

<b>UNIDAD 6. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA. NACIMIENTO, EJECUCIÓN Y MODIFICACIÓN .....</b>	<b>2</b>
<b>1. LA RELACIÓN JURÍDICA ADUANERA .....</b>	<b>2</b>
<b>1.1 Concepto amplio .....</b>	<b>2</b>
<b>1.2 Sentido restringido (definición positiva) .....</b>	<b>2</b>
<b>2. CONCEPTO Y NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA .....</b>	<b>2</b>
<b>2.1. Concepto y contenido .....</b>	<b>2</b>
<b>2.2 Nacimiento. Hecho generador .....</b>	<b>3</b>
<b>3. SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA .....</b>	<b>6</b>
<b>3.1 Sujeto activo .....</b>	<b>6</b>
<b>3.2 Sujeto pasivo .....</b>	<b>7</b>
<b>4. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA .....</b>	<b>8</b>
<b>4.1 Definición .....</b>	<b>8</b>
<b>4.2 Clases de determinación .....</b>	<b>8</b>
<b>4.3 La determinación en el CAUCA II y la LGA .....</b>	<b>9</b>
<b>5. MEDIOS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA.....</b>	<b>10</b>
<b>5.1 Pago .....</b>	<b>11</b>
<b>5.2 Prescripción.....</b>	<b>12</b>
5.2.a Plazo inicial .....	12
5.2.b Interrupción .....	12
<b>5.3 Compensación.....</b>	<b>13</b>
<b>5.4 Destrucción o pérdida de las mercancías .....</b>	<b>13</b>
<b>5.5 Aceptación del abandono voluntario de las mercancías.....</b>	<b>13</b>
<b>5.6 Adjudicación de las mercancías consideradas legalmente como abandonadas .....</b>	<b>13</b>
<b>5.7 Confusión.....</b>	<b>13</b>

# **UNIDAD 6. La obligación tributaria aduanera. Nacimiento, ejecución y modificación**

## **1. La relación jurídica aduanera**

### **1.1 Concepto amplio**

El ingreso y la salida de mercancías del territorio nacional produce una serie de efectos jurídicos de diversa índole. Por ejemplo, la obligatoriedad de presentar permisos o autorizaciones, la de pagar tributos, la de poner a disposición las mercancías y mantenerlas en lugares autorizados, entre otros.

Esa gran diversidad de efectos jurídicos podrían englobarse en el concepto de relación jurídica aduanera. Esta relación estaría comprendida por las obligaciones, deberes y derechos que surgen entre el Estado y los sujetos privados en razón del ingreso o salida de mercancías del territorio nacional. Estas obligaciones, deberes y derechos son recíprocos.

### **1.2 Sentido restringido (definición positiva)**

La Ley General de Aduanas opta por establecer un concepto restringido del concepto al señalar en su artículo 52 que la “relación jurídica aduanera estará constituida por los derechos, los deberes y las obligaciones de carácter tributario aduanero, que surgen entre el Estado, los particulares y otros entes públicos, como consecuencia de las entradas y salidas, potenciales o efectivas de mercancías, del territorio aduanero.” La restricción consiste en limitar su extensión a aquellos derechos y obligaciones DE CARACTER TRIBUTARIO ADUANERO. Por éstos únicamente se pueden entender los que tienen relación con aspectos tributarios formales o materiales. Obligaciones como la presentación de permisos y el cumplimiento de otras disposiciones que regulan el comercio exterior, que no tienen un carácter tributario, no formarían parte del concepto. Se hubiera logrado un mejor tratamiento del tema aduanero si se hubiera incluido dentro del concepto de relación jurídica aduanera todos esos supuestos que fueron dejados de lado.

En lo que respecta al tema de esta unidad se hará referencia únicamente a las obligaciones tributarias que surgen como consecuencia del ingreso de las mercancías, dejando de lado aquellas que tienen otra naturaleza.

## **2. Concepto y nacimiento de la obligación tributaria aduanera**

### **2.1. Concepto y contenido**

Uno de los elementos constitutivos de la relación jurídica aduanera es el de la obligación tributaria aduanera. La LGA la define como “el vínculo jurídico que surge entre el Estado y el sujeto pasivo por la realización del hecho generador previsto en la ley.” (art. 53 LGA) Ese mismo artículo indica que la OTA está constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías.

Ese artículo también señala que “salvo que se disponga lo contrario, se entenderá que las disposiciones de esta ley respecto al cumplimiento de la obligación tributaria aduanera son aplicables a sus intereses, multas y recargos de cualquier naturaleza.” De aquí se deduce que tales conceptos, “intereses, multas y recargos de cualquier naturaleza”, no forman parte de la OTA, obligación principal, porque de lo contrario no tendría sentido esa aclaración.

En consecuencia, la OTA está constituida por el contenido de todos los tributos exigibles a la importación y exportación de mercancías. Otra forma de decirlo, es que es el “conjunto” de todos esos tributos.

No existe disposición expresa en la LGA que establezca que los “aranceles o derechos arancelarios” son tributos. En efecto, se podría objetar que el arancel no es un tributo en el sentido de que no se establece con la finalidad de atraer recursos financieros al Estado, aunque en la práctica los ingresos por aranceles sean altos y en consecuencia muy importantes para el Fisco y que su disminución se evalúe tanto en términos económicos financieros como de barrera al comercio exterior y protección de la producción nacional. Si consideramos al arancel como un fenómeno distinto al tributo, la definición que de la OTA establece la LGA sería insuficiente. Ahora bien, el artículo 57 de la LGA establece que “la base imponible de la obligación tributaria aduanera de los derechos arancelarios a la importación está constituida por el valor aduanero de las mercancías y, en los demás tributos de importación o exportación, por lo que establece su respectiva ley de creación.” Leyendo a contrario sensu esta disposición, debe considerarse a los derechos arancelarios a la importación como incluidos dentro del concepto de OTA.

La LGA no introduce aspectos de orden “material” en la regulación de esos tributos, entendiendo por éstos los que modifiquen las obligaciones “básicas” de los tributos. Por ejemplo, no varía la base imponible de los tributos o la tarifas, con una única excepción, el caso de la reimportación de mercancías que han salido del país bajo el régimen de exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo (LGA art. 189). Las nuevas regulaciones introducidas por la LGA están constituidas por los aspectos “formales”. En ese sentido, la LGA establece plazos de prescripción, los procedimientos de verificación, formas de garantizar el adeudo tributario, entre otros.

## **2.2 Nacimiento. Hecho generador**

La LGA establece que el “hecho generador de la obligación tributaria aduanera es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación...” (art. 55 LGA)

Como ocurre con los demás tributos, realizado el hecho generador nace a la vida jurídica una obligación tributaria, en este caso la OTA.<sup>1</sup> Por lo tanto, independientemente de la voluntad del importador o exportador o de la misma Autoridad Aduanera, con el hecho generador nace la OTA.

De la definición que efectúa la LGA se pueden señalar dos efectos o funciones del hecho generador:

- a. Por un lado “tipifica el tributo”
- b. Por otro, hace “nacer” la obligación tributaria aduanera.

El artículo 55 de la LGA establece una serie de actos, hechos o situaciones que configuran un hecho generador:

- a. En los regímenes definitivos de importación y exportación, sus modalidades y en los regímenes temporales y de perfeccionamiento activo, al aceptar la declaración aduanera.

El acto que generalmente constituye el hecho generador es la “aceptación” de la declaración aduanera, sobre todo respecto al procedimiento más normal de importación, el de la importación definitiva. Contrario a lo que sucede en otros tributos, por ejemplo, las obligaciones tributarias derivadas de un contrato de compraventa o en el caso del impuesto sobre la renta, en materia aduanera la aceptación es un acto administrativo emitido por la Autoridad Aduanera. En consecuencia, el nacimiento de la OTA depende de ese acto administrativo. Ahora bien, la Autoridad Aduanera no decide de por sí el dar por aceptada o no una declaración aduanera, en ese sentido, el hecho generador depende de la voluntad del interesado de solicitar mediante la declaración la aplicación de un determinado régimen aduanero. Sin embargo, una vez aceptada la declaración aduanera, el nacimiento de la OTA no depende de la Autoridad Aduanera, del agente aduanero o del consignatario, por ello se dice que es una obligación de origen legal.

El hecho generador hace nacer la obligación tributaria aduanera pero no necesariamente la obligación de pago, esto sucede, en materia aduanera, con los regímenes temporales o suspensivos y los regímenes de perfeccionamiento. El artículo 68 del CAUCA II al respecto señala lo siguiente:

“En los regímenes aduaneros definitivos de la importación y exportación el hecho generador de la obligación tributaria aduanera se produce al momento de aceptación de mercancías respectiva. En los regímenes suspensivos del pago de derechos e impuestos se entenderá acaecido el hecho generador al momento de la aceptación de la declaración al régimen, para el solo efecto de determinar el monto de la garantía que caucionará los tributos y otras cargas fiscales. En caso de cambio de régimen suspensivo a otro definitivo se estará a lo dispuesto en el párrafo primero.”

- b. En los regímenes aduaneros o modalidades, cuya declaración sea verbal, al presentar las mercancías a despacho por parte del declarante.

---

<sup>1</sup> CNPT, art. 31 “Concepto. El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.”

Con mayor o menor rigurosidad formal, actualmente todos los regímenes aduaneros requieren de una declaración escrita por parte del interesado. El único ejemplo usual de esta clase de declaración es el caso del viajero con respecto a las mercancías que constituyan efectos personales o equipaje. No obstante, en este caso si bien surge el deber de declaración, aunque sea verbal, no surge una obligación tributaria aduanera por no estar sujetas esas mercancías que constituyen equipaje y efectos personales al pago de tributos. En consecuencia, esta hipótesis es de limitada aplicación práctica. Con esa salvedad, el hecho generador, en este caso, se constituye con el acto voluntario del interesado de declararlas y la presentación (hecho jurídico) ante la aduana.

c. En los delitos y las infracciones tributarias aduaneras, se aplicará el régimen tributario vigente en la fecha de comisión del delito o la infracción, en la fecha del decomiso preventivo de las mercancías, cuando no pueda determinarse la fecha de comisión o en la que se descubra la infracción o el delito cuando las mercancías no sean decomisadas preventivamente ni se pueda determinar la fecha de comisión.

Esta disposición provoca una serie de interrogantes que parecen devenir del hecho de considerar como hecho generador una situación que posiblemente no es necesaria por las siguientes razones.

Los delitos típicamente asociados con los procedimientos aduaneros son el contrabando y la defraudación fiscal aduanera, tipificados por la LGA en las secciones I y II del Capítulo I, del Título X.

En el caso del contrabando, la acción penalizada es la que elude el ejercicio del control aduanero, independientemente de que las mercancías estén sujetas al pago de tributos. Tomando en cuenta que, con la elusión del control aduanero también se elude el pago de la OTA, parece lógico establecer un parámetro para fijar los tributos evadidos, parámetro que vendría dado por la disposición en comentario. La interrogante deriva del hecho de considerar que se evadió una OTA que todavía no había nacido, o, más bien, que nace con el propio hecho de la evasión del control aduanero.

Por otro lado, en el caso de la defraudación fiscal, no se está evadiendo el control aduanero, pero mediante ardid u otra acción, se está dejando eludiendo el pago de una OTA. En este caso, es requisito, obviamente, que la OTA haya nacido a la vida jurídica, en caso contrario no podría eludirse obligación alguna. Siendo así, parece innecesario establecer un “nuevo hecho generador” de la OTA. Ahora bien, en esta hipótesis parece que en la mayoría de ocasiones va a coincidir la fecha de comisión con el “momento” en que nace la OTA o sea la aceptación de la declaración aduanera, o, por lo menos, va a ser muy cercana a ese hecho si interpretamos que, como la aceptación es un acto administrativo, la comisión no podría darse en ese momento sino en el de la presentación de la declaración aduanera, acto que es efectuado no por la administración sino por el particular.

Los otros delitos aduaneros, considerados como tales por la LGA, no están penalizados con el pago de multas calculadas sobre la base de tributos evadidos. Sin embargo, cabría interpretar que, por ejemplo, si se ha destruido información de trascendencia tributaria aduanera, para efectos de determinar el régimen tributario

vigente, en términos de la ley, se tomaría el momento de la comisión del delito, aunque el hecho de la destrucción no sea en sí misma un acto con efectos tributarios en el sentido de hacer nacer una OTA, sino que es un mecanismo o medio para “eludir” obligaciones ya nacidas con anterioridad.

Se puede llegar a la conclusión de que la hipótesis establecida en el inciso c del art. 55 de la LGA no es en sí mismo un hecho generador, sino un mecanismo para “tipificar” los tributos evadidos para efectos de determinar las sanciones aplicables, únicamente. El nacimiento de la OTA sería independiente.

d. En la fecha de caída en abandono de las mercancías y en la de aceptación de su abandono voluntario.

El abandono voluntario de las mercancías es un acto mediante el cual el legitimado al retiro de las mercancías expresa su voluntad de renunciar a su derecho. El abandono se produce con su aceptación por parte de la Administración Aduanera.

El abandono “presunto” o “tácito” o “legal” se da por la inercia del legitimado al retiro de las mercancías en los casos dispuestos por la legislación. (Arts. 56, 78, 163, 178 LGA)

e) En el cambio de régimen, al aceptar la declaración aduanera en el nuevo régimen.

En esta hipótesis la ley hace nacer una nueva obligación tributaria aduanera, al menos para los efectos de tipificar los tributos a cancelar. Este es el caso de las mercancías ingresadas bajo un régimen suspensivo o temporal sobre las cuales se solicita un nuevo régimen, que puede o no ser un régimen definitivo. (Ver art. 68 del CAUCA II transcrito anteriormente.)

f) En la destrucción o pérdida de mercancías en depósito, en la fecha en que se descubra esa circunstancia, según el artículo 64 de la ley.

La destrucción o pérdida en depósito es un hecho que se constituye en hecho generador de obligaciones tributarias aduaneras. Este es otro ejemplo, como en otros vistos arriba, en donde se fija un hecho generador para efectos instrumentales. O sea, únicamente para determinar los tributos dejados de percibir en ese caso en concreto. Ahora bien, si se considera que estando en depósito ya las mercancías fueron objeto de la aceptación un régimen que les permite o autoriza ese depósito, parece que es innecesario establecer un nuevo hecho generador, ya que la OTA ya se ha generado al momento de la destrucción o pérdida.

### **3. Sujetos de la obligación tributaria aduanera**

#### **3.1 Sujeto activo**

El sujeto activo de la obligación es el “acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta la obligación tributaria”<sup>2</sup> El art. 14 del CNPT lo define como “el ente acreedor del tributo”.

En términos generales, tal y como lo indica el art. 54 de la LGA, el Estado es el acreedor de todos los tributos cuya aplicación le corresponde a la aduana. A contrario sensu, aquellos tributos cuya aplicación no le corresponde a la Aduana, no constituiría a un sujeto activo de la OTA y, en definitiva, no sería parte de la OTA. Ejemplos de estos tributos es el caso de los impuestos que por licores se deben cancelar por la importación al IMAS.

### **3.2 Sujeto pasivo**

El sujeto pasivo es “el deudor de la obligación tributaria, es decir, el sujeto que ha de realizar la prestación tributaria en favor del ente público acreedor.”<sup>3</sup>

El CAUCA II define como sujeto pasivo a “quien en virtud de esta u otras leyes, debe cumplirlas (la OTA) en calidad de contribuyente o de responsable. (Art. 71 CAUCA II) De seguido define como contribuyentes a los consignatarios y los declarantes establecidos en ese Código y como responsables, solidarios, a los agentes aduaneros que intervienen como representantes del consignatario o del consignante de las mercancías en el despacho aduanero, salvo que se acojan al sistema de autoliquidación, en cuyo caso serán responsables directos ante el Estado por el pago de los derechos, impuestos y servicios aduaneros, así como por los ajustes que se deriven de la misma.”

Por su parte la LGA (art. 54) define al sujeto pasivo como “la persona compelida a cumplir con la obligación tributaria aduanera, como consignatario, consignante de las mercancías o quien resulte responsable del pago, en razón de las obligaciones que le impone la ley.”

Una interrogante derivada del artículo 71 del CAUCA II es si es el agente aduanero el único sujeto que considera responsable. En cuyo caso, en qué calidad serían sujetos pasivos u obligados al pago de la OTA otros sujetos que no son contribuyentes o agentes aduaneros, como por ejemplo el depositario aduanero que mediando responsabilidad incurre en responsabilidad tributaria en razón de la pérdida o destrucción de las mercancías que debe resguardar.

Aunado a lo anterior, otra observación que debe hacerse al Código es que deja por fuera al consignante de las mercancías. El consignante es sujeto pasivo en términos de la LGA para los efectos de los regímenes de exportación o reexportación de mercancías, aspecto que omite el Código.

Las contradicciones sobre este punto entre el Código y la LGA no son tan graves en el tanto en que el mismo artículo 71 del CAUCA II remite a “otras leyes”, con lo cual adquieren un sentido de especificidad o especialidad las disposiciones de la LGA.

---

<sup>2</sup> Sainz de Bujanda, Fernando “Lecciones de Derecho Financiero”, Sección de Publicaciones, Universidad Complutense, Madrid, 1993, pág. 217.

<sup>3</sup> Sainz de Bujanda, Fernando, op. cit. pág. 218.

La LGA por su parte, especifica los sujetos que podrían ser considerados contribuyentes, y por ende sujetos pasivos, son éstos los consignatarios, en el caso de la importación, y los consignantes en el caso de la reexportación o exportación de mercancías. Alude la LGA también a los sujetos pasivos constituidos por “quien resulte responsable del pago, en razón de las obligaciones que le impone la ley”. Dentro de esta hipótesis caben los agentes aduaneros, por su calidad expresa de responsables solidarios, pero también a todos aquellos que en razón de las funciones que realizan, como los auxiliares de la función pública aduanera o quienes tienen bajo su custodia, bajo cualquier título, mercancías sujetas al control aduanero y que pueden resultar responsables del pago de obligaciones tributarias aduaneras si las mercancías sufren daño o son sustraídas sin mediar fuerza mayor o caso fortuito.

#### 4. Determinación de la obligación tributaria aduanera

##### 4.1 Definición

El término determinación, está referido, en materia aduanera, al procedimiento mediante el cual se fijan las obligaciones que deben cumplirse para la aplicación de un régimen aduanero. El concepto de determinación ha sido desarrollado específicamente en la doctrina tributarista en relación con las obligaciones de contenido tributario. “La Ley establece en forma objetiva, general, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Pero ese mandato indeterminado tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y se exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria esta operación se llama determinación de la obligación”.<sup>4</sup>

##### 4.2 Clases de determinación

La doctrinaria tributarista ha realizado la siguiente clasificación de los procedimientos de determinación:

- a. la determinación por el sujeto pasivo, que es la que realiza el deudor o responsable en forma espontánea,
- b. la determinación de oficio, que es la efectuada motu proprio por la administración sin cooperación del sujeto pasivo, y
- c. la determinación mixta, que es la que realiza la administración con la colaboración del sujeto pasivo.

El procedimiento que tradicionalmente se ha aplicado en materia aduanera ha servido de ejemplo de lo que es una determinación **mixta** en la doctrina, porque en esta la

---

<sup>4</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. Derecho Financiero, Volumen I, Tercera Edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1978, pág. 451



determinación la efectúa la administración según elementos o antecedentes proporcionados por el sujeto pasivo. Este procedimiento es llamado en el procedimiento aduanero “aforo”.

### 4.3 La determinación en el CAUCA II y la LGA

En el léxico tradicional en materia aduanera, mantenido parcialmente por el CAUCA II, la determinación de la OTA era sinónimo del término “aforo”. Este término es definido por el CAUCA II como “el acto por el cual conforme el procedimiento señalado en este Código y en la legislación nacional se determina la obligación tributaria.”

Al respecto el CAUCA II señala en su artículo 72 que “la determinación de la obligación tributaria aduanera o acto único del Aforo, será realizado por los funcionarios aduaneros autorizados para ello, en las zonas primarias de jurisdicción aduanera o, en la secundaria que excepcionalmente se haya habilitado.”

Seguidamente, el artículo 73 del mismo Código, indica que “la determinación de la obligación tributaria aduanera o acto único del Aforo comprenderá, entre otras operaciones, las siguientes:

- a) Examen de la documentación acompañada a la declaración de mercancías.
- b) Reconocimiento físico de las mercancías en su caso.
- c) Valoración aduanera de las mercancías.
- d) Clasificación de las mercancías en una determinada Partida o Subpartidas del Arancel Aduanero. Y
- e) Liquidación de los gravámenes adeudados.

El artículo 75 del mismo Código señala que “El Aforo de las mercancías podrá efectuarse por los Agentes de Aduanas bajo la modalidad de la autodeterminación y liquidación de los tributos aduaneros y otros cargos fiscales, pagándose la cantidad autoliquidada en las instituciones autorizadas y cumpliendo con las demás formalidades que para este efecto señale la legislación nacional.”

Como se observa el CAUCA II parte de un sistema aduanero donde la determinación de la OTA es tarea general y usual de la Administración Aduanera. La excepción es la determinación efectuada, en términos del CAUCA II, por el Agente Aduanero, mediante lo que denomina “autodeterminación”, y que también se le denomina “autoliquidación” o determinación por el sujeto pasivo.

La LGA dispone en su artículo 58 que “determinar la obligación tributaria aduanera es el acto por el cual la autoridad aduanera o el agente aduanero, mediante el sistema de autodeterminación, fija la cuantía del adeudo tributario...” En concordancia con su artículo 86, donde regula la presentación de la declaración aduanera, y que dispone que “la declaración aduanera deberá establecer la cuantía de la obligación tributaria aduanera y el pago anticipado de los tributos en los casos y las condiciones que se fijen por vía de reglamento,” se concluye que ambos cuerpos normativos permiten la presentación de la declaración aduanera conteniendo o no la determinación de la obligación tributaria aduanera.

Como se ha visto anteriormente, se ha pretendido interpretar que cuando se utiliza el procedimiento de “autodeterminación” por el agente aduanero, el régimen de responsabilidad varía, ya que, se interpreta que si no se ha autodeterminado una OTA, la determinación estaría a cargo de la Administración Aduanera, en cuyo caso el Agente Aduanero dejaría de ser solidariamente responsable con el contribuyente. No obstante, como también se ha señalado, no existe norma que descarte la solidaridad del agente dependiendo del sistema utilizado para presentar la declaración aduanera. En sustento de lo anterior se puede invocar el artículo 59 de la LGA, según la cual “en ejercicio de los controles inmediatos, a posteriori o permanentes, la autoridad aduanera podrá revisar la determinación de la obligación tributaria aduanera bajo criterios de selectividad, aleatoriedad o ambos...”, agregando que la determinación podrá ser modificada, en el plazo de cuatro años. No señala esta disposición alguna respecto a si la determinación fue efectuada por el agente aduanero o si bien, fue determinada por la propia administración en el proceso de despacho.

No obstante, si establece, ese mismo artículo 59 de la LGA que “Cuando se haya determinado definitivamente uno o varios de los elementos que conforman la obligación tributaria aduanera, como resultado final del procedimiento ordinario establecido en los Artículos 192 y siguientes de esta ley o por sentencia judicial en firme, estos elementos no se podrán modificar posteriormente, salvo que se haya cometido un delito que haya incidido en la determinación definitiva.” En términos prácticos, la determinación de la OTA efectuada en el proceso del despacho de las mercancías, tiene un carácter provisional que se convertirá en definitiva por el transcurso del tiempo, cuatro años, o bien, en los supuestos que señala ese artículo.

## **5. Medios de extinción de la obligación tributaria aduanera**

De conformidad con el artículo 60 de la LGA, la obligación tributaria aduanera se extingue por alguno de los siguientes medios:

- a) Pago, sin perjuicio de las disposiciones relativas a la modificación de la obligación tributaria aduanera.
- b) Prescripción.
- c) Compensación.
- d) Destrucción o pérdida de las mercancías.
- e) Aceptación del abandono voluntario de las mercancías.
- f) Adjudicación de las mercancías consideradas legalmente como abandonadas.
- g) Confusión.

## 5.1 Pago

El pago de la OTA es el medio normal de extinción. El pago de la OTA no se diferencia del pago que se efectúa de cualquier otra obligación.

Un aspecto de importancia en materia aduanera está determinado por el carácter de agente de retención del agente aduanero. De acuerdo con el artículo 41 del CNPT, “existe pago por parte del contribuyente en los casos de percepción o retención en la fuente previstos en el artículo 23 de este Código.. En consecuencia, la controversia se ha presentado en determinar si el pago efectuado al agente aduanero extingue la OTA para el contribuyente, dejando como único obligado al pago al agente aduanero, como es la línea de pensamiento de alguna jurisprudencia. Por las razones que se expresaron cuando se efectuaron los comentarios sobre la figura del agente aduanero es claro que el agente aduanero no debe ser considerado un agente de retención.

La disposición de este inciso, “sin perjuicio de las disposiciones relativas a la modificación de la obligación tributaria aduanera”, parece indicar que si bien el pago extingue la OTA, se entiende que es el pago por la totalidad de la OTA nacida en su momento. En consecuencia, la modificación de la OTA no lo es de la OTA, sino de su determinación. La modificación no crea una nueva OTA, por lo tanto, lo que se hubiere pagado para satisfacerla no la extinguiría. Obviamente, cumplido el plazo de prescripción se entiende extinguida, aunque hubiere sido incorrectamente determinada pero no en razón del pago sino de la prescripción.

En cuanto a la forma de pago el CAUCA II señala, art. 79, que “pago efectivo es el que se realiza por el deudor o cualquier otra persona a su nombre, en moneda nacional de curso legal o mediante cheques, giros bancarios autorizados y otras formas de pago establecidos en la legislación nacional.” La LGA, establece al respecto, 2 párrafo del art. 61, que “la reglamentación determinará los medios de pago admisibles y los lugares donde ha de efectuarse.” El RLGA indica, art. 250, que “el pago de la obligación tributaria se efectuará en las entidades financieras autorizadas para recibir anticipos de rentas aduaneras.” Actualmente, son los bancos autorizados por el Banco Central los autorizados para recibir estos anticipos de rentas. El término anticipos proviene del procedimiento establecido desde hace bastantes años mediante el cual se depositaban los dineros a la “cuenta” de un agente aduanero que es controlada por la Aduana de despacho y a la que se cargan los tributos de los despachos tramitados por ese agente. Este procedimiento, conocido como de “cuenta corriente” todavía se mantiene en el sistema actual y está regulado por los artículos 256 y siguientes del RLGA.

Respecto al tiempo de pago, el artículo 61 LGA señala que el “adeudo tributario no pagado en cinco días hábiles contados a partir de su notificación se incrementará con un interés” basado en una tasa fijada por el Banco Central de Costa Rica, vigente a la fecha de vencimiento del plazo, más quince puntos. Esta disposición sobre intereses parece contradictoria con el establecimiento del procedimiento de “autodeterminación” de la OTA ya que deja sujeta a la notificación del adeudo el inicio del deber de pagar intereses. En un procedimiento normal de autodeterminación no existe notificación alguna por parte de la Autoridad Aduanera. Se cancela la OTA y se retiran las mercancías con la autorización del levante. En consecuencia, la notificación de algún adeudo lo sería con posterioridad en el momento en que la Autoridad Aduanera haya determinado por un acto final de un

procedimiento de verificación a posteriori, que la determinación fue incorrecta y que se adeudan tributos.

## **5.2 Prescripción**

La prescripción es una causal extintiva de las obligaciones en general. El artículo 62 establece que “prescribe en cuatros años la facultad de la autoridad aduanera para exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza...”

### **5.2.a Plazo inicial**

No se señala el plazo inicial a partir del cual empieza a correr el plazo de prescripción. Sin embargo, si el plazo lo es de prescripción para exigir el pago de los tributos que se dejaron de percibir, el plazo no podría iniciar sino en el momento en que no se percibieron, debiéndose percibir. Este momento, en el caso del procedimiento de autodeterminación coincidirá con el momento de aceptación de la declaración aduanera. En los otros casos, cuando mediere una notificación por parte de la Autoridad Aduanera, puede interpretarse que en aplicación del artículo 61, que establece un plazo de cinco días a partir del cual corren intereses, el plazo iniciará al día siguiente de ese plazo. Ahora bien, el artículo 77 del CAUCA II establece que “los tributos son exigibles a partir del día siguiente que el Aforo se notifique”, en este caso puede interpretarse que el plazo corre a partir de ese día.

### **5.2.b Interrupción**

De acuerdo con el artículo 63 LGA, los plazos de prescripción se interrumpirán:

a) Por la notificación de la resolución que exige el pago de los tributos dejados de percibir.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier naturaleza contra resoluciones de la autoridad aduanera, incluyendo acciones judiciales que tengan por efecto la suspensión del procedimiento administrativo o imposibiliten dictar el acto administrativo final.

c) Por cualquier actuación del deudor conducente al reconocimiento de la obligación tributaria aduanera.

La LGA establece plazos de interrupción, no de suspensión. En consecuencia, con la ocurrencia de cualquiera de esos supuestos, se inicia de nuevo el cómputo del plazo, como sucede con la institución de la “interrupción” tal y como se trata en doctrina.

A este respecto cabe volver a señalar la disposición del artículo 59, para el caso en que la OTA se hubiere determinado definitivamente. En esos casos la Autoridad Aduanera está inhibida para modificar la OTA, aunque debe entenderse que no afecta las

disposiciones que regulan las facultades de comprobación e investigación y los plazos de prescripción para la penalización de “delitos”, siguiendo el texto del mismo artículo.

### **5.3 Compensación**

La LGA no establece mayores regulaciones a la causal de compensación

### **5.4 Destrucción o pérdida de las mercancías**

### **5.5 Aceptación del abandono voluntario de las mercancías**

### **5.6 Adjudicación de las mercancías consideradas legalmente como abandonadas**

### **5.7 Confusión**

Esta figura de extinción es bastante cuestionable en materia aduanera. El CNPT en su artículo 49 señala que “hay extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria, como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos afectos al tributo, quede colocado en la situación del deudor.” Las situaciones que pueden presentarse en materia aduanera básicamente nos señalan que esto puede ocurrir cuando el Estado es al mismo tiempo consignatario de las mercancías, se las adjudica en un proceso de subasta pública por haber caído en abandono las mercancías o haberse aceptado el abandono voluntario o cuando, son traspasadas al Estado. No obstante, en el primer caso, el Estado como consignatario o en el último, traspaso de mercancías al Estado, exentas o no, la OTA o bien no nace a la vida jurídica como adeudo tributario o bien, nace, pero aplica una exención tributaria. En el segundo caso el mismo artículo establece la adjudicación como causal de extinción de la OTA, por lo tanto es cuestionable que la misma OTA se extinga por dos causales que se dan en el mismo supuesto.