

LA “SOLICITUD DE DESTINACIÓN ADUANERA” Y LA “DECLARACIÓN ADUANERA”

por ENRIQUE C. BARREIRA

SUMARIO

- I. El concepto de declaración aduanera de las mercaderías.
- II. La “declaración de voluntad” y la “declaración de información”.
- III. Las características esenciales de la “solicitud de destinación aduanera”.
 - III.I. La solicitud de destinación como un “acto jurídico”.
 - III.II. La solicitud de destinación como un simple acto voluntario lícito que genera el procedimiento tendiente a la obtención del acto administrativo de autorización.
 - III.III. Las reglas sobre invalidez de los simples actos voluntarios y su aplicación a la solicitud de destinación aduanera. Los diferentes ámbitos de invalidez.
- IV. Las consecuencias del registro de la solicitud de destinación aduanera.
- V. Características del acto administrativo que autoriza la solicitud de destinación.
- VI. El desistimiento de la solicitud de destinación aduanera.
 - VI.I. La razón de ser del desistimiento.
 - VI.II. Características del desistimiento y la denominación del instituto.
 - VI.III. El ámbito material de aplicación del desistimiento.
 - VI.IV. El ámbito temporal de aplicación del desistimiento.
 - VI.V. Facultades del titular de la mercadería para exigir el desistimiento.
- VII. La “declaración previa” en materia aduanera como presupuesto necesario del sistema de “despacho en confianza”.
- VIII. Las dos fases de la declaración aduanera.
- IX. La fase relativa a la declaración del transportista: el “manifiesto de la carga”.
 - IX.I. La razón de ser de este tipo de declaración.
 - IX.II. Limitaciones de la declaración que surge del manifiesto: cantidad, peso o volumen de los bultos o contenedores y declaración “genérica” o “sumaria” del contenido de los mismos.
- X. La declaración de quien tiene la disponibilidad jurídica de la mercadería en la solicitud de destinación aduanera pertinente.
 - X.I. La declaración se limita a los “elementos de hecho”, para que la aduana clasifique y valore la mercadería a fin de determinar el tratamiento aduanero de la misma.
 - X.II. La declaración de los “elementos normativos”.
 - X.III. La declaración de los datos de la mercadería por vía informática.
 - X.IV. La voluntariedad en la declaración aduanera y la necesidad de adecuar las sanciones aduaneras al nuevo contexto en que se desenvuelven las declaraciones aduaneras “en detalle”.
- XI. Conclusiones.

I. EL CONCEPTO DE "DECLARACIÓN ADUANERA DE LAS MERCADERÍAS".

La utilización de un mismo vocablo para designar a dos institutos diferentes.

Se ha definido a la "declaración aduanera de mercancías" como "*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*"¹.

Esta definición comprende, en realidad, dos conceptos:

a) por una parte, hace referencia al acto mediante el cual el interesado indica a la Aduana el régimen aduanero que desea aplicar a la mercadería; es decir la exteriorización de la voluntad del titular de la mercadería de someterla a una destinación aduanera², dando iniciación al trámite del denominado despacho adua-

nero. Dado que ese régimen aduanero contempla ciertos deberes a los cuales debe someterse el interesado, este acto también implica el compromiso de cumplir con las obligaciones que emergen del mismo; y

b) por otra parte, el acto mediante el cual el mismo interesado comunica a la Aduana los datos exigidos por ésta para aplicar dicho régimen aduanero.

Es usual utilizar el mismo vocablo para referirse indistintamente a ambos conceptos, por lo que no es de extrañar que esta inapropiada práctica haya sido también adoptada por el Consejo de Cooperación, que suele reflejar las pautas generalmente aceptadas en materia aduanera.

Sin embargo, algunas legislaciones optan por utilizar el vocablo "declaración" en la primera de las acepciones, es decir como solicitud de régimen aduanero³ y otras exclusivamente como declaración de los elementos necesarios para la aplicación de los referidos regímenes⁴.

1. Esta es la definición utilizada por el Consejo de Cooperación Aduanera (hoy denominado Organización Mundial de Aduanas) que se encuentra en varios de los Anexos de la Convención de Kyoto de 1973 para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros. En especial se puede ver en la parte de "definiciones" del Anexo A-1 relativo a las formalidades aduaneras anteriores a la presentación de la declaración de la mercadería, Anexo A-2 relativo al depósito temporario; Anexo B-1 relativo al despacho a consumo; Anexo E-1 relativo al tránsito aduanero; Anexo C-1 relativo a la exportación definitiva; Anexo E-2 relativo al transbordo; Anexo F-2 relativo a la transformación de las mercaderías destinadas al consumo; Anexo F-4 relativo a las formalidades aduaneras aplicables al tráfico postal y Anexo F-5 relativo a las remesas urgentes.

2. Entendemos por "*destinación aduanera*" el destino que, desde un punto de vista aduanero, puede dársele a las mercaderías que se introduzcan al territorio aduanero o se extraigan de él. Cada destino aduanero trae aparejada la aplicación de un régimen aduanero para la mercadería en cuestión, es decir de un estatuto de derechos y de deberes del importador o del exportador, según el caso, frente a la aduana. Por su parte, la solicitud de destinación aduanera sería la manifestación de voluntad del importador o del exportador (que son quienes tienen la disponibilidad jurídica de la mercadería) para que se le otorgue a la mercadería el régimen aduanero escogido.

3. Tal es el caso del art. 4 del Código Aduanero Europeo en el cual, entre otras definiciones se refiere a la "*declaración en aduana*" como "*el acto por el que una persona manifiesta según las formas y procedimientos establecidos, la voluntad de asignar a una mercancía un régimen aduanero determinado*". No obstante esta definición, en el texto del Código, el vocablo "declaración" es utilizado para designar a la declaración de los datos relativos a la mercadería. Así el art. 59 dispone que "*toda mercadería destinada a ser incluida en un régimen aduanero deberá ser objeto de una declaración para dicho régimen aduanero*" y el art. 62 expresa que las declaraciones "*deben tener todos los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulen el régimen aduanero para el cual se declaren las mercancías*".

4. El Regulamento Aduaneiro Brasileiro lo utiliza en esta segunda acepción, por ejemplo en su art. 418 en cual expresa que "*A declaração de importação obedecerá a modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal e deverá conter os elementos indispensáveis a identificação do importador e da mercadoria, assim como a quantificação e valoração desta*". El Código Aduanero de Uruguay distingue a la "*declaración aduanera*" de la "*declaración de las mercaderías*". Respecto de la primera, el art. 60 dispone que "*las operaciones aduaneras deben ser solicitadas, declaradas y autorizadas por escrito, salvo cuando por normas expresas se admitan las manifestaciones verbales*", dando a entender que se está refiriendo a la solicitud de las operaciones aduaneras. Por su parte el art. 61 expresa que "*La declaración de las mercaderías es el acto cumplido bajo la forma prescripta, mediante el cual, el solicitante de una operación aduanera comunica a la Aduana los elementos de hecho que ésta exige para la aplicación de un régimen aduanero determinado*". En la termi-

Para efectuar un estudio serio de estos conceptos tan importantes en materia aduanera es necesario, sin embargo, diferenciar claramente estos institutos ya que tienen finalidades, características y efectos prácticos distintos⁵.

Por una parte la solicitud de determinado destino aduanero que implica una "declaración de voluntad" del administrado que peticiona la aplicación de determinado régimen a la mercadería importada o exportada.

Por la otra una mera "declaración de información", en la cual el administrado nada pide, sino que se limita a informar sobre los datos de la mercadería y sobre aspectos de la relación jurídica y comercial con el proveedor extranjero (si se trata de importación) o del destinatario de la mercadería (si es exportación), con el fin de que el servicio aduanero pueda fiscalizar la correcta clasificación y valoración aduanera.

En este trabajo optamos por designar como "solicitud de destinación aduanera" al pedido que el titular de la mercadería hace a la Aduana para que se le aplique a ésta un régimen determinado y reservamos el vocablo "declaración" solamente para la declaración de infor-

mación requerida respecto de la mercadería y de las circunstancias que rodean su importación o exportación⁶.

II. LA "DECLARACIÓN DE VOLUNTAD" Y LA "DECLARACIÓN DE INFORMACIÓN".

Se podrá decir que la declaración de información no deja de ser una "declaración de voluntad". Frente a ello cabe aclarar que, al menos no lo es en el sentido técnico jurídico que se le da al vocablo en la teoría general del derecho. En efecto, en la declaración de voluntad hay dos elementos:

a) Por un lado se presenta la voluntad como contenido de la declaración ("voluntad declarada"); de manera que la intención última, es decir la voluntad de resultado, se exterioriza como objeto en la formulación de la declaración.

b) Por el otro lado se presenta la voluntad como motor de la propia declaración ("voluntad de declarar"); esta es la voluntad de efec-

nología de este último ordenamiento se denomina "permiso" al documento mediante el cual se solicita la destinación aduanera. Se ha dicho que el permiso "consiste en la declaración previa, formulada por el despachante, mediante la cual hace conocer el destino aduanero que pretende dar a las mercaderías y que por lo tanto sirve para determinar la relación jurídica que se viene a establecer con la administración pública" (Juan Pedro Faracchio, en nota 35 al art. 69 del "Código Aduanero y Represivo Aduanero", página 52, Ediciones Jurídicas Amalio M. Fernández, Montevideo, 1985). El Código Aduanero Uniforme Centroamericano en su artículo 3 define a la "póliza", como "el documento que contiene los datos exigidos para la operación aduanera de que se trate, y sirve para determinar la destinación de la mercancía, declararla, aforarla y retirarla". Por su parte en el artículo 24 define la "destinación de las mercancías" como "la expresión de la voluntad del dueño, consignatario o su representante, efectuada conforme a los reglamentos, de que se ejecute la operación aduanera correspondiente". Las Ordenanzas de Aduana de Chile (aprobadas por el Decreto con fuerza de Ley N° 30 de 1983) dispone en su artículo 93 que "la formalización de las destinaciones aduaneras se hará mediante el documento denominado declaración, el que indicará la clase o modalidad de la destinación de que se trate", añadiendo el artículo 94 que las declaraciones de destinación aduanera deberán consignar una serie de datos entre los cuales indica los referentes al dueño, consignante o consignatario, detalle de la mercadería (tipo, variedad, calidad, tamaño, tipo de envase, cantidad, volumen, peso, etc.) clasificación arancelaria y valor de la misma.

5. Así lo expusimos en 1986 (Enrique C. Barreira, "Código Aduanero, comentarios, antecedentes y concordancias", Editorial Abeledo Perrot, Tomo II-A, páginas 200 y 201, y nota 8, Buenos Aires, 1986). En igual sentido: Fernando Camauér ("La declaración aduanera", Revista de Estudios Aduaneros, N° 3, Primer semestre de 1991, página 18, Buenos Aires, 1991); Gustavo Krause Murguiondo ("La declaración aduanera", revista "Impuestos", Tomo LIV, página 188, Capítulo II, última parte, 1996 y Leandro Passarella y Nicolás Di Biase, "La declaración de mercaderías y la solicitud de destino aduanero en el Código Aduanero Mercosur", Revista de Estudios Aduaneros, N° 9, página 51, Primer Semestre de 1996).

6. La Ley de Aduana de la República Fed. de Alemania (hoy sustituida en esta parte por el Código Aduanero Europeo) distinguía la "solicitud de desaduanamiento" de la "declaración en detalle", indicando que ambas deben ser presentadas conjuntamente. Así, el apartado 2 del artículo 12 referido a la declaración en detalle dispone que esta última debe ser presentada al mismo tiempo que la solicitud de desaduanamiento. El Código Aduanero argentino reconoce esta distinción en el tratamiento que le da al desistimiento de la solicitud de destinación aduanera, conforme veremos más adelante.

tuar el acto por el cual la intención de obtener el resultado debe llegar a conocimiento de los demás⁷.

Tanto en la "solicitud de destinación aduanera" como en la "declaración informativa" (o declaración aduanera propiamente dicha) hay voluntad de declarar, pero solamente en el caso de solicitud de destinación nos encontramos frente a una voluntad declarada. Allí el titular de la mercadería exterioriza su voluntad de que se aplique determinado régimen aduanero a la mercadería.

En el otro caso, si bien hay una "voluntad de declarar" ciertos datos para posibilitar el trámite de la aduana, no existe una voluntad de obtener un resultado con la propia declaración⁸.

El más común de los modos en que se exterioriza la declaración de la voluntad es el lenguaje⁹ y éste tiene diversas funciones, habiéndose distinguido entre ellas la función infor-

mativa, la función directiva y la función expresiva¹⁰.

La función "informativa", como su nombre lo indica es la que el lenguaje cumple cuando comunica información de algo o de alguien. En lo referente a este estudio, la declaración que el importador o el exportador formula ante la aduana describiendo la naturaleza, especie, calidad, estado, origen, procedencia, cantidad, precio y demás elementos necesarios para que se pueda determinar el tratamiento aduanero que le corresponde, cumple esta función de informar. De esta declaración se puede decir que es verdadera o falsa¹¹.

La función "directiva" es la que cumple el lenguaje cuando se tiene el propósito de originar o impedir la acción de otro u otros, mediante órdenes o pedidos.

Cuando se solicita algo o se ordena hacer algo no se puede decir que la declaración sea verdadera o falsa¹².

7. Andreas Von Thur, "Derecho Civil - Teoría General del Derecho Civil Alemán", con traducción directa del alemán de Tito Ravá, Volumen II-2, páginas 75/76, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1946, expresa: "En la declaración de voluntad, ... pueden distinguirse dos elementos: a) El contenido de la declaración, esto es, lo que de acuerdo con el sentido de los signos empleados resulta como voluntad del declarante. En el negocio jurídico es necesario que se quiera un efecto jurídico. Esta voluntad que se manifiesta en la declaración se suele indicar como voluntad negocial o voluntad de resultado. Dentro de los límites legales, es decisiva para los efectos del negocio jurídico; b) La voluntad de declarar, esto es, la voluntad de efectuar el acto por el cual la voluntad negocial debe llegar a conocimiento de otra persona o de una categoría indeterminada de personas".

8. José María López Olaciregui, en su actualización de la obra de Raymundo Salvat ("Tratado de Derecho Civil Argentino - Parte General", Editorial T.E.A., Buenos Aires, 1964, Tomo II, parágrafo 1629-D, página 237) sostiene que en algunos casos el otorgante del acto declara querer alguna cosa (son declaraciones de voluntad) y en otros casos declara admitir como cierto y verdadero un hecho determinado (son declaraciones de conocimiento), añadiendo que "la diferencia radica en el contenido de lo que se declara: en un caso se declara un querer, y en el otro un saber".

9. La declaración de la voluntad puede realizarse a través del lenguaje, de la escritura o de gestos, como el caso de quien en una subasta levanta la mano ante el precio sugerido por el martillero, el agente de tránsito que indica con la mano que frenen los autos que circulan por la calle para permitir el paso de los que viene por la transversal. Por dicha razón algunos autores prefieren hablar de "manifestación de voluntad".

10. Irving M. Copi, "Introducción a la lógica", Manuales Eudeba, Capítulo II, páginas 34 a 37, Buenos Aires, 1971.

11. Genaro R. Carrió, en "Notas sobre derecho y lenguaje", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986, página 19, sostiene que "en ocasiones usamos el lenguaje con un propósito primordialmente descriptivo para informar acerca de ciertos fenómenos o estado de cosas. Hay pues, una función o uso descriptivo del lenguaje. Las unidades lingüísticas son aquí aserciones; de ellas y sólo de ellas, tiene sentido pleno preguntarnos si son verdaderas o falsas". John L. Austin, "Cómo hacer cosas con palabras", con traducción del inglés por Genaro Carrió y Eduardo A. Rabossi, Editorial Paidós Studio, Barcelona, 1988, Conferencia I, página 43, prefiere hablar de lenguaje "constatativo" pues no todos los enunciados verdaderos o falsos son descripciones. En nuestro derecho tributario, Dino Jarach, "Curso Superior de Derecho Tributario", Liceo Profesional Cima, 1969, Tomo I, página 396/397), luego de citar a la doctrina alemana, sostiene que la declaración tributaria es una declaración de saber y no una declaración de voluntad, expresando "...acepto el carácter de declaración de conocimiento y la exclusión de la voluntad en las declaraciones de este tipo, que constituyen obligaciones de colaboración en el procedimiento de determinación confiado a la autoridad administrativa".

12. Genaro R. Carrió (obra citada en la nota anterior, página 20) expresa "otras veces nuestro propósito central al usar ciertas fórmulas verbales es dirigir el obrar de otras personas. Nos valemos del lenguaje para inducir a otro a hacer tal

También se habla de la función "operativa"¹³ que en algunos casos puede considerarse una subespecie de la función directiva. En ella la declaración se vincula con un determinado sistema de reglas vigentes que posibilita efectos inmediatos frente a terceros¹⁴. En ejemplos tales como decir "sí, juro desempeñar el cargo fielmente" expresado en el curso de la ceremonia de asunción del cargo; "lego mi reloj a mi hermano" como cláusula de un testamento o "te apuesto cien pesos a que mañana va a llover", Austin sostiene que el sentido de la oración dicha en las circunstancias apropiadas no es describir lo que estoy haciendo sino simplemente hacerlo¹⁵; pues en esos casos no describo ni tampoco estoy induciendo a otro a hacer algo, directamente estoy comprometiéndome bajo juramento, legando el reloj a mi hermano y celebrando un contrato de apuesta.

La solicitud de que determinada mercadería sea afectada a cierto régimen o destinación aduanera encuadra dentro de esta función directiva y, dentro de ella, es operativa, pues en la búsqueda de determinadas conductas por parte de la aduana, exterioriza esa voluntad a través de ciertas fórmulas predeterminadas que tiene por resultado comprometer a quien lo hace al cumplimiento de ciertos deberes que emergen del ordenamiento.

Como hemos visto, estas declaraciones no pueden ser verdaderas o falsas. Es por ello que

la solicitud de determinada destinación aduanera para cierta mercadería no puede ser considerada, en sí misma, inexacta y, por ende, no puede ser alcanzada por las sanciones contempladas para las declaraciones aduaneras inexactas o para las diferencias injustificadas.

Por último la función "expresiva" es la utilizada para comunicar sentimientos de alegría, de pesar, de desconcierto o actitudes, tan usuales en la poesía o en las arengas políticas. Esta última clasificación no tiene relevancia a los fines de este trabajo.

Teniendo en cuenta esta clasificación del lenguaje y aplicándola al objeto de nuestro estudio, advertimos, como ya hemos adelantado antes, que el acto mediante el cual el interesado comunica a la Aduana los datos exigidos por ésta para aplicar un determinado régimen aduanero cumple una función informativa, susceptible de ser verdadera o falsa y, por lo tanto, punible como declaración inexacta.

Distinto es el caso del acto mediante el cual el interesado indica a la Aduana la destinación aduanera que desea para la mercadería. Al exteriorizar su voluntad de someter la mercadería a un determinado régimen aduanero e indicárselo a la aduana, el importador o exportador cumple una función directiva tendiente a que la aduana conceda el régimen correspondiente. Aquí no nos hallamos ante una declaración verdadera o falsa.

o cual cosa o a comportarse de determinada manera. Se habla, por ello, de una función o uso directivo del lenguaje. Una orden militar es, quizás, el ejemplo más claro de esta función de las palabras. No tiene sentido preguntarse si una orden es verdadera o falsa. Para destacar sus méritos o defectos no apelamos a esos calificativos. Tampoco tiene sentido afirmar que una ley penal, por ejemplo es verdadera o falsa. Sí lo tiene, en cambio, decir que es justa o injusta, oportuna o inoportuna, progresista o retrógrada".

13. John L. Austin (obra citada en nota 9) prefiere hablar de lenguaje "realizativo" expresando "la palabra que más se aproxima a lo que necesitamos es, quizás, el término técnico inglés «operative» (operativo) en el sentido estricto que le dan los abogados para aludir a aquellas cláusulas de un instrumento que sirven para realizar la transacción (transferencia de un inmueble o lo que sea) que constituye el objeto principal de aquél... Pero «operative» tiene otras acepciones, y hoy en día se usa a menudo para significar poco más que «eficaz» o «conducente». Me he decidido por una palabra nueva..."

14. Genaro Carrió (obra citada en nota 9, pág. 20) se refiere al uso "operativo" (en inglés "performative") expresando que: "Cuando al otorgar su testamento ológrafo el testador escribe: instituyo como heredero universal a mis bienes a X, está usando palabras de una manera no asimilable a otros usos del lenguaje aquí aludidos. Ese enunciado no es, obviamente, una descripción de lo que el testador está haciendo, ni de ninguna otra cosa. Si bien exterioriza un cierto estado de ánimo (el deseo de beneficiar a X), su función central no es esa, sino la de beneficiar a X (lo que no impide que, en los hechos, pueda resultar un intento frustrado de ello. Al formular ese enunciado el testador está haciendo una cosa específica, que presupone la existencia de un sistema de reglas vigentes: está instituyendo un heredero".

15. John L. Austin, obra citada en nota 9, páginas 46 y 47.

III. LAS CARACTERÍSTICAS ESENCIALES DE LA "SOLICITUD DE DESTINACIÓN ADUANERA".

Aquí trataremos de lo que se ha dado en llamar la "naturaleza jurídica" de la declaración aduanera y que preferimos llamar características definitorias de la solicitud de destinación. Nos referimos a la "solicitud de destinación aduanera" dejando para otro acápite lo referente a la "declaración informativa" porque, como ya lo hemos dicho, son institutos distintos.

No empleamos las palabras "naturaleza jurídica" porque, pese a lo extendido de su uso, es un vocablo heredado de las ciencias naturales cuyo prestigio en el siglo XIX originó que sus métodos y términos fueran emulados por las demás disciplinas, entre ellas el derecho. Compartimos la opinión de quienes consideran que las instituciones jurídicas carecen de "naturaleza". El derecho no es un objeto de la naturaleza. Buscar la naturaleza jurídica de una institución jurídica termina en una tarea de comparación con aquellas a las que más se parece. Por eso consideramos más apropiado hablar de las "características esenciales" que son las que definen al instituto. Hechas estas aclaraciones vayamos al punto.

El trámite del despacho aduanero¹⁶ comienza con una solicitud o petición que presenta el titular de la mercadería a fin de que la Aduana autorice la destinación aduanera solicitada.

Esta solicitud, por un lado, exterioriza la voluntad de quien tiene la disponibilidad jurídica de la mercadería, de someterla a un determinado régimen (importación para consumo, importación temporaria, depósito de almacenamiento, exportación definitiva, exportación temporaria, etcétera) y, por el otro, da comienzo al procedimiento administrativo correspondiente.

III.I. La solicitud de destinación como un "acto jurídico".

Considerar a la declaración aduanera como un "acto jurídico"¹⁷ tiene como consecuencia el poder aplicarle las reglas que regulan dichos actos, especialmente aquellas que tiene incidencia en cuanto a su validez y eficacia (capacidad, consentimiento, vicios del mismo, invalidez, etcétera).

Es por tal motivo que este tema ha sido objeto de preocupación por parte de la doctrina generándose al respecto posiciones contrapuestas¹⁸.

16. Las palabras "despacho aduanero" suelen tener diferentes acepciones en el lenguaje técnico aduanero. Algunas veces se la utiliza como "libramiento" (Ricardo Xavier Basaldúa, "En torno de los conceptos de importador y exportador", en revista "Derecho Aduanero", Tomo II, pág. 1065, Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1969; Agustín Luis Drago, "El despacho a plaza y la legislación argentina", en revista "Derecho Fiscal", Tomo XVIII, pág. 310, Buenos Aires). Otras veces se la utiliza para designar el procedimiento regular mediante el cual se tramita una destinación aduanera para una mercadería determinada; tal es el caso de los artículos 411 (para importación) y 438 (para exportación) del Reglamento Aduaneiro Brasileiro que expresan "Despacho de importação é o procedimento fiscal mediante o qual se processa o desembarço aduaneiro de mercadoria procedente do exterior, seja ela importada a título definitivo ou nao"; y "Despacho de exportação é o procedimento fiscal mediante o qual se processa o desembarço aduaneiro de mercadoria destinada ao exterior, seja ela exportada a título definitivo ou nao". El Consejo de Cooperación Aduanera, hoy Organización Mundial de Aduanas, en el Anexo B.1 de la Convención de Kyoto de 1973 relativo al "despacho a consumo", expresó que "En el despacho de mercancías la aduana realiza las operaciones siguientes: examen de la declaración y de los documentos unidos a la misma, reconocimiento de las mercancías, liquidación y cobro de los derechos e impuestos de importación y concesión del levante". Esta es la acepción con que usamos el vocablo en el texto. Otras veces se utilizan para referirse al instrumento en el cual se exterioriza la solicitud de destinación aduanera de importación, tal como lo hace el Código Aduanero de Paraguay de 1985 en su artículo 53 el cual establece que "La importación será solicitada en un formulario denominado despacho de importación..."

17. El concepto de "negocio jurídico" es coincidente con el concepto que en nuestro derecho denominamos "acto jurídico". El vocablo "negocio jurídico" tiene su raíz en el derecho romano y tuvo arraigo en Alemania, Italia y últimamente en España. En Francia se utiliza el vocablo "acto jurídico" como en Argentina, Brasil y Perú (ver nota 20).

18. La doctrina italiana ha polemizado en esta materia. Entre quienes consideran que la declaración aduanera (*rectius*: solicitud de destinación aduanera) es un negocio jurídico se cuentan Acchille Cutrera y Di Lorenzo. En la posición negativa se encuentran Alessi, Vanoni y Vinciguerra. En España Cortés Domínguez es partidario de la tesis negativa. Para un

No obstante, el interrogante puede generarnos mayor confusión aún si antes no encuadramos el tema adecuadamente, determinando qué entendemos por "declaración aduanera" y por ende, distinguiendo claramente la "solicitud de destinación aduanera" de la "declaración de los datos" de la mercadería y las circunstancias que rodean la operación.

Recordemos que la denominación "acto jurídico" se corresponde con la que ciertos países (principalmente Alemania e Italia) se conoce como "negocio jurídico" y lo que en esos países es denominado "acto jurídico" tiene el sentido de lo que entre nosotros llamamos "simples actos voluntarios lícitos"¹⁹. Tengamos también presente que, en la concepción clásica, el acto jurídico consiste en una declaración de voluntad que tiene por fin inmediato establecer entre las personas relaciones jurídi-

cas, creando, modificando, transfiriendo, conservando o aniquilando derechos²⁰.

El concepto nace en el derecho privado como la vía necesaria para canalizar la autonomía de la voluntad en la creación del derecho, por lo que la respuesta depende, por una parte, del alcance que le demos al concepto de "acto jurídico", y por la otra, del grado de aceptación que le demos a este instituto en el campo del derecho público, donde la autonomía de la voluntad está acotada a ciertas opciones que la regulación le permite en la formación de los "actos administrativos"; siendo estos últimos los verdaderos generadores de las normas individuales de derecho público.

Parte de la doctrina administrativista sostiene que, en esencia, los actos administrativos son una especie del género "actos jurídicos" y aunque esto no sea unánimemente aceptado²¹,

panorama sobre las diversas posiciones adoptadas ver el trabajo de Idelfonso Sánchez González, "La declaración aduanera", publicado en la revista "Derecho Aduanero", Tomo I-B, pág. 961, Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1969.

19. Santos Cifuentes, "Negocio jurídico", Ed. Astrea, Bs. As., 1986, pág. 119. Eiranova Encinas expresa que "Los actos similares a negocios son declaraciones cuyas consecuencias jurídicas se producen por ley" ("Código Civil alemán comentado", prólogo a la Sección IIIª referida a los negocios jurídicos, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pág. 71).

20. El artículo 944 del Código Civil argentino establece que: "Son actos jurídicos los actos voluntarios lícitos, que tengan por fin inmediato, establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar, transferir, conservar o aniquilar derechos"; el artículo 81 del Código Civil de Brasil establece: "Todo o ato lícito, que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos, se denomina ato jurídico"; el artículo 140 del Código Civil de Perú dispone: "El acto jurídico es la manifestación de voluntad destinada a crear, modificar o extinguir relaciones jurídicas..." El origen de estas definiciones se encuentra en la concepción de Savigny quien sostenía "llamo hechos jurídicos los acontecimientos en virtud de los cuales las relaciones de derecho nacen y terminan ... Los hechos jurídicos pueden proceder: A) de actos libres de la persona interesada, es decir de aquella a quien afecta la ganancia o pérdida; B) de circunstancias accidentales, comprendiéndose también aquí los actos y las omisiones de un tercero ... En cuanto a los actos libres la voluntad del agente es susceptible de dos modos de actividad: puede tener por fin inmediato formar o destruir la relación de derecho, aun cuando esto no sea sino un medio de conseguir un fin ulterior no jurídico; y entonces se llama a los hechos de esta especie "manifestaciones de voluntad"; b) puede tener directamente por objeto un fin no jurídico, de suerte que los efectos jurídicos aparezcan a la conciencia como subordinados, o no aparezcan en absoluto..." (Federico Carlos de Savigny, "Sistema del Derecho Romano Actual", Capítulo III, párrafo CIV, traducido del alemán al francés por Ch. Genoux y del francés al castellano por Jacinto Mesía y Manel Poley, F. Góngora y Cia. Editores, Tomo II, páginas 149-150, Madrid, 1879).

21. Miguel S. Marienhoff, "Tratado de Derecho Administrativo", Abeledo Perrot, 1966, Tomo II, párrafo 377, páginas 218 y 259-260, considera que el acto administrativo es, estructuralmente, un acto jurídico. En igual sentido: Bartolomé A. Fiorini, "Manual de Derecho Administrativo", Primera Parte, Editorial La Ley, 1968, Libro 3, Capítulo 2, páginas 269-270; José Canasi, "Derecho Administrativo", Editorial Depalma, 1974, Volumen II, Parte Especial, página 108, nota 9 en donde expresa que "el acto administrativo es un acto jurídico de derecho público". Manuel María Díez, "Derecho Administrativo", Editorial Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1965, Tomo II, página 203, parece participar de este criterio al considerar al acto administrativo como un acto jurídico público del Estado. Rafael Bielsa, "Derecho Administrativo", Tomo II, párrafo 207, página 2, nota 2, última parte, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1955, si bien comparte que, desde un punto de vista estructural, el acto administrativo reconoce cierta identidad con el acto jurídico, expresa que "dadas las diferencias sociales entre derecho público y derecho privado" dicha identidad no es completa. Juan Carlos Cassagne, "El acto Administrativo", Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1974, página 82, teniendo en cuenta la opinión de Bielsa sostuvo la necesidad de sistematizar doctrinariamente al acto administrativo "frente al riesgo de que se apliquen las normas y principios que en materia de acto jurídico contiene la legislación civil", Agustín Gordillo, "Tra-

lo cierto es que tanto en el acto jurídico como en el acto administrativo el presupuesto de ellos radica en un acto de voluntad psíquica tendiente a la producción de efectos jurídicos²².

III.H. La solicitud de destinación como un "simple acto voluntario" lícito que genera el procedimiento tendiente a la obtención del acto administrativo de autorización.

Si el acto jurídico tiene por fin inmediato establecer entre las personas relaciones jurídicas y la solicitud de destinación aduanera no basta por sí sola para producir los fines que pretende, nos enfrentamos con el primer escollo para aceptarla como un acto jurídico clásico.

La solicitud del interesado constituye, sin duda, el primero de los pasos de un procedimiento tendiente a la obtención del régimen aduanero buscado, pero para que el resultado buscado se produzca, es necesaria la integración de dicha declaración de voluntad con un acto del servicio aduanero que autorice el régimen solicitado. La autorización que, en respuesta a dicha petición, emana del servicio aduanero constituye un acto administrativo.

La solicitud del administrado sólo origina el procedimiento en el cual aquél se dicta.

La solicitud de destinación aduanera, mediante la cual el particular busca la intervención de la voluntad del Estado para que éste, a través de un funcionario público, emita un acto administrativo esencial para la producción de los efectos jurídicos perseguidos, a nuestro juicio no encuadra en el concepto de "acto jurídico"²³. Para afirmarlo nos basamos en las siguientes razones.

En primer lugar porque si el acto jurídico tiene por "fin inmediato" la creación, modificación o extinción de algún derecho, en el caso que nos ocupa estos efectos no se producen de manera "inmediata", sino de manera "mediata", a través del previo dictado de un acto administrativo del cual la voluntad de los particulares es un mero acto preparatorio²⁴.

En segundo lugar, porque el acto jurídico es un modo de creación del derecho por los propios particulares en el ejercicio de la autonomía de la voluntad, para lo cual los habilita la ley. Si la autonomía de la voluntad se caracteriza por el hecho de facultar a la voluntad privada para constituirse en órgano creador de una regla de derecho que los va a regir como si fuera la ley misma²⁵, ello no existe en los casos

trato de Derecho Administrativo", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1979, Tomo 3, N° 1-2, sostiene que la tendencia a asimilar el acto administrativo al acto jurídico "lleva a errores porque lo que hay que sistematizar y explicar en derecho administrativo (a través de la noción de acto administrativo) es muy distinto a lo que hay que sistematizar en el derecho civil (a través de la noción de acto jurídico)". La doctrina civilista, en cambio, tiende a considerar que las leyes, las sentencias judiciales, los decretos y los actos administrativos en general son "actos jurídicos de derecho público"; así José María López Olaciregui en la actualización de la obra de Raymundo Salvat, "Tratado de Derecho Civil Argentino - Parte General", Editorial T.E.A., Buenos Aires, 1964, Tomo II, parágrafo 1629-E, página 238.

22. Juan Francisco Linares, "Fundamentos de Derecho Administrativo", Ed. Astrea, Buenos Aires, 1975, pág. 200, sostiene que "Ahora se ve que un acto jurídico en general y el administrativo en especial, suponen un acto de voluntad psíquica cuyos entresijos subjetivos no interesan al derecho en tanto que portador de una parte de norma, sino en casos excepcionales... Una teoría de los vicios del acto administrativo no puede prescindir de ese pasaje a la voluntad psíquica".

23. Así lo hemos sostenido antes de ahora (Enrique C. Barreira, "Código Aduanero, comentarios, antecedentes y concordancias", Editorial Abeledo Perrot, Tomo II-A, pág. XX, Buenos Aires, 1986). Por su parte, Gustavo Krause Murguiondo ("La declaración aduanera", revista "Impuestos", Tomo LIV, página 189 Capítulo IV), tampoco considera que la "declaración aduanera" constituya un "negocio jurídico" y adhiere a la tesis de Alessi "...que aceptando la doble función que cumple la declaración aduanera, 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 dispone a dar a la mercadería, considera que se puede excluir la tesis de la naturaleza del negocio jurídico de la declaración".

24. De manera similar, la doctrina civilista no suele considerar a la oferta como "acto jurídico", ya que si bien se reconoce que es una "declaración de voluntad", tiene por fin inmediato la generación de consecuencias jurídicas que recién se van a dar en todos sus efectos cuando se complete el camino negocial. Sería como un acto preparatorio del verdadero acto jurídico que busca realizar el agente.

25. Es el caso de la regla que surge del art. 1134 del Código Francés (Código Napoleón de 1804) vigente hoy en día, que

en los cuales el acto emanado del funcionario público se encuentra en gran parte reglado y siempre condicionado en cuanto a su validez por la finalidad de interés general; por lo tanto, acotado en la creación de normas que no sean la fiel aplicación del mandato legal²⁶.

En tercer lugar porque en el acto jurídico tradicional la regla de derecho surge de la propia declaración de voluntad de los celebrantes mientras que en el caso de la solicitud de destinación aduanera esto no es así, pues existe una tajante separación entre la manifestación de voluntad y la regla de derecho que emerge de ella²⁷, ya que esta última se encuentra predefinida por la ley²⁸.

En cuarto lugar porque en el trámite del despacho aduanero que culminará con la autorización o denegación de la destinación aduanera solicitada, el funcionario público no se limita a homologar en forma automática la voluntad privada, sino que su intervención suele

ser activa lo que quita a la declaración de voluntad del solicitante el carácter de elemento determinante de las consecuencias jurídicas buscadas.

La intervención oficial controlando la solitud, analizando si la destinación solicitada está permitida para el tipo de mercadería que se presenta, etcétera, es una actividad generalmente reglada, más las situaciones de hecho que surjan de su intervención de control pueden frustrar la intención del interesado por expreso mandato legal (tal es el caso de la mercadería cuya importación se descubriera que estaba prohibida).

En otros supuestos la intervención del funcionario es más activa como, por ejemplo, el caso de algunas de las llamadas destinaciones suspensivas, en las cuales la configuración del derecho dependa en parte de la voluntad discrecional del agente que se plasma en dicho acto de autorización²⁹.

expresa que las convenciones legalmente celebradas tienen el carácter de ley para aquellos que las celebraron (*"Les conventions légalement formées tiennent lieu de loi à ceux qui les ont faites"*). Esta regla fue la fuente en que se inspiraron varios de los Códigos civiles del mundo: así, el art. 1197 del Código Civil argentino que dispone que *"las convenciones hechas en los contratos forman para las partes una regla a la cual deben someterse como a la ley misma"* y el art. 1291 del Código Civil uruguayo que establece *"Los contratos legalmente celebrados forman una regla a la cual deben someterse las partes como a la ley misma"*.

26. La excepción que confirma la regla es el caso del matrimonio, pues, la doctrina ha admitido como acto jurídico a la celebración del matrimonio, pese a que en el mismo la declaración de voluntad no es generadora de un especial estatuto negocial sino que implica la adhesión a ciertas normas predeterminadas y las más de las veces inmodificables por los agentes. En la nota 30 volvemos sobre este tema.

27. A fin de tomar conciencia de la importancia que el elemento voluntario tiene en la concepción del "acto jurídico", cabe recordar que antes de que recibiera el nombre de "acto jurídico" o "negocio jurídico", Savigny se refirió a él como una "declaración de voluntad" (Federico Carlos de Savigny, *"Sistema del Derecho Romano actual"*, traducido del alemán por Ch. Guenoux y vertido al castellano por Jacinto Mesía y Manuel Poley, Madrid, Ed. F.Góngora y Cia., 1879, Tomo II, página 150). No obstante, más allá de la existencia de una voluntad psíquica, de la necesidad de que ella se exteriorice y del modo en que dicha exteriorización es apreciada por aquellos a quienes va dirigida, es importante que no confundamos la "declaración de voluntad" como elemento imprescindible para la formación de la regla de derecho, de la "regla de derecho" propiamente dicha que aquella genera. Este último aspecto es advertido por Juan Francisco Linares quien sostiene que *"...el acto jurídico y en especial el acto administrativo no es ni pura voluntad psíquica ni puro pensamiento normativo. Es ambas cosas, o sea, voluntad jurídica ... Todo acto administrativo implica una declaración de voluntad como fuente de la parte de norma que genera"* (*"Fundamentos de Derecho Administrativo"*, Editorial Astrea, parágrafo 159, páginas 191-192, Buenos Aires, 1975).

28. Juan Francisco Linares, *"Fundamentos de Derecho Administrativo"*, Editorial Astrea, parágrafo 172, página 208, Buenos Aires, 1975. refiriéndose a los requisitos del acto administrativo expresa que *"...el requisito que parte de la doctrina agrega al término «declaración» o «declaración de voluntad» consistente en «destinado a producir efectos jurídicos» no es necesario, pues los efectos los fija la ley"*.

29. En estas destinaciones suspensivas en las cuales hay un período entre la autorización del régimen solicitado y su cancelación, el funcionario autorizante integra el ordenamiento con algunas pautas que surgen de la discrecionalidad habilitada por el propio régimen tales como los deberes a que se someterá el administrado (plazo de permanencia en el país, plazo del tránsito, detalle de las tareas tendientes a beneficiar la mercadería sujeta a perfeccionamiento activo, etcétera). Es por ello que se ha llegado a considerar a estos actos administrativos como *"una autorización administrativa con catego-*

Resumiendo, en el caso de la solicitud de destinación aduanera, la declaración de voluntad del administrado está unilateralmente dirigida a la obtención de la conformidad de la otra voluntad que es la del Estado, y éste se debe limitar, generalmente dentro de una actividad reglada, a determinar si se dan los extremos establecidos por la ley para dar su autorización o negarla.

El alcance de la autonomía de la voluntad ejercida por el particular solicitante es mínimo y por ende, el carácter jurígeno del "acto jurídico" es inexistente salvo, claro está, que reduzcamos el concepto de "acto jurídico" a una mínima conducta que sirva de disparador de las consecuencias jurídicas previamente contempladas en la norma legal pero cuyo contenido esté vacío de creación jurídica autónoma³⁰.

Considerar a la "solicitud de destinación aduanera" como un "acto jurídico" implicaría atribuir a éste último características que desbordan las que tradicionalmente se le han reconocido como definitivas.

Así no suelen ser considerados "actos jurídicos" los actos en los que, pese a ser voluntarios y lícitos, el agente realiza actos materiales

en los que se persigue un fin práctico y a los cuales la ley enlaza una consecuencia jurídica que, sin embargo, el agente no ha tenido en mira producir de manera inmediata, como tampoco los casos de actos denominados "*actos semejantes a negocios jurídicos*" que, si bien constituyen declaraciones de voluntad y tienden a obtener efectos jurídicos, los mismos dependen exclusivamente de la ley y no de la intención de los agentes³¹.

De lo expuesto concluimos que la "solicitud de destinación aduanera" es un simple acto voluntario lícito y como tal le son aplicables los principios generales de los actos jurídicos voluntarios³², los cuales rigen para todos los actos voluntarios, constituyan o no actos jurídicos propiamente dichos³³.

III. Las reglas sobre invalidez de los simples actos voluntarios y su aplicación a la solicitud de destinación aduanera. Los diferentes ámbitos de invalidez.

La solicitud de destinación aduanera por la cual se solicita al servicio aduanero del Estado un régimen aduanero para la mercadería es un

ría de negocio jurídico, concebido como la consecuencia de la función autonómica que el ordenamiento jurídico reconoce a los sujetos de derecho para generar las relaciones jurídicas ya disciplinadas en abstracto y en general por las normas vigentes" (Susana Galera Rodrigo, "*Derecho Aduanero español y comunitario*", Editorial Civitas, Madrid, 1995, página 92, con cita de Emilio Betti y Garrido Falla).

30. Quizás en el caso del matrimonio, en donde la concertación de voluntades de los dos contrayentes pone de manifiesto una suerte de convención particular (en donde ya han transcurrido las etapas de la formación de la voluntad común — oferta y aceptación—), previa a la autorización del funcionario público, el caso puede dar lugar a dudas. A este respecto se ha dicho que cuando en el presupuesto de hecho de los actos jurídicos bilaterales entra en juego, además de la declaración de voluntad de las partes, un acto oficial, ambos elementos (declaración privada y declaración del funcionario público) son igualmente esenciales para la generación de las consecuencias jurídicas. En esos casos, cuyo paradigma suele ser el de la celebración del acto del matrimonio por un funcionario del Estado, se ha sostenido que el acto administrativo no valida los vicios que pudiera padecer el acto privado pues el elemento determinante es la voluntad de la parte que configura el derecho (Andreas Von Thur, "*Derecho Civil - Teoría General del Derecho Civil Alemán*", con traducción directa del alemán de Tito Ravá, Vol. II-1, parágrafo 50 pág. 169-170, Ed. Depalma, Bs. As., 1946) y ésta es la que surge del acuerdo de voluntades emitido por ambos contrayentes, cuya trascendencia en la vida de los contrayentes es innecesario destacar. Distinto es el caso en el cual lo que se presenta al funcionario público no es un acuerdo de voluntades con el fin inmediato de reglar sus derechos, sino una mera petición para que se autorice determinado régimen a una mercadería.

31. Santos Cifuentes, "*Negocio jurídico*", Editorial Astrea, Buenos Aires, 1986, página 120. Ver lo que hemos dicho respecto del caso del matrimonio en la nota 30.

32. En lo que respecta al derecho argentino si bien el pedido o solicitud de destinación se encuentra expresado en función de un procedimiento administrativo, se rige por los principios generales que el Código Civil consagra al desarrollar su teoría de los actos voluntarios lícitos en sus artículos 896 a 943.

33. Raymundo M. Salvat, "*Tratado de Derecho Civil Argentino - Parte General*", actualizado por José María López Olaciregui, Tipográfica Editora Argentina, 1964, Tomo II, parágrafos 1560 (página 171) y 1565 (página 177); Dalmiro A. Alsina Atienza, "*Los hechos jurídicos*", revista *Jurisprudencia Argentina*, 1955, IV, Sección Doctrina, página 57.

acto que recién surtirá el efecto querido cuando el Estado preste su conformidad.

Como hemos visto, ella contiene una verdadera declaración de voluntad que origina un procedimiento tendiente a obtener la conformidad del servicio aduanero.

La declaración de voluntad que constituye la solicitud del administrado se encuentra, pues, sujeta a todas las reglas emergentes de la teoría de los actos voluntarios. De ello se desprenden importantes consecuencias prácticas en cuanto a la forma y contenido de la voluntad expresada así como en cuanto al alcance e interpretación de la misma.

Por de pronto, no es necesario forzar la teoría jurídica calificando a la "solicitud de destinación aduanera" como "*acto jurídico*" para poderle aplicar las reglas sobre la validez de los simples actos voluntarios. Regirán pues a este respecto las reglas referentes a las formas, a los elementos de la voluntad (necesidad de discernimiento, intención y voluntad) y a los vicios que la afectan (error, dolo, violencia, etcétera).

Ello sin perjuicio de que al acto administrativo consistente en la autorización o denegación de la solicitud le sea de aplicación, además, la teoría de la invalidez del acto administrativo (nulidad, anulabilidad e ineficacia del mismo)³⁴. En este último caso la invalidez no se referirá a la declaración del particular sino al acto administrativo emergente del procedimiento administrativo que aquella solicitud puso en marcha.

De tal manera habrá dos ámbitos de posible invalidez:

a) Por un lado el ámbito de posible invalidez de la declaración de voluntad exteriorizada en la "solicitud de destinación aduanera" en lo referente a las condiciones en que esa voluntad se emitió. La invalidez de la solicitud podrá

ser opuesta con independencia de que el acto administrativo haya sido o no emitido. El interés del particular radicará en interrumpir el procedimiento del despacho (en curso de ejecución) y evitar que, dictándose el acto administrativo, se cree sobre la mercadería un estado jurídico cuyo titular puede no querer o al cual puede ser ajeno.

b) Por otro lado el ámbito de posible invalidez del "acto administrativo" dictado como consecuencia del trámite impreso a la solicitud de destinación aduanera. Por supuesto que, siendo la voluntad exteriorizada en la solicitud de destinación uno de los presupuestos necesarios para el dictado del acto administrativo, la voluntad ausente o viciada en aquella solicitud tendrá directa incidencia en la invalidez del acto administrativo todo. Pero a dichas causales de invalidez se deben agregar aquellas otras originadas en el vicio de voluntad del funcionario interviniente o en el incumplimiento de las reglas que deben observarse para su emisión.

IV. LAS CONSECUENCIAS DEL REGISTRO DE LA SOLICITUD DE DESTINACIÓN ADUANERA.

El importador o exportador presenta la solicitud de destinación aduanera conjuntamente con la declaración informativa relativa a la mercadería y a las demás circunstancias relevantes para que se pueda determinar el correcto tratamiento aduanero de aquella, tras lo cual la aduana procede a un examen preliminar, también denominado "admisión de la declaración de mercaderías" o "control de presentación" de la declaración de detalle³⁵, que se limita a un control extrínseco de la presentación a fin de determinar si se encuentran reunidos

34. Artículos 14, 15 y 16 y concordantes de la Ley 19.549.

35. Convención de Kyoto de 1973, Anexo B-1 (relativo al despacho a consumo) normas 28 y 29; Código Aduanero argentino artículos 240 y 338; Ordenanzas de Aduana de Chile: art. 155; Código Aduanero Europeo: artículos 62 y 63; Código de Aduanas de Francia (sustituido en esta materia por el Código Aduanero Europeo): art. 99 apartados 1 y 2; Ley de Aduana de Perú: art. 72; Código Aduanero de Paraguay: art. 59; Ley de Aduana de Suiza: artículos 34 y 35. Ver nuestro comentario al artículo 240 del Código Aduanero argentino en "*Código Aduanero, comentarios, antecedentes y concordancias*", Editorial Abeledo Perrot, Tomo II-A, páginas 281 y siguientes, Buenos Aires, 1986.

todos los elementos de la declaración exigidos por el ordenamiento (que la declaración sea completa) y si se encuentra agrégada toda la documentación complementaria exigida por las reglamentaciones (conocimiento de embarque o carta de porte, factura comercial, certificados de origen, permisos o licencias especiales en razón del tipo de mercadería, etcétera).

Esta tarea, que antes la realizaba un funcionario aduanero, se realiza actualmente en forma automática a través del sistema informático, de manera que el programa no abre la opción para el llenado de los siguientes datos hasta tanto no corrobore que los anteriores se encuentran ya ingresados en el sistema.

Una vez completados todos los datos exigidos por el formulario o por el sistema (según el caso) e individualizada o, incluso, acompañada la documentación complementaria, la solicitud es registrada otorgándosele un número. Esta registración produce consecuencias de gran importancia³⁶ ya que:

a) es el paso inicial del procedimiento administrativo que desembocará en la destinación aduanera solicitada;

b) si se trata de una destinación aduanera que trae aparejada la exigibilidad de tributos aduaneros, suele determinar los elementos necesarios para practicar la liquidación tributaria correspondiente³⁷;

c) si se trata de una destinación aduanera definitiva suele determinar el alcance de las

restricciones de carácter económico a la importación o a la exportación³⁸;

d) suele determinar, en principio, la inalterabilidad de la declaración informativa anexa a la solicitud de importación correspondiente y por ende, compromete la responsabilidad del declarante respecto de la exactitud de los datos consignados en la misma³⁹.

V. CARACTERÍSTICAS DEL ACTO ADMINISTRATIVO QUE AUTORIZA LA SOLICITUD DE DESTINACIÓN.

Como hemos visto, la autorización que emana del servicio aduanero en respuesta a la solicitud de destinación aduanera, constituye un acto administrativo, del cual aquella petición constituye su presupuesto básico⁴⁰.

En la formación de dicho acto administrativo aduanero intervienen dos voluntades, la del administrado que lo solicita y la de la administración que lo concede. La resultante es un acto administrativo bilateral en su formación y unilateral en sus efectos⁴¹.

El acto administrativo bilateral es aquél cuya emisión y contenido se deben a dos voluntades (la de la administración pública y la del administrado) que son coincidentes sobre lo que recíprocamente se reconocen, pero dicha bilateralidad puede referirse tanto a la formación y a sus efectos o solamente a su forma-

36. Ver el punto 4 de nuestro comentario al artículo 240 en "Código Aduanero, comentarios, antecedentes y concordancias", Editorial Abeledo Perrot, Tomo II-A, páginas 281 y siguientes, Buenos Aires, 1986; también Fernando Camauér, "La declaración aduanera", Revista de Estudios Aduaneros, Nº 3, página 18, Primer y Segundo Semestre de 1991, Buenos Aires, 1991.

37. Artículos 637 y 639 (para importación) y 726 y 728 (para exportación) del Código Aduanero argentino; artículo 87 apartado I (para importación) y art. 222 parágrafo 1 (para exportación) del Regulamento Aduaneiro de Brasil; artículos 60 y 177 del Código Aduanero de Paraguay; artículo 87 del Código Aduanero de Uruguay; artículo 67 del Código Aduanero Europeo.

38. Artículos 618 y 619 del Código Aduanero argentino; artículo 67 del Código Aduanero Europeo.

39. Decimos que la inalterabilidad se determina "en principio", pues este principio admite excepciones; así en los artículos 224 y 321 del Código Aduanero argentino se establece que la declaración informativa es inalterable; no obstante en los artículos 225 y 322 se autoriza la rectificación dentro de ciertos límites. Igual criterio existe en el artículo 61 del Código Aduanero de Paraguay y en el artículo 65 del Código Aduanero Europeo.

40. Enrique C. Barreira, "Código Aduanero, comentarios, antecedentes y concordancias", Editorial Abeledo Perrot, Tomo II-A, página 203, Buenos Aires, 1986.

41. Así lo sostuvimos hace ya algunos años (Enrique C. Barreira, "Código Aduanero, comentarios, antecedentes y concordancias", Editorial Abeledo Perrot, Tomo II-A, página 204, nota 155, Buenos Aires, 1986).

ción, pero no a sus efectos o consecuencias⁴².

El "pedido" o "solicitud" del administrado es la manifestación de voluntad que exterioriza el consentimiento de éste integrando el respectivo acto administrativo y permitiendo su formación y existencia⁴³.

Este "pedido" reviste fundamental importancia a los fines del régimen que el servicio aduanero otorgue a la mercadería en cuestión, ya que según la destinación solicitada, varía no sólo el procedimiento administrativo, sino también los deberes, tanto a cargo del administrado como a cargo del propio servicio aduanero.

Por una parte surge el efecto de comunicar al servicio aduanero la intención del particular en cuanto a la destinación de la mercadería (introducida o a punto de ser extraída del territorio aduanero) y, por la otra, obliga al servicio aduanero a dar curso a la solicitud presentada, cumpliendo con todas las operaciones necesarias para que el interesado pueda disponer de la mercadería en los términos y de acuerdo a las limitaciones del régimen escogido⁴⁴, aún cuando el trámite pueda terminar con la denegatoria del régimen solicitado por no cumplirse con los requisitos exigidos por la ley.

Esto no quiere decir que no pueda haber

destinaciones aduaneras sin un pedido expreso del titular de la mercadería, pues ante la ausencia de una solicitud de destinación el servicio aduanero se encuentra habilitado a ordenar la venta en pública subasta de la mercadería que se encuentra ingresada en zona primaria aduanera.

No obstante, en este caso el procedimiento y los deberes de la administración son distintos que cuando el trámite está encaminado por el particular a través de la correspondiente solicitud. En el caso de no existir esa solicitud, el servicio aduanero deberá dictar un acto administrativo mediante el cual ordenará la venta. En dicho acto administrativo usualmente se indicará la destinación aduanera a la cual el adquirente deberá someter la mercadería⁴⁵ por lo que la intervención de este último se verá limitada a efectuar la declaración informativa⁴⁶.

VI. EL DESISTIMIENTO DE LA SOLICITUD DE DESTINACIÓN ADUANERA.

VII. La razón de ser del desistimiento.

La diferencia entre la declaración aduanera

42. Miguel S. Marienhoff, "Tratado de Derecho Administrativo", Tomo II, parágrafo 384, pág. 229, Abeledo Perrot, Bs. As., 1966. El autor encuadra en la primera de las categorías (bilateralidad en su génesis y en sus consecuencias) a los contratos administrativos y en la segunda indica a título ejemplificativo los supuestos de permiso de dominio público y de otorgamiento del retiro jubilatorio. Nosotros consideramos que la solicitud de destinación aduanera encuadra en esta última categoría (Ver "Código Aduanero - Comentarios, antecedentes y concordancias", Tomo II-A, pág. 204 y siguientes).

43. Miguel S. Marienhof, "Tratado...", Tomo II, páginas 234 y 241. Agustín Gordillo, "Tratado de Derecho Administrativo", Ediciones Macchi, Tomo 3, página IV-33, Buenos Aires, 1979) sostiene que hay una serie de actos que sólo pueden dictarse con la conformidad del interesado, manifestada generalmente como un "pedido" o "solicitud", agregando que la doctrina alemana califica a estos actos como "necesitados de una voluntad concurrente" o "coadyuvante" (que es la manifestación del interesado). Añade que otros autores consideran que en tales casos la voluntad del administrado es "causa" del acto y una tercera corriente sostiene que se trata de un acto bilateral en su formación aunque unilateral en sus efectos. Gordillo rechaza esta última posición.

44. La jurisprudencia italiana ha sostenido que "la declaración aduanera tiene la naturaleza de declaración jurídicamente relevante, en cuanto tiene la intención de declarar la voluntad del particular en mérito a la destinación de la mercadería introducida en el Estado y tiene la intención de crear en el funcionario aduanero el deber de cumplir todas aquellas operaciones que la ley exige" (Tribunal de Trieste, 10 de mayo de 1952, Rass. Dic. Doganale, 1962, 783).

45. En la legislación argentina esa destinación debe ser de carácter definitivo (importación para consumo o exportación para consumo, según el caso) no admitiéndose la posibilidad de destinaciones suspensivas (artículos 420, 429, 442 y concordantes del Código Aduanero).

46. Gustavo Krause Murguiondo, "La declaración aduanera", revista Impuestos, Tomo LIV, pág. 188, 1996, al expresar que si bien la solicitud de destinación aduanera es concomitante con la declaración informativa debe ser conceptualmente diferenciada de aquella, afirma "tanto ello es así, que en oportunidades, como en el caso de la mercadería destinada de oficio en importación para consumo, la declaración puede presentarse en un momento diferente al de la destinación".

como "solicitud de destinación" y como "declaración de información" se pone claramente de manifiesto cuando advertimos que mientras la primera puede ser dejada sin efecto por la propia voluntad que la generó, la segunda es inalterable⁴⁷.

Puede suceder que luego de que se ha solicitado determinada destinación aduanera de importación o de exportación, el titular de la mercadería se arrepienta de haberlo hecho.

En materia de importación ello puede suceder cuando, procediendo al reconocimiento de la mercadería mientras ella se encuentra aún sometida al régimen de depósito provisorio de importación, advierte que la mercadería arribada no es la que solicitó al proveedor extranjero, en cuyo caso considerare que carece de sentido introducirla a plaza o que su introducción puede ser gravosa frente a la diferente calidad o cantidad remitida que puede incidir en un incremento en los tributos aduaneros que se devengarían de hacerlo⁴⁸.

También puede suceder que en el ínterin se haya producido un cambio en la demanda de esa mercadería y sea conveniente remitirla a otro mercado.

Similares circunstancias pueden suceder en materia de exportación, aun cuando sea menos usual.

En estos casos se debe poder permitir al importador o al exportador, según el caso, que desista de su pedido de destinación aduanera y se dejen sin efecto las consecuencias jurídi-

cas que pudiera tener el registro de la correspondiente solicitud de destinación aduanera, principalmente en relación con la exigibilidad de los tributos, siempre que lo haga en tiempo oportuno y dejando a salvo la responsabilidad por las inexactitudes en que hubiera incurrido al confeccionar la declaración de información usualmente contenida en la misma solicitud⁴⁹.

VIII. Características del desistimiento y la denominación del instituto.

El desistimiento consiste en el abandono de la intención de obtener lo solicitado. En lo referente a la materia que tratamos, constituye una retractación de la voluntad expresada en la solicitud de destinación, oportunamente presentada y registrada en el servicio aduanero, y tiene por efecto, dejar sin efecto el trámite del despacho aduanero y, por ende, las consecuencias que se hubieran comenzado a generar desde el punto de vista tributario y de las restricciones aduaneras correspondientes.

El Anexo B-1 del "Convenio Internacional para simplificación y armonización de los regímenes aduaneros" de Kyoto (1973), relativo al "despacho a consumo", hace referencia al "retiro" o la "retirada" (en inglés "withdrawal", en francés "retirer")⁵⁰ que es un vocablo que no tiene un significado preciso en la técnica jurídica.

Algunas legislaciones han denominado a

47. Enrique C. Barreira, "Código Aduanero - Comentarios, antecedentes y concordancias", Editorial Abeledo Perrot, Tomo II-A, página 237, n° 2 del comentario al art. 224 del Código Aduanero, Buenos Aires, 1986.

48. José J. L. Di Fiori, Carlos Ferro y Jorge L. Di Fiori, "Ley de Aduana y sus normas complementarias", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1980, páginas 272 y 357, comentan la mala experiencia recogida en Buenos Aires durante la vigencia del entonces vigente artículo 196 de las Ordenanzas de Aduana que prohibía el reembarque de las mercaderías pedidas a despacho directo, pues a causa de esa limitación las llamadas operaciones de tipo experimental o de prueba comenzaron a efectuarse por el Puerto de Montevideo de la hermana República Oriental del Uruguay. El importador no deseaba afrontar el riesgo de recibir una mercadería que no fuera exactamente la solicitada sin tener derecho a proceder a su devolución.

49. El Anexo B-I del Convenio de Kyoto de 1973 relativo al "Despacho a consumo", expresa en la Práctica Recomendada 20 que "Se debería autorizar al declarante a retirar su declaración de mercaderías para el despacho a consumo y a solicitar la aplicación de otro régimen aduanero siempre que la solicitud se formule ante las autoridades aduaneras antes de la entrega del levante y las razones aducidas se consideren justificadas"; añadiendo en Nota que "La retirada de la declaración de mercancías para el despacho a consumo no impide que las autoridades aduaneras adopten las medidas que consideren necesarias cuando se hayan descubierto una infracción como consecuencia del examen de la declaración o del reconocimiento de las mercancías".

50. Ver nota 49.

esta retractación como "invalidación"⁵¹ o "anulación"⁵². Esta terminología no nos parece apropiada⁵³, por las siguientes razones:

a) en primer lugar porque los términos "invalidación" y "anulación" poseen un sentido preciso en relación al "acto jurídico", significando el cese de sus efectos en razón de carecer de alguno de los elementos indispensables para su existencia o por haberse presentado algún vicio o la existencia de una prohibición al momento de celebrarse el acto y, tal como le hemos demostrado más arriba, la solicitud de destinación no constituye un acto jurídico.

Si bien contra esto podrá afirmarse que tratándose de un "simple acto voluntario lícito", igualmente cabe hablar de nulidad o invalidez de este tipo de actos por serle aplicables las reglas de los actos voluntarios lícitos, ello impor-

taría reducir el ámbito de este Instituto exclusivamente a los aspectos relativos a los vicios de la voluntad⁵⁴;

b) en segundo lugar porque la voluntad de dejar sin efecto el régimen aduanero solicitado suele generarse con posterioridad a la presentación de la correspondiente solicitud, lo que no coincide con la característica de la nulidad o la anulación, en las cuales el defecto debe existir en el acto "*ab initio*", es decir desde su mismo origen⁵⁵;

c) en tercer lugar porque la invalidación o anulación de un acto viene usualmente asociada con la declaración de la misma por parte de un juez por referirse a causales objetivas que no dependen de la simple voluntad de una de las partes, mientras que en este instituto se otorga a la voluntad del importador o exporta-

51. El artículo 66 del Código Aduanero Europeo establece:

"1. Las autoridades aduaneras, a solicitud del declarante, invalidarán una declaración ya admitida cuando el declarante aporte la prueba de que la mercancía ha sido declarada por error para el régimen aduanero correspondiente a dicha declaración, o cuando, como consecuencia de circunstancias especiales, ya no se justifique la inclusión de la mercancía en el régimen aduanero para el que ha sido declarada.

Sin embargo, cuando las autoridades aduaneras hayan informado al declarante de su intención de proceder a un examen de las mercancías, la solicitud de invalidación de la declaración sólo se podrá admitir cuando ya se haya procedido al examen.

"2. No se podrá proceder a la invalidación de la declaración después del levante de mercancías, salvo en los casos definidos de conformidad con el procedimiento del Comité.

"3. La invalidación de la declaración no tendrá ninguna consecuencia sobre la aplicación de las disposiciones sancionadoras vigentes".

52. El artículo 62 del Código Aduanero de Paraguay (Ley 1.173) bajo el título de "Anulación del despacho de importación", establece: "La autoridad aduanera competente, por causa justificada y a pedido escrito del consignatario, podrá dejar sin efecto el despacho. Antes de autorizar la anulación deberá disponer la verificación de las mercaderías para comprobar la exactitud de la declaración. Si ésta no coincidiera con las mercaderías o si configurara infracción fiscal, la solicitud será denegada, y el despacho deberá seguir su curso, sin perjuicio de la instrucción del sumario administrativo pertinente".

53. Con motivo de haberse elaborado en mayo de 1997 un Borrador de la primera revisión del Código Aduanero Mercosur (oportunamente aprobado en Ouro Preto el 16 de diciembre de 1994), este autor efectuó un análisis y crítica pormenorizada del articulado y lo elevó a las autoridades del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros quien designó una Comisión Revisora integrada por los Miembros de Número doctores Fernando Camauër, Alvaro Izurieta y Sea, Jorge E. Petersen y Daniel Zolezzi, quienes aprobaron el referido estudio. En dicho trabajo se efectuaron estas mismas observaciones al tratar el proyectado art. 137 de ese ordenamiento. Dicho estudio se publicó en separata de la Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros publicada en agosto de 1997.

54. Como hemos visto puede oponerse la invalidez de un simple acto voluntario lícito, siempre que dicha invalidez estribe en la ausencia de voluntad o la existencia de un vicio que la afecte. Ello podría darse en algunos de los supuestos contemplados en el artículo 66 del Código Aduanero Europeo que transcribimos en la nota 45 como es el del "error", mas no en los otros supuestos que no afectan al acto desde la génesis del mismo como por ejemplo, "cuando, como consecuencia de circunstancias especiales, ya no se justifique la inclusión de la mercancía en el régimen aduanero para el que ha sido declarada".

55. Este principio es reconocido en la doctrina universal; así, por ejemplo, Marcel Planiol, "*Traité Élémentaire de Droit Civil*", parágrafo 806, París, 1947; Emilio Bettl, "*Teoría General del Negocio Jurídico*", páginas 348 y 349, Capítulo 8, parágrafo 57, Madrid, 1959; Raymundo Salvat, "*Tratado de Derecho Civil Argentino - Parte General*", parágrafos 2583 y 2584, Buenos Aires, 1964.

dor (solicitante del régimen aduanero) la facultad de dejar sin efecto la solicitud sin otro requisito;

d) en cuarto lugar porque existiendo otros términos más adecuados, no vale la pena forzar el significado de uno que tiene siglos de decantación y precisión, sobre todo si la teoría de la nulidad es de plena aplicación en esta misma materia, tal como, por ejemplo, en lo referente al acto administrativo que será la consecuencia de esta solicitud de destinación.

Tampoco nos parece conveniente encuadrar a esta retractación como una "revocación", es decir como el modo que tiene el autor o autores de un acto jurídico de disolverlo retrayendo su voluntad a fin de dejar sin efecto el contenido del acto⁵⁶ ya que tal como lo hemos expuesto en párrafos precedentes de este mismo trabajo consideramos que la solicitud de destinación aduanera no constituye un acto jurídico.

Por ello y dada la relevancia que este instituto tiene respecto a la situación jurídica de la mercadería y los derechos y obligaciones que, con motivo de ella, se genera entre el declarante y la autoridad aduanera, nos parece más apropiado el término utilizado por el Código Aduanero argentino quien denomina "desistimiento" al abandono del intento⁵⁷, que es compatible con el criterio que considera a la solicitud de destinación como un simple acto voluntario lícito (como sostenemos en este trabajo), aunque también es compatible con el que con-

sidera que el mismo reviste el carácter de un acto jurídico⁵⁸. Esta es la denominación que más se ajusta a la naturaleza jurídica de los institutos que estudiamos⁵⁹.

VI. 3. El ámbito material de aplicación del desistimiento.

El desistimiento de la solicitud sólo se justifica respecto de las destinaciones definitivas, pues las suspensivas siempre son susceptibles de ser dejadas sin efecto⁶⁰. Siendo destinaciones suspensivas, el titular puede optar por otra destinación suspensiva o bien por una destinación definitiva; tal como sucede por ejemplo, con el caso de una importación temporaria que puede convertirse en una destinación definitiva de importación (si se opta por la importación para consumo) o de exportación (si se procede a la reexportación) o en otra destinación suspensiva (como el caso del depósito de almacenamiento antes del vencimiento del plazo de permanencia). Lo mismo sucede con el caso del depósito de almacenamiento que puede convertirse en importación definitiva, en exportación definitiva (por reembarco) o en otra destinación suspensiva (importación temporaria o tránsito de importación).

VI. 4. El ámbito temporal de aplicación del desistimiento.

Sostiene el Consejo de Cooperación Adua-

56. Jorge Joaquín Llambías, "Tratado de Derecho Civil - Parte General", Editorial Perrot, Tomo II, página 665, párrafo 2086, Buenos Aires, 1980. Emilio Betti sostiene que la revocación es la aplicación en sentido inverso de aquella misma autonomía privada que le ha dado vida ("Teoría General del Negocio Jurídico", página 191, Capítulo 4, párrafo 31, Madrid, 1959).

57. Al redactar las normas de los artículos 236 a 239 y 334 a 337 del Código Aduanero argentino, la Comisión Redactora se inspiró en el texto del Anteproyecto de Ley General de Aduanas de 1973 elaborado por Juan J.A. Sortheix, Ricardo X. Basaldúa, Juan Patricio Cotter Moine y Julio T. Rubens y Rojo, en donde se hacía referencia al "desistimiento".

58. Emilio Betti luego de referirse a la revocación del negocio jurídico, expresa: "Análogo es el desistimiento (arts. 1723, 1671, 2259 y 2285 del Código Civil cfr. Arts. 1733, 1594, 1692 y 1705 C.C. esp.) que se refiere a la relación mas que al negocio" ("Teoría General del Negocio Jurídico", página 191, Capítulo 4, párrafo 31, Madrid, 1959).

59. Lamentablemente, en el proyecto de modificación del Código Aduanero argentino aprobado por la Cámara de Diputados a fines de 1999, los legisladores sin tener en cuenta estos argumentos, que les hiciera llegar el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, propusieron adoptar el vocablo "anulación".

60. Esta es la razón por la cual el Código Aduanero argentino sólo contempla el desistimiento para las solicitudes de destinaciones definitivas. Ver Enrique C. Barreira, "Código Aduanero - Comentarios, antecedentes y concordancias", Tomo II-A, páginas 273, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986.

nera que el desistimiento puede ser solicitado siempre que sea solicitado antes de la entrega del levante⁶¹. El término "levante" en la versión española del Anexo B-1 de la Convención de Kyoto, utilizado por la Aduana española, es la traducción del término francés "mainlevée" y del inglés "release", equivalentes al "libramiento" de la legislación argentina⁶² o al "desembaraço" brasileño⁶³, todos los cuales hacen referencia al acto administrativo que permite el retiro de la mercadería de la aduana.

El "libramiento", "levante" o "desembaraço" no consiste en el hecho del retiro físico de la mercadería sino sólo en la autorización para que ese retiro se produzca⁶⁴, no obstante, la recomendación del Consejo sugiere que se admita el desistimiento hasta el momento de la "entrega" del levante.

Entendemos que se refiere al acto físico de la entrega y no al acto administrativo que lo autoriza, lo que es razonable ya que, aun concedido el libramiento, mientras la mercadería no haya salido de su jurisdicción, la aduana tiene certeza de que no ha podido existir sustitución de la mercadería y, por ende, incorporación de la misma o parte de la misma en el circuito económico interno o externo (según que se tratara de importación o exportación).

El artículo 237 del Código Aduanero argentino establece los límites temporales para formular válidamente el desistimiento admitiéndolo respecto de la solicitud de importación para consumo:

a) hasta que se produzca el pago de los tributos que gravaren la importación para consumo; o

b) hasta que se otorgue la garantía por el pago de dichos tributos; o

c) si no hubiere habido pago ni garantía hasta que el importador hubiese sido constituido en mora por el cumplimiento de dicho pago; o

d) si la importación no se hallare gravada con tributos, hasta que se hubiere producido el libramiento de la mercadería.

Cuando el Código entró a regir, la operatoria entonces existente determinaba que el pago era la última de las etapas del procedimiento del despacho.

Si bien el pago realizado antes del libramiento constituye un anticipo o entrega a cuenta, y que circunstancias ajenas a la voluntad del declarante puede frustrar el hecho gravado extinguiendo el crédito o convirtiendo en pago sin causa al que ya hubiera sido hecho, originando la consecuente obligación de su devolución por el servicio aduanero⁶⁵, la ley no quiso que la frustración del hecho gravado se debiera a la voluntad de la parte deudora estableciendo una suerte de irrevocabilidad de la solicitud de destinación optada.

Pero esto, que era comprensible cuando el pago se realizaba a la finalización de los trámites del despacho, dejó de ser razonable cuando el Decreto 249/91 ordenó que el pago de los tributos se realizara con anticipación al regis-

61. En el inciso h) de las definiciones del Anexo B-1 de la Convención de Kyoto, se expresa que se entiende por "levante" "el acto por el cual la Aduana permite a los interesados disponer de las mercancías que son objeto de despacho".

62. El artículo 231 del Código Aduanero argentino dispone: "Libramiento, a los efectos de la importación es el acto por el cual el servicio aduanero autoriza el retiro de la mercadería objeto de despacho"; por su parte el art. 330 dispone que a los efectos de la exportación libramiento "es el acto por el cual el servicio aduanero autoriza la salida con destino al exterior de la mercadería objeto de despacho".

63. El artículo 450 parágrafo 1º del Regulamento Aduaneiro Brasileiro dispone "Desembaraço aduaneiro é o ato final de despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador".

64. Ver Enrique C. Barreira, "Código Aduanero - Comentarios, antecedentes y concordancias", Tomo II-A, punto 2 del comentario al art. 231, página 253, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986.

65. Ver: Juan J. A. Sortheix, "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación", revista "Derecho Aduanero", Tomo V, pág. 697, nota 115; Juan Patricio Cotter Moine, "Importación para consumo", en Enciclopedia Jurídica Omeba, Apéndice, Tomo II, pág. 445 y siguientes, Enrique C. Barreira, "Código Aduanero - Comentarios, antecedentes y concordancias", Tomo II-A, pág. 274 (comentario al art. 237, punto 2) y 308 (comentario al art. 248, punto 4), Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986 y "La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación", Revista de Estudios Aduaneros, Nº 12, Primero y Segundo Semestres de 1998, página 116 y nota 92, Buenos Aires, 1999.

tro de la solicitud de importación para consumo, con lo cual el desistimiento quedó vedado desde el comienzo mismo del trámite⁶⁶ por lo que, salvo en los raros casos en los cuales no hubiera tributo alguno que abonar, se volvió inaplicable.

A ello cabe agregar que una interpretación rigurosa de la norma indicaría que, una vez dictado el acto de libramiento, aunque la mercadería no hubiese sido aun retirada por el importador, el desistimiento tampoco sería procedente y si bien una interpretación razonable de la norma indicaría que ésta se quiere referir al hecho material del libramiento y no al acto administrativo que lo autoriza no estaría demás una aclaración que deje a salvo la cuestión.

Es por ello que conviene que en una próxima modificación del Código se adopte el criterio amplio propuesto por el Consejo de Cooperación Aduanera de admitir el desistimiento hasta el momento mismo de la entrega de la mercadería librada por el servicio aduanero⁶⁷.

En cuanto a la exportación para consumo, los artículos 335 y 336 del Código Aduanero argentino limitan la posibilidad de desistimiento, según la vía de transporte que se utilice: si se tratara de vía acuática o aérea hasta el momento en que el medio de transporte hubiera partido con destino inmediato al exterior; si se tratara de vía terrestre hasta que el último control de aduana de frontera hubiera autorizado la salida del medio de transporte.

VI.V. Facultades del titular de la mercadería para exigir el desistimiento.

El instituto del desistimiento reconoce el señorío de la voluntad del titular de la mercadería para disponer de esta última aun cuando la misma se encuentre sometida al procedimiento del despacho aduanero.

Se reconoce en quien tiene la disponibilidad jurídica de la mercadería, la opción de abandonar el trámite y reembarcar, destruir o elegir otro tipo de destinación aduanera para la mercadería.

Esta postura, que es reconocida por el Consejo de Cooperación Aduanera (hoy Organización Mundial de Aduanas) y el Código Aduanero argentino, es la que más se compadece con los principios del derecho de propiedad y de libertad de comercio que consagran nuestros textos constitucionales.

Es conveniente que no se pierda de vista este principio básico y que no nos dejemos tentar por regulaciones que enervan el derecho del particular en pro de la discrecionalidad del Estado para admitir o no la retractación de la voluntad del particular en esta materia⁶⁸.

Dado que, como hemos visto antes (ver Capítulo IV), una de las consecuencias del registro de la destinación aduanera de carácter definitivo consiste en que determina el tratamiento tributario correspondiente, la principal consecuencia del desistimiento es que quedan sin efecto las consecuencias tributarias que el registro de la solicitud de destinación aduanera suele tener, por lo que la tentación del Fisco de encontrar trabas para no admitirlo es grande, procurando que el trámite del despacho siga su camino a fin de asegurarse el cobro de los tributos esperados.

En este punto debe tenerse bien presente que el servicio aduanero debe tener por finalidad primordial el facilitar el comercio y no el de trabarlo y que lo que justifica el cobro del tributo es el ingreso de la mercadería en el circuito económico interno o la salida del mismo (según que se trate de importación o de exportación), ninguno de cuyos efectos se dan en los casos en que los desistimientos son formulados en tiempo oportuno.

66. Salvo en el muy breve plazo que media entre la presentación de la solicitud de destinación ante la aduana y el registro de la misma.

67. Ver el artículo 66 del Código Aduanero Europeo (ver su transcripción en la nota 51).

68. En la proyectada reforma del Código Aduanero argentino con media sanción de la Cámara de Diputados (diciembre de 1999), se cambia el principio de que el importador o el exportador "podrá" desistir por el de que será el servicio aduanero quien podrá "anular" la declaración (en el sentido en que nosotros entendemos la "solicitud de destinación").

VII. LA "DECLARACIÓN PREVIA" EN MATERIA ADUANERA COMO PRESUPUESTO NECESARIO DEL SISTEMA DE "DESPACHO EN CONFIANZA".

En los precedentes capítulos III y IV me he ocupado de la "Solicitud de Destinación"; ahora nos toca abordar la declaración aduanera propiamente dicha, es decir, la "declaración de información".

Hoy en día es mayoritariamente aceptado que el derecho aduanero constituye un sistema regulatorio del comercio exterior en el cual el tributo aduanero constituye una de las herramientas para alentar o desalentar el tráfico.

En este sistema la aduana ejerce el control sobre la importación y la exportación y, por ende, sobre los agentes que desarrollan esa actividad, con el triple objeto de aplicar los regímenes de tributos a la importación y a la exportación, de restricciones a la importación y a la exportación; y de estímulos a la exportación⁶⁹.

El tratamiento a que deben ser sometidas esas mercaderías desde esos puntos de vista dependerá en primer lugar de la ubicación que se le den en la nomenclatura que se utilice para su clasificación (hoy en día mayoritariamente regulada por el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías), ya que de esta clasificación dependerá si la importación o exportación de la mercadería se

encuentra sujeta a restricciones, a tributos (y, en este último caso, a cuáles de ellos y en que medida) o también beneficiada con estímulos a la exportación (y en este último caso por cuáles y en que medida).

El más elemental de los métodos de control aduanero de la mercadería al ingreso o al egreso del territorio aduanero consiste en la simple presentación de la mercadería a la aduana para que ésta mediante un examen directo de ella, establezca su tratamiento aduanero.

En este método, denominado de la "comprobación administrativa" o "constatación administrativa", la tarea del importador resulta sencilla y simple, pues él nada tiene que hacer más que presentar la mercadería a la aduana y es ésta la que deberá desarrollar la tarea de analizarla físicamente, encuadrarla en la nomenclatura correspondiente y determinar su tratamiento aduanero.

En el caso de hallarse sujeta a tributos, la valoración de la mercadería y la determinación del importe adeudado en concepto de tributos también será a cargo de la Aduana⁷⁰.

Este método que podría ser concebible en una sociedad con un tráfico comercial rudimentario en el cual sólo circulaban escasos bienes, con mercaderías de poco desarrollo tecnológico y, por ende, con una gama de valores acotada, se hace imposible con los volúmenes del comercio internacional actual⁷¹.

Hoy en día, la complejidad de las mercade-

69. En nuestro trabajo "Primera versión de revisión del Código Aduanero Mercosur" publicado en la Revista de Derecho del Mercosur, N° 2, septiembre de 1997, páginas 83 y 84 tuvimos oportunidad de desarrollar esta idea.

70. Edgar Allix y Marcel Lecercle, "Les droits de douane", París, 1932, Tomo I, página 364; Claude J. Berr y Henri Tremau, "Le droit douanier", París, 1981, parágrafo 245, páginas 173 a 174. También ver la cita de Pallain en la nota siguiente.

71. G. Pallain, "Les douanes françaises", Tomo I, París, Paul Dupont, Editeur, 1897, n° 9, pág. 10), sostuvo que en el dominio de las abstracciones no sería imposible concebir una legislación que no impusiera a los obligados otra formalidad que la de presentar sus mercaderías a la visita de la aduana y pagar los derechos que se reconocieran como exigibles. Pero semejante sistema que obligaría necesariamente a los agentes de la Aduana a verificar, pesar, contar o medir todas las mercaderías se volvería, en definitiva, en perjuicio del comercio, cuyas operaciones serían demoradas por numerosas manipulaciones. Por eso se ha rechazado en todos los países civilizados ("Toute opération de douane comporte une déclaration préalable. Dans le domaine des abstractions, il ne serait pas impossible de concevoir une législation n'imposant aux redevables d'autre formalité que celle de présenter leurs marchandises à la visite de la Douane et d'acquitter les droits qui seraient reconnus exigibles. Mais un pareil système obligerait nécessairement les agents de Douanes à vérifier, peser, compter ou mesurer toutes marchandises, et tournerait en définitive au détriment du commerce dont les opérations seraient entravées par des manipulations sans fin. Aussi a-t-il été repoussé de tout temps dans les pays civilisés"). En igual sentido se manifiesta Ariosto D. González, "Derecho Aduanero Uruguayo", Claudio García & Cía. Editores, Montevideo, 1946, página 169.

rías, sus diferentes tipos y categorías y por ende sus precios, hacen que si debiera hacerse de oficio la determinación de todos los elementos necesarios para poder determinar la correcta clasificación de la mercadería y su valoración⁷², ello implicaría para el Estado un inmenso esfuerzo en recursos humanos y técnicos, con altos costos entre los cuales debe contarse la demora de las operaciones aduaneras; todo lo cual conspiraría contra la fluidez del comercio.

Es por ello que el método de la comprobación directa ha sido sustituido desde hace ya siglos por el método de la "*declaración previa*", la que junto con el principio del "*despacho en confianza*" son los pilares del sistema aduanero actual.

El "*despacho en confianza*" actúa en función de la "*declaración previa*", pues parte de la base que el servicio aduanero no procede a la verificación de la totalidad de la mercadería que ingresa o egresa, confiando en que el importador o el exportador ingresa o egresa exactamente la mercadería que él ha declarado⁷³.

Es el sistema de la previa declaración el que posibilita el "*despacho en confianza*", ya que éste parte de la base que el servicio aduanero autoriza el libramiento a plaza de la mercadería sin proceder a la verificación de la misma, o verificando solamente una parte de ella, por presumir correcta la declaración efectuada por

el interesado, lo que permite agilizar los trámites aduaneros con los sensibles beneficios que ello implica. El riesgo del servicio aduanero radica en exponerse a que el interesado falte a la verdad en algunos de los datos con el fin de pagar menos tributos, eludir una prohibición o cobrar mayores estímulos que los que le correspondieren.

En otras palabras, el despacho en confianza alienta la tentación de que el comerciante de mala fe declare inexactamente los datos con el fin de obtener un tratamiento aduanero o impositivo más ventajoso que el que corresponda. Es por ello que, como contrapartida de esta facilidad, la legislación aduanera contempla un riguroso sistema sancionatorio para los casos en que el servicio aduanero comprobare que las declaraciones son inexactas y que pusieron o pudieron haber puesto en peligro la correcta percepción de los tributos, la correcta aplicación de las prohibiciones o la correcta restitución de los tributos en concepto de estímulos a la exportación⁷⁴.

VIII. LAS DOS FASES DE LA DECLARACIÓN ADUANERA.

El sistema de la declaración previa reviste, tanto en importación como en exportación dos fases⁷⁵. En importación la primera fase es la

72. Para poder determinar la clasificación y valoración es necesario que puedan determinarse, entre otros elementos, la naturaleza, especie, calidad, estado, cantidad, origen, procedencia y los datos que pueden incidir en su valor (precio, nivel comercial, tiempo de cierre de venta, características de la relación entre el proveedor y el adquirente, etcétera). Como se puede apreciar, hay datos que hacen a la particular relación comercial entablada entre el proveedor y el adquirente, que no surgen de una simple examen de la mercadería como podía suceder en las épocas de la rudimentaria constatación administrativa.

73. Cristóbal de Aguirre, autor de las Ordenanzas de Aduana de la Rep. Argentina de 1866 expresaba en la nota de elevación al entonces Ministro de Hacienda acompañando el texto del ordenamiento que elaborara que "*el principio sobre el que se basan las operaciones en casi todas las aduanas, es la declaración previa de la operación que quiere efectuarse*".

74. Nicolás Cuccarese, "*Aduana, importación y exportación. Régimen aduanero argentino, ordenación y comentarios*", Ediciones Cuadernos de legislación ordenada, Buenos Aires, 1961, página LIX pone de manifiesto la directa relación entre el beneficio de la confianza que otorga la aduana y la severidad de las penas cuando esa confianza es dañada. En igual sentido nos hemos expresado en el "*Código Aduanero, comentarios, antecedentes y concordancias*", Tomo II-A, página 196, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986.

75. Atilio Pessagno, "*Política Comercial y Legislación Aduanera y Fiscal*", Imprenta P. Godola, Buenos Aires, 1917, página 144, contempla estas dos fases en materia de importación. Hemos desarrollado esta idea tanto para importación como para exportación "*Código Aduanero, comentarios, antecedentes y concordancias*", Tomo II-A, página 22, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986 y Tomo II-B, páginas 247 y 248, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1993. En igual sentido: Fernando Camauér, "*La declaración aduanera*", *Revista de Estudios Aduaneros*, N° 3, página 15, Buenos Aires, 1991.

declaración que debe efectuar el responsable del medio de transporte cuando arriba al puerto, aeropuerto o lugar de introducción al territorio aduanero. Esa declaración relativa a la mercadería que transporta se suele instrumentar en lo que en la jerga aduanera se denomina el "manifiesto" de la carga. La segunda fase es la que debe efectuar quien tiene la disponibilidad jurídica de la mercadería que se importa, con el fin de obtener una destinación aduanera autorizada para ella.

En materia de exportación, se invierte el orden. En la primera fase el titular de la mercadería debe efectuar una declaración respecto de ella en el momento en que solicita una destinación aduanera de exportación y en una segunda fase, el responsable del medio de transporte efectúa una declaración sobre ella al momento en que éste sale del territorio aduanero.

Estas dos fases reconocen diferencias de gran trascendencia, como veremos.

IX. LA FASE RELATIVA A LA DECLARACIÓN DEL TRANSPORTISTA: EL "MANIFIESTO DE LA CARGA".

IX.I. La razón de ser de este tipo de declaración.

Desde que el medio de transporte cruza la línea que delimita el territorio aduanero hasta que el titular de la mercadería se presenta a la aduana a comprometer una declaración detallada respecto de las mercaderías ingresadas indicando la destinación que pretende para ella, transcurre un tiempo más o menos prolongado durante el cual se hace necesario evitar

maniobras que permitan la sustracción o sustitución, total o parcial, de la mercadería.

Es por ello que ni bien la mercadería arriba al territorio aduanero se exige al transportista que indique, aun cuando sea en forma sumaria o genérica, que tipo de mercadería trae y en que cantidades y bultos, a fin de dificultar que puedan haber sustituciones o desvíos clandestinos a la zona secundaria aduanera. Esta declaración genérica sigue cumpliendo esa función tutelar luego que la mercadería es descargada del medio de transporte y el transportista se desprende de su responsabilidad de custodia para que ésta sea asumida por el depositario durante la etapa conocida como "depósito provisorio de importación" (también llamado de "depósito temporal")⁷⁶ con el fin de posibilitar al importador que solicite alguna de las destinaciones aduaneras autorizadas por la ley.

IX.II. Limitaciones de la declaración que surge del manifiesto: cantidad, peso o volumen de los bultos o contenedores y declaración "genérica" o "sumaria" del contenido de los mismos.

La aduana exige del transportista o su representante (agente de transporte) que informe los datos del medio de transporte y de la carga por él transportada. Dichos datos se indican en el "manifiesto de carga"⁷⁷, que contiene la lista de la mercadería de conformidad con los datos que surgen de los "conocimientos de embarque" o las "cartas de porte", aérea o terrestre según el caso, detallándose las marcas y números de los bultos, envases o contenedores y el nombre de las personas a las cuales están destinadas⁷⁸.

76. Este instituto ha sido tratado en el Anexo A-2 de la Convención de Kyoto de 1973 y se encuentra también en los artículos 198 y siguientes del Código Aduanero argentino; artículos 50 y siguientes del Código Aduanero Europeo; art. 43 apartado 1 de la Ley de Aduana de Alemania; art. 127 de las Ordenanzas de Aduana de Chile; art. 82 bis a 82 sexto del Código de Aduanas de Francia; art. 96 del Texto Único de la Ley Aduanera de Italia (y art. 21 de su Reglamento); art. 15 de la Ley de Aduana de México; art. 58 de la Ley de Aduana de Perú; art. 17 de la Customs and Excise Act del Reino Unido, art. 21 de la Ley de Aduanas de Venezuela.

77. Sobre los conceptos de "manifiesto de la carga", manifiesto original de la carga" remitimos a la explicación brindada en nuestro "Código Aduanero - Comentarios, antecedentes y concordancias", Tomo II-A, páginas 38 y siguientes, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986.

78. Luis Beltrán Montiel, "Curso de Derecho de la Navegación", pág. 390, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1979.

Dado que cuando la mercadería sale hacia el extranjero, ya ha sido objeto de una solicitud de destinación de exportación con la correspondiente declaración informativa (detallada) por parte del exportador, el manifiesto de la carga (que en exportación recibe también la denominación de "relación de la carga") no reviste tanta importancia en exportación como la que se le reconoce en importación, ya que en este último caso ésta es la primera presentación de la mercadería luego del arribo.

La presentación de dicha documentación implica una verdadera declaración aduanera relativa a lo expresado en ella⁷⁹. En importación dicha declaración unida a la exigencia de otros requisitos y formalidades de arribo que se le exigen tanto al transportista como al depositario que recibe la mercadería bajo el régimen de depósito provisorio (o depósito temporal) de importación, constituye todo un sistema de responsabilidad que alcanza a estos sujetos⁸⁰.

Estas reglas abarcan el período que transcurre desde el arribo del medio de transporte al territorio aduanero hasta que la persona que tuviere derecho a disponer de la mercadería solicite alguna de las destinaciones aduaneras autorizadas efectuando entonces una declaración detallada de la misma.

Dado que el cargador entrega al transportista bultos o contenedores cerrados, este último

no tiene posibilidad de constatar las características de la mercadería contenida en ellos, por lo que éstas últimas le son informadas, por el cargador, de una manera somera en el correspondiente conocimiento o carta de porte.

El transportista sólo se encuentra en condiciones de constatar lo que es visible o mensurable para él, es decir la cantidad de los bultos, su volumen y su peso que también se individualizan en el correspondiente documento de embarque.

Recordemos que el "*conocimiento de embarque*" ("*bill of lading*") así como la "*carta de porte aérea*" ("*airway bill of lading*") —usualmente denominada "guía aérea"— y la "*carta de porte terrestre*" cumplen diferentes funciones: por una parte constituyen un elemento de prueba del contrato de transporte celebrado entre el cargador y el transportista; por otra parte prueban que la mercadería fue cargada a bordo del medio de transporte y, por último, son títulos representativos de la carga, de manera que quien posee legítimamente dicho documento se encuentra autorizado para disponer de la mercadería a que éste hace referencia durante el viaje y a exigir la entrega en destino.

Por esta última razón estos instrumentos poseen las características de un "título de crédito", siendo documentos constitutivos de un derecho a favor de su portador legítimo⁸¹.

79. Así surge de lo establecido en el art. 956 inciso c) del Código Aduanero argentino: "...La presentación del manifiesto general de la carga, del rancho, de la pacotilla y de la relación de la carga equivale a efectuar una declaración relativa a lo expresado en los mismos".

80. Las reglas operativas de este tramo de responsabilidad se encuentran desarrolladas en el Código Aduanero argentino en la Sección III (Importación) del Título I y en materia de exportación se encuentran en la sección IV (Exportación), Título II. Hemos desarrollado este punto en "*Código Aduanero, comentarios, antecedentes y concordancias*", Tomo II-A, pag. 23, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986.

81. Con relación al carácter de título de crédito del "conocimiento de embarque": Raymundo L. Fernández, "*Código de Comercio de la República Argentina comentado*", Buenos Aires, 1954, Tomo VI, pág. 31; Luis Beltrán Montiel, "*Curso de Derecho de la Navegación*", Editorial Astrea, 1979, pág. 301; José Domingo Ray, "*Derecho de la Navegación*" en colaboración con Emilia Krom, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1964, pág. 42. Con relación al mismo carácter de la "carta de porte aéreo": Raymundo Fernández, obra citada, Tomo I, Volumen 1, página 417 (al comentar la Convención de Varsovia) y pág. 458 (al comentar la ley argentina); Federico Videla Escalada, "*Manual de Derecho Aeronáutico*", Víctor P. de Zavalía, 5ª edición, Buenos Aires, 1979. Con relación a la carta de porte terrestre (ferroviaria o automotor), ello depende de la legislación de que se trate. Así, en la legislación argentina, al considerársela representativa de la mercadería (Raymundo Fernández, obra citada, Tomo I, Volumen 1, pág. 503), cumpliría efectos similares a los de los instrumentos indicados anteriormente. No obstante, para la "Convención Reguladora del Contrato de Transporte Internacional de Mercaderías por Carretera" celebrado en Ginebra, el 19 de mayo de 1956 (conocido con las siglas "CMR") no sería un título representativo de la mercadería o título de crédito. Los redactores de esa convención no habrían considerado convenien-

La descripción somera de la mercadería en estos documentos, hace que al pasarse estos datos al "manifiesto de carga" que el transportista elabora para la aduana, la declaración de la mercadería en ellos consignada sea "sumaria"⁸² o "genérica".

El Consejo de Cooperación Aduanera en el Anexo A-1 a la Convención de Kyoto de 1973 al referirse a la documentación exigible al transportista que arriba al medio de transporte expresa que las autoridades aduaneras aceptarán que el documento no contenga otros datos que los necesarios para identificar la mercadería y el medio de transporte.

En notas agrega que "las autoridades aduaneras podrán exigir, para asegurar la identidad de las mercancías, la presentación de un documento comercial, de un documento de transporte o de otro documento que acompañe a las mercaderías" (nota a la Práctica Recomendada 19) y que "por regla general las autoridades aduaneras no exigirán otros datos que la designación de las mercaderías, de los bultos (marcas y numeración, número y naturaleza, peso) y la identificación de los medios de transporte" (nota a la Norma 11).

Como hemos dicho antes, cuando la mercadería viene acondicionada en bultos o contenedores el transportista no tiene acceso al conte-

nido de dichos envases, por lo cual la descripción de la mercadería, aunque sea indicada de manera genérica o sumaria, no constituye una declaración personalmente comprometida por el transportista.

Su obligación consiste en transcribir lo que ha sido declarado por el cargador, pues mal puede exigírsele exactitud en la declaración de mercadería cuyo acceso le está vedado⁸³.

Distinto es el caso de la mercadería a granel que es cargada ante su vista, salvo que la similitud entre la especie declarada y la cargada sea tan grande que pudiera engañar a quien no fuera un experto o una persona familiarizada con el producto.

El transportista debe, no obstante, hacerse responsable de la declaración en cuanto a la cantidad de los bultos o del peso o volumen de la mercadería a granel que se carga en el medio de transporte bajo su mando.

Sobre este punto no es casual que cuando el legislador contempla sanciones por diferencias injustificadas en materia de manifiestos de carga se refiera a "sobrantes" o "faltantes" conceptos que aluden inequívocamente al elemento cuantitativo⁸⁴.

X. LA DECLARACIÓN DE QUIEN TIENE LA DISPONIBILIDAD JURÍDICA

te darle ese carácter por razones que hacen al transporte ferroviario y porque la rapidez del transporte por carretera hacía prácticamente improbable la venta sobre documentos de la mercadería transportada (Francisco José Sánchez-Gamborino, "El contrato de transporte internacional - CMR", Editorial Tecnos, Madrid, 1996, § 255 y § 256, pág. 84).

82. Los artículos 43 y siguientes del Código Aduanero Europeo y 183 y siguientes de su Reglamentación, la denominan "declaración sumaria". El art. 183 apartado 2 dispone que la declaración sumaria será conservada por la autoridad aduanera "...para controlar que las mercaderías a que se refiere reciban un destino aduanero en los plazos previstos..."

83. Por ello resulta absurda y contraria al Código Aduanero, la exigencia establecida por la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) de Argentina, quien por las resoluciones Generales 565/99, 621/99 y 661/99 estableció la obligación de los transportistas y depositarios de efectuar una declaración detallada respecto de la mercadería existente en los bultos o contenedores. Además de exigírsele una declaración de datos que estos agentes no pueden informar, se les requirió que lo hicieran antes de que se venciera el plazo establecido en la ley (art. 217 del Código Aduanero) de que disponen los titulares de la mercadería para solicitar destinación aduanera y declarar en detalle. La irrazonabilidad de la medida queda de manifiesto al exigirse la declaración en detalle a los fines de aplicar las sanciones del art. 211 del Código Aduanero el cual, como se explica en el texto, sólo castiga los "sobrantes" y "faltantes" de las declaraciones sumarias, pero no las diferencias de naturaleza, especie o calidad.

84. Jorge C. Sarli, "Reflexiones acerca de las declaraciones inexactas en el despacho de mercaderías de importación", Revista de Estudios Aduaneros, N° 10, Segundo semestre de 1996 y Primer semestre de 1997, página 63. Así se puede apreciar en los casos de faltantes o sobrantes a la descarga del medio de transporte (arts. 141, 142, 150, 151, 156, 157, 163 y 164 del Código Aduanero argentino; art. 478 del Regulamento Aduaneiro Brasileiro), faltante en la permanencia a bordo de la mercadería (art. 190 del Código Aduanero argentino), faltantes en el depósito provisorio de importación (art. 211 del Código Aduanero argentino), faltante en el depósito de almacenamiento (art. 293 del Código Aduanero argentino).

**DE LA MERCADERÍA EN LA
SOLICITUD DE DESTINACIÓN
ADUANERA PERTINENTE.
LA "DECLARACIÓN EN DETALLE".**

Una vez que la mercadería de importación arriba al territorio aduanero el consignatario (o destinatario) de la mercadería que es quien tiene la disponibilidad jurídica de la mercadería (y que, por ende es el único que se encontrará legitimado para actuar como importador) debe, dentro de un plazo, solicitar la destinación aduanera⁸⁵, lo que debe hacer juntamente con la declaración informativa mediante la cual se dan a conocer al servicio aduanero todos los datos necesarios para determinar el tratamiento aduanero al cual se encuentra sometida (es decir el régimen de tributación y el régimen de prohibiciones o restricciones).

La función de esta declaración informativa, denominada "declaración en detalle"⁸⁶, por

contraposición a la "declaración sumaria" o "declaración genérica" que se efectúa al arribo del medio de transporte, es necesaria para permitir la identificación y correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería sometida a despacho. Ella pone en práctica la cooperación privada en la función de clasificar y valorar la mercadería permitiendo prescindir del examen directo en relación con la mayor parte de la mercadería que debe someterse a control aduanero, poniendo en efecto el despacho en confianza⁸⁷. Esta declaración en detalle puede revestir dos modalidades distintas.

X. 1. La declaración se limita a los "elementos de hecho", para que la aduana clasifique y valore la mercadería a fin de determinar el tratamiento aduanero de la misma.

Algunas legislaciones aduaneras requieren

85. El artículo 217 del Código Aduanero argentino lo fija en quince días que se computan por días hábiles (conforme art. 1007 del mismo Código), transcurridos los cuales se ordena la enajenación en pública subasta o en ofertas bajo sobre de la mercadería, sin que por ello se pierda la propiedad hasta el momento de su adjudicación, en cuyo caso el consignatario tendrá igualmente derecho al cobro del producido de la subasta menos los tributos y gastos que se hubieren devengado. El art. 414 del Regulamento Aduaneiro Brasileiro dispone que, si la mercadería estuviese en recinto aduanero (como puertos, aeropuertos y puntos habilitados en las fronteras terrestres) dentro de la zona primaria aduanera, el despacho de importación debe comenzar dentro de los noventa días de la descarga y después de agotado el plazo antedicho dentro de los cuarenta y cinco días posteriores si la mercadería estuviera en depósito aduanero en zona secundaria aduanera. Si se tratare de envíos postales el plazo es de noventa días contados desde la apertura de la encomienda postal. La extensión de estos plazos se comprende si se tiene en cuenta que, a diferencia de la legislación argentina, en la legislación brasileña la inobservancia de ese plazo es considerado como abandono de la mercadería (art. 416 del R.A.B.). Ver también artículos 11 de la Ley de Alemania; arts. 64 y 89 último párrafo de las Ordenanzas de Aduana de España; arts. 84 y 85 del Código de Aduanas de Francia; art. 95 del texto Único de Legislación Aduanera de Italia; art. 107 de la Ley General de Aduanas de Perú, art. 31 de la Ley de Aduana de Suiza y art. 24 de la Ley de Aduana de Venezuela.

86. Esta es la denominación que se le da en la legislación comparada (ver nuestro "Código Aduanero - Comentarios, Antecedentes y Concordancias", Tomo II-A, página 200 y nota 7, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986). Con anterioridad a la sanción del Código Aduanero Europeo, el Código de Aduanas de Francia, bajo el título IV, "Operaciones de desaduanamiento" incluía en su Capítulo Primero las "Declaraciones en detalle", las que, según el art. 95 del mismo, debían ser hechas por escrito y debían contener todas las indicaciones necesarias para la aplicación de las regulaciones aduaneras y para el establecimiento de las estadísticas de aduana. El art. 84 de ese mismo ordenamiento indicaba que todas las mercaderías importadas y exportadas debían ser objeto de una declaración en detalle para su asignación a un régimen aduanero. La Ley de Aduana de la entonces República Federal de Alemania, por su parte, indicaba en su art. 12, bajo el título "Declaración en detalle" que el interesado debía declarar en sede aduanera, la mercadería que iba a ser objeto de pedido de desaduanamiento, indicando las características y las circunstancias de la importación que fueran determinantes para el tratamiento aduanero, agregando que en ciertos casos particulares el servicio aduanero puede renunciar a la declaración en la medida en que las características y las circunstancias determinantes para el tratamiento fueron notorias y manifiestas o si estimare, por otras razones, que la declaración no es necesaria en el segundo párrafo del referido artículo 12 se disponía que la declaración en detalle debía ser registrada en el mismo tiempo que el pedido de desaduanamiento, lo que esta indicando que se estaba discriminando claramente la solicitud de destinación aduanera de la declaración de los elementos necesarios para poder aplicar el tratamiento aduanero que le correspondiera a dicho régimen.

87. Fernando Camauër, "La declaración aduanera", Revista de Estudios Aduaneros, N° 3, Buenos Aires, 1991.

la declaración de los elementos de hecho concernientes a la mercadería con el fin de que el servicio aduanero pueda, sobre la base de esos datos, clasificarla en la nomenclatura aplicable y establecer el valor en aduana de la misma.

La clasificación indicará si está sujeta a prohibiciones a la importación o exportación (según el caso) o a algún otro tipo de restricción, así como también si está sujeta al pago de tributos y en su caso el importe de los mismos (si fueren derechos específicos) o su alícuota (si fueren derechos *ad valorem*).

De la clasificación dependerá cuales serán los requisitos o certificaciones previas exigibles para posibilitar la destinación aduanera de la mercadería. Por su parte, la valoración de la mercadería es imprescindible para determinar la base imponible sobre la cual será aplicada la alícuota de los tributos "*ad valorem*" que fueron procedentes.

Como se puede apreciar, la correcta determinación del tratamiento aduanero al que se encuentra sometida la mercadería cuya destinación es solicitada, depende de su clasificación y valoración, para las cuales el servicio aduanero debe contar con una declaración en detalle de todos los datos que le permitan realizar esas operaciones.

Los datos requeridos en la mencionada declaración incluirá tanto las características de la mercadería (naturaleza, especie, calidad, esta-

do, peso, cantidad y origen) como también las circunstancias que rodean su importación, principalmente en lo referente a los aspectos de la relación comercial subyacente entre el importador y el proveedor extranjero o entre el exportador y el destinatario en el extranjero (precio, condiciones de nivel comercial, condiciones de financiación, existencia de cánones o regalías pagaderas al proveedor, la existencia o no de envíos escalonados, importe del flete y el seguro del transporte, etcétera), ya que ello incide principalmente en las normas de valor que deban ser aplicadas⁸⁸.

La declaración de los datos debe ser veraz, completa e inequívoca a fin de permitir que el servicio aduanero pueda efectuar una correcta clasificación y valoración de la misma.

En estos casos la legislación suele exigir la mención de la posición de la mercadería en la nomenclatura arancelaria aplicable, mas ello no implica comprometer una declaración respecto de la posición arancelaria indicada sino una mera propuesta de clasificación⁸⁹.

En las legislaciones que ponen a cargo del servicio aduanero las tareas de clasificación y de valoración, su inclusión en la declaración tiene la función de una mera colaboración con la aduana para que ésta tenga una guía que le facilite su tarea, la que de todas maneras le queda reservada en todos los casos⁹⁰.

En otras palabras, el importador o exportador cumple con su deber informando de mane-

88. En una obra anterior (Enrique C. Barreira, "*Código Aduanero - Comentarios, antecedentes y concordancias*", Tomo II-A, página 201, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986) puntualizamos que la declaración propiamente dicha (o "declaración en detalle") no se limitaba a una información acerca de las características de la mercadería, sino también a las circunstancias que rodean su importación. Fernando Camauér, ("*La declaración aduanera*", Revista de Estudios Aduaneros, Nº 3, página 15, Buenos Aires, 1991) comparte este punto de vista al definir a esta declaración aduanera como "*la manifestación escrita que realiza la persona legalmente facultada, mediante la cual se individualiza, cuantifica y valora una mercadería a la que se pretende someter a alguna de las destinaciones aduaneras autorizadas, proporcionando asimismo otros datos inherentes a la misma, a la transacción de la cual es objeto y a las circunstancias de la importación o exportación de que se tratare*".

89. Horacio García Prieto ("*La declaración aduanera de la posición arancelaria errónea en la legislación actualmente vigente*", Revista de Estudios Aduaneros, Nº 6, página 41, Segundo semestre de 1993 y Primer Semestre de 1994).

90. Tal es lo que surge del artículo 241 del Código Aduanero argentino (Ley 22.415) cuando establece que "*Con sujeción a las normas establecidas en la legislación, en la forma, en los plazos y con los recaudos que estableciere la Administración Nacional de Aduanas con alcance general, el servicio aduanero procederá a verificar, clasificar y valorar la mercadería de que se tratare, a fin de determinar el régimen aplicable a la misma*". Sobre este punto, ver nuestro "*Código Aduanero - Comentarios, antecedentes y concordancias*", Tomo II-A, pág. 263, Comentario al art. 234 y la nota 4, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, año 1986.

ra completa y veraz todos los elementos necesarios para la aduana realice una correcta clasificación y valoración, por lo que la incorrecta mención de la posición en la nomenclatura no resulta punible⁹¹. Esta es la llamada "cuestión de aforo", de larga tradición en la jurisprudencia y doctrina argentinas⁹².

X.II. La declaración de los "elementos normativos".

Distintas son las consecuencias si la legislación aduanera dispone, a través del sistema de selectividad, que una parte de las importaciones y exportaciones no sean objeto de control alguno; ni de examen físico de la mercadería, ni tampoco de examen de la documentación presentada (el llamado "canal verde"); supuesto en el cual el servicio aduanero no tiene oportunidad de clasificar ni valorar lo declarado.

En este caso, la legislación exige que el importador o el exportador, según el caso, formule la declaración comprometiendo en su declaración la clasificación de la mercadería en la nomenclatura y la aplicación de las reglas de valoración aplicables, haciéndolo responsable por las inexactitudes correspondientes⁹³.

Este sistema implica poner a cargo del declarante la responsabilidad del encuadre legal de la operación de que se trate y liberar al ser-

vicio aduanero de la función de clasificar y valorar.

Dentro de este sistema, el ámbito del principio del "despacho en confianza" es ampliado, de manera que el servicio aduanero pueda omitir no solamente la tarea de verificación (examen físico) de la mercadería, sino también las tareas de control documental y la correspondiente supervisión sobre la clasificación y valoración de la misma. Es un sistema tentador para los servicios de aduana pues, no sólo reduce sus costos, sino que disminuye el ámbito de su responsabilidad por el desempeño en las tareas de control.

Si bien el declarante puede verse beneficiado por la mayor rapidez en el trámite del despacho, se ve perjudicado en cuanto asume una responsabilidad adicional, ya que se pone a cargo de él la tarea de interpretar textos de clasificación y valoración que, debido a su complejidad, requieren de una alta especialización que no está exenta de un alto grado de posibilidad de error.

Esto es particularmente preocupante en el caso de la clasificación de la mercadería en la nomenclatura, pues la dificultad para ubicar clasificatoriamente la mercadería es a veces tan difícil (sobre todo en ciertos capítulos), que no sólo son los importadores y exportadores quienes cometen los errores, sino que también

91. Tal es lo que surge del artículo 957 del Código Aduanero argentino, el cual establece que: "La clasificación arancelaria inexacta comprendida en cualquier declaración relativa a operaciones o a destinaciones de importación o de exportación no será punible si se hubieren indicado todos los elementos necesarios para permitir al servicio aduanero la correcta clasificación arancelaria de la mercadería de que se trate".

92. Hace ya largo tiempo Ismael Basaldúa ("Legislación Penal Aduanera", Buenos Aires, 1923, página 47) sostenía que había casos en los cuales la mercadería ha sido bien declarada en cuanto a clase, calidad y cantidad y, no obstante esto, se han hecho encuadrar dentro de una partida de la tarifa que no corresponde, agregando "...cuando esto sucede, no hay infracción ni lugar a pena alguna, porque la obligación de aforar no incumbe al comerciante, sino al Vista de aduana encargado del despacho". Es aleccionador el razonamiento que hace este autor así como la jurisprudencia que cita, pues trasunta un gran respeto por el principio de legalidad en materia infraccional aduanera. Expresa "La Aduana al imponer pena en los casos aludidos ha invocado un decreto del Poder Ejecutivo de fecha 5 de mayo de 1911, que establece la obligación a cargo del comerciante de aforar la mercadería; pero sometidas esas decisiones a la revisión de la justicia federal, fueron revocadas, porque las Ordenanzas de Aduana no imponen al comerciante, a este respecto, otros requisitos que los enumerados en el artículo 104 y el Poder Ejecutivo no tiene facultades para crear por simples decretos nuevas causas de penalidad", citando en su apoyo los siguientes casos: Cámara Federal de la Capital: Lozano y Vázquez, sentencia del 29 de diciembre de 1913. Corte Suprema Nacional: Costaguta, David y Cia., sentencia del 31 de octubre de 1914.

93. Claude Berr y Henri Tremeau, "Droit Douanier", Librairie generale de droit et de jurisprudence, París, 1981, parágrafo 249, página 176, quienes sostienen que, salvo los casos en que se requiere la declaración verbal, éste era el sistema que regía en Francia en ese momento.

incurren en ellos los propios funcionarios aduaneros⁹⁴.

La actividad clasificatoria no es totalmente reglada, sino que da lugar a cierto grado de discrecionalidad técnica. Tal es el caso, por ejemplo, cuando la nomenclatura requiere establecer si un artículo completo "presenta las características esenciales" del artículo terminado; cuando requiere identificar el artículo que le "confiere carácter esencial" a un conjunto, o determinar la mayor o menor analogía de un producto frente a dos posiciones que constituyen una opción clasificatoria⁹⁵.

En otros casos nos enfrenta con casos en los cuales el ritmo de los avances tecnológicos requiere de una actualización que muchas veces sólo el servicio aduanero se encuentra en condiciones de afrontar.

Esta exigencia se agrava aun más cuando el ordenamiento jurídico pone a cargo del importador o del exportador la responsabilidad por la adecuada aplicación de las alícuotas de los tributos aplicables o incluso la liquidación de los mismos⁹⁶.

X.III. La declaración de los datos de la mercadería por vía informática.

La introducción del sistema de selectividad y de la vía informática como modo de declaración, ha llevado a las autoridades públicas que dictan las reglamentaciones, quizás sin que hayan adquirido conciencia de ello, a exigir que la declaración aduanera se integre con una tarea de "interpretación de las normas aplicables" y que la misma se haga "bien", bajo amenaza de sanción en caso contrario.

Hemos dicho que los sistemas informáticos requieren la individualización de la mercadería

a través de una codificación numérica, para lo cual utilizan la que surge de la Nomenclatura vigente y a la cual se le suelen añadir algunas aperturas locales con el fin de determinar especificaciones que no se encuentran contempladas en el Sistema Armonizado tales como estado, categoría, marca y modelo.

En tales casos el sistema informático si bien permite aportar gran parte de los datos requeridos en forma codificada (estado, peso, cantidad, precio, origen, procedencia y otras características técnicas), no contempla la posibilidad de registrar una descripción de la naturaleza, especie o calidad de la mercadería (como lo permitía antes el sistema de declaración en documento escrito), sino que la individualización de la mercadería se hace lisa y llanamente a través de su individualización en los códigos numéricos de la nomenclatura.

En esta tesitura, la actividad de comprometer la declaración aduanera se convierte en una labor de alto tecnicismo, propia de expertos, pues se requiere conocer profundamente la nomenclatura, sus normas de aplicación y los criterios aprobados en esta materia por parte de los órganos nacionales e internacionales, a lo que cabe agregar que quedan sin efecto las declaraciones incompletas, duales o ambiguas⁹⁷.

En otras palabras, dado que la declaración se hace a través del encuadre de la situación de hecho en algunos de los símbolos que el sistema clasificatorio vigente posee, nos hallamos ante dos niveles de traducción simbólica: el primero (y tradicional) es el de traducir en palabras el concepto de la mercadería que, en concreto, se quiere declarar; y el segundo es el de volver a traducir, en otro sistema simbólico más complejo que el del lenguaje, esas pala-

94. Horacio García Prieto, "La declaración aduanera de la posición arancelaria errónea en la legislación actualmente vigente", Revista de Estudios Aduaneros, N° 6, página 42.

95. Horacio García Prieto, "La declaración aduanera de la posición arancelaria errónea en la legislación actualmente vigente", Revista de Estudios Aduaneros, N° 6, página 42.

96. La jurisprudencia tiene dicho que en la legislación argentina, los errores cometidos en la indicación de la alícuota o en la liquidación no es punible por tratarse de tareas que se hallan a cargo del servicio aduanero.

97. Fernando Camauër, "La declaración punible en el Sistema Informático María", Revista de Estudios Aduaneros, N° 6, página 38, Segundo Semestre de 1993 y Primer semestre de 1994.

bras y el concepto que ellas implican, en códigos numéricos preestablecidos. Si las posibilidades de error existían en el primer nivel de simbolismo, se duplican con el segundo. Con el agravante que el error en la tarea de ubicar la mercadería en ese sistema, implicará la comisión de una declaración aduanera inexacta en la solicitud de destinación aduanera correspondiente.

De esta manera, se configura como infracción de declaración inexacta la mera indicación por parte del declarante de una posición en la nomenclatura que no sea la que el servicio aduanero considera que corresponde en el caso⁹⁸.

De mantenerse, para estos casos, el rigor sancionatorio que es usual en la legislación infraccional aduanera para los supuestos de declaración inexacta de los "elementos de hecho", se estaría castigando no ya la declaración inexacta sino el error, muchas veces cometido de buena fe, en la aplicación e interpretación clasificatorias de las normas aplicables.

En otras palabras, más que la inexactitud en los datos proporcionados, se puede estar castigando la impericia en los conocimientos técnicos aduaneros.

Es por ello que, en caso de adoptarse este último sistema, deberán adecuarse las normas penales que castigan la declaración inexacta, disminuyendo su gravedad en cuanto pudieran estar castigando casos de impericia en la interpretación del sistema clasificatorio o de valoración. Las normas penales no deben estar destinadas a castigar la falta de ciencia clasificatoria del importador o exportador.

X.IV. La voluntariedad en la declaración aduanera y la necesidad de adecuar las sanciones aduaneras al nuevo contexto en que se desenvuelven las declaraciones aduaneras "en detalle".

Las legislaciones aduaneras exigen que la declaración aduanera en detalle, se haga de

conformidad con los formularios que al efecto indica el servicio aduanero. La redacción de éstos limita la espontaneidad de la declaración que pueda realizar el importador o exportador sin que, en la mayoría de los casos las restricciones que dichos encasillamientos implican, produzcan una limitación en la libre exteriorización de la voluntad del administrado.

No obstante, el sistema informático suele ser más estricto en esta materia, estableciendo opciones que en su llenado pueden colocar al administrado en la situación de tener que declarar de un modo que no se compadece con lo que tiene intención de comunicar a fin de transmitir un dato veraz acerca de la naturaleza especie o calidad de la mercadería de que se trata, y esto hace replantear la razonabilidad de aplicar sanciones por diferencias en una declaración cuya autoría está distorsionada por el sistema.

Dado que la sanción tiene una finalidad ejemplificadora y para ello la amenaza de sanción debe disuadir al agente de que éste cometa conductas reprochables, la posibilidad de evitar la conducta ilegal (es decir la libertad de decidir) es un presupuesto básico de la imputación sancionatoria, pues, excluyéndose la posibilidad de actuar voluntariamente, cesa la razón de ser de la pena y ésta se convierte en irrazonable y, consecuentemente, en injusta.

Si bien en la declaración informática la falta de libertad para declarar no es absoluta no cabe duda, no obstante, que el régimen penal no podrá ser aplicado con el rigor previsto para las declaraciones totalmente espontáneas.

Por eso consideramos loable la jurisprudencia según la cual no resulta razonable considerar que la actora deba ser sancionada por inexactitud en su declaración al estar la descripción de la mercadería sujeta a los límites que le asigna un sistema informático, en que resulta prácticamente imposible la realización de una descripción total y detallada de la mercadería en la medida en que el declarante

98. Fernando Camauër, obra citada en la nota anterior.

se encuentre sujeto a un texto preestablecido que no contemple la opción que se adecue a los datos correspondientes a la mercadería en cuestión, pues la descripción no depende sólo del contribuyente sino del sistema de textos previamente informatizados y sujetos a elección a través de distintas opciones (o no) con las que cuenta el declarante⁹⁹.

Resumiendo, en las infracciones por declaración aduanera inexacta, corresponde distinguir dos grupos de casos:

a) Por una parte los casos en los cuales se castiga la declaración inexacta de los "elementos de hecho"; es decir:

a-1) la referente a la descripción de la mercadería (naturaleza, especie, calidad, estado, cantidad, peso, volumen, origen, etcétera) que va a tener importancia fundamental en cuanto a la ubicación de la mercadería en la nomenclatura aplicable y secundariamente en su valor; y

a-2) la referente a la relación subyacente en la relación comercial entre el proveedor extranjero y el importador (existencia o no de vinculación, incidencia de la misma en el precio, existencia de cánones y regalías, etcétera) que son elementos de hecho ajenos a la mercadería en sí, pero que tienen una directa incidencia en la liquidación del valor en aduana.

b) Por el otro, aquellos casos en los cuales lo que se castiga es el error técnico en los "elementos normativos", es decir en la interpretación o aplicación de las normas clasificatorias o de valoración.

De aceptarse el criterio amplio, un principio de justicia exige discriminar claramente los casos antedichos a los fines de establecer sanciones menos severas en los casos en los cuales la declaración inexacta procede de errores técnicos en los elementos normativos, ya que siendo allí el error más excusable, el reproche social es menor y consecuentemente también debe ser menor la sanción aplicable.

No obstante, en esta última tesitura, deberían tenerse presente casos en los cuales los errores son gruesos o inexcusables, adecuando la gravedad de la pena.

XI. CONCLUSIONES.

1) El vocablo "declaración aduanera" es utilizado para designar a dos instituciones diferentes que tienen finalidades, características y efectos prácticos distintos: por una parte a la solicitud de determinado destino aduanero (solicitud de destinación aduanera), que implica una "declaración de voluntad" del administrado que peticiona la aplicación de determinado régimen a la mercadería importada o exportada y por la otra a una mera "declaración de información" (declaración aduanera propiamente dicha), en la cual el administrado nada pide, sino que se limita a informar sobre los datos de la mercadería y sobre aspectos de la relación jurídica y comercial con su contraparte en el exterior, con el fin de que el servicio aduanero pueda fiscalizar la correcta clasificación y valoración aduanera.

2) Mientras la declaración de información es susceptible de ser verdadera o falsa y, por lo tanto, punible como declaración inexacta, la declaración de voluntad no es verdadera ni falsa, sino que busca que el Estado emita un acto administrativo esencial para la producción de los efectos jurídicos perseguidos.

3) La solicitud de destinación aduanera constituye técnicamente una "declaración de voluntad" que origina el procedimiento tendiente a obtener la conformidad del servicio aduanero.

4) Si bien la solicitud de destinación aduanera es una declaración de voluntad, no consti-

99. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "E", sentencia del 24 de febrero de 1999 en la causa "Disporteko S.A. c/ A.F.I.P." (Causa 9174-A) con voto de la Dra. Paula Winkler al cual adhirió la Dra. Catalina García Vizcaíno (Revista de Estudios Aduaneros, N° 13, página 179).

tuye un "acto jurídico" sino un simple "acto voluntario lícito", lo que no obsta a que, como tal, le sean aplicables los principios generales de los actos jurídicos voluntarios y, en especial, las reglas sobre la validez y eficacia de los simples actos voluntarios.

5) Sin perjuicio de lo expresado en el punto anterior, una vez dictado el acto (generado a través del procedimiento puesto en marcha por el particular), autorizando o denegando la solicitud de destinación aduanera, le serán aplicables a éste las reglas de invalidez e ineficacia de los actos administrativos.

6) La registración de la solicitud de destinación aduanera tiene importantes consecuencias:

a) da comienzo al procedimiento administrativo tendiente a obtener la autorización de la destinación aduanera solicitada;

b) determina los elementos necesarios para practicar la liquidación tributaria;

c) determina el alcance de las restricciones de carácter económico a la importación o a la exportación;

d) determina la inalterabilidad de la declaración informativa anexa a la solicitud de destinación correspondiente; y

e) compromete la responsabilidad penal del declarante respecto de la exactitud de los datos consignados en la misma.

7) La diferencia entre la declaración aduanera como "solicitud de destinación" y como "declaración de información" se pone claramente de manifiesto en el hecho que la primera puede ser dejada sin efecto por la propia voluntad que la generó, mientras que la segunda es inalterable.

8) El desistimiento, en cuanto retractación de la voluntad expresada en la solicitud de destinación presentada y registrada ante el servicio aduanero, implica el abandono de la intención de obtener lo solicitado, dejando sin efecto el trámite del despacho aduanero y, por ende, las consecuencias que se hubieran comen-

zado a generar en el ámbito tributario y de las restricciones aduaneras.

9) Es inapropiado confundir el "desistimiento" con la "invalidación", la "anulación" o la "revocación" de la solicitud de destinación aduanera, ya que estas últimas son instituciones jurídicas que poseen características muy precisas que no se dan en este caso.

10) El desistimiento sólo se justifica respecto de las destinaciones aduaneras definitivas, pues las suspensivas siempre son susceptibles de ser dejadas sin efecto mediante la opción por otra destinación suspensiva o por una destinación definitiva.

11) Es aconsejable que en una futura modificación del Código Aduanero argentino se adopte el criterio amplio propuesto por el Consejo de Cooperación Aduanera de admitir el desistimiento hasta el momento mismo de la entrega de la mercadería librada por el servicio aduanero.

12) El principio del "despacho en confianza", según el cual el servicio aduanero se fía en la veracidad de la declaración del importador o exportador, es el que justifica la severidad en las penas contempladas para los casos en que se comprobare la existencia de inexactitudes que hubieran podido poner en peligro la correcta aplicación de los tributos, de las prohibiciones o de los estímulos a la exportación.

13) El transportista no tiene posibilidad de constatar las características de la mercadería contenida en los bultos o contenedores cerrados, por lo que la declaración que supone la presentación del manifiesto sólo puede referirse a la cantidad de bultos, su volumen y su peso, por lo que las diferencias punibles en esa fase sólo se deben a "sobrantes" o "faltantes".

14) En cuanto a la descripción de la mercadería, la obligación del transportista sólo consiste en transcribir lo que ha sido declarado por el cargador por lo que es irrazonable exigirle

que haga una declaración "en detalle" de la mercadería que se encuentra en el interior de los contenedores o bultos y, menos aún, que comprometa la posición que le correspondería a la mercadería en la nomenclatura aplicable.

15) En las legislaciones que ponen a cargo del servicio aduanero las tareas de clasificación y de valoración, el importador o exportador cumple con su deber informando de manera completa y veraz todos los elementos necesarios para que la aduana realice una correcta clasificación y valoración, en cuyo caso la inclusión de la posición arancelaria en la declaración constituye una mera colaboración con la aduana, por lo que la incorrecta mención de la posición en la nomenclatura pese a existir una correcta descripción, (llamada "cuestión de aforo") no resulta punible.

16) En los casos en que las legislaciones exigen que el declarante comprometa en su declaración la clasificación de la mercadería en la nomenclatura y la aplicación de las reglas de valoración aplicables, haciéndolo responsable por las inexactitudes correspondientes y liberando al servicio aduanero de la función de clasificar y valorar, se permite a este último no sólo omitir la verificación de la mercadería, sino también el control documental y la corres-

pondiente supervisión sobre la clasificación y valoración de la misma, lo que si bien beneficia al declarante por la mayor celeridad, lo perjudica al poner a su cargo la tarea de interpretar textos de clasificación y valoración que, debido a su complejidad, requieren de una alta especialización que no está exenta de un alto grado de posibilidad de error.

17) La vía informática, como modo de declaración, ha llevado a las autoridades que dictan las reglamentaciones, quizás sin que hayan adquirido conciencia de ello, a exigir que la declaración aduanera se integre con una tarea de "interpretación de las normas aplicables" y que la misma se haga "bien", bajo amenaza de sanción en caso contrario, pese a que la legislación de base no autorice ese criterio.

18) La actividad de comprometer la declaración aduanera por vía de símbolos se convierte en una labor de alto tecnicismo, propia de expertos que requiere de un profundo conocimiento de la nomenclatura, de sus normas de aplicación y de los criterios aprobados por los órganos nacionales e internacionales, lo que, unido al alto grado de probabilidad de error, lleva a que, so color de declaración inexacta, se llegue a castigar la falta de conocimiento o la impericia en la especialidad clasificatoria.