

CAPÍTULO QUINTO

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA

I. Introducción	67
II. Elementos de la relación jurídica aduanera	68
III. Características de la relación jurídica aduanera	70
IV. Contenido de la relación jurídica aduanera	71
V. La obligación tributaria aduanera. Concepto y definición	74
VI. Fuentes de la obligación tributaria aduanera	75
VII. El nacimiento de la obligación tributaria aduanera. El hecho generador	76
VIII. Elementos del hecho generador	78
IX. Los presupuestos de hecho en materia aduanera	79
X. Determinación de la obligación tributaria aduanera	92
XI. El aforo aduanero. Concepto y definición	100
XII. El aforo aduanero en el marco del Convenio de Kyoto	109
XIII. Extinción de la obligación tributaria aduanera	115

CAPÍTULO QUINTO

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA

I. INTRODUCCIÓN

La relación jurídica aduanera

Se ha definido la “relación jurídica tributaria” como: “la relación integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra”.³⁸

Cuando esa vinculación se da entre el Estado, detentador del *jus imperium*, y la persona que interviene en un tráfico internacional de mercancías, objeto de una operación de comercio exterior, la relación jurídica adquiere una connotación aduanera (paso de las mercancías por las fronteras aduaneras) y se denomina “relación jurídica aduanera”.

De inmediato se advierte que la relación aduanera sólo la hemos catalogado de “jurídica”, ya que en materia aduanera la existencia de un tributo, especialmente el impuesto, no es vital para que exista dicha relación entre el Estado y la persona que interviene en el tráfico internacional.

En efecto, en el ingreso de mercancías en regímenes suspensivos o liberatorios de impuestos hay una serie de derechos y obligaciones entre el Estado y el transportista que no implican el pago de tributos aduaneros.

El hecho de registrar una importación de carnes en canal en la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Desarrollo Rural implica ya, vinculación entre el Estado y el eventual importador, que no obliga aún al pago de tributos aduaneros.

³⁸ Fonrouge Giuliani, Carlos, *Derecho financiero*, 3ª ed., Buenos Aires, Depalma, 1982, p. 314.

Así, pueden darse innumerables ejemplos de vinculación aduanera no tributaria, y por ello el profesor Ildefonso Sánchez ha sido categórico al afirmar “lo que caracteriza la relación aduanera y la distingue, por tanto, de las relaciones tributarias es que, en éstas, la existencia de un tributo es condición, no se da”.³⁹

Otra característica de la relación aduanera que la distingue de la relación jurídica tributaria es que

[...] para que la relación aduanera exista es preciso que existan dos estados, o cuando menos, dos territorios y dos sistemas económico-jurídico distintos aplicables a estos territorios, así como la posibilidad de que las cosas pasen de un sistema a otro. En otros términos es preciso, al menos, una estructura dualista.⁴⁰

II. ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA ADUANERA

Como toda vinculación jurídica entre personas, la relación aduanera tiene sus elementos típicos que a continuación analizaremos someramente:

1. *Sujeto*

Ya al hablar de relación damos a entender, por lo menos, la existencia de dos sujetos vinculados entre sí: el Estado, como titular de los derechos que ejerce con base en su *jus imperium*, y los particulares, que a su vez se relacionan con la mercancía cuyo cruce por las fronteras aduaneras origina generalmente la relación jurídica aduanera.

Algunos hablan en la relación aduanera de sujetos activo y pasivo; nosotros reservamos esta expresión, como se verá más adelante, para los sujetos de la obligación tributaria, donde siempre habrá un acreedor y un deudor.

³⁹ Sánchez González, Ildefonso, “La singularidad del derecho aduanero”, *Revista de Técnicas Aduaneras, Comercio Exterior y Transportes*, Madrid, núms. 334-335, Promotora de Publicaciones, 1984.

⁴⁰ Muñoz García, Fernando, “Introducción al derecho aduanero”, *Revista de Aduanas*, Madrid, núms. 252-263, Promotora de Publicaciones, cap. II.

En cambio, en la relación aduanera, ambas partes, Estado y particular, pueden llegar a ser activos y pasivos a la vez, puesto que en dicha relación nacen recíprocos derechos y obligaciones.

2. Objeto

El objeto de la relación aduanera no es otro que las mercancías que cruzan las fronteras aduaneras como parte de un tráfico internacional.

Somos enfáticos en afirmar que no constituye objeto de la relación aduanera cualquier mercancía que cruza la frontera, sino la mercancía objeto del tráfico internacional.

Cuando hablamos de tráfico internacional, hablábamos de embarcadores, transportistas, consignantes, consignatarios.

Excluimos, conforme lo dicho, toda mercancía que cruce la frontera por fuerza mayor o caso fortuito, ya que no persigue una finalidad de comercio exterior.

Ahora bien, la mercancía deberá tener una naturaleza jurídica especial, según sea el tráfico internacional de que se trate. Así, en la importación, el objeto de la realización aduanera será la mercancía procedente del exterior que cruza la frontera, y en la exportación, por ejemplo, el objeto lo será la mercancía nacional o nacionalizada que cruza la frontera con destino al exterior.

3. Causa

El profesor Ildefonso Sánchez dice que la causa en la relación aduanera está constituida por el cambio de la situación jurídica de la mercancía a raíz de su utilización de un territorio diferente al que se encontraba. Por ejemplo, una mercancía procedente de un país vecino, donde tenía el “estatus de nacional”, que se introduce en nuestro país con el “estatus de extranjera”, y que para ser usada y consumida debe adquirir el “estatus de nacionalizada” a través del pago de los gravámenes aduaneros.⁴¹

⁴¹ Sánchez González, Ildefonso, *op. cit.*

4. Norma

La norma que rige la relación aduanera está constituida por todas las leyes y reglamentos que legislan sobre el tráfico internacional de mercancías, principalmente los códigos aduaneros y el arancel o tarifa aduanera. Lo que no excluye, evidentemente, otras formas que tienen relación con la administración, la política y las técnicas aduaneras.

Una característica de estas normas es su universalidad, ya que emanan, la gran mayoría de ellas, de organismos internacionales de los cuales forman parte una gran cantidad de países (convenios internacionales sobre Valor, el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, la Organización Mundial de Comercio [OMC], el Convenio de Kyoto sobre Regímenes Aduaneros, etcétera).

III. CARACTERÍSTICAS DE LA RELACIÓN JURÍDICA ADUANERA

Podemos señalar como las características más tipificantes de la relación jurídica aduanera las siguientes:

a) Es de derecho público

La presencia del Estado como uno de los sujetos la caracteriza como tal, sobre todo cuando la participación del Estado no lo es como sujeto privado, sino en su calidad de poseedor de *jus imperium*.

b) Es una relación doblemente real

La presencia de las mercancías y el territorio aduanero originan los derechos y obligaciones recíprocas con ocasión de la entrada o salida de la mercancía del territorio aduanero.

c) Sus situaciones son inmutables y universales

Las calidades jurídicas obtenidas por las mercancías con ocasión de su paso por las fronteras aduaneras, y su respectiva nacionalización, les confieren una naturaleza inmutable en el sentido que la mercancía que se na-

cionaliza adquiere esta calidad permanente, y la que se envía al exterior se desnacionaliza, por así decirlo, permanentemente.

La naturaleza jurídica de una mercancía nacional o extranjera lo es para todo el mundo, y el ingreso o salida de la mercancía debe someterse, en todos los países, a las tramitaciones necesarias para el despacho aduanero de ese tipo de mercancías.

Lo anterior tiene mucha importancia en los grupos de integración aduanera, tales como la Unión Aduanera, el Mercado Común, el TLCAN, etcétera, donde las mercancías de la región tendrán una misma naturaleza jurídica aunque pasen de un país a otro, y las mercancías de terceros países serán mercancías extranjeras para todos los países miembros del grupo regional.

IV. CONTENIDO DE LA RELACIÓN JURÍDICA ADUANERA

El profesor Fernando Muñoz García⁴² resume el contenido de la relación aduanera expresando que ésta se desglosa en titularidades, derechos, deberes, facultades, cargas y situaciones jurídicas, y, a vía de ejemplo, señala:

A) Derechos

1. El derecho a introducir o a extraer definitivamente, para ser consumidas, las mercancías en o del territorio aduanero.
2. El derecho a introducirlos o extraerlos de manera temporal, para fines diversos.
3. El derecho a introducirlos o extraerlos de una zona de tratamiento aduanero especial (TLCAN).

B) Obligaciones

1. La de presentar la mercancía en la aduana (obligación positiva).
2. La de no realizar las operaciones aduaneras por las aduanas que no estén habilitadas (obligación negativa).

⁴² Muñoz García, F., *op. cit.*

3. La de no mover la mercancía del recinto aduanero sin permiso de la aduana (obligación negativa).
4. La de pagar los derechos de aduanas (obligación de dar).
5. La de conducir las mercancías al almacén de la aduana.
6. La de abrir los bultos y todos los espacios ocultos.
7. La de retirar las mercancías del recinto aduanero una vez que han sido pagados los derechos.
8. La de reexportar las mercancías importadas temporalmente (obligaciones de hacer).
9. La de pagar los derechos.
10. La de abonar los gastos de descarga, acarreo, depósito, reconocimiento y otros.
11. La de destruir las mercancías que resultan prohibidas (obligaciones materiales).
12. La de presentar la declaración aduanera (obligación formal).

C) *Facultades*

En cuanto a las facultades, éstas son varias, y debemos decir que antes que facultades son derechos que acompañan accesoriamente a determinadas obligaciones. Por ejemplo:

1. La facultad de elegir un destino aduanero.
2. La de pedir el despacho de las mercancías en el momento que más convenga al importador dentro del plazo que pueden permanecer en el recinto aduanero.
3. La de elegir entre el pago de los derechos o la reexportación, en el caso de ciertas mercancías importadas temporalmente.
4. La de elegir entre el pago de los derechos o el abandono de la mercancía.

D) *Cargas*

También, como resultado de la relación aduanera, surgen o se generan cargas, es decir, deberes que acompañan de modo accesorio el ejercicio de un derecho por parte del sujeto. Por ejemplo:

1. La obligación de importar o exportar las mercancías por las aduanas habilitadas.

2. La obligación de solicitar de la aduana un cambio de régimen aduanero dentro del plazo hábil y por el procedimiento establecido.

3. La obligación de no vender o destinar a ciertos usos, mercancías cuya importación se ha realizado con exención tributaria, sea en razón de la persona, de su destino o de su finalidad.

Tenemos, entonces que, como consecuencia del ordenamiento jurídico-aduanero, surgen varios derechos, obligaciones, cargas y facultades para una misma mercancía y un mismo territorio. Y ellas van a estar no sólo a cargo del importador o exportador, sino a cargo de una gran variedad de personas que el único punto en común que tienen es la cosa; por ejemplo: los dueños, conductores, consignatarios, remitentes, depositarios, etcétera.

En el tráfico internacional de mercancías las obligaciones y derechos se generan en el momento mismo en que las mercancías cruzan la frontera aduanera, pues en ese momento se produce la vinculación entre los sujetos de la relación aduanera que de ese acto emana.

Recordemos que los intervinientes en el tráfico se comprometen a que:

1) El paso de las mercancías debe realizarse por los puntos o sitios habilitados.

2) Al momento del cruce de las mercancías, éstas deben ser declaradas a la aduana en el tiempo, lugar y forma que señalen los reglamentos.

3) La mercadería debe dirigirse a la aduana de su destino por las vías o rutas legales.

4) Las mercaderías que se entreguen a la aduana de destino lo serán en el lugar, tiempo y forma que señalen los reglamentos.

Por su parte, el Estado se compromete a realizar todas las operaciones aduanero-portuarias necesarias para agilizar el paso aduanero de las mercancías, tales como:

a) El Estado debe informar todo lo relativo a las normas legales y reglamentarias vigentes para someter a la mercadería el destino aduanero deseado (publicidad).

b) La administración aduanera deberá absorber toda consulta que se le pida referente a los gravámenes aduaneros, clasificación y valoración de las mercancías.

c) El Estado deberá acceder, si lo solicita el interesado, a las operaciones aduaneras de reexportación, transbordo, reembalaje, división, retiro de muestras, corte o perforaciones de mercaderías, etcétera.

d) La administración aduanero-portuaria deberá recibir en depósito la mercancía objeto del tráfico.

e) El Estado deberá indemnizar por la pérdida o deterioro de las mercancías durante su depósito, etcétera.

V. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA. CONCEPTO Y DEFINICIÓN

La relación jurídica que surge con el cruce de mercancías a través de las fronteras aduaneras puede eventualmente transformarse en “tributaria” cuando entre las obligaciones emergentes de dicha relación existe la de pagar un impuesto.

La doctrina denomina a esta obligación como “tributaria aduanera”, y la podemos definir como aquella que conmina al importador (o exportador, en su caso) a entregar al Estado una suma de dinero por concepto de impuesto por haber asumido la calidad de deudor de dicho tributo al acaecer el hecho generador previsto en la ley para el nacimiento de esta obligación.

Características

Como características básicas de la obligación tributaria aduanera podemos señalar las siguientes:

a) Como obligación tributaria es una obligación *ex lege*, esto es, se origina y reconoce como única fuente a la ley;

b) Es una obligación de dar, puesto que consiste en entregar una suma de dinero;

c) Es una obligación personal, puesto que impone un deber a la persona (sujeto pasivo) al margen de la cosa. La cosa interviene en el nacimiento y determinación de la deuda, pero una vez que ésta ha nacido se

independiza de la cosa, hasta el punto de que su destrucción o perecimiento no implica la extinción de la obligación;

d) Es una obligación ambulatoria, puesto que va pasando a todos aquellos que sucesivamente toman posesión de la mercancía mientras ésta se encuentra bajo potestad de la aduana;

e) Es una obligación directa, solidaria o subsidiaria, según que el obligado al pago sea el sujeto pasivo, el responsable solidario o el subsidiario;

f) Es una obligación autónoma, su determinación es única y no puede realizarse conjuntamente con otros tributos, y

g) Nace al efectuarse el hecho generador previsto por la ley para su nacimiento.

VI. FUENTES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA

Entendemos por fuente de la obligación el acto o hecho que la origina.

En el campo del derecho privado, la doctrina se divide entre aquellos fieles al Código de Napoléon que reconocen como fuentes de las obligaciones al contrato, cuasicontrato, delito, cuasidelito y la ley, y los que sólo reconocen como única fuente a la ley y al contrato.

Hoy en día surgen, cada día con más peso, aquellos que reconocen una única y exclusiva fuente: la ley, todo lo demás existe (delito, contrato, etcétera) porque la ley lo consiente.

En materia tributaria no hay duda alguna al respecto; existe una sola fuente y ésta es la ley.

Sin embargo, siendo la ley una regla general y abstracta, ésta necesita indicar, además, la situación que debe darse para que su impersonal mandato impacte en un sujeto determinado y lo eleve a la calidad de obligado.

Gulianni Fonrouge, sobre este particular, nos dice: “[...] no creemos dudoso que ello ocurre al producirse la situación o presunto de hecho (*tatbestand, fattispecie*), adoptado por la ley como determinante de la tributación [...]”⁴³

Es decir, la ley no es suficiente para generar la obligación tributaria; debe, además de crearla *in abstracto*, indicar qué debe suceder en la práctica para que la obligación surja válida en determinado lugar, tiempo y afecte a una persona también especialmente determinada.

⁴³ Fonrouge, Gulianni Carlos, *op. cit.*

Por tanto, podemos distinguir entre una fuente mediata representada por la ley, y una fuente inmediata, representada por el hecho generador.

VII. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA. EL HECHO GENERADOR

La situación descrita por el legislador, que al darse en el mundo fenomenológico originará el nacimiento de la obligación tributaria aduanera y que nos indicará “dónde y cuándo nació”, “quién y cuánto adeuda”, ha sido denominada por la doctrina de diversas formas, entre otras:

“Situaciones de hecho”; “circunstancias de hecho”, “soporte fáctico” (terminología que surge de la doctrina alemana y específicamente de la expresión *Tatbestand*).

“*Presupuesto di facto*”, “*fattispecie tributaria*”, “situación jurídica tributaria”, “situación base” (doctrina italiana).

“Hecho imponible” (Dino Jarach y la doctrina española).

“*Fait generateur*” y “*fatogrador*” (la doctrina francesa y brasileña, respectivamente).

Pues bien, pródigos han sido los autores al definir el hecho generador de la obligación tributaria; nosotros nos limitaremos a transcribir la definición del Modelo de Código Tributario que en su artículo 37 nos dice: “El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.”

La definición es clara y además reconoce que la ley no basta por sí sola para crear la obligación; es necesario establecer el presupuesto que deberá darse para que la obligación nazca.

Es importante resaltar las dos fases que se advierten en todo hecho generador: la fase abstracta y la fase material.

Llamamos “fase abstracta” a la definición legal de derecho generador; a la situación descrita y no a la situación producida.

En efecto, en la génesis de la obligación tributaria el legislador selecciona un hecho, un presupuesto, una hipótesis, una circunstancia que originará al acaecer el nacimiento de la obligación.

Una vez seleccionado el hecho, éste se describe en la norma jurídica tributaria (penalmente diríamos se tipifica).

Esta descripción es la fase abstracta, teórica, hipotética, condicional del hecho generador.

La doctrina llama a esta fase “presupuesto de hecho”, “hipótesis de incidencia”, “*fattispecie abstracta*”, etcétera, y todas las denominaciones que indican su carácter eventual.

Luego de esta descripción legal viene la realización, concreción, materialización del presupuesto de hecho de la circunstancia hipotética en el mundo material, y recién entonces nace la obligación tributaria.

Por tanto, debemos distinguir entre los indistintamente llamados:

- presupuesto y hecho práctico real;
- definición abstracta y realización concreta;
- hipótesis de incidencia y hecho generador;
- *fattispecie* abstracta y *fattispecie* concreta;
- descripción legal y materialización.

Estas dos fases del hecho generador de la obligación tributaria son muy familiares a lo que sucede en el derecho penal cuando su código describe o tipifica un delito.

En efecto, el legislador penal describe una conducta típica, antijurídica y culpable; por ejemplo, introducir clandestinamente al país mercancía procedente del exterior.

Esta descripción no basta para configurar el delito. Debe darse en la práctica la circunstancia descrita por el legislador. En el ejemplo, una persona determinada debe proceder a ingresar clandestinamente las mercancías al país, y recién entonces se configura el delito.

Tan similar es esta situación con la tipificación de un delito, que la doctrina alemana no tuvo necesidad de encontrar una denominación especial para el hecho generador, y lo llamó *Tatbestand*, expresión acuñada por el penalista Ernest von Beling, padre de la tipicidad en el derecho penal.⁴⁴

Aprovechando la expresión “no hay delito sin tipo” (*keine verbrechen ohne tatbestand*) podemos decir: “[...] no hay obligación sin materialización de la descripción legal”.

⁴⁴ Von Beling, E., *La doctrina del delito tipo*, Buenos Aires, Depalma, 1984.

VIII. ELEMENTOS DEL HECHO GENERADOR

En su oportunidad dijimos que la descripción legal del hecho generador debe señalar los elementos necesarios que nos indiquen cuándo y dónde nació la obligación tributaria y quién es el deudor y cuánto adeuda.

Estos elementos son los siguientes:

- elemento material u objetivo del hecho generador;
- elemento subjetivo del hecho generador;
- elemento espacial del hecho generador;
- elemento temporal del hecho generador, y
- elemento cuantitativo del hecho generador.

a) Elemento material u objetivo del hecho generador

El elemento material u objetivo del hecho generador lo constituye su fase abstracta, su descripción legal, su presupuesto de hecho.

En la definición de hecho generador del Modelo de Código Tributario está descrita como: “[...] el presupuesto establecido por la ley [...]”.⁴⁵

El legislador debe tener especial cuidado en la descripción del presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, ya que el hecho generador sólo será válido y generará la obligación tributaria “[...] si el hecho concreto, ocurrido *hic et nunc*, en el mundo fenoménico, como acontecimiento fáctico, sensible, palpable, concreto, material, aprehensible y que corresponde a la imagen abstracta que de él hace la ley”.

El doctor Geraldo Ataliba, en un artículo sobre temas tributarios (mejoramiento del sistema jurídico tributario), nos dice sobre este particular:

[...] se impone que el legislador adopte fórmulas simples, claras y objetivas en la elaboración de las leyes [...] así, la ley debe explicar con precisión, en lenguaje directo, cuál es el hecho que si ocurre y cuándo ocurre, da origen a la obligación tributaria [...]

Lamentablemente, en materia aduanera, algunas legislaciones son bastante deficientes en la descripción del presupuesto de hecho y ello origina

⁴⁵ Ataliba, Geraldo, “Hipótesis de incidencia tributaria”, *Revista de los Tribunales*, 2a. ed., São Paulo, 1987, p. 48.

una serie de trastornos en la determinación del impuesto y su consecuente recaudación.

IX. LOS PRESUPUESTOS DE HECHO EN MATERIA ADUANERA

La doctrina aduanera ha sido pródiga en recomendar diferentes manifestaciones del hecho generador. Sin embargo, autores más actuales, entre otros Ildefonso Sánchez y Antonio Márquez y Márquez, han refundido estas teorías en tres grandes grupos:⁴⁶

1. *Teoría del paso o del cruce*

Los más fieles representantes de esta teoría son Giannini, Lepri, Fonrouge, Gómez de Souza, Berliri y otros.

Esta teoría selecciona el hecho físico o material del ingreso de las mercaderías al territorio aduanero como generador del impuesto de aduanas.

Lepri, al respecto, establece:

El Estado adquiere la facultad de imponer al tributo aduanero en el momento en que las mercancías atraviesan la línea aduanera, adquiriendo así mismo la facultad de limitar la disponibilidad de las mismas, de ejercitar el derecho de retención y de imponer limitaciones idóneas para garantizar el pago de la deuda tributaria.

La doctrina precedente ha sido criticada por la ambigüedad de su postulado, en cuanto no estipula la modalidad del cruce y la finalidad de las mercancías que se introducen al territorio aduanero.

En efecto, al sostener la teoría de que el simple cruce de la mercancía por las fronteras aduaneras genera el nacimiento de la obligación tributaria, sin especificar la modalidad del cruce, está considerando también como generadora de obligación de pagar impuesto las mercancías que se introducen clandestinamente; es decir, las mercaderías de contrabando, lo que es evidentemente un absurdo, ya que sería inmoral que el Estado gravara con impuesto la comisión de delitos; por otro lado, se sabe que el con-

⁴⁶ Los tres grandes grupos han sido extraídos de una clasificación efectuada por I. Sánchez en su artículo sobre "El hecho imponible del impuesto aduanero", *Revista Aduanas*, Madrid, núm. 174, julio de 1968.

trabando es un fenómeno penal y no tributario, y que al producirse escapa del instrumental tributario para caer al instrumental del derecho penal.

Esta teoría es criticada, además, por no especificar la finalidad del ingreso de la mercancía al territorio aduanero. En efecto, sabemos que lo que se grava es la importación, entendiéndose por tal la introducción legal de mercancías procedentes del exterior para su uso o consumo definitivo en el país. Conforme lo anterior, no se explica por qué se obligaría a pagar impuestos a las mercancías que se introducen al país temporalmente o transitoriamente, y que no tienen, evidentemente, el destino de un uso o consumo definitivo en el país.

Esta última crítica se ha contrarrestado manifestando que existe en estos casos nacimiento de obligación, pero ésta no es de dar una suma de dinero, sino de hacer o no hacer determinados actos con respecto a la mercancía ingresada, por ejemplo, bajo el régimen de la importación o admisión temporal.

En efecto, entendemos por importación temporal, la introducción legal de mercancías procedentes del exterior, por un tiempo y con una finalidad determinada, destinadas a ser reexportadas al exterior en el plazo indicado por la ley, sin experimentar modificación alguna en su naturaleza merciológica.

Entonces, imaginemos a un nacional de un país vecino que introduce al país un vehículo de su propiedad, en admisión temporal, con la finalidad de hacer turismo, para luego retornar al exterior en el plazo establecido por la ley.

La teoría sostiene, en este caso, que la obligación no es de pagar el impuesto de importación; la obligación nacida es retornar con el vehículo al país de su origen dentro del plazo, no modificar la naturaleza merciológica del vehículo y ocupar el automóvil personalmente y en viajes de placer.

Posteriormente, al analizar los elementos temporal y espacial de la obligación, veremos otros vacíos e incongruencias de esta teoría.

2. Teoría de la declaración al consumo

Otro grupo de autores, destacándose entre ellos Alessi, Cutrera, Vandoni, Sánchez González, etcétera, han seleccionado como situación generadora de la obligación tributaria aduanera la presentación de la declaración de importación para el uso o consumo definitivo.

Si el régimen gravado es la introducción de mercancías para su uso o consumo definitivo en el territorio aduanero nacional, parece obvio que el hecho generador del impuesto de importación se produzca cuando el interesado manifiesta expresamente y por escrito esa intención de ingresar una mercancía con la finalidad señalada.

Esta teoría por fácil materialización del hecho generador es la que ha tenido más adeptos en la doctrina y en las legislaciones aduaneras. Sin embargo, se le han formulado algunas fundadas críticas.

La primera de ellas surge cuando nos hacemos esta pregunta: ¿se realiza el hecho generador cuando la declaración es rechazada por la administración? La lógica nos indica que al rechazarnos la solicitud de importación, se nos está impidiendo despachar al consumo la mercadería, y en ese caso, es obvio que no podría existir obligación tributaria, pues el hecho generador (presentación de la declaración o pedimento) no se materializó.

Parte de la doctrina ha estimado que la teoría sería más práctica y lógica si se agregara el elemento “aceptación” de la declaración por parte de la administración tributaria aduanera.

Otro inconveniente de esta teoría tiene relación con la siguiente situación: ¿qué sucedería si al despachar las mercancías éstas han desaparecido o se encuentran totalmente destruidas?

El problema precedente, en principio y de conformidad con la doctrina, no tendría solución, ya que la obligación ha nacido al aceptar la administración la declaración de importación.

Sin embargo, como sería una gran injusticia exigir el pago de gravámenes aduaneros por mercancías perdidas o sensiblemente deterioradas, la solución encontrada ha sido recomendar a los gobiernos que en dichos casos no exijan los impuestos, o si éstos hubiesen sido percibidos, se conceda a su devolución.⁴⁷

3. *Teoría de la nacionalización*

Esta teoría tiene como sus más eximios adeptos al tributarista italiano Maffessoni, su creador, y los españoles Guasp Delgado y Cortés Domínguez.

⁴⁷ Recomendación de 5 de diciembre de 1962 del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas.

Puede resumirse esta teoría expresándose que si lo gravado es la importación y ésta es la introducción legal de mercancías procedentes del exterior para el uso y consumo de la mercancía en el país, el hecho generador debe estar representado por alguna circunstancia o situación que permita ese uso o consumo definitivo, porque ésa es la finalidad de la importación, y esa posibilidad de uso o consumo definitivo es precisamente lo gravado.

Cortés Domínguez, fundamentando la lógica de esta teoría, se preguntaba si el cruce de la mercancía por las fronteras aduaneras permitirá el uso o consumo definitivo de ella. Como la respuesta es negativa, expresaba que ese cruce no podría ser generador del impuesto de importación.

Luego se preguntaba si la presentación y aceptación de la declaración de importación permitía el uso o consumo definitivo de la mercancía. Como la respuesta también es negativa, expresaba que tampoco ese hecho podía generar el impuesto de importación.

Entonces, ¿cuándo puedo realmente usar y/o consumir definitivamente las mercancías procedentes del exterior? Se responde: cuando retiro la mercancía del control aduanero, y eso sólo es procedente cuando la mercancía ha sido nacionalizada a través del pago de la totalidad de los impuestos aduaneros.⁴⁸

La teoría es de una lógica tan clara, que llama la atención que no haya ganado más adeptos. Hoy por hoy, al parecer sólo Grecia contempla esta teoría, puesto que según su legislación, el hecho generador se produce al momento del levante de las mercancías, esto es, del retiro de las mercancías de los recintos aduaneros.

b) Elemento subjetivo

El profesor Dino Jarach dice que hay ciertas normas de derecho positivo en que la materia imponible está vinculada con el sujeto pasivo por disposición de la ley que lo señala en forma exclusiva. Por ejemplo, el impuesto sustantivo para sociedades de capital, donde de la definición del hecho imponible fluye su sujeto pasivo, al decir: “las sociedades de capital están sometidas a impuesto por su capital y reservas libres”. Como

⁴⁸ Cortés Domínguez, M., “Introducción al derecho aduanero”, *Revista Aduanas*, Madrid, núm. 160, 1967.

puede apreciarse, el sujeto pasivo forma parte de la definición objetiva de la materia imponible.

En materia aduanera lamentablemente no se da esta posibilidad, puesto que la ley se limita a describir la materia imponible sin indicar a su sujeto pasivo.

En efecto, la tarifa aduanera, o arancel aduanero, no establece que el importador, el transportista, el embarcador, el consignatario, pagará tanto por concepto de impuesto.

El arancel aduanero se limita a describir la mercancía y señalar el impuesto. Por ejemplo: en la partida arancelaria 53.11.0201 se establece que los tejidos de lana o de pelos finos con una proporción de mezcla de fibras sintéticas o artificiales que no exceda del 30%, paga 15% *ad valorem*, y RS \$0.99 el metro cuadrado.

Entonces, como puede observarse en el ejemplo precedente, nada dice el arancel aduanero sobre quién es el sujeto pasivo de dicho impuesto.

Anteriormente vimos cómo la doctrina al hablar del sujeto pasivo distingue entre contribuyente y responsable, y que contribuyente es aquel obligado al pago del impuesto, porque le resulta directamente atribuible el hecho generador. Recuérdese la cita del profesor Jarach, cuando dijo: “paga su deuda propia porque verificó el hecho generador”.

Antonio Márquez y Márquez expresa al respecto:

La doctrina está de acuerdo en que el sujeto pasivo de los impuestos de importación es el consignatario de las mercancías importadas, sin que se tenga en cuenta ni el transportista ni el propietario de ellas, que, generalmente coincidirá con el consignatario, pero que no tiene necesariamente que ser la misma persona.⁴⁹

Sobre el particular, Lampreave ha dicho:

[...] si el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona que asume el hecho imponible, es evidente que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria aduanera de importación es el importador; es decir, la persona que a su nombre y por su cuenta propia introduce la mercancía extranjera en el territorio nacional aduanero. En definitiva, es sujeto pasivo aquel que

⁴⁹ Márquez y Márquez, A., “El hecho imponible aduanero”, *Revista Aduanas*, Madrid, núms. 210-211, Promotora de Publicaciones, julio-agosto, 1971.

a su nombre y por su cuenta verifica el hecho imponible de la importación, es decir, “el importador en sentido estricto”.⁵⁰

Además del contribuyente o principal obligado, que como se ha visto es, en la generalidad de los casos, el importador-consignatario, existe, como se vio en su oportunidad, el responsable, que no es deudor de deuda propia, puesto que no verificó el hecho imponible, pero que la ley le da responsabilidad por la especial relación de éstos con el objeto del tributo.

Realmente no podemos menos que coincidir con Giannini cuando dice que la figura responsable obedece a la necesidad de hacer más fácil y segura la recaudación del impuesto.

En efecto, Giannini expresa:

[...] que además del sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria declara muchas veces obligado el pago del tributo e incluso al cumplimiento de otros deberes a persona diversa, que puede llamarse responsable del impuesto; y los motivos que inducen al legislador a extender la obligación tributaria a personas, que, por no encontrarse con el presupuesto del tributo en la relación preestablecida no revisten la figura de sujetos pasivos del impuesto, son de carácter meramente fiscal y responden a la necesidad de hacer más fácil y más segura la recaudación del tributo.⁵¹

En materia aduanera el responsable presenta características muy especiales, el cual nos obliga a detenernos un tanto en su análisis.

Sabido es que el particular puede comparecer al despacho de sus mercancías personalmente o a través de un mandatario; sin embargo, ambos carecen de los conocimientos y experiencia en el complejo del sistema del comercio exterior, representado por una serie de normas legales, reglamentarias y administrativas sobre nomenclatura; técnicas de clasificación, valor, tributación aduanera, registros, créditos, cambios, incentivos fiscales, etcétera.

En la práctica, el particular se ha visto obligado entonces a recurrir a profesionales aduaneros, que dominando las normas y procedimientos de

⁵⁰ Lampreave, J. L., “Los sujetos de la obligación tributaria aduanera”, *Revista de Derecho Financiero*, vol. 20, núm. 90, noviembre-diciembre, 1970.

⁵¹ Giannini, Achilles Donato, *Instituciones de derecho tributario*, trad. de Fernando Sáinz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

importación, exportación y otros regímenes, están en condiciones de representar a terceros en el despacho aduanero de sus mercancías.

Estos profesionales aduaneros se denominan “agentes de aduanas”, y han sido definidos por el *Glosario de términos aduaneros de ALALC* como: “persona autorizada por la aduana o habilitada ante ésta por la autoridad competente, para despachar mercadería por cuenta ajena”.

Por su parte, el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, en el anexo G-2 del Convenio de Kyoto (“Relaciones de las autoridades aduaneras y terceros”) los define como: “cualquier tercero cuya actividad consista en ocuparse del despacho de mercancías”.

Carlos Anabalón, en su trabajo que titula “Los agentes de aduanas”, lo ha definido como:

Aquel profesional cuyos conocimientos en legislación aduanera y de comercio exterior lo habilitan, en las condiciones y con los requisitos establecidos por la Ley de Aduanas, para prestar servicios a terceros, como gestor habitual en toda clase de trámites y operaciones aduaneros y en todas las fases, actos y consecuencias del despacho.⁵²

Este profesional aduanero presenta como características especiales, entre otras, las siguientes:

- a) es una persona natural;
- b) cuenta con un título o nombramiento oficial;
- c) acreditó conocimientos técnicos;
- d) hace de la función de un agente su profesión u oficio habitual;
- e) la dependencia con su mandante es la de profesional/cliente, no patrón/empleado;
- f) la remuneración, conforme lo anterior, es honorarios y no salario;
- g) es sujeto pasivo del impuesto de aduanas en calidad de responsable.

La doctrina está de acuerdo en que el vínculo jurídico que une al agente de aduanas con su cliente es un mandato, calificado por algunos como

⁵² Tributación: *Revista de Política, Técnica, Derecho y Administración Tributarios*, Secretaría de Estado de Finanzas, Rep. Dominicana, vol. VI, núm. 18, abril-junio, 1979; “Agentes de Aduanas” - Documento PSP/11/79; LC/32 del Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Buenos Aires, octubre de 1979.

civil, y por otros, como un mandato calificado por la especie, que han denominado mandato aduanero.

Nosotros compartimos este último criterio, y en el trabajo indicado en la cita señalamos catorce diferencias entre el mandato civil y el aduanero, de las cuales seleccionamos las siguientes:

MANDATO CIVIL	MANDATO ADUANERO
Se constituye por escritura pública o privada o verbalmente.	Siempre será por escrito y solemne (endoso del conocimiento de embarque o escritura pública).
El mandato es delegable si no se le ha prohibido.	Es indelegable.
Se extingue por la muerte del demandante.	No se extingue y el despacho continúa hasta que se consuma.
No tiene dependencia con la administración.	El agente de aduanas tiene dependencia administrativa.
No requiere formalidad alguna para desempeñar su cargo.	Debe constituir garantías o cauciones.
Puede, en razón de sus funciones, desempeñarse en todo el país, incluso en el extranjero.	Puede actuar sólo ante las aduanas a que se encuentra acreditado.
Puede ser general.	Es esencialmente específico.

Por tanto, conforme hemos visto, podemos concluir afirmando que el sujeto pasivo del impuesto de aduanas lo es, en calidad de contribuyente o principal obligado al pago, el importador/consignatario, y en calidad de responsable, solidaria o subsidiariamente el agente de aduanas.

c) Elemento temporal del hecho generador

El elemento temporal del hecho generador está determinado por la vinculación del “factor tiempo” en la concurrencia de él y por ende en el nacimiento de la obligación tributaria.

Este factor tiempo incide fundamentalmente en dos grandes aspectos:

1. Fija el momento de ocurrencia del hecho generador y determina el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho generador ocurre cuando se han realizado las circunstancias materiales constitutivas de él.

Esto es, cuando queda determinado fehacientemente que se ha dado en la realidad física y material la circunstancia hipotética prevista por el legislador, y que esa situación aconteció en un momento y en un lugar específicos y sus efectos incidieron en una o varias personas determinadas.

El artículo 38 del Modelo de Código Tributario considera ocurrido el hecho generador en los siguientes momentos:⁵³

a) En las situaciones de hecho desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente le corresponden;

b) En las situaciones jurídicas desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Por su parte, el artículo 40 del Modelo legisla respecto a la existencia de un hecho generador condicionado, y sobre el particular establece: “si el hecho generador estuviere condicionado por la ley, se considerará perfeccionado en el momento de su acaecimiento, y no en el del cumplimiento de la condición”.

El propio Modelo da un ejemplo para el caso anterior, y en la exposición de motivos del artículo 40 cita como ejemplo el establecimiento de exoneraciones que están condicionadas al destino que ha de darse a determinado bien, y expresa:

⁵³ Modelo de Código Tributario para América Latina, *op. cit.*

[...] en tal supuesto el proyecto opta por considerar que el presupuesto de hecho ocurrió al producirse efectivamente los hechos que habrían dado lugar a la aplicación de la ley tributaria general, prescindiéndose de la fecha del cumplimiento de la condición.

Como una consecuencia de lo anteriormente expuesto, al darse el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo se origina de inmediato el nacimiento de la obligación, incluso en los casos de hechos generadores condicionados, como vimos en el párrafo anterior.

El artículo 18 del Modelo de Código Tributario es muy claro al establecer: “La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes políticos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley”.

Por tanto, el elemento temporal que nos ocupa es muy importante en cuanto a que se sabrá de manera exacta el día en que nace la obligación y se transforman los incididos, por sus efectos, en calidad de deudores y acreedores, sujetos pasivos y activos, respectivamente.

2. Indica la ley tributaria a la cual ha de estar sometida la obligación tributaria.

Sobre este particular, el profesor Jaime Ross expresa resumidamente que: “Esta ley no es otra que la que está vigente al nacer la obligación tributaria y bajo cuyas prescripciones estará sometida ésta”.

Por tanto, la ley vigente, al nacer la obligación, no sólo incide en señalar el impuesto a pagar, sino que incide en los trámites necesarios para determinar y recaudar el impuesto. Porque estas operaciones se harán de conformidad con el procedimiento vigente en esa fecha.

Este elemento temporal en el campo aduanero será de fácil determinación o no, según sea la teoría consagrada en la legislación aduanera, en cuanto al momento en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

Así, conforme a la “teoría de paso” y en el tráfico de mercancías por vía terrestre, no existe dificultad alguna en señalar el momento del nacimiento de la obligación, que evidentemente será cuando la mercadería haya cruzado la frontera aduanera a través de los puntos habilitados (porque en dicho punto se encontrará el control aduanero, que puede certificar

no sólo el día, sino la hora precisa en que el medio de transporte se presente en el control aduanero fronterizo).

La dificultad se presenta en las mercancías que llegan por vía aérea o marítima, donde debe considerarse el llamado mar territorial y el espacio aéreo.

¿Quién puede certificar el día y hora exacta en que una nave o aeronave cruza el mar territorial o ingresa al espacio aéreo nacional?

Lo anterior, que aparentemente no podría tener importancia alguna, la tiene si se considera que existen países de dimensiones continentales, como Brasil, por ejemplo, en que una embarcación que ingresa al mar territorial brasileño por el norte y se dirige con destino al puerto de San Pablo, por ejemplo, tarda en llegar a éste cuatro, cinco o seis días. Y en esos cuatro o más días puede cambiar fundamentalmente la tributación aduanera, con alzas, rebajas de impuesto, regulaciones no arancelarias, cuotas compensatorias, etcétera.

Situaciones como la expresada anteriormente obligaron al legislador a reglamentar o precisar el momento exacto en que debía entenderse acaecido el cruce de los límites aduaneros, determinándose dicho momento cuando la nave o aeronave tocaba el primer puerto o aeropuerto nacional.

Con respecto a la teoría de “presentación y aceptación de la declaración de importación”, nada importante podría argumentarse, porque es obvia la facilidad de determinar el elemento temporal en estudio, que no es otro que el exacto momento de la aceptación de la declaración, acto que incluso se materializa con un timbre, sello, registro y fecha.

Finalmente, con respecto al criterio de la “nacionalización”, también el elemento temporal no ofrece dudas, ya que será el día y la hora en que se pagaron los derechos de aduanas; esto, cuando se nacionalizó la mercancía.

d) Elemento espacial del hecho generador

El elemento en estudio tiene relación con los efectos que se producen según sea el o los lugares donde nace la obligación.

El principal efecto será, evidentemente, que la obligación tributaria se rija por la ley existente en el territorio donde ocurrió el hecho generador.

Tal como lo establecimos en el párrafo anterior, será esa ley vigente en aquel lugar la que regirá no sólo respecto a la obligación principal, sino

también respecto a los procedimientos o formalidades para determinarla, extinguirla, etcétera.

La regla general será la existencia de un solo territorio donde se aplican los efectos del hecho generador. Sin embargo, suceden situaciones, cada día más numerosas, en que un hecho generador produce sus efectos en dos o más territorios, en los cuales se aplican legislaciones tributarias diferentes, originando el fenómeno tributario denominado de la doble imposición.

Cuando existen dos territorios tributarios diferentes dentro de un mismo país, estamos frente al problema de doble imposición nacional. Y cuando los efectos inciden en dos o más territorios tributarios de diferentes países, hablamos de la doble o multiimposición internacional.

Un ejemplo de este último caso sería el fallecimiento de un nacional en su país, y que deja bienes en éste y en el exterior. La problemática que se crea en esta situación tiene relación con la determinación de la ley tributaria que se aplicará para los efectos de los impuestos sucesorios.

Sobre el anterior particular existen, evidentemente, diferentes doctrinas, siendo las principales de ellas la de la nacionalidad, la del lugar donde se produjo el hecho generador y la del domicilio o residencia.

Evidentemente, si se presentan casos de doble imposición internacional, éstos se solucionan con base en convenios bi o multilaterales, optando por cualquiera de las teorías antes indicadas.

En el campo aduanero, para identificar el lugar donde se da el hecho generador y nace la obligación tributaria, nuevamente debemos recurrir a las teorías del hecho generador; por tanto, conforme a la “teoría del paso”, el lugar concreto será la zona del territorio nacional tocada por el medio de transporte; conforme a la “teoría de la declaración”, será el lugar en donde se presentó la declaración, que en la práctica será la aduana de destino de la mercancía, y, finalmente, en cuanto a la “teoría de la nacionalización”, el lugar exacto del nacimiento de la obligación tributaria será donde se encuentra el ente recaudador.

e) Elemento cuantitativo del hecho generador

Fernando Muñoz García dice que la ley, al especificar el hecho imponible que da nacimiento a la obligación, “sienta la base necesaria y sufi-

ciente para decidir en cada caso cuándo nace la obligación aduanera y a cargo de qué persona, pero no nos dice a cuánto asciende el débito”.⁵⁴

De lo que resulta que además de la existencia de la disposición legal que nos diga cuándo y a cargo de qué persona nace la obligación, necesitamos de otras disposiciones legales tributarias que nos digan la forma de medir la materialización del hecho generador, que nos digan también la parte o cuota que de esa medida requiere el Estado como monto del impuesto de aduanas.

El elemento cuantitativo del hecho generador es el que nos permite cuantificar o medir el elemento objetivo o material del mismo, para luego aplicar la alícuota o “tipo impositivo” sobre ese elemento cuantificado, a fin de determinar el monto de la obligación tributaria aduanera.

El profesor Ross, sobre el particular, dice: “para cuantificar el elemento objetivo del hecho generador y de esta forma obtener la base imponible, es preciso adoptar ciertos parámetros, índices o unidades de medida de él”.⁵⁵

Estos parámetros son la “base imponible”, también llamada “base de cálculo” y la “alícuota”, llamada también “tipo impositivo”.

Ambos conceptos, por ser los elementos necesarios para cuantificar la deuda tributaria, están íntimamente ligados, aunque cada uno tiene una función diferente en esta operación de cuantificación.

En efecto, mientras la base imponible mide el elemento material del hecho generador, la alícuota nos indica la porción de esa base que el Estado exige en su calidad de acreedor del tributo o sujeto activo de la obligación tributaria.

En materia aduanera el legislador acostumbra especificar la base de cálculo en “cantidades físicas” (kilogramo, metro, toneladas, etcétera) y/o valor o precio (FOB, CIF, FAS, C y F, valor factura, valor real, valor Bruselas, valor GATT, etcétera).

Por su parte, la alícuota generalmente se expresa en unidades monetarias (dólares, francos, etcétera) y/o porcentajes (%).

Combinando, pues, estos elementos “base de cálculo” y “alícuota”, obtenemos no sólo la cantidad del impuesto a pagar, sino también la naturaleza del impuesto a pagar.

⁵⁴ Muñoz García, F., *op. cit.*

⁵⁵ Ross, Jaime, *Derecho tributario sustantivo*, Buenos Aires, CIET-OEA, 1986.

En efecto, si combinamos una base imponible expresada en cantidades físicas con una alícuota expresada en unidades monetarias, el resultado será, por ejemplo: 10.00 pesos el kilogramo; y este impuesto será de naturaleza específica (definidos por el *Glosario de términos aduaneros de ALALC* como “aquellos establecidos por los aranceles aduaneros consistentes en importes fijos que se aplican sobre unidades de medidas físicas de las mercaderías”).

En cambio, si la base de cálculo se expresa bajo la forma de valor o precio y se combina con una alícuota expresada en porcentaje, el impuesto será, por ejemplo: 20% *ad valorem*; esto es, un impuesto *ad valorem* (definido por ALALC como los “establecidos por los aranceles aduaneros, consistentes en porcentajes que se aplican sobre el valor de las mercancías”).

El impuesto puede ser también mixto, cuando un mismo producto está sujeto simultáneamente a un impuesto específico y otro *ad valorem*.

No debe confundirse impuesto aduanero mixto, con tarifa mixta.

La tarifa es de naturaleza mixta, cuando unos productos están sujetos a impuestos específicos y otros a impuestos *ad valorem*, aunque no ocurra la hipótesis de derechos mixtos.

Estos impuestos mixtos pueden ser de uso acumulativo o alternativo.

Son de uso acumulativo cuando el total del impuesto a ser efectivamente pagado resulta de la suma de ambos derechos e impuestos.

Son de uso alternativo cuando la importancia debida resulta de la aplicación de apenas una de las dos modalidades de derecho; recayendo la opción en aquel por el cual resulta el impuesto más elevado.

X. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA

En el párrafo anterior hablamos del elemento cuantitativo de la obligación tributaria aduanera y dijimos que la cantidad a pagar por concepto de impuesto resultaba de la combinación de la base imponible con la alícuota.

Realmente ello es así; sin embargo, esa operación es la llamada liquidación del impuesto, que es la base última de un proceso mayor llamado “determinación”, que al decir de Vanoni es: “todo proceso encaminado a

la fijación de los elementos inciertos de la obligación entre otros, la liquidación”.⁵⁶

Giuliani Fonrouge ha definido la determinación como “el acto o conjunto de actos emanados de la administración o de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imposible, y el alcance cuantitativo de la obligación”.⁵⁷

Las definiciones precedentes dejan en claro que la determinación es todo un proceso y no una simple operación de cuantificación.

Sobre este particular, creemos oportuno transcribir la opinión del profesor Jaime Ross.

En efecto, en su obra tantas veces citada, nos dice: “[...] en realidad la determinación es una actuación más compleja que la simple fijación del monto de la presentación tributaria”, y luego agrega:

[...] la determinación de la obligación tributaria es la actuación que declara la ocurrencia del hecho generador de la obligación; valoriza cuantitativamente el elemento objetivo del hecho generador para transformarlo en base imponible o de cálculo; aplica a la base imponible la alícuota o tipo impositivo que corresponda, para calcular la parte que ha de detrarse a título de tributo de la base imponible o de cada una de las unidades en que ésta se considera dividida; obtiene el cálculo del monto final del tributo debido, e identifica al sujeto pasivo de la obligación.⁵⁸

Lo anterior se aclara debido a que no son pocas las legislaciones aduaneras que han denominado “liquidación” a esta actividad administrativa encaminada a constatar el acaecimiento del hecho generador (origen del nacimiento de la obligación tributaria aduanera) y a la cuantificación de dicha obligación.

Por tanto, cuando hablemos en adelante del aforo aduanero estaremos refiriendo a todo el proceso administrativo “[...] encaminado a la fijación de los elementos inciertos de la obligación (al decir de Vanoni), entre otros, la liquidación del impuesto”.

⁵⁶ Cita De la Garza, S., “Determinación de la obligación tributaria”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, 4 núm. extraordinario, 1982.

⁵⁷ Fonrouge, Giuliani C., *op. cit.*

⁵⁸ Ross, Jaime, *op. cit.*

1. Tipos de determinación

Conforme a la definición de Fonrouge transcrita en el párrafo anterior, podemos distinguir tres tipos de determinación:

A) La realidad por el sujeto pasivo (contribuyente o responsable) sin intervención de la administración.

B) La realización por la administración con la colaboración del sujeto pasivo, y

C) La realizada por la administración sin participación del sujeto pasivo.

a) Determinación de la obligación por el sujeto pasivo (autodeterminación).

Aduaneramente, la determinación de la obligación tributaria aduanera por el sujeto pasivo (importador o agente de aduanas) consistiría en que éste, luego de reconocer la mercadería a importar, procede a su clasificación en una determinada y específica posición del arancel aduanero, y conforme a la naturaleza del impuesto allí estipulado (*ad valorem* y/o específico) procede a valorar y/o medir, pesar y contar para luego combinar la base imponible con la respectiva alícuota y materializar así la liquidación o cuantificación de los impuestos que gravan la mercancía a importar. Finalmente, comunica al sujeto activo (administración) la determinación efectuada y acompaña el comprobante de pago del monto del impuesto liquidado.

Configurándose el procedimiento antes descrito (presentación del documento de despacho aduanero, con constancia de la determinación y pago de los impuestos de aduanas), se produce el nacimiento, determinación y extinción de la obligación tributaria aduanera sin intervención de la administración, salvo evidentemente el examen o revisión que la administración realiza a la citada determinación y su consecuente homologación o visto bueno.

Evidentemente, todo el sistema parte del supuesto de que la determinación ha sido correcta, ya que si de la revisión o examen se advierten errores que alteren la correcta percepción del impuesto, procederá la enmienda o rectificación de ella, originándose, en la práctica, una determinación efectuada por la administración.

b) Determinación de la obligación por la administración con la colaboración del sujeto pasivo (determinación mixta).

Varios tributaristas, entre otros Giannini Fonrouge e Ingrosse, distinguen dos variantes en la determinación de la obligación por parte de la administración: determinación con cooperación del sujeto pasivo (llamándola determinación mixta) y determinación sin el concurso del sujeto pasivo (llamándola determinación de oficio).

Lo cierto es que nosotros no podemos menos que concordar con Sergio F. de la Garza, al decir éste

[...] no existe distinción sustancial entre la determinación llamada mixta, que es aquella que se inicia con la declaración del contribuyente y la realizada por el sujeto activo solo. En efecto, en ambos casos la determinación es realizada como un acto jurídico administrativo unilateral del sujeto activo de la relación tributaria, de suerte que con el tipo de determinación con la que realmente existe una sustancial diferencia es con la determinación hecha por el sujeto pasivo solo (autodeterminación).⁵⁹

Lo cierto es que en materia aduanera la regla es la determinación mixta, esto es, efectuada por la administración con la colaboración del importador o su agente aduanero, y que supone la presentación por parte del sujeto pasivo de las declaraciones esenciales para la liquidación del tributo, la revisión de dichas declaraciones por parte de la administración y su rectificación, cuando procede, y la consecuente determinación de la obligación tributaria aduanera al finalizar el procedimiento con el consecuente acto de cuantificación o liquidación de la obligación.

Esta determinación mixta, como la autodeterminación revisada y homologada por la administración, constituye un acto administrativo de determinación, tipificado dentro del marco de la actividad administrativa del Estado, en este caso, encaminada a la obtención del pago de un tributo adecuado.

Ahora bien, a pesar de tratarse de un acto administrativo, los efectos de la determinación pueden llegar a tener un carácter controversial, ya que, al hacerse exigible el tributo y no pagarse dentro del plazo indicado por la ley, el documento donde se efectuó la determinación (solicitud o mani-

⁵⁹ Garza, Sergio F. de la, *op. cit.*

fiesto de importación) adquiere mérito ejecutivo, y con base en los resultados de dicho aforo se procede a hacer efectiva la prenda aduanera.

b) Determinación por la administración sin la colaboración del sujeto pasivo (determinación de oficio)

La determinación de oficio es excepcional y sólo procede en tres ocasiones:

1) Cuando revisada una autodeterminación se encuentran errores; entonces, la administración procede a determinar por su cuenta la obligación;

2) En casos de ausencia de las declaraciones exigidas por la ley, y

3) Frente a “graves anomalías en la conducta del contribuyente”, al decir de De la Garza.

2. *Declaraciones aduaneras*

Tanto en el proceso de autodeterminación por el sujeto pasivo, como en la determinación mixta por la administración tributaria aduanera, es esencial la presentación por parte del importador o su representante legal (agente de aduanas) de una declaración, pedimento en la Ley Aduanera mexicana, por medio de la cual se informa a la administración la realización del presupuesto fáctico establecido por la ley (hecho generador) y se dan los elementos necesarios para determinar la obligación nacida o certifica su extinción luego de su determinación por el particular en los casos autorizados por la ley.

Berliri, sobre la declaración, ha dicho

[...] puesto que puede resultar sumamente difícil a la administración tributaria conocer la realización de los hechos generadores que en forma múltiple pueden producirse sin su conocimiento, es lógico que la ley imponga, tanto al deudor del tributo, como en algunas circunstancias a terceros más o menos relacionados con aquél, la obligación de informar a la administración de la realización del presupuesto hecho, a la entidad de la base imponible, así como de todos los otros elementos necesarios o simplemente útiles para la aplicación del tributo, y de comunicarle todos aquellos hechos y

circunstancias que puedan consentirle un más eficaz desarrollo de su función determinadora.⁶⁰

Las declaraciones aduaneras admiten ser clasificadas en dos grandes grupos: las esenciales y las de mera información.

3. *Declaraciones esenciales*

Llamamos esenciales a aquellas declaraciones, que, según las leyes respectivas, debe consignar obligatoriamente el interesado (o su representante legal: agente de aduanas) o, en caso contrario, deben ser levantadas y consignadas en el documento respectivo por la administración tributaria aduanera.

Son declaraciones esenciales

a) La de destino. Aquella “mediante la cual los interesados indican el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mercancías y comunican los elementos cuya declaración exige la aduana para la aplicación de este régimen”.⁶¹

Generalmente el destino se indica por la simple utilización del formulario *ad hoc* existente para cada régimen.

b) La declaración arancelaria. Aquella que deberá hacerse en toda declaración de importación u otro documento de destinación aduanera de mercancías extranjeras, conteniendo todos los datos necesarios para individualizar arancelariamente la mercancía solicitada a despacho, de manera que con el solo mérito de dichos datos quede ésta encuadrada dentro de una exclusiva y determinada partida (o posición) del arancel aduanero, o glosa de ella si contiene diversas unidades o derechos.

En esencia, la declaración arancelaria contiene una amplia descripción de la naturaleza de la mercancía, de manera que con dicha descripción la aduana puede clasificarla en la nomenclatura que corresponda.

Tal como en su oportunidad advertimos, si el interesado es un importador habitual o está representado por un mandatario aduanero (agente de

⁶⁰ Berliri, A., *Principios de derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1974.

⁶¹ Convenio de Kyoto, 1973, Anexo B-1, C. de C. A. de Bruselas. Definición del término “Declaración de mercancías”.

aduanas) podrá limitarse a señalar la posición que corresponda, omitiendo la descripción detallada de la naturaleza merceológica de la mercancía.

c) La declaración del valor aduanero. Es la indicación del valor imponible de acuerdo con las normas legales y reglamentarias.

d) La declaración de origen o destino. Es la que debe efectuarse en cumplimiento a los tratados y/o convenios internacionales suscritos por el país en cuanto alteran la tributación general de las mercancías de importación y exportación, TLCAN, para acceder a las preferencias.

e) Declaración de régimen de excepción. Es la indicación precisa de las disposiciones que alteran la tributación general de las mercancías en razón de la naturaleza de éstas, la zona donde se importa, la persona o entidad que las importa y el uso o finalidad a que las destina.

4. Declaración de la mera información

Llamamos de mera información aquellas informaciones relativas al compareciente, al medio de transporte, a la carga y al depósito de las mercancías, que siendo importantes y necesarias, no son trascendentes para los efectos tributarios. Ellas son:

a) Con relación al compareciente: nombre y apellidos, calidad de la comparecencia (dueño, consignatario, importador, representante legal, etcétera), domicilio comercial y/o particular, registro de importador, y registro nacional de contribuyentes.

b) Con relación al medio de transporte: unidad de transporte; nombre, bandera, matrícula; consignatarios del medio de transporte, procedencia, y fecha de llegada.

c) Con relación a la carga: número del manifiesto de carga o soborno y su fecha, número del conocimiento de embarque y su fecha, número de la factura comercial y su fecha, número de la factura consular y su fecha, lugar de embarque y fecha, marca, números y clase de bultos, país de procedencia, y país de origen.

d) Con relación al depósito de las mercancías: calidad del depósito (fiscal o particular), nombre del depósito y su ubicación, fecha de recepción de las mercancías, y cantidad de bultos depositados y su peso bruto.

5. *Naturaleza jurídica del acto de la determinación*

Desde hace mucho tiempo y sin que hasta ahora la doctrina se haya puesto de acuerdo, existe una discusión respecto a si el acto administrativo de la determinación tiene un efecto constitutivo, declaratorio, o uno y otro con respecto a la obligación tributaria. Examinaremos someramente las tres doctrinas:

A. *Doctrina del efecto declarativo*

Giannini es su más acreditado representante, quien sostiene que siendo la obligación tributaria una obligación *ex lege*, nace al darse los elementos constitutivos de ella (norma legal y hecho generador) y que su posterior determinación se limita a “declarar” la existencia de la obligación, además, por cierto, de hacerla líquida y exigible.

En concreto, la determinación no da nacimiento a la obligación tributaria; ésta nació al producirse su hecho generador; la determinación se limita a declarar y reconocer su existencia, cuantifica la deuda y la hace exigible.

Esta doctrina es la mayoritaria en las legislaciones tributarias de Latinoamérica, y el Modelo de Código Tributario la recoge en su artículo 13, cuando dice: “[...] la determinación por la administración es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia”.

B. *Doctrina del efecto constitutivo*

Allorio es el más fiel representante de esta doctrina, que postula al acto de determinación como constitutivo de la obligación tributaria.

Sostiene Allorio, como fundamento a su teoría, qué tan cierto es que sin determinación no hay obligación, que el sujeto pasivo no puede hacer el pago de los tributos, ello porque no hay obligación.

Berliri, por su parte, sostiene que antes de la determinación, el sujeto activo sólo tiene un derecho potestativo de crear la obligación a través de la determinación.

En concreto, el acto de determinación es un elemento constitutivo de la obligación tributaria, la que hace en el acto de determinación y no con el

hecho generador; no hay obligación previa a la determinación; ésta la origina y la cuantifica.

C. *Doctrina de efectos declarativos y constitutivos (teoría dualista)*

Alessi sería uno de sus representantes más insignes, quien sostiene que la obligación existe desde el momento de la realización del presupuesto, pero no es aún eficaz hasta que sobreviene la llamada liquidación.

En concreto: la obligación nace con el hecho generador, pero el crédito sólo se hace efectivo con el acto de la determinación. En otras palabras, el hecho generador origina la obligación, y la determinación, el crédito.

XI. EL AFORO ADUANERO. CONCEPTO Y DEFINICIÓN

En el campo aduanero el acto de determinación de la obligación tributaria asume características muy sui géneris, las que precisamente dan a esta rama del derecho tributario su especificidad y/o particularismo.

Tan cierto es lo que afirmamos, que en el ámbito aduanero no se habla de “determinar”, sino de “aforar”; por ello analizaremos detalladamente este acto administrativo del “aforo” aduanero, que es mezcla de operaciones materiales e intelectuales, pero que, como veremos a continuación, conforman el acto único del aforo o determinación de la obligación tributaria aduanera.

Etimológicamente, la palabra “aforo” proviene del latín *afforatum*, forma sustantiva abstracta de *afforare*, que consistía en tasar el valor de las cosas según el precio que tenían en el mercado público.⁶²

La Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), hoy Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), confirma lo procedentemente expuesto al haber definido el aforo en su glosario de términos aduaneros, de la siguiente manera:

Operación que consiste en una o varias de las siguientes actuaciones: reconocer las mercaderías, verificar su naturaleza y valor, establecer su peso, cuenta o medida, clasificarlas en la nomenclatura arancelaria y determinar los derechos e impuestos que les son aplicables.

⁶² Narváez, Reinaldo, *De la inmutabilidad del acto del aforo aduanero*, Santiago de Chile, Ed. Jurídica, 1971.

Fácil resulta intentar una definición de aforo luego de las conceptualizaciones que la doctrina nos ha dado acerca del acto administrativo de la determinación. Por ello aventuramos la siguiente:

Aforo: función administrativa que permite cuantificar el monto de los derechos e impuestos adecuados por la importación o exportación de mercancías determinándolos directamente con la colaboración del sujeto pasivo o revisando la efectuada por éste en los casos autorizados por la ley.

La definición precedente, como podrá apreciarse, reconoce para el campo aduanero la posibilidad de sólo dos tipos de determinación: la efectuada por la autoridad tributaria con participación o colaboración del sujeto pasivo (importador o exportador) llamada por la doctrina “determinación mixta” y la efectuada por el sujeto pasivo, llamada por los tratadistas “autodeterminación” o “autoimposición”. La tendencia actual es acentuar el papel de la autodeterminación.

Procedimiento del aforo aduanero

El aforo, tal como hemos adelantado, es la suma de varias operaciones más o menos prelativas, algunas meramente materiales, otras de carácter intelectual, pero todas ellas constituyen parte del acto de determinación de la obligación tributaria aduanera, acto más conocido con el nombre de “aforo” aduanero y que tradicionalmente corresponde a un acto de determinación mixta.

Las primeras cuatro operaciones podemos calificarlas de preparatorias del acto de determinación. Ellas son:

A) Examen de la documentación. Anteriormente hablamos de los elementos fundamentales de la destinación aduanera, específicamente de la solicitud o declaración de importación, las informaciones que deben consignarse en ella (esenciales y de mera información) y los documentos que deben anexarse.

Pues bien, previo a cualquier acto de determinación, la administración debe examinar acuciosamente el formulario de importación, donde constarán las declaraciones aduaneras, y comprobará si éstas han sido correctamente formuladas, y si se han acompañado los documentos exigidos por la ley (conocimiento de embarque, factura comercial, registro previo, etcétera).

Si todo está conforme, se continúa con el procedimiento correspondiente a la segunda operación preparatoria.

B) Designación del funcionario que realizará la operación. Con los sistemas automatizados esta función ha perdido importancia. Una vez aceptado a tramitación el documento de despacho aduanero, por haberse comprobado que cumplía con los requisitos exigidos por la ley, debe designarse al funcionario que deberá verificar la determinación practicada por el sujeto pasivo (autodeterminación) o practicar la determinación con base en la información otorgada por el sujeto pasivo y los datos levantados personalmente (determinación mixta).

C) Indicación de los bultos a examinar. El vista de aduanas deberá indicar cuántos y cuáles bultos examinará al practicar su aforo. Lo anterior persigue dos finalidades:

1. Eximir al vista de aduanas de la obligación de examinar gran cantidad de bultos cuando ellos son de igual contenido, y
2. Limitar la responsabilidad del funcionario, exclusivamente a los bultos por él reconocidos.

Por cierto, si el despacho está constituido por bultos con mercancías diversas (misceláneas), el vista de aduanas deberá examinarlos todos, especificando separadamente el contenido de cada uno de ellos.

D) Cotejo y examen de los bultos. Puestos los bultos a disposición del vista de aduanas, éste deberá determinar si ellos corresponden a los por él solicitados y a los especificados en los documentos del despacho aduanero.

Luego de verificada la perfecta correspondencia de los bultos presentados con los indicados en los documentos naviero-aduanero-portuario, procederá el vista de aduanas a practicar un minucioso examen exterior de los bultos, a fin de comprobar que ellos no han sido violentados y se encuentran en condiciones tales que permitan presumir que la mercancía no ha sido robada, cambiada o adulterada.

Si de este examen físico de los bultos se deduce que éstos adolecen de las irregularidades antes indicadas, se suspende el aforo y se practica un reconocimiento ante el dueño o consignatario de los bultos (o su agente de aduanas), un representante de la compañía de seguros y de la empresa o institución almacenista a fin de certificar las faltas o averías y deslindar responsabilidades.

E) Pesaje, medición y cuenta. El impuesto aduanero puede ser *ad valorem*, específico o mixto, y, por tanto, la declaración del importador debe-

rá indicar la cantidad de la mercancía a despachar, dato esencial cuando el impuesto es específico.

Recordemos que la cantidad está indicada prácticamente en todos los documentos que se presentan junto a la declaración aduanera, y por tanto, deberá cotejarse el peso, medida o cuenta de las mercancías tenidas a la vista con las cifras indicadas en la declaración aduanera y en los documentos que a ella se adjuntaron.

La práctica aduanera admite, generalmente, diferencias no superiores a un 5%, atendiendo también la naturaleza de las mercancías. Diferencias superiores son denunciadas en el mismo documento de despacho aduanero para luego aplicar la multa que por mala declaración contemple la ley.

F) Reconocimiento aleatorio. A nuestro modesto juicio, ésta es una de las operaciones más importantes y delicadas del acto de determinación de la obligación tributaria aduanera o aforo aduanero.

En efecto, por muy técnica, moderna y amplia que sea una nomenclatura aduanera donde deberán clasificarse las mercancías, si no sabemos qué es la mercancía, cuál es su finalidad, etcétera, no podemos clasificarla correctamente.

Como ejemplo daremos casos aparentemente obvios para un técnico, mas no para un neófito; así, deberá distinguirse entre loza, porcelana y plástico; entre vidrio y cristal; entre tejidos naturales y artificiales, o labrados y cruzados; entre ladrillos, lozas, baldosas u otros productos refractarios; entre pesas, balanzas y básculas; entre parte, repuesto o útil de recambio, etcétera.

Evidentemente, la nomenclatura tiene casos de más difícil determinación en cuanto a la naturaleza de las mercancías, en donde se pondrán a prueba los conocimientos merceológicos y tecnológicos del agente aduanal.

Además, debe indicarse que este funcionario cuenta con todo el nivel de apoyo de la Dirección General de Aduanas para resolver sus dudas, tales como departamento de arancel, asesoría técnica, laboratorio químico, etcétera.

Valoración. Este punto básico de toda operación aduanera de importación lo tratamos detalladamente en el capítulo séptimo de este libro.

G) Clasificación. Sabemos que el arancel aduanero es una tarifa que está conformada por una nomenclatura y la tabla de los impuestos (sus alícuotas).

Nomenclatura “es la enumeración descriptiva, ordenada y metódica de mercancías, según reglas o criterios técnicos jurídicos, formando un sistema completo de clasificación”.⁶³

Teóricamente la clasificación es un método lógico por el cual, de acuerdo con determinados principios especialmente seleccionados, el universo de las mercancías se divide en clases y categorías, que a su vez pueden subdividirse en subclases homogéneas y cada vez más detalladas.

No existe un principio único de clasificación; existen varios que pueden ser utilizados separadamente en combinación para determinar las grandes divisiones de la clasificación.

Entre los principios más importantes se encuentran, según el profesor Durval Ferreira de Abreu, los siguientes:

a) Origen o procedencia técnica del producto (si proceden del reino animal, vegetal o mineral).

b) Naturaleza de la materia (hierro, madera, cuero, algodón, etcétera).

c) Actividad económica que suministra la materia prima (ganadería, silvicultura, pesca, minería).

d) Usos (según la necesidad humana que satisfagan: alimentación, vestuario, vivienda, transporte, todos los bienes de consumo durables o no durables).

e) Aplicación (bienes de producción, brutos o semimanufacturados, destinados a la industria o a la construcción, tales como maquinaria, herramientas, aparatos y otros medios de producción), y

f) Grados de preparación o de elaboración en el proceso de su transformación (materias primas, semimanufacturas y manufacturas).

En la práctica y aduaneramente hablando, clasificar es encontrar la exacta posición (ubicación) relativa a una mercancía en determinado esquema de clasificación. Esta posición, por tanto, supone un perfecto conocimiento del sistema utilizado y una correcta previa identificación de la mercadería (reconocimiento) a clasificar.

H) Liquidación. Reconocida la mercancía, valorada y clasificada en una específica posición arancelaria, sólo basta combinar la alícuota y la base de cálculo allí fijada, para obtener el llamado elemento cuantitativo del hecho generador de la obligación tributaria aduanera.

⁶³ Ferreira de Abreu, Durval, “Nomenclaturas aduaneras”, *Temas Aduaneros*, Santo Domingo, vol. 6, octubre, 1980.

El impuesto de aduana resultará por tanto del producto de la alícuota por la base de cálculo.

Las alícuotas pueden ser expresadas en unidades monetarias, llamadas así “alícuotas fijas” o bajo la forma de porcentajes, llamada entonces “alícuota porcentual”.

Las alícuotas fijas pueden ser tomadas por sus valores nominales o estar sujetas a determinadas modalidades de corrección para restablecimiento de sus valores reales.

La base imponible o base de cálculo puede ser expresada en cantidades físicas o bajo la forma de valor o precio.

Las cantidades físicas están representadas por determinada unidad de medida, generalmente del sistema métrico decimal (kilo, metro, docena, etcétera).

Cuando la base de cálculo está expresada en valor o precio, pueden darse diversas alternativas, tales como valor CIF, FOB, FASS, C & F, valor factura, valor oficial, valor índice, valor aduanero de Bruselas, valor aduanero nacional, valor aduanero OMC, etcétera.

I) Características del aforo. Podemos señalar como las características más tipificantes del aforo las de ser un acto de determinación tributaria, un acto específico, un acto solemne, un acto inmutable, y un acto único.

J) Acto de determinación tributaria. De lo expuesto a lo largo de este documento, nadie puede dudar que la característica más tipificatoria del aforo es la de tratarse de un acto de determinación de la obligación tributaria aduanera.

Es tan de la esencia del aforo aduanero el que constituya un acto de determinación tributaria, que se estima por muchos que él sólo existe en regímenes definitivos (importación y exportación), ya que sólo en ellos se produce una determinación efectiva de los tributos. Así, los denominados aforos en regímenes aduaneros no definitivos (tránsito, admisión temporal, traslados a depósitos particulares, etcétera), sólo constituirán preaforos, los que con posterioridad pueden adquirir la calidad del aforo al producirse el cambio de régimen transitorio por definitivo (ejemplo: admisión temporal en importación).

K) Lugar donde se practica el aforo. El legislador incluso se ha preocupado de indicar un sitio *ad hoc* para realizar el aforo, de tal manera que si es efectuado en otro lugar que no sea el autorizado, el acto será nulo de nulidad absoluta.

Conceptuamos la zona primaria de jurisdicción aduanera como aquel espacio de mar o tierra donde se realizan las operaciones materiales, terrestres o marítimas, tales como embarque, desembarque, movilización, pesaje, etcétera, las cuales, luego de cumplidas las demás formalidades legales establecidas en las leyes o reglamentos aduaneros, constituirán un acto de destinación aduanera, tales como la importación, la exportación, la admisión temporal, el transbordo, el depósito, etcétera.

Por zona secundaria de jurisdicción aduanera dijimos reconocer aquella porción del territorio y/o aguas territoriales que le corresponde administrar a cada aduana según la distribución que de ellas realice la autoridad competente.

Las mercaderías extranjeras al llegar al país deben presentarse y quedar depositadas en los almacenes aduaneros existentes dentro de la citada zona primaria de jurisdicción, donde sólo podrán salir hacia la zona secundaria, esto es, al resto del país, una vez nacionalizadas, salvo el caso de los regímenes aduaneros suspensivos de derechos.

Siendo el aforo un acto de accertamiento tributario, a través del cual se determinarán o se cuantificarán los impuestos que deban cancelarse para nacionalizar las mercancías, mientras éstas mantengan la calidad de extranjeras (calidad que poseen, por cierto, durante el aforo) y no puedan salir, salvo los casos de excepción, de la zona primaria de jurisdicción; por tanto, la operación del aforo sólo podrá efectuarse dentro de dicha zona.

L) Es un acto inmutable. El aforo aduanero, una vez autenticado por el vista de aduanas que lo practicó, legalizado u homologado por la autoridad superior competente (jefe de vistas, administrador de aduana), notificado al interesado y vencidos los plazos que éste tiene para reclamar los resultados del mismo (o habiendo reclamado dentro del plazo, su reclamo haya sido desestimado por carecer de fundamentos legales) el aforo queda firme, adquiere la calidad de inmutable y no puede, por tanto, sufrir modificación alguna, salvo los limitados casos de excepción contemplados por las leyes.

Las legislaciones aduaneras especifican con toda claridad y precisión las diversas instancias en que puede ser revisado el aforo y determinan la forma y el plazo en que el interesado puede hacer uso de su derecho de reclamación o revisión del aforo. Vencidos tales plazos sin que el interesado haya hecho uso de tal derecho o desestimada su reclamación, el aforo no puede ser objeto de revisión alguna.

Lo anterior no quiere decir que el aforo pasa a constituir autoridad de cosa juzgada y pueda usarse como acción o excepción en un proceso de revisión del aforo, por ejemplo, ante los tribunales ordinarios de justicia; el aforo aduanero es un acto administrativo y no judicial.

La inmutabilidad sólo significa que una vez firme, no procede su anulación o alteración por vía administrativa, quedando, por supuesto, abiertas las puertas para recurrir a la justicia ordinaria, solicitando por ejemplo, devolución de gravámenes pagados en exceso por error (del importador o de la misma aduana), siendo la *causa petendi* de tal acción “el pago de lo no debido”.

M) Es un acto único. Diversas características de este acto de accertamiento tributario nos permiten declarar que el aforo constituye un acto único.

En efecto, podemos afirmar que el aforo aduanero es un acto único, por:

1. No admitir una operación paralela que haga las veces de tal.
2. Ser realizado sólo por funcionarios públicos aduaneros con el título de vistas de aduanas u otro equivalente.
3. Proceder sólo en determinadas destinaciones aduaneras en que este trámite es exigible.
4. Tratarse de un acto complejo, conformado por una serie de operaciones, constituyendo el conjunto de todas ellas un acto único, el aforo, y
5. Como una consecuencia de lo expuesto en el número anterior, por exigir el aforo una continuidad ininterrumpida, esto es, debe iniciarse y terminarse de una vez, salvo las causas legítimas y procedentes de suspensión.

N) Analizaremos estas características. El aforo sólo procede en los regímenes aduaneros definitivos.

En páginas anteriores formulamos, entre otras, una clasificación de los regímenes aduaneros desde el punto de vista de los tributos aduaneros. Allí se incluyó la importación y la exportación dentro de los llamados regímenes aduaneros definitivos.

Hemos insistido a lo largo de todo este trabajo en que el aforo aduanero es un acto de accertamiento tributario, en el cual se determinan los elementos cualitativos (hecho generador, materia imponible, sujeto pasivo) y

los elementos cuantitativos (alícuota y base de cálculo) del impuesto de aduanas.

El hecho generador del impuesto aduanero no sólo constituye el simple paso de las mercaderías a través de las fronteras del país; el hecho jurídico causante del tributo lo constituye el acto de la vida económica representado por la introducción de mercaderías extranjeras para uso o consumo definitivo en el país, o el envío de mercaderías nacionales o nacionalizadas, para su uso o consumo en el exterior.

El legislador ha indicado como únicos regímenes aduaneros que permiten el ingreso o salida de mercaderías para su libre disposición dentro del país o fuera de él, los regímenes definitivos de la importación (o nacionalización) y exportación, y sólo ellos, por tanto, dan nacimiento al hecho generador del impuesto aduanero, el cual se determina a través del aforo aduanero.

Todo lo anteriormente expuesto nos permite afirmar que el aforo aduanero sólo procede cuando es necesario realizar un acto de accertamiento tributario como en los regímenes aduaneros definitivos de la importación y exportación, únicos regímenes que autorizan la incorporación de las mercaderías extranjeras al uso o consumo definitivo en el país, o al uso o consumo definitivo de las mercaderías nacionales en el exterior.

El aforo aduanero está conformado por una serie de operaciones constituyendo el conjunto de todas ellas un solo acto: el aforo aduanero.

Ya antes se trató de cada una de las actuaciones que conforman el aforo aduanero, y se analizaron las funciones del vista de aduanas; se expresó que ellas estaban constituidas por la práctica de una serie de operaciones, conformando todas ellas un solo acto de aforo aduanero.

En efecto, operaciones tales como el pesaje, la cuenta o medición de las mercancías sumadas al reconocimiento, la valoración y clasificación de ellas en una específica y determinada partida del arancel aduanero, conforman un solo acto de accertamiento tributario. Así, un error por parte del vista de aduanas en sólo una de las operaciones citadas constituye un error en el aforo en general. Así también, cuando se reclama del aforo aduanero, se está solicitando la revisión o reaforo de toda la operación del aforo y no específicamente del pesaje, valoración, clasificación, etcétera. Ello es evidente puesto que un error en cualquiera de las operaciones del aforo podrá repercutir en la determinación del gravamen y su consecuente cuantificación.

Lo anterior puede parecer no tener mayor importancia práctica, pero ello no es así, ya que de hecho la tienen, y de mucha trascendencia por lo que se relaciona con los reclamos al aforo. En efecto, es común que se reclame dentro de los plazos legales por un error específico cometido en el aforo; digamos por ejemplo, se reclama de la valoración, la autoridad aduanera al conocer del reclamo, al examinar dicho aforo, no está limitada al solo examen del campo de la valoración que fue, en el ejemplo dado, lo reclamado; por el contrario, puede y debe examinar todas y cada una de las operaciones del aforo, siendo posible encontrar otros errores además del cometido en la valoración de las mercaderías. Por ejemplo, determinar que la mercadería fue mal clasificada y debe ir a otra posición arancelaria que se encuentra gravada con derechos más altos. En tal caso, el reclamante no puede alegar que él sólo reclamaba de la valoración y se encontraba conforme con su clasificación, ya que, tal como lo hemos afirmado, todas y cada una de las operaciones del aforo constituyen un todo, impidiendo su desdoblamiento para los efectos de su posterior reclamo.

Por todo lo anterior es que hemos afirmado que el aforo aduanero constituye un acto único, ya que a pesar de estar conformado por una serie de operaciones de las más variadas gamas, todas ellas conducen a un solo acto denominado aforo aduanero.

XII. EL AFORO ADUANERO EN EL MARCO DEL CONVENIO DE KYOTO

Recordemos que el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas es un organismo técnico internacional con carácter intergubernamental que estudia y se esfuerza por resolver los problemas aduaneros desde el punto de vista técnico, y que su principal objetivo es mejorar y armonizar el funcionamiento de las aduanas con miras a facilitar el desarrollo del comercio internacional.

Al amparo y bajo los auspicios del consejo, con fecha 18 de mayo de 1973 se celebró el llamado Convenio Internacional de Kyoto para la simplificación de los regímenes aduaneros.

Esta simplificación, y, por ende, agilización de los regímenes aduaneros, la pretende el Convenio a través de sendos anexos relativos a todos los regímenes aduaneros y operaciones aduaneras importantes, que cons-

tituyen en la práctica anteproyectos de reglamentos uniformes sobre dichos particulares.

En efecto, el artículo 2198 del Convenio de Kyoto establece que cada una de las partes contratantes se comprometen a promover la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros, y a dichos efectos, atenerse a las normas y prácticas recomendadas, objeto de los anexos del citado Convenio.

Los anexos del Convenio, según su artículo 4198, tendrán la siguiente estructura, es decir, contarán en principio:

a) De una introducción, que constituye la síntesis de las diferentes cuestiones tratadas en el anexo;

b) De definiciones de los principales términos aduaneros utilizados en dicho anexo;

c) De normas, que serán aquellas disposiciones cuya aplicación general se reconoce como necesarias para alcanzar la armonización y simplificación de los regímenes aduaneros;

d) De prácticas recomendadas, que serán aquellas disposiciones que se reconocen como constitutivas de un progreso hacia la armonización y simplificación de los regímenes aduaneros y cuya aplicación, tan general como sea posible, se estima conveniente, y

e) De notas destinadas a indicar algunas de las posibilidades que pueden tenerse en cuenta para aplicar la norma o la práctica recomendada correspondiente.

Pues bien, el anexo B-1, relativo al despacho a consumo, contiene en su introducción, definiciones, normas, notas y prácticas recomendadas, disposiciones relacionadas con el aforo aduanero, las que transcribiremos y analizaremos a continuación:

1. Disposiciones de la introducción del anexo relacionado con el aforo

Del texto de la introducción del anexo nos limitaremos a transcribir aquellos párrafos que estimaremos de mayor atinencia con la determinación de la obligación tributaria aduanera:

[...] Las obligaciones que ha de cumplir el declarante para el despacho de mercancías a consumo se refieren principalmente a la presentación de una declaración [...] y al pago de los derechos e impuestos eventualmente exigibles a la importación.

[...] 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. De acuerdo con las prácticas administrativas nacionales, estas operaciones pueden desarrollarse en un orden diferente del que han sido enumeradas [...]

2. *Definiciones del Anexo*

De las varias definiciones del anexo, se relacionan con nuestro estudio las siguientes:

1) Declaración de mercancías: “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”;

2) Examen de la declaración de mercancías: “las operaciones efectuadas por la aduana para comprobar si las mercancías han sido declaradas correctamente, si se han unido los documentos justificativos exigidos y si éstos responden a las condiciones de autenticidad y validez prescritas”;

3) Reconocimiento de las mercancías: “la operación que permite a la aduana, a través del examen físico de las mercancías, tener la seguridad de que su naturaleza, origen, estado, cantidad y valor coinciden con los puntualizados en la declaración”;

4) Liquidación de los derechos e impuestos de importación: “La determinación del importe de los derechos e impuestos que se han de percibir a la importación”.

Normas, notas y prácticas recomendadas del anexo relacionadas con el aforo.

Norma 28. “La admisión de la declaración de mercancías tendrá lugar una vez que la aduana en la que se ha presentado haya comprobado que

tal declaración contiene todos los datos necesarios y que se han unido todos los documentos exigidos”.

Debe recordarse la definición de “declaración de mercancías” que transcribimos en el número 1) del párrafo anterior y todo lo expuesto sobre las declaraciones esenciales y de mera información y de los documentos que se deben adjuntar con la declaración (conocimiento de embarque, factura comercial y/o consular, registro, depósito previo, etcétera).

Norma 30. “El examen de la declaración a consumo de las mercancías, una vez admitida, se realizará tan pronto como sea posible”.

Norma 31.

Las autoridades aduaneras limitarán sus operaciones en relación con el examen de la declaración de las mercancías a las que consideren indispensables para garantizar que se han observado las normas legales o reglamentarias, cuya aplicación tiene encomendada la aduana.

Nota a la norma 31. La aduana, generalmente, realiza las siguientes operaciones:

- Se asegura que la partida arancelaria puntualizada corresponde a la descripción de las mercancías y que los tipos de los derechos e impuestos de importación son los vigentes;
- Coteja los datos de la declaración de mercancías con los que figuran en los documentos aportados, especialmente los relativos a la identificación de los bultos, la cantidad y el valor de las mercancías declaradas;
- Comprueba la autenticidad y validez de los documentos aportados en apoyo de la declaración.

Norma 32. “Cuando las autoridades aduaneras deciden someter las mercancías declaradas a consumo a un reconocimiento, éste se efectuará tan pronto como sea posible, una vez admitida la declaración de mercancías”.

Para analizar e interpretar el contenido y sentido de esta norma, es necesario recordar el concepto que el anexo asigna al término “reconocimiento”: “Operación que permite a la aduana, a través del examen físico de las mercancías, tener la seguridad de que su naturaleza, origen, estado, cantidad y valor coinciden con los puntualizados en la declaración”.

Nos parece claro que la norma no está facultando a la autoridad aduanera para omitirse de revisar o verificar el aforo en el caso de tratarse, por ejemplo, de una determinación efectuada por el sujeto pasivo (autodeterminación o autoimposición); o de examinar las informaciones y datos otorgados por el importador en su declaración aduanera (declaración o pedido arancelario) en el caso de una determinación que se efectuará por la administración con la colaboración del sujeto pasivo. Ella sólo faculta para que se omita la etapa del examen físico de las mercancías durante el acto del aforo.

Nos encontramos, por tanto, con un aforo que se ha denominado “documental”, puesto que la determinación se efectuará (o se examinará, en su caso), con base en las informaciones rendidas y los documentos acompañados en la declaración aduanera (declaración o pedido arancelario).

No cabe duda que este aforo “simplificado” es un gran paso en la agilización del despacho aduanero de las mercancías, pero es evidente que no podrá aplicarse en todos los despachos.

En efecto, cuando de por medio estén comprometidos altos gravámenes aduaneros, o tratarse, por ejemplo, de un importador ocasional y por ende, desconocedor de las técnicas de clasificación y valoración, todo indica que en aras de los intereses fiscales, es recomendable practicar un acucioso examen físico de las mercancías y cotejar los resultados de dicho examen con las informaciones otorgadas en la declaración.

A contrario sensu, tratándose de mercancías libres de derechos e impuestos o con bajos gravámenes, o mercancías de ordinaria importación, respecto de la cual no hay duda de su naturaleza merceológica ni de su valor aduanero (automóviles, televisores, etcétera), todo aconseja dar ágil curso al despacho, limitando el aforo al examen de la documentación y “tan pronto como sea posible”, según recomienda la norma en comento.

Norma 38. “Cuando las autoridades aduaneras proceden al reconocimiento de las mercancías, se limitarán a las operaciones que consideren indispensables para garantizar el respeto a las normas legales y reglamentarias cuya aplicación está encomendada a la aduana”.

El contenido de esta norma y el de la norma 32 nos indican que para el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas la regla general es el aforo documental, sin reconocimiento físico de la mercancía, y cuando este reconocimiento físico de la mercancía se efectúa, deberá realizarse tan

pronto sea admitida la declaración aduanera y limitándose a las operaciones indispensables para garantizar el interés fiscal.

Por ejemplo, con respecto a mercancías gravadas con derechos e impuestos específicos no se consideraría indispensable investigar acuciosamente la naturaleza merceológica de la misma, a fin de asignar su valor aduanero. Es lógico que en esta situación la operación principal será contar, medir o pesar según corresponda:

Las notas a la norma 38 aclaran que el reconocimiento puede ser somero o detallado.

Así, en la nota 1 nos dice que un reconocimiento somero puede estar conformado por “[...] los siguientes controles, aunque no necesariamente todos: contar los bultos, cotejar marcas y números, y reconocer la calidad de las mercancías”.

En cuanto al reconocimiento detallado, la nota nos aclara: “El reconocimiento detallado implica un examen minucioso de las mercancías con objeto de determinar lo más exactamente posible, la composición, cantidad, posición arancelaria, valor y en su caso origen”.

La práctica recomendada 39, en todo caso, nos señala cuál es o cuál debiera ser la regla general al respecto, y así, a la letra prescribe: “En el mayor número posible de casos, las autoridades aduaneras deberían limitarse a efectuar un reconocimiento somero de las mercancías [...]”.

Por su parte, tratándose de un reconocimiento detallado y frente a un despacho comprensivo de muchos bultos y con relación de contenido, la práctica recomendada 40 indica que “[...] debería normalmente efectuar este reconocimiento selectivamente”.

De lo transcrito y expuesto a lo largo de este párrafo podemos concluir lo siguiente:

A. El aforo aduanero puede limitarse al examen de la declaración de mercancías (aforo documental);

B. El examen de la declaración debe limitarse a aquellos puntos indispensables para garantizar los intereses fiscales (aforo documental somero);

C. Cuando deba reconocerse la mercancía (examen físico), este reconocimiento puede ser somero o detallado;

D. La regla general, en caso necesario de efectuar un examen físico de las mercancías, debe ser el reconocimiento somero;

E. Tratándose de reconocimiento detallado y existiendo numerosos bultos y una relación de contenido (*parking list*), éste deberá ser selectivo.

Finalmente, con respecto a la liquidación de los derechos e impuestos de importación, la norma 45 del anexo indica que la legislación nacional enunciará los datos que sirvan de base para dicha operación y regulará las condiciones en que estos datos se han de determinar.

La nota 1 de la norma 45 en comento nos indica que generalmente los datos que sirven de base para la liquidación de los derechos e impuestos de importación, son:

- la clasificación arancelaria;
- el valor o la cantidad según que los derechos e impuestos de importación aplicables sean *ad valorem* o específicos;
- el origen o la procedencia si el gravamen de las mercancías es distinto según su origen o procedencia.

Recordemos que dichos datos (declaraciones esenciales) y otros (de mera información) fueron otorgados por el importador en su declaración o pedido arancelario.

La nota 2, por su parte, indica que las autoridades competentes pueden establecer notas explicativas relativas a las reglas a tener en cuenta para determinar la clasificación arancelaria, el valor o la cantidad imponible y el origen.

XIII. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA

El derecho tributario aduanero, al igual que el derecho tributario del que forma parte, reconoce como habituales formas de extinción de la obligación, al pago, la prescripción, la confusión y la compensación, de las que se habló en el capítulo I.

Sin perjuicio de lo anterior y contribuyendo a otra de las tipicidades de la rama aduanera del derecho tributario, se reconoce para este especial campo de la tributación, modalidades sui generis de extinción de la obligación tributaria aduanera, siendo ellas el abandono expreso de mercancías y la pérdida o destrucción total de las mercaderías.

Con respecto a la pérdida o destrucción total de las mercancías, podemos decir que las legislaciones aduaneras han trasplantado la institución de la “pérdida de la cosa debida”, contemplada por el derecho civil, al campo aduanero, y así, legislaciones positivas de la gran mayoría de los países y la doctrina reconocen esta pérdida y equiparan a ella la destrucción total como modo de extinguir la obligación tributaria aduanera.

México. Artículo 27: “Si las mercancías en depósito ante la aduana se destruyen por accidente, la obligación fiscal se extinguirá, salvo que los interesados destinen los restos a algún régimen aduanero”.

1. *La prenda aduanera*

El sujeto pasivo del impuesto de aduanas no sólo debe cumplir la obligación principal nacida de la relación jurídico-aduanera, esto es, el pago total y oportuno de los impuestos de aduanas determinados y liquidados en el acto del aforo, sino también las demás obligaciones accesorias de dicha relación, tales como el pago de las tasas, multas, intereses y otras sanciones pecuniarias en que hubiese incurrido durante la tramitación del despacho aduanero de sus mercancías.

El legislador ha dotado al Estado del instrumento necesario a fin de compulsar al contribuyente a cumplir las obligaciones precedentemente señaladas. Este instrumento es la prenda aduanera, representada por las mercancías y por “la facultad del fisco-aduanas para disponer de ellas cuando no han satisfecho oportunamente el pago total de los derechos, impuestos y demás gravámenes adeudados con ocasión de su paso a través de las fronteras aduaneras”.

La prenda aduanera, en una práctica, está formada por varios derechos o facultades que el fisco-aduanas tiene sobre las mercaderías, y que son:

- derecho de retención;
- derecho de persecución;
- derecho de secuestro;
- derecho de disposición, y
- derecho preferencial de crédito.

Conforme lo anterior, siempre que el pago de los derechos, impuestos y demás gravámenes aduaneros estuviere total o parcialmente insoluto,

las aduanas están facultadas para retener las mercaderías que están en su poder, perseguirlas, en caso contrario, secuestrarlas cuando sean habidas, disponer de ellas en la forma autorizada por la ley, y en el supuesto de que las mercaderías se encuentren trabadas por embargos judiciales decretados en juicios incoados por terceros en contra del deudor, el fisco-aduanas, frente al producto producido de la enajenación o subasta aduanera, tiene derecho preferente al pago, y sólo con el saldo, si existiese, cubrirán sus créditos el resto de los acreedores.

Las mercaderías al responder por el pago de los gravámenes aduaneros no reemplazan la cantidad adeudada (con la sola excepción de las mercancías expresamente abandonadas); no hay una dación en pago del deudor al acreedor en donde las mercaderías representan la suma de dinero adeudada. Tales mercaderías están caucionando, garantizando dicho pago, y al producirse la condición prevista en la ley que faculta al Estado a disponer de ellas, dicha disposición tiene una sola modalidad: la enajenación de las mercaderías para que con el producto de ellas el Estado (fisco-aduanas) pueda hacerse pago de su crédito.

2. Calidad jurídica de las mercancías objeto de enajenación

Evidentemente, no todas las mercancías que adeudan gravámenes aduaneros son susceptibles de ser enajenadas; éstas deberán, además, tener algunas de las calidades siguientes:

- Mercadería “presuntivamente abandonada”;
- Mercadería “expresamente abandonada”;
- Mercadería “decomisada penalmente”;
- Mercadería “decomisada administrativamente”, y
- Mercadería “incautada”.

3. De las mercaderías presuntivamente abandonadas

Podemos enunciar el siguiente principio general: “Se presumen abandonadas todas aquellas mercaderías que no hayan sido despachadas dentro de los plazos establecidos para ello”.

La condición del no despacho puede deberse a la propia voluntad del dueño o simplemente por no haber sido posible despacharlas (por ejemplo, mercaderías de prohibida importación).

En realidad, dentro del principio general anteriormente enunciado podrían incluirse las siguientes causales:

a) Mercaderías respecto de las cuales no se ha solicitado su desaduanamiento;

b) Mercaderías respecto de las cuales se ha solicitado su desaduanamiento, mas no se cancelaron los derechos, impuestos y demás gravámenes adeudados, y

c) Mercaderías respecto de las cuales se solicitó su desaduanamiento, se cancelaron los gravámenes adeudados, pero no se retiraron de la potestad de la aduana.

Las mercaderías caen en presunción de abandono *de jure*, esto es, por el solo imperio de la ley, y apenas ellas se encuentren en las condiciones previstas por el legislador, no necesitando por tanto una declaración formal de las autoridades aduaneras reconociendo este hecho. Sin embargo, es recomendable, para el debido control administrativo, dictar una resolución al respecto exponiendo los hechos y fundamentos de derecho que autorizan declarar las mercaderías en presunción de abandono. Ello es conveniente, entre otras razones, pues permite a sus dueños tomar conocimiento expreso y oficial de este hecho, pudiendo reclamar a las autoridades que correspondan cuando estimen no haberse dado en la práctica las condiciones previstas por la ley para presumir sus mercaderías abandonadas.

4. De las mercaderías expresamente abandonadas

El dueño de las mercaderías que se encuentran en depósito aduanero no ha perdido la propiedad o dominio sobre ellas, y sólo por razones obvias algunos de los atributos del dominio se encuentran suspensos. En efecto, de la trilogía de los tributos del dominio, el dueño mantiene sólo la disposición, pues para el uso y goce requerirá del despacho de las mercancías.

En tal sentido, el dueño de las mercaderías puede enajenarlas o cederlas a terceros puestas en aduanas, correspondiendo a éstos iniciar o proseguir los trámites para el despacho, salvo, evidentemente, cuando la nacionalización de las mercaderías se encuentre supeditada a liberaciones o

franquicias aduaneras en razón de la calidad del importador, en cuyo caso el adquirente deberá tener la calidad exigida por la ley.

En determinadas circunstancias el interesado podrá verse impedido en despachar sus mercaderías, sea por resultar éstas de aquellas prohibidas de importar, sea porque los gravámenes aduaneros que las afectan exceden con creces a la capacidad económica del importador, sea, finalmente, por estar prohibida su reexportación o resultar ésta antieconómica.

En los casos precedentes, el dueño de las mercaderías puede desligarse de sus compromisos tributarios aduaneros abandonando las mercaderías en favor del Estado, en la forma y plazo exigidos por las normas legales aduaneras.

El abandono se realiza a través de la cesión de los derechos que el dueño tiene sobre sus mercaderías y requiere, además, de la aceptación del cesionario para la validez del acto. Estamos, por tanto, en presencia de un acto jurídico solemne en el cual la omisión o incumplimiento de las formalidades legales que lo rodean ocasionará ineludiblemente la nulidad del acto realizado.

La aceptación expresa del Estado tiene como fundamento el hecho de que éste debe velar por que las mercaderías que les son cedidas sean realmente realizables y pueda con el producto de ellas hacerse pago de su crédito por los derechos, impuestos y demás gravámenes aduaneros que se encuentren total o parcialmente insolutos.

En efecto, puede suceder que en la práctica el Estado esté aceptando un verdadero “presente griego”, el cual, lejos de representar una garantía para la cancelación de su crédito, le pueda ocasionar una serie de embarazos y perturbaciones legales y/o administrativos. Por ejemplo, imaginemos que las mercaderías ofrecidas en abandono al Estado se encuentran deterioradas, en fase de descomposición; que por su naturaleza, estado o defectos de embalaje haya fundado temor que se desmejoren, destruyan o perezcan; que sean manifiestamente perjudiciales para ellas y/o para el resto de las mercaderías mantenerlas en depósito aduanero, que dada su calidad o volumen su almacenaje y mantenimiento ocasionen gastos desproporcionados y, finalmente, que dichas mercaderías se encuentren embargadas judicialmente o afectas a multas u otras trabas que en definitiva puedan privar al Estado de su dominio.

Por ello, hay que tener muy presente que todo abandono expreso no siempre será, por así decirlo, un buen negocio para el Estado. Éste deberá

ponderar los antecedentes de las mercaderías tomando en cuenta que el destino final de ellas será su enajenación y que éste deberá representarle el 100 por ciento de su crédito, y además, cubrir los gastos de mantención de las mercaderías y los incurridos en la preparación, realización y liquidación de la subasta aduanera.

En la práctica, deberá cerciorarse a través del personal técnico aduanero de la calidad de las mercaderías y realizar las consultas que correspondan a fin de precaverse que ellas no se encuentren afectas a juicios pendientes o ya respondiendo por multa u otras sanciones decretadas en tales juicios. Sólo con los informes favorables el Estado deberá, a través de las autoridades aduaneras, aceptar el abandono de las mercaderías, aceptación que se materializará en una resolución fundada dictada por el administrador o jefe de la aduana respectiva.

5. De las mercaderías penalmente decomisadas

La penalidad de los delitos aduaneros puede ser pecuniaria y/o privativa de la libertad, y en ambos casos siempre irá acompañada con el comiso de las mercaderías objeto del delito. Algunas legislaciones penales aduaneras acostumbra comisar incluso los medios de transporte en que fueron sorprendidas las mercaderías objeto del delito.

La sanción del comiso consiste en la pérdida de las mercaderías para sus dueños, las que pasan al Estado para el solo efecto de su enajenación.

Como es obvio, para que las mercaderías caigan en esta calidad jurídica es necesaria la dictación de una sentencia firme y ejecutoriada que haya condenado a los inculpados por el delito de abandono o fraude aduanero, o habiéndolos absuelto, haya declarado que las mercaderías han sido objeto de un delito aduanero ordenando en la parte resolutive del fallo, el comiso de las mismas.

6. De las mercaderías administrativamente decomisadas

Junto al “comiso-pena” encontramos otra modalidad de comiso que llamaremos “comiso administrativo” y que corresponde a todas aquellas resoluciones dictadas por las autoridades aduaneras decomisando las mercaderías cuando éstas se encuentran en los casos previstos por la ley y/o sus reglamentos.

Tales situaciones deben estar expresamente tipificadas por el legislador, pudiendo señalarse a vía de ejemplo como situaciones de tal naturaleza, las siguientes:

1) Mercaderías retenidas a sus dueños a su presentación en aduanas por ser de prohibida importación, o exceder del concepto de “efectos personales” y que no fuesen reexportadas en los plazos legales que correspondan;

2) Mercaderías retenidas a sus dueños, al momento de su presentación en aduanas, por estimarse que ellas constituyen amenaza a la salud, las buenas costumbres o el orden público establecido. (En su oportunidad veremos esta excepcional situación de las mercaderías, que como es obvio no podrán ser enajenadas, por el contrario, serán destruidas);

3) Mercaderías náufragas, esto es, aquellas arrojadas por el mar a la orilla de la costa y cuyos dueños se ignoran;

4) Mercaderías objeto de un delito aduanero por sus tenedores al momento de la huida, y evidentemente cuando ellos no fueren habidos;

5) Mercaderías abandonadas o rezagadas en las zonas primarias de jurisdicción aduanera o en los perímetros de vigilancia aduanera, que hacen presumir fundadamente que allí se encontraban para introducirlas o sacarlas ilegalmente del país;

6) Mercaderías depositadas en los almacenes de aduanas y cuyos consignatarios se ignoran por falta de antecedentes documentales, inexistencia de datos en los envases que permitan individualizar a sus dueños, etcétera.

Para que las mercaderías se entiendan caídas en comiso administrativo, requiere de una resolución del administrador o jefe de la aduana respectiva, declarándolas en dicha calidad jurídica, resolución ésta que deberá dictarse luego de todo un procedimiento previo que dependerá de las especiales circunstancias en que puedan encontrarse las mercaderías. Así, por ejemplo, para las mercaderías que se encuentren en las situaciones descritas en los números 4) y 5) de los ejemplos precedentes, acostúmbrese a publicar avisos de la existencia de tales mercaderías, especificándolas lo más detalladamente posible, indicando el lugar, la fecha y las circunstancias en que fueron habidas, y conminando a sus presuntos dueños o quienes posean algún derecho que hacer valer sobre ellas, a comparecer dentro de determinado plazo a la aduana para regularizar la situación.

Vencido el plazo indicado, el jefe de la aduana deberá dictar una resolución fundada, exponiendo los hechos y declarando finalmente en la parte resolutive de ella el comiso de las mercaderías.

7. De las mercaderías incautadas

Las mercaderías aprehendidas con ocasión de un delito de contrabando o fraude aduanero quedan depositadas en aduanas a disposición del juez que conoce del juicio penal-aduanero respectivo en espera de las resultas del mismo.

Estas mercaderías durante la incoación del proceso se encuentran en la calidad jurídica de “incautadas” o simplemente “retenidas” hasta la finalización del juicio, ya que si éste termina con un fallo condenatorio, sabemos que entre otras penalidades se condenará al o los responsables del delito al comiso de las mercaderías, y si el fallo es absolutorio, podrán iniciarse o perseguirse los trámites para el despacho aduanero de las mercaderías.

Ahora bien, las mercaderías incautadas podrán ser subastadas con autorización del juez que está conociendo del respectivo proceso, a pedido de la aduana o del propio interesado, cuando razones fundadas así lo aconsejen.

Por ejemplo, serían motivos suficientes para la aduana, solicitar la autorización al juez que esté conociendo del proceso respectivo, para subastar las siguientes mercaderías incautadas:

a) Mercaderías que, dada su naturaleza, calidad y/o volumen, su depósito y custodia resultan demasiado onerosos;

b) Mercaderías que dada su naturaleza, calidad y/o el estado de sus envases o embalajes, se pueda presumir fundadamente que se deteriorarán o desmejorarán durante un depósito más o menos prolongado;

c) Falta de locales para el depósito de determinadas mercaderías, tales como ganado en pie y otros animales vivos;

d) Mercaderías perecibles, tales como artículos alimenticios, productos medicinales, etcétera.

Cabe tener presente que el producto de la subasta de estas mercaderías continuará retenido y a la orden del juez de la causa, quien ordenará la entrega a quien corresponda a la finalización del juicio, esto es, al Estado, si el dueño ha sido condenado o a éste en caso de absolución.