SE PUEDE INCURRIR EN CASO DE DECLARACIÓN EN DETALLE ERRONEA O FALSA.

### 39.- Inexacta o falsa manifestación

En el Código Aduanero Argentino, lo que antes en la ley aduanera se conocía como "falsa manifestación en el despacho" hoy se denomina "declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas". El punto está legislado por el art. 954 de dicho Código, el que, en síntesis, se puede indicar que describe la infracción punible como aquella declaración efectuada por el responsable ante el servicio aduanero que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida pudiera o hubiera podido producir un perjuicio fiscal.

Ese mismo artículo establece distintas multas, según las circunstancias:

- a) Cuando se trate de un perjuicio fiscal se

aplicará una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio;

- b) Cuando constituya una trasgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, la multa puede ser de una a 5 veces el valor en Aduana de la mercadería; y

- c) Cuando el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, la sanción de multa es de 1 a 5 veces el importe de la diferencia.

Como se advierte, el régimen sancionatorio argentino es severo y en los casos de que se trasgreda prohibiciones a la importación o exportación, la multa no se calcula sobre el perjuicio fiscal o la diferencia entre lo que se debería pagar y lo que se pagó, sino en función del valor de la mercadería.

Pedro Fernández Lalanne al respecto enseña que la base sobre la cual descansa el sistema aduanero es la veracidad y exactitud de las declaraciones acerca de la naturaleza, calidad y propiedades de las mercaderías que constituyen los objetos de las destinaciones u operaciones que se realicen en las Aduanas, como también, de todos los demás datos relevantes que puedan ser requeridos en la destinación u operación de que se trate. Más adelante distingue entre declaración inexacta, declaración incompleta o dual o ambigua. Define las declaraciones incompletas como aquellas que carecen de alguno o algunos de los elementos necesarios establecidos por la legislación y reglamentación aduanera. Las declaraciones ambiguas o duales, por su parte, son aquellas de las cuales pueden desprenderse interpretaciones distintas, y las contradictorias, las que presentan oposición entre los propios términos en que está concebida.

Según este autor, en criterio que compartimos y que es aplicable al derecho aduanero comparado, no son punibles ni las declaraciones incompletas ni las ambiguas, dado que si bien no responden a la realidad, tampoco la falsean y esta posición ha sido recogida por la jurisprudencia tribunalicia<sup>11</sup>.

En nuestro derecho aduanero nacional tampoco las manifestaciones incorrectas o ambiguas

11. Pedro Fernández Lalanne, "Código Aduanero Comentado y Anotado", Buenos Aires, Ed. Depalma, 1997, Vol. II, páginas 1603/1604.

configuran ninguna infracción, desde que si son incompletas no pueden ser admitidas por el servicio aduanero y si son ambiguas o duales debe detenerse la operación y exigir al declarante que determine cuál postura declara o no<sup>12</sup>.

En el Proyecto del Código Aduanero del MERCOSUR aprobado por Protocolo en Ouro Preto, en los arts. 170 y 171 se tipifican también las declaraciones inexactas. El art. 160 entiende que la declaración para un régimen aduanero es inexacta cuando la autoridad aduanera, en ocasión de la verificación aduanera, constate que las informaciones, datos o indicaciones proporcionados por el declarante implican un pago menor de los gravámenes debidos al Erario, en la concesión de incentivos o beneficios con valor superior al que el declarante tendría derecho si la declaración fueses efectuada correctamente, o el incumplimiento de la legislación aduanera, o de cualquier otra naturaleza y de cualquier otra formalidad.

Como se advierte la tipificación de las declaraciones inexactas en el CAM de Ouro Preto recoge, en términos generales, la tipificación de la misma declaración en el derecho uruguayo, como lo veremos seguidamente.

El art. 171 dispone que se aplican las siguientes multas proporcionales al valor de las mercaderías, a las infracciones caracterizadas como declaraciones inexactas: 1) del 10 % cuando se refieran a: a) especie, origen o procedencia diverso, de clase o calidad superior o inferior, o de dimensiones diferentes o gravadas con tributos mas elevados; b) de peso o cantidad, en más o en menos y c) mercaderías no manifestadas, siempre que no se configure contrabando.

En el num. 2 del mismo artículo se establece cuando la diferencia entre el valor declarado y el determinado por la autoridad aduanera fuera superior al 100%, la declaración inexacta será considerada como defraudación y sancionada con una multa del 80 % de su valor, conforme a lo previsto en el ítem 1 del art. 169.

La concordancia entre estas normas y las del régimen represivo aduanero uruguayo es más que

evidente y surge su coincidencia incluso en las palabras y en la redacción otorgada a cada una de las inexactas declaraciones.

En los distintos proyectos modificativos del Proyecto de Ouro Preto se optó por la formula del Código Aduanero de la Comunidad Europea eliminando de ese código todo lo relacionado con el régimen infraccional y remetiéndose a la legislación interna de cada uno de los Estados Parte.

#### 40.- Infracción de diferencia

En el derecho aduanero uruguayo la errónea o falsa manifestación en la declaración en detalle configura lo que se denomina por la ley como la infracción de diferencia. El punto está previsto en los arts. 246 a 248 de la ley 13.318 de 28 de diciembre de 1964. Para esta ley se considera que existe diferencia cuando se comprueba, al hacerse las verificaciones del caso, que si se hubiesen seguido las declaraciones, datos o indicaciones del solicitante, el Fisco se habría perjudicado en la percepción de la renta y distingue las operaciones de importación o despacho y las operaciones de exportación o salida.

Dentro de esta distinción se puntualizan las diferencias de especie, origen o procedencia, la diferencia de calidad arancelaria, la diferencia de peso y de más cantidad, la diferencia que se produce cuando aparece en el despacho además de las mercaderías manifestadas otras mercaderías y la ley 16.320 en los puntos en que sustituyó al decreto ley 14.629 de 5 de enero de 1977 tipifica las diferencias de valor que si superan determinado margen se transforman en defraudación de valor. La Aduana entiende que el art. 12 de ese decreto ley, en la redacción proporcionada por el art. 149 de la ley 16.320, como habla de valor normal en Aduana, el que fue sus-tituido de valor de transacción, no está más vigente o no se aplica.

Esta norma legal establece tolerancias de hasta el 20% con respecto al valor declarado, sin que configure ningún ilícito, y luego distingue cuando la diferencia de tributos supere la tolerancia y hasta el 55% y la diferencia cuando supere este

12. Ariosto J. González, "La Declaración Aduanera y Tratamiento Arancelario de las mercaderías comprendidas en el GATT", Montevideo, La Aduana Uruguaya, Noviembre de 1969, N° 734, ps. 3437 y ss. y Hugo M. Rosello, "Declaración Aduanera de las Mercaderías", Montevideo, La Aduana Uruguaya, N° 735, Dic. de 1969, ps. 3477 y ss.

55% y no constituya defraudación de valor. Estos casos se sancionan, de acuerdo con este régimen que entendemos vigente, con una multa equivalente al 35% de los tributos correspondientes. Si supera esa alícuota, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, la multa es del 70%.

En las hipótesis en que se distorsione u oculte el valor en Aduana de las mercaderías se configura un caso de defraudación aduanera, sancionado con una multa igual al doble de los tributos en que se habría perjudicado el Fisco, por aplicación del art. 252 de la ley 13.318. La ley dispone que se presume la defraudación cuando se compruebe la presentación de declaraciones inexactas o incorrectas que pretendan desvirtuar el valor imponible de los tributos, se compruebe la adulteración de documentos o registros contables o el precio determinado por la Aduana supere el 100% el valor declarado.

En el nuevo Código Aduanero del Paraguay vigente desde el año 2004, se tipifican las inexactas declaraciones como la falta aduanera por diferencia al igual que en el derecho uruguayo, recogiendo este nuevo código las soluciones a qué arribaban los códigos aduaneros de ese país de 1947 y 1985.

El art. 325 de este cuerpo de leyes proporciona el concepto de la falta aduanera por diferencia diciendo que se considera que se configura la misma cuando como consecuencia de la verificación física o documental de las mercaderías se compruebe de que de seguirse las declaraciones contenidas en el despacho respectivo, el fisco se habría perjudicado en la regular percepción del tributo aduanero y siempre que el hecho no constituya defraudación o contrabando. El num. 2 de la misma norma tipifica las distintas diferencia distinguiendo la de calidad, especie, origen o procedencia, dimensiones, cantidad y peso, toda vez que sobrepase los porcentajes de tolerancia de justificación establecidas en este código y sus reglamentos.

De la definición dada por el art. 325 del Código Aduanero Paraguayo, emerge que la dife-

rencia es una infracción residual, la misma se configura si el hecho no tipifica un contrabando o una defraudación.

#### **41.- Infracciones y multas en el derecho brasileño**

El art. 499 del Reglamento Aduaneiro define en sentido amplio la infracción como toda acción u omisión, voluntaria o involuntaria, que importe inobservancia, por parte de la persona natural o jurídica de normas establecidas o dispuestas por el Reglamento o acto administrativo de carácter normativo, destinada a complementarla. Las sanciones que se pueden aplicar en el derecho brasileño a las infracciones aduaneras pueden ser el comiso del medio de transporte, el comiso de la mercadería, multa o sanciones administrativas, según lo regula el art. 501 del Reglamento antes citado. Este mismo Reglamento en su art. 502, indica la aplicación y graduación de penalidades, dejándole a la autoridad juzgadora la de determinar las penas aplicables al infractor o fijar la cantidad de penas y límites legales. Como se advierte, es un régimen de tipificación demasiado genérica, que entendemos no contempla adecuadamente el principio garantista del derecho penal y del derecho sancionatorio tributario y deja en un campo muy grande, abierto al juzgador, el determinar qué pena impone o no, sin perjuicio de destacar que diversas normas del mismo Reglamento establecen las proporciones de las sanciones a aplicar, lo que sucede en sus arts. 503 a 530. El art. 535 disciplina sobre las distintas sanciones administrativas que se puedan aplicar.

Sin perjuicio de estas infracciones, en el Brasil está tipificada la infracción de contrabando pero fuera del Reglamento Aduanero y no es del caso entrar ahora a estudiar la misma porque esta exposición se limita a las inexactas, erróneas o falsas declaraciones en la importación o exportación.