

CAPITULO VI

TRIBUTOS Y TRIBUTACIÓN ADUANERA

La obligación aduanera, es decir, la prestación que el sujeto pasivo debe al activo, va mucho más allá que el pago de los impuestos y tasas liquidados a su cargo. Ello no obsta para que analicemos esos derechos a la luz del derecho tributario formal y material.

Fuente del tributo

La obligación de tributar que nace con motivo de la realización de operaciones aduaneras, tiene su fuente, exclusivamente, en la ley. Siempre es una norma legislativa, ya sea con el carácter de ley formal, de decreto-ley o de decreto con rango y fuerza de ley, de ley delegada o de convenio internacional (ratificado por ley aprobatoria), quien establece el nacimiento, la modificación o la extinción de la obligación tributaria. La Constitución preceptúa que no podrá cobrarse ningún impuesto u otra contribución que no estén establecidos por ley, ni concederse exenciones ni exoneraciones de los mismos sino en los casos por ella previstos.

La dinámica que pertenece a la esencia misma de los servicios aduaneros del mundo, ha reservado a la ley el establecimiento de los límites del impuesto, dejando la fijación de la tarifa aplicable al Arancel de Aduanas y los elementos para la determinación de la base imponible a disposiciones reglamentarias.

Causa

La fundamentación ética de los tributos en general ha sido ampliamente debatida a nivel mundial, pero ninguno de los tributaristas participantes en el debate parece haberse interesado especialmente en la causa de la tributación aduanera.

El concepto de *causa* fue elaborado ante todo por Griziotti, quien afirma que la causa del impuesto, o sea el fundamento jurídico último de la obligación de los ciudadanos de pagar el impuesto, se encuentra en los servicios y bienes capaces de dar satisfacción a las necesidades públicas, o sea, de manera más am-

plia, en las ventajas que el contribuyente obtiene por pertenecer a la colectividad, directa o indirectamente, por medio de los servicios públicos, o de los beneficios que recibe de la vida social. En otros términos, la causa del impuesto está en los beneficios que el contribuyente recibe del Estado, traducidos en seguridad, atención hospitalaria, salubridad, defensa, etc.

Parte de la doctrina señala que el Estado debe incurrir en una serie de gastos para la satisfacción de las necesidades comunes de la población; esos gastos le imponen la necesidad de agenciar recursos por diferentes medios, entre los que destacan la exigencia coactiva a la ciudadanía de pagar los tributos establecidos en la ley.

Montesquieu y Bodin consideraban el impuesto como un pago en contraprestación a la seguridad que ofrecía el Estado a los poseedores de bienes (prima de seguro).

Laferriere y Waline, franceses, sostienen que la obligación de pagar tributos es consecuencia de la solidaridad social. Según esta teoría, la obligación tributaria de cada uno no se mide por el beneficio recibido del Estado, sino por su capacidad particular para contribuir a los gastos de la comunidad.

Según Pugliese, en el impuesto la obligación tributaria dimana directamente de la ley y encuentra su causa genérica en las utilidades y servicios generales que el ciudadano obtiene de su pertenencia al consorcio social, y la causa específica en la capacidad contributiva que posee concretamente. En la tasa, la obligación tributaria encuentra su causa en una utilidad particular que el contribuyente pide y obtiene del Estado .1

Como es notorio, ninguna de estas teorías se adecua a la causa de los tributos aduaneros, por cuanto los impuestos y tasas que deben satisfacer los consignatarios y exportadores tienen su fundamentación en el ámbito económico y no en el tributario. El fin buscado modernamente con los tributos aduaneros está muy lejos de procurar recursos para el Estado, como pudo haberlo sido en los

lejanos tiempos del *portorium* romano o de la aun más antigua *liturgia* griega. Los aranceles de aduanas están plagados de prohibiciones, restricciones y tarifas evidentemente dirigidas a desestimular la realización de operaciones con ciertos productos; y, lo que es más, si comparamos las tarifas de los aranceles de aduanas de los países desarrollados con los de los países en vías de desarrollo, notamos que los segundos, con fiscos mucho más pobres y necesitados de recursos, procuran de diversas maneras y en mayor o menor grado disminuir ciertas importaciones, con la consecuente renuncia a la percepción de los tributos correspondientes. Como dice el tratadista argentino Héctor Villegas,² especialmente en cuenta la finalidad predominantemente extrafiscal de este impuesto. Conforme a tal finalidad, las tarifas pueden ser fijadas por circunstancias originadas en objetivos de política económica, tales como protección a la industria nacional, incentivos a la inversión extranjera, lucha contra las prácticas monopólicas y contra el dumping internacional, etc.. Por su lado, Antonio Márquez observa en el gravamen aduanero, además de la tarea específica recaudadora, el deber de instrumentar la política industrial y agrícola encomendada a otros Departamentos Ministeriales, por medio del control de las importaciones y exportaciones. De ahí que la importancia de la renta aduanera en relación con los demás tributos de nuestro sistema no pueda basarse exclusivamente en su aportación financiera al Tesoro Público, que con ser relevante todavía, no constituye índice inequívoco y completo de la eficacia del servicio.³

En términos breves podemos decir que la causa del impuesto aduanero es el aumento del costo de los productos para lograr efectos económicos. El ingreso que percibe el Fisco y que constituye lo que se ha llamado la renta aduanera no es más que un subproducto, tal como lo veremos más adelante, aun cuando en ocasiones puede ser de gran importancia para las finanzas públicas. A través del tiempo y en mayor o menor proporción, este impuesto ha sido un instrumento

2VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Pág. .716.

3MARQUEZ, Antonio. Estudios Aduaneros. Pág. 255.

de política comercial; por ello, resulta tan atípico cuando se enfoca desde el punto de vista del derecho tributario, acostumbrado como está a observar los impuestos como medios de sufragar los gastos públicos.

En cuanto al fin que se persigue con los impuestos de importación, debemos mencionar, fundamentalmente, los derechos protectores y los derechos fiscalistas; los primeros tienen una función de política comercial, al encarecer las mercancías extranjeras, confiriendo de esa forma una ventaja al productor nacional que se traduce en la garantía de un precio acorde con sus costos de producción (generalmente más altos), o una ganancia dirigida a fortalecer las industrias existentes o a promover la creación de nuevas. Los derechos fiscalistas están dirigidos a completar o ampliar la tributación. Es bueno señalar que un impuesto establecido con fines fiscales puede, indirectamente, producir un efecto protector, como sería el caso de un gravamen al azúcar que lograría, sin proponérselo, un efecto de arancel protector respecto a sus sucedáneos.

Tributos y tributos aduaneros

Llámanse tributos las prestaciones monetarias o cosas de valor pecuniario que las entidades públicas obtienen coactivamente y por decisión unilateral, de las personas y grupos de personas a quienes afectan las disposiciones legales.⁴ Para otro, son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio y en virtud de una ley, para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.⁵ Carlos Giuliani Fonrouge concibe los tributos como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.⁶ Blumenstein –citado por Giuliani– dice que tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la

4EHEBERG/BOESLER. Principios de Hacienda. Pág. 136.

5VILLEGAS, Héctor B. Op. cit. Pág. 67.

misma.

Afincándonos en las definiciones de tan eminentes tratadistas, podemos decir que los tributos aduaneros *son prestaciones monetarias o en especie que el Estado exige de los consignatarios y exportadores, en virtud de ley preexistente y en ejercicio de su poder de imperio, para el cumplimiento de fines de naturaleza fiscal y/o económica.*

La definición intentada establece un claro deslinde entre los tributos en general y los aduaneros. Mientras los impuestos sobre la renta, timbres, fósforos, cigarrillos, alcoholes, donaciones, cigarrillos, y otros de similar naturaleza y que son llamados genéricamente impuestos internos, persiguen el acopio del dinero que requiere el Estado para solventar los gastos públicos, los derechos de aduana orientan sus efectos –de muy diversa manera y en buena parte de los casos– hacia la economía. No por ello la renta producida por esta actividad deja de ser importante; específicamente, en nuestro país, ella cubre una parte sustancial del presupuesto de gastos y parece estar llamada a jugar un rol de creciente importancia en las finanzas públicas, pero sin que tal importancia modifique su condición fundamental.

Los tributos aduaneros son prestaciones en dinero o en especie; lo primero en la mayoría de los casos, cuando se pagan en las oficinas bancarias habilitadas al efecto las planillas de liquidación emitidas a cargo del contribuyente; en especie, con ocasión del abandono voluntario, cuando el Fisco recibe los efectos abandonados y libera al consignatario o exportador del cumplimiento de las obligaciones causadas con motivo de la aplicación de la Ley Orgánica de Aduanas.

El Estado exige el pago del tributo con prescindencia de la voluntad del obligado; lo hace en virtud de su potestad tributaria y en ejercicio de su poder de imperio.

El hecho imponible y los límites de los tributos aduaneros están establecidos en ley formal, obedeciendo al aforismo *nullum tributum sine lege*, recogido por

la Constitución Nacional.

Los tributos aduaneros, a diferencia de los otros, persiguen un doble objetivo. Por una parte, coadyuvar a la satisfacción de los gastos en que necesariamente debe incurrir el Estado para el cumplimiento de sus fines (objetivo fiscal); por la otra, de naturaleza esencialmente económica, como instrumento regulador de la política económica y comercial del país. Respecto a este tema, acota Héctor Villegas: el tributo puede perseguir también fines extrafiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos. Así vemos los casos de tributos aduaneros protectores, de impuestos con fines de desaliento o incentivo a determinadas actividades privadas, etc.. Sin embargo, este objetivo extrafiscal adicional (aun siendo la motivación prevaleciente de alguna determinada medida tributaria) no constituye la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económicos-sociales de una herramienta de intervencionismo. El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga si de ello se generan beneficios a la comunidad organizada.⁷

Antes de iniciar un estudio del impuesto aduanero, es conveniente hacerlo con respecto al impuesto en general. Según la Ordenanza Tributaria del Reich, citada por Eheberg, son impuestos las prestaciones en dinero, por una sola vez o continuas, que no representan el pago de un servicio especial, y que una corporación de derecho público impone para la obtención de recursos a todos aquellos a quienes afecta la situación de hecho por la cual la ley impone la obligación de la prestación. Para dicho autor, particularmente, los impuestos son prestaciones al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinados unilateralmente y sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.⁸ El Modelo de Código Tributario para la América Latina dice

⁷VILLEGAS, Héctor. Op. cit. Pag. 68.

⁸EHEBERG/BOESLER. Principios de Hacienda. Pag. 160.

que el impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente (art. 15). El tratadista argentino Héctor Villegas B. lo define como el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado. Carlos Giuliani afirma que son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles. El Código Fiscal mexicano los conceptúa como prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Rafael Bielsa lo define «como la parte de riqueza con que todo habitante del Estado, provincia o comuna debe obligatoriamente contribuir para proveer a la realización de los servicios públicos o necesidades colectivas.»⁹

Todos los conceptos anotados son coincidentes acerca del carácter obligatorio del impuesto y sobre la necesidad de sufragar los gastos públicos, de que el Estado o un ente similar disponga de un fondo para enfrentar los compromisos dinerarios en los que tiene que incurrir para el logro de los fines que le son propios.

Volviendo al tema específico que nos interesa, tenemos que la Ley Orgá-

9 BIELSA, Rafael. Ciencia de la Administración. Pág. 171

10¹ Ver el artículo 64 de la Constitución Nacional.

11¹ Bielsa, Rafael. Ciencia de la Administración. p. 184.

12¹ Quedan a salvo los casos en que las mercancías deban ser reconocidas fuera de la zona primaria, así como las exportaciones.

13 GIULIANI F., Carlos. Derecho Financiero. Tomo I. Pag. 334.

14 VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Pag. 90.

15¹ Bielsa, Rafael. Ciencia de la Administración. Pp 192 y 193.

nica de Aduanas establece dos tipos de tributos: los impuestos y las tasas.

Clasificación de los impuestos

Los impuestos pueden clasificarse de la más diversa y disímil manera, dependiendo, como es natural, de la óptica del analista; ello hace que sean innumerables las clasificaciones elaboradas, como numerosas las controversias por ellas suscitadas; en consecuencia, sólo referiremos aquellas más relevantes a juicio de los tributaristas más eminentes.

Una primera clasificación es la que los divide en internos y externos. Los primeros serían los que se imponen a actividades realizadas dentro del país y los externos serían los aduaneros, es decir, los que se derivan del ingreso y salida de mercancías del país. Esta clasificación, amén de irrelevante desde el punto de vista práctico, adolece de cierta ilogicidad, pues todos los impuestos son, en realidad, internos, tanto en sus hechos imposables como en los procesos de determinación y recaudación.

Desde el punto de vista que su producto se dedique a satisfacer necesidades habituales del conglomerado social o a enfrentar situaciones de emergencia, se han dividido en ordinarios y extraordinarios. Con el desarrollo del derecho tributario, se ha mantenido esta clasificación, pero atendiendo al carácter permanente o transitorio del impuesto y no al tipo de necesidad colectiva satisfecha con ellos.

Desde otro ángulo, los impuestos pueden ser reales u objetivos y personales o subjetivos. Dícese de los primeros los que consideran exclusivamente la naturaleza gravada, sin mirar la situación del contribuyente. Los segundos, por el contrario, toman en cuenta tal situación, valorando la capacidad contributiva de aquellos a quienes va dirigido.

Distintos autores (Eheberg entre ellos), dicen que los impuestos personales son los que gravan la capacidad tributaria del contribuyente, tomando en cuenta las circunstancias personales o familiares. En los impuestos reales el impuesto se calcula sólo por determinados caracteres del objeto tributario, sin tener en cuenta la participación individual del sujeto económico ni la situación

económica general del sujeto obligado al pago.

Los impuestos se han clasificado también en indirectos y directos. Los primeros son aquellos susceptibles de ser trasladados, es decir, aquellos en los cuales los contribuyentes de derecho (responsables) y de hecho (contribuyentes) suelen ser personas diferentes, en virtud del traslado de la carga de los primeros a los segundos. En estos casos, el responsable es quien paga al Fisco, pero luego lo pagado es cobrado al contribuyente de hecho, resultando este último quien en definitiva soporta la carga. Son directos los no trasladables o de traslado en extremo dificultoso.

Al respecto dice Duverger que no hay una única distinción científica del impuesto directo y del indirecto. El impuesto directo se apoya sobre el simple hecho de la existencia de una renta o un capital: se debe pagar si se percibe esa renta, si se es propietario de este capital. Por el contrario el impuesto indirecto se basa en el empleo hecho de la renta o del capital. (Distinción de la existencia y del empleo). Desde el punto de vista de la incidencia y repercusión del impuesto –sigue Duverger– hay incidencia directa cuando el que paga el impuesto al Fisco es también el que soporta su peso sobre su capital o su renta. Hay incidencia indirecta –o repercusión– si el que paga el impuesto al Estado no es realmente el que soporta su peso. Por ejemplo, si el comerciante que paga un impuesto sobre un producto incorpora su importe al precio del producto, lo recupera a costa del comprador; asimismo, se distingue el impuesto directo del indirecto por los citados fenómenos de la incidencia y la repercusión. El impuesto directo sería el que tiene incidencia directa, es decir, cuando el que lo paga y el que lo soporta son una sola y única persona, de manera que el impuesto es pagado al Fisco directamente por el contribuyente. Por su parte, el impuesto indirecto sería el impuesto con incidencia indirecta, en el que el Fisco utiliza el fenómeno de la repercusión, de manera que el contribuyente soporta el impuesto *indirectamente* por el hecho de que quien paga el impuesto recupera lo pagado al cobrárselo al comprador.

Para Eheberg, son impuestos directos los que se cobran directamente del

destinatario; los indirectos, por el contrario, se cobran a una persona distinta de la que debe soportarlos. Para este autor y en el caso de los impuestos indirectos, el productor o negociante es sólo un recaudador del impuesto en nombre del Estado o de las demás entidades que puedan establecerlo.

De acuerdo a las clasificaciones precedentes, el impuesto aduanero es externo, ordinario, real u objetivo e indirecto. Desde el punto de vista constitucional –según Bielsa– este impuesto es limitativo de la garantía de entrar y salir del territorio y de la libertad de comercio y de navegación general¹⁰, pero lo es en retribución de las seguridades y beneficios que en él reciben los habitantes.¹¹

El hecho imponible y el hecho generador de la obligación aduanera

La frase *hecho imponible* fue inventada y popularizada por el eminente tributarista Dino Jarach hace más de cincuenta años (1943) y ha tenido la más amplia aceptación por parte de los tributaristas de todo el orbe. Al tratar la estructura y elementos de la relación jurídica tributaria y el hecho imponible, lo hace en los siguientes términos: La relación jurídica tributaria, en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación. Este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos: en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto; en segundo término, la determinación subjetiva del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; en tercer término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; en cuarto término, la delimitación en el tiempo y en el espacio de esos hechos; en quinto término la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el *quantum* de la obligación tributaria.

El hecho imponible puede ser de naturaleza simple o compuesta. En otros términos, puede tratarse de un conjunto de hechos, de una circunstancia aislada, de una operación o de un conjunto de operaciones o puede consistir en el resultado o el conjunto de efectos de hechos y actos múltiples. En todos los casos, sin embargo, debe tratarse de hechos que produzcan en la realidad la imagen abstracta que de ellos formulan las normas jurídicas.

La característica fundamental del hecho imponible consiste, pues, en su naturaleza de *hecho jurídico* al que la ley vincula el nacimiento de la obligación. Al respecto debe decirse que la obligación nace de la ley en cuanto se verifica el hecho imponible. La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible que pueda subsumirse en la definición legal. Por otra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley.

Esta conexión entre el hecho imponible y la norma que es fuente de la obligación, tiene como consecuencia ineludible que el hecho imponible es un «hecho jurídico», esto es, un hecho productivo de efectos jurídicos por voluntad de la ley. Esta afirmación está destinada a eliminar la confusión conceptual que surge de la doctrina según la cual los hechos imponibles son de naturaleza económica antes que jurídica. Este enunciado es profundamente equivocado o por lo menos es causa de confusión. Lo que se quiere expresar es que el hecho imponible no es elegido como tal por el legislador por sus características jurídicas según el derecho privado, sino por sus características económicas o por su contenido económico.

El hecho imponible puede ser resultado de un acto voluntario o de una manifestación de voluntad de uno o más sujetos particulares. Por lo tanto, el hecho imponible puede coincidir con un acto jurídico o negocio jurídico. El principio de que es la voluntad de la ley la que crea la obligación en cuanto se haya verificado concretamente el hecho previsto y definido abstractamente en aquella, tiene como consecuencia que aun cuando el hecho imponible coincida con un acto o negocio jurídico del derecho privado o de derecho administrativo, la ley no reconoce a la voluntad de los particulares eficacia creadora de la obligación tributaria.

Hemos sido reiterativos al señalar que la obligación aduanera es más amplia y exigente que la tributaria, y que contiene a ésta.

El hecho generador de la obligación aduanera, así como el hecho imponible de la obligación tributaria aduanera, es el ingreso o llegada de las mercancías a la zona primaria de la aduana habilitada para la respectiva operación.²

Con dicha llegada, no sólo se verifica el hecho imponible, es decir, la situación de hecho a la cual la ley vincula el impuesto, sino que, además, señala el régimen aduanero aplicable a las mercaderías. Hay una evidente duplicidad en el artículo que establece la causación; por un lado, toca lo referente a la causación

JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Pags. 174, 178 y 179.

² Quedan a salvo los casos en que las mercancías deban ser reconocidas fuera de la zona primaria, así como las exportaciones.

del tributo, al nacimiento de la obligación tributaria que sólo se extingue por los medios establecidos en la ley (pago, prescripción, etc.); por el otro, señala que las mercancías estarán sometidas al régimen aduanero vigente para el momento de la llegada y no a ningún otro anterior o posterior. Tal providencia legislativa es quizás la más importante de todo el derecho positivo aduanero con respecto a la seguridad jurídica a que tienen derecho los usuarios de las aduanas. El hecho material de la llegada a la zona primaria aduanera del vehículo que transporta las mercaderías, ha sido utilizado por el legislador para conferirle importantísimas consecuencias jurídicas, tanto tributarias como aduaneras, las cuales trataremos separadamente.

Son muchos los casos que, si bien pueden tener relevancia desde el punto de vista natural o material, no la tienen para el derecho, por cuanto no producen consecuencias jurídicas; ese es el caso de la lluvia, o de la sucesión del día y la noche o de la caída de un rayo; esos y otros hechos son jurídicamente irrelevantes, hasta tanto constituyan supuesto de hecho de una norma jurídica. Así, por ejemplo, si la comisión de determinados delitos durante la noche acarrea un acrecentamiento de la pena por disposición de la ley, un hecho eminentemente natural producido por la rotación del planeta genera una consecuencia jurídica y, en consecuencia, se convierte en un hecho jurídico. Podemos decir, entonces, que todo hecho al cual la ley le otorgue la potestad de producir consecuencias jurídicas, es un hecho jurídico.

La llegada de mercancías a una determinada porción del territorio nacional denominada por la Ley *zona primaria* aduanera, produce dos consecuencias jurídicas: una tributaria, por cuanto con esa llegada se causa el impuesto, nace la obligación de tributar para quien, más adelante, resulte ser el sujeto pasivo de la relación tributaria; por otro lado, dichas mercancías quedan sometidas al régimen aduanero vigente para ese momento, es decir por contrario imperio, que no le pueden ser aplicados regímenes derogados o que no hayan iniciado su vigencia, aun cuando éstos últimos hayan sido publicados y estén consumiendo su *vacatio legis*.

El artículo 86 de la ley Orgánica de Aduanas constituye un pilar fundamental para la seguridad jurídica de los consignatarios y exportadores y evita, como ninguno, controversias que pudieran derivarse de multiplicidad de criterios en cuanto al régimen jurídico aplicable a cada caso en particular.

Respecto a la norma que venimos comentando, es conveniente hacer algunas precisiones. a) Las mercancías de importación y tránsito causan el régimen con motivo de su llegada a una aduana nacional habilitada para la respectiva operación, sin que se requiera que sea en esa misma aduana donde se vaya a realizar el proceso de nacionalización o a iniciarse el tránsito aduanero. No es otra la interpretación que nos impone el vocablo *cualquier*, utilizado en el primer

párrafo de dicho artículo; basta, entonces, que los cargamentos de importación o tránsito aduanero lleguen a una aduana habilitada para la importación o el tránsito, según el caso, para que sea esa llegada la que fije el instante de la causación del tributo y el establecimiento del régimen aduanero aplicable. b) Para que dicha causación se realice, las mercancías deben tener como destino inmediato el territorio aduanero venezolano, como objeto de importación o de tránsito, pues de no ser así resultaría ociosa y hasta contradictoria la locución *aduanas nacionales habilitadas para la respectiva operación*. El término *respectiva* (que atañe o se aplica a persona o cosa determinada según el Diccionario de la Real Academia) juega un papel determinante para este enfoque que, en síntesis, nos indica que las mercancías de importación causan tributo y régimen al llegar a aduana habilitada para la importación, mientras que las de tránsito hacen lo propio al arribar a aduana habilitada para esa operación; las mercancías que lleguen a zona primaria aduanera, pero que estén destinadas a otros países, no producen ninguna consecuencia jurídica desde el punto de vista aduanero y, por ende, no causan tributo ni régimen alguno. c) Hay situaciones en que las mercancías causan el régimen aduanero aplicable, pero no los derechos (bien sean impuestos o tasas); ese es el caso de las mercancías exentas de gravámenes. La exención tributaria en aduanas opera de pleno derecho, con la única condición de que las mercaderías sobre las cuales verse la operación aduanera deben adecuarse a los fines específicos previstos para el sujeto pasivo en las leyes que establecen el beneficio. No así en el caso del Presidente de la República, por cuanto la exención que lo beneficia está establecida en la misma Ley Orgánica de Aduanas y no en leyes especiales (supuesto de hecho) y, por lo tanto, no está sujeto al pronunciamiento de la autoridad administrativa acerca de su procedencia. d) En el caso de las mercancías exoneradas, los tributos se causan y liquidan, pero no llegan a exigirse en virtud de la condonación autorizada por la Ley y previamente prometida por el Ejecutivo Nacional por órgano del Ministerio de Hacienda.

En síntesis, podemos afirmar que todas las mercancías (salvo las exentas) causan los gravámenes aduaneros establecidos, es decir, que la llegada de cualquiera de ellas a la zona primaria de la aduana habilitada para la operación de que se trate, verifica el hecho imponible, es decir, hace que se verifique la hipótesis condicionante del tributo.

En algunos casos, el hecho imponible y la causación del régimen aduanero aplicable puede no coincidir con la comentada llegada de las mercancías a la zona primaria aduanera; tal es el caso de las mercancías de exportación cuyo reconocimiento se efectúe fuera de dicha zona, en cuyo caso la causación de impuesto y régimen se verificará en la fecha de la declaración formulada por el exportador a la oficina aduanera. Igual discordancia se presenta para las importaciones fraccionadas (embarques fraccionados), cuyos tributos y régimen aplicable a todas las porciones llegadas por separado, serán los causados por la primera en arribar a la zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada para la

importación.

Impuesto aduanero

Es la prestación en dinero que el sujeto pasivo de la operación aduanera da al Estado, en atención a su poder coactivo, con el objeto de ser autorizado para introducir o extraer mercancías del territorio aduanero nacional.

Respecto a este intento de definición debemos hacer varias consideraciones. Con respecto al impuesto (no así en referencia a los tributos aduaneros), nos referimos exclusivamente a la prestación dineraria, obviando intencionalmente el pago en especie antes señalado; ello es así, por cuanto si bien es posible tributar en especie, en el único caso que esto es permitido por la Ley (abandono voluntario), el abandonante se libera de la obligación tributaria, pero no recibe la autorización para introducir o extraer mercancías del territorio aduanero.

Dejando a salvo las obligaciones no tributarias presentes en toda operación aduanera, podemos decir que con el pago de los tributos el consignatario o exportador (sujeto pasivo) obtiene del Estado una autorización o, en otros términos, la suspensión de una prohibición; pues no otra cosa que una prohibición es la que pesa respecto a la extracción e introducción de bienes al territorio de un país, la cual es suspendida para cada caso en particular cuando se cumplen los trámites y obligaciones y se satisfacen tributos legalmente establecidos.

Con independencia de los beneficios que pueda recibir como miembro de la sociedad, es evidente que quien paga un impuesto aduanero obtiene, particularmente, el beneficio de poder hacer lo que anteriormente le estaba prohibido; quien satisface un impuesto de otro tipo, no obtiene autorización alguna, pues con dicho pago lo único que se logra es substraerse a las penas establecidas por el derecho a los defraudadores fiscales. Tanto en uno como en otro impuesto, notamos omnipresente la voluntad estatal obligándonos a observar una determinada conducta, bajo la amenaza de aplicarnos sanciones de variada naturaleza e intensidad.

Se lee en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica de Aduanas: Para erradicar posibles vicios de inconstitucionalidad, dispone el proyecto que la materia u acto gravados no son las operaciones aduaneras realizadas sobre determinadas mercancías, sino la importación, exportación y tránsito en general. De esta manera –dice la Exposición– se preserva el principio de legalidad consagrado en el artículo 224 de la Constitución, pues la Ley fija el impuesto a las operaciones aduaneras en tanto que el Arancel de Aduanas, que es un Decreto, lo fija para las mercancías.

A título de preámbulo, tomemos de Maurice Duverger lo siguiente: se han propuesto muchas definiciones del impuesto. La más celebre es la de Gastón Jéze, que fue uno de los más importantes hacendistas clásicos: «El impuesto es una prestación pecuniaria, obtenida de los particulares autoritariamente, a título definitivo, sin contrapartida y para la cobertura de las cargas públicas.» Esta definición –sigue Duverger– puede ser admitida aún actualmente, con algunos retoques. Es conveniente decir «una prestación pecuniaria directa» para distinguir el impuesto de las medidas monetarias que tienen a veces como resultado una exacción indirecta sobre los bienes de los particulares. También es preciso decir para la cobertura de las cargas públicas o para la intervención del Estado, ya que algunos impuestos modernos no sirven, propiamente hablando, para cubrir los gastos públicos; lo principal de ello no es que procuren dinero al Estado sino que privan a los particulares de una parte de su poder de compra.

Giuliani Fonrouge hace un interesante comentario respecto a los derechos aduaneros, contradiciendo la concepción de algunos autores respecto a que no existe una relación creditoria contra persona determinada, sino que el derecho del Estado constituye un vínculo que recae sobre la cosa misma, que es una carga impuesta a las mercaderías que trasponen el linde aduanero. Quienes así razonan –dice Giuliani– se afilian a la tendencia que cree posible que, además de las personas, pueden ser sujetos de las obligaciones tributarias las cosas consideradas en sí mismas y aun los actos, confundiendo el objeto del impuesto con el sujeto del vínculo jurídico que deriva de aquél. Por cierto que los tributos pueden recaer o tomar en cuenta a personas, actos o cosas, pero esto es independiente de las relaciones jurídicas que surgen de ellos, que siempre exigen una persona como deudor o responsable. Sigue este autor diciendo que en los impuestos aduaneros se crea un vínculo jurídico entre el Estado y la persona que por cuenta propia o ajena efectúa *el movimiento de la mercadería*, y así resulta del contexto de las legislaciones de todos los países. Las disposiciones que autorizan el derecho de secuestro o aprehensión de las mercaderías, que no sólo rigen en materia aduanera sino también en numerosos gravámenes al consumo –especialmente alcoholes y tabacos– son medidas de garantía o privilegio en favor del Fisco, pero que no hacen mella a la naturaleza jurídica de la relación.¹³

Tasas

La doctrina ha estudiado profusamente este tributo y producido una cantidad importante de definiciones; así, se dice que la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su

GIULIANI F., Carlos. Derecho Financiero. Tomo I. Pag. 334.

soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente. Eheberg sostiene que las tasas son exacciones especiales de personas que requieren o provocan en casos particulares la actuación de los funcionarios o la utilizan en interés propio. Agrega que son remuneraciones especiales, establecidas unilateralmente, de servicios prestados por los órganos administrativos, cuando éstos funcionan en cumplimiento de deberes de derecho público, a instancia o en provecho de los particulares.¹⁴

Rafael Bielsa señala que la tasa «es la cantidad de dinero que la entidad pública Estado, provincia o municipalidad o institución autárquica percibe de los contribuyentes en pago de la prestación de servicios públicos divisibles efectuados con fines de utilidad general.» Para dicho autor, «a diferencia del impuesto, la tasa se refiere a un servicio *determinado*: la tasa (contribución *especial*) está en correlación con el servicio prestado, que es, por eso mismo, divisible; al paso que el impuesto es contribución *general*, pagada por un servicio indivisible. La tasa es *institución administrativa* más que fiscal.» Señala este autor otras diferencias entre tasas e impuestos que vale la pena reseñar: 1) Difiere también la tasa del impuesto en punto al criterio de distribución, porque –según dijimos ya– mientras la tasa se dirige principalmente a cubrir el gasto determinado, el impuesto tiene en vista la cantidad de riqueza poseída (capacidad contributiva). 2) Respecto al fenómeno de la traslación y repercusión la tasa difiere notablemente del impuesto, porque en éste ese fenómeno tiene una influencia evidente, mientras en la tasa es cuestión secundaria o nula. 3) Para que una tasa sea legítima, es necesario que el servicio prestado sea real, y que su medida no exceda del importe de los gastos determinados por quien lo paga.¹⁵

A continuación, señala con respecto a las tasas: «Además, el servicio debe justificarse por una necesidad de quien lo pide o utiliza. No es cuestión de crear servicios innecesarios para aumentar la burocracia y trabar las actividades constitucionalmente libres. En general, la mayoría de las tasas de inspección son in-

constitucionales porque esas inspecciones no tienen causa; al contrario, son actos policíacos, de entrometimiento y hasta de espionaje político. Y si por si solos son reprobables, con mayor razón lo son si ese «servicio» debe retribuirse con tasa. Un servicio que no se presta no autoriza el pago de tasa, pues le falta causa jurídica y es una exacción inconstitucional.»¹⁶

Para el Modelo de Código Tributario para América Latina, tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente (art. 16).

En todos los casos concuerdan los autores que la tasa es el pago que hace el particular por un servicio directamente recibido del Estado. Refiriéndonos a ellas, podemos decir que quien paga es quien recibe, por lo que tasa se asemeja a la idea de *precio* en el derecho privado. Lo pagado por concepto de tasa no se difumina en un beneficio general para la colectividad como en el caso del impuesto, sino que, por el contrario, produce un concreto, efectivo e individualizado servicio al contribuyente.

Las tasas se distinguen de los impuestos en que ellas se recaudan con motivo de servicios especiales que se solicitan a las instituciones públicas; el impuesto, por el contrario, no produce una contraprestación divisible y determinable a favor del particular y no es consecuencia de un acto voluntario del obligado (transitar por una autopista, por ejemplo). El impuesto se exige para la satisfacción de los gastos públicos generales (educación, seguridad, defensa, sanidad, etc.) y constituye, a las claras, una imposición unilateral del Estado en ejercicio de su poder coactivo, realizada –como ya dijimos– con prescindencia absoluta del querer del sujeto pasivo u obligado. Por su parte, las tasas están relacionadas, en cierta forma, con la voluntad de este último; el Estado fija su cuantía soberanamente, lo que la distingue del precio regulados por los derechos civil y mercantil, pero el ciudadano queda en libertad de usar o no el servicio, a su libre elección, cosa impensable cuando de impuestos se trata. Berliri sostiene que el

16⁴ Bielsa, Rafael. Op. Cit. P. 193.

criterio diferenciador entre tasas e impuestos es la relevancia o irrelevancia de la voluntad del contribuyente en orden a su nacimiento (los impuestos son obligaciones independientes de tal voluntad, mientras que las tasas, por el contrario, prestaciones voluntarias, o mejor, espontáneas). Para este autor, el impuesto es siempre una obligación, mientras que las tasas sólo excepcionalmente son obligaciones y, además, espontáneamente asumidas.¹⁷

Las tasas aduaneras son: las que deben pagar los usuarios de servicios prestados fuera de las horas ordinarias de labor o en días inhábiles (habilitación); las que deben pagar los consignatarios y exportadores por la determinación del régimen jurídico y tributario aplicable a las mercancías sobre las cuales verse una operación aduanera (servicios de aduana); la que es exigible con motivo de la permanencia de mercaderías en almacenes, patios y demás dependencias adscritas a las aduanas (almacenaje) y, por último, la que se cobra por las clasificaciones arancelarias consultadas por los contribuyentes.

Como es fácilmente constatable, el pago de cualquiera de estas tasas aduaneras está íntimamente relacionado con la prestación de un servicio por parte del Estado o de quien haga sus veces; por lo demás, dichos servicios son exigidos voluntariamente por los particulares ya que, hasta la misma tasa por servicios de aduanas que en principio pudiera parecer imposición unilateral del Estado, se exige en virtud de la disposición voluntaria del sujeto pasivo de realizar alguna operación aduanera que, en todos los casos, requiere por parte del sujeto activo un esfuerzo que justifica una contraprestación.

Obligación tributaria y obligación aduanera

A lo largo de este estudio, hemos notado como la obligación aduanera de dar, hacer y no hacer, es de contenido mucho más amplio que la obligación tributaria. Toda obligación tributaria tiene como objeto fundamental la satisfacción

¹⁷BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Pag. 314

del tributo y conlleva otras accesorias dirigidas a la determinación del monto de la prestación. Así, los sujetos pasivos tributarios deben realizar declaraciones, aportar pruebas que las sustenten y, en general, cumplir con una serie de deberes denominados *formales* por el Código Orgánico Tributario.

Para la legislación aduanera, el pago de los tributos es condición necesaria pero no suficiente. No basta pagar los derechos aduaneros liquidados a cargo del sujeto pasivo para poder retirar las mercancías de la zona primaria; la obligación aduanera va más allá de lo meramente tributario, aun cuando la contiene. Además de pagar (dar), el sujeto pasivo aduanero debe satisfacer obligaciones de tipo procedimental (hacer) y está sujeto a prohibiciones y limitaciones (no hacer) que, en su conjunto (dar, hacer, no hacer) trascienden lo específicamente tributario.

Quien paga o hace uso de las otras formas de extinguir la obligación tributaria, queda liberado de ella. Para el derecho aduanero, el sujeto pasivo queda liberado de sus obligaciones para con el Estado cuando satisface cabalmente los tributos y, además, cumple con todos los requisitos establecidos en la normativa legal aduanera. Así pues, la prestación que el sujeto pasivo aduanero debe al activo (Estado) va más allá de la simple tributación y, lo que es más, en algunos circunstancias esa tributación puede no ser requerida (caso de exportaciones, importaciones exentas, totalmente exoneradas o libres de gravámenes); pero a lo que nadie puede substraerse es a la intervención de las aduanas en la internación o extracción de bienes, al cumplimiento de los requisitos a los que ellos se encuentren sometidos y a la realización de los trámites respectivos ante una oficina aduanera.

Berliri (1964) sostiene, con gran agudeza y sobrada razón, que no todos los límites a la libertad de las personas impuestos por motivos fiscales presentan igual importancia; en efecto, algunos miran únicamente a asegurar mejor la liquidación o recaudación de un impuesto o de una tasa, pero sin influir en modo alguno sobre su nacimiento o estructura y, por tanto, tienen carácter meramente accesorio respecto a una tasa o a un impuesto; otros, en cambio, aun estando

ligados a un impuesto, a una tasa o a un precio de monopolio, poseen una individualidad mayor que puede llegar incluso a hacerles asumir el aspecto de figura principal frente al tributo, degradado en cambio a una función meramente accesorio. Para captar la profunda diferencia entre los dos grupos, basta confrontar la prohibición que pesa sobre los magistrados de dictar resoluciones «sobre títulos de rentas sujetas al impuesto de riqueza mobiliaria y que no hayan sido declarados», con la prohibición de utilizar y negociar títulos extranjeros sin someterlos previamente al impuesto de timbre. Si la primera prohibición fuese abolida, el impuesto de riqueza mobiliaria continuaría existiendo tal y como es: todo quedaría reducido a la pérdida de una garantía contra la posibilidad de evasión por parte de los contribuyentes; en cambio, si desapareciese la segunda prohibición, el impuesto de timbre sobre los títulos extranjeros desaparecería, toda vez que cesaría la razón de someterlos a tal tributo. La diferencia entre los dos grupos no es sólo una diferencia de eficacia, sino también de contenido, en cuanto es fácil observar que las prohibiciones del segundo grupo –que podrían llamarse prohibiciones principales– o crean en los ciudadanos una necesidad que de otra forma no existiría y cuya satisfacción exige el pago de una tasa, de un impuesto o de un precio monopolístico, o crean un monopolio fiscal, mientras que las prohibiciones del primer grupo –las accesorias– o limitan en modo absoluto una actividad, o crean una necesidad cuya satisfacción implica el pago de una tasa o de un impuesto, que en todo caso ya serían debidos por otro concepto.

Al referirse a las prohibiciones accesorias, sostiene el citado autor, que entre ellas la que en gran medida sobrepasa a todas las demás por su importancia es indudablemente la prohibición de que las mercancías atraviesen la línea aduanera por lugares distintos a los fijados expresamente en la ley. Las mercancías no pueden atravesar la línea misma sino en los puntos establecidos para ser presentadas, recorriendo las vías prescritas hasta una oficina aduanera.

Como es sabido, la importación y exportación de mercancías determina la aplicación del derecho aduanero, y tal necesidad existiría también si las mercancías pudieran atravesar la línea aduanera en cualquier punto, es decir, si no

existiese la prohibición de importarlas o exportarlas (introducirlas o extraerlas) por vías distintas a las establecidas por la ley; de otro lado, la necesidad de atravesar la línea aduanera está determinada por la necesidad de comercio y no ya por la prohibición citada; por tanto, no existe duda alguna de que ésta presenta todas las características de las prohibiciones accesorias. Sin embargo, su importancia es tal que la ley aduanera parece descansar más bien sobre ella que sobre la obligación de pagar el tributo, ya que la mayor parte de las normas de esta ley se dirigen precisamente a regular tal prohibición y las sanciones por su violación; en efecto, todas las normas sobre el contrabando no son sino sanciones destinadas a tutelar la observancia de tal prohibición.

Berliri, con su agudo e inteligente comentario sobre la importancia de la prohibición de introducir y extraer mercancías por lugares distintos a los legalmente señalados, capta la esencia y razón de ser de las aduanas y ubica los tributos percibidos con motivo de la actividad aduanera en su justo lugar. Ciertamente es que la legislación aduanera se dirige primordialmente al control del paso de mercancías extranjeras, nacionales o nacionalizadas a través de las fronteras, espacio aéreo y aguas territoriales de la República, como cierto es que el ejercicio de ese control es subsidiariamente utilizado para imponer una tributación con fines económicos o fiscales. Sin control puede haber tributo, pero no tributación, pueden existir normas jurídicas que regulen el ingreso o la extracción de bienes, pero ellas resultarían ociosas y no producirían efecto alguno. Ese control, llamado *potestad aduanera*, constituye una de las más permanentes y omnipresentes demostraciones del poder coactivo del Estado, ejercido en desmedro de la libertad de los individuos, pero en procura de fines que el Estado mismo ha considerado fundamentales para el bienestar colectivo.

El hecho imponible y el hecho generador de la obligación aduanera

La frase *hecho imponible* fue inventada y popularizada por el eminente tributarista Dino Jarach hace más de cincuenta años (1943) y ha tenido la más amplia aceptación por parte de los tributaristas de todo el orbe. Al tratar la estructu-

ra y elementos de la relación jurídica tributaria y el hecho imponible, lo hace en los siguientes términos: La relación jurídica tributaria, en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación. Este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos: en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto; en segundo término, la determinación subjetiva del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; en tercer término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; en cuarto término, la delimitación en el tiempo y en el espacio de esos hechos; en quinto término la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el *quantum* de la obligación tributaria.

El hecho imponible puede ser de naturaleza simple o compuesta. En otros términos, puede tratarse de un conjunto de hechos, de una circunstancia aislada, de una operación o de un conjunto de operaciones o puede consistir en el resultado o el conjunto de efectos de hechos y actos múltiples. En todos los casos, sin embargo, debe tratarse de hechos que produzcan en la realidad la imagen abstracta que de ellos formulan las normas jurídicas.

La característica fundamental del hecho imponible consiste, pues, en su naturaleza de *hecho jurídico* al que la ley vincula el nacimiento de la obligación. Al respecto debe decirse que la obligación nace de la ley en cuanto se verifica el hecho imponible. La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible que pueda subsumirse en la definición legal. Por otra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley.

Esta conexión entre el hecho imponible y la norma que es fuente de la

obligación, tiene como consecuencia ineludible que el hecho imponible es un «hecho jurídico», esto es, un hecho productivo de efectos jurídicos por voluntad de la ley. Esta afirmación está destinada a eliminar la confusión conceptual que surge de la doctrina según la cual los hechos imponibles son de naturaleza económica antes que jurídica. Este enunciado es profundamente equivocado o por lo menos es causa de confusión. Lo que se quiere expresar es que el hecho imponible no es elegido como tal por el legislador por sus características jurídicas según el derecho privado, sino por sus características económicas o por su contenido económico.

El hecho imponible puede ser resultado de un acto voluntario o de una manifestación de voluntad de uno o más sujetos particulares. Por lo tanto, el hecho imponible puede coincidir con un acto jurídico o negocio jurídico. El principio de que es la voluntad de la ley la que crea la obligación en cuanto se haya verificado concretamente el hecho previsto y definido abstractamente en aquella, tiene como consecuencia que aun cuando el hecho imponible coincida con un acto o negocio jurídico del derecho privado o de derecho administrativo, la ley no reconoce a la voluntad de los particulares eficacia creadora de la obligación tributaria.

Hemos sido reiterativos al señalar que la obligación aduanera es más amplia y exigente que la tributaria, y que contiene a ésta.

El hecho generador de la obligación aduanera, así como el hecho imponible de la obligación tributaria aduanera, es el ingreso o llegada de las mercancías a la zona primaria de la aduana habilitada para la respectiva operación.⁵¹²

18 PUGLIESE, Mario. Op. cit. Pag. 102.

19 JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Pag. 176.

20ARGAÑARAS, Manuel. La Prescripción Extintiva. Pag. 7.

JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Pags. 174, 178 y 179.

GIULIANI F., Carlos. Op. cit. Pag. 261

Con dicha llegada, no sólo se verifica el hecho imponible, es decir, la situación de hecho a la cual la ley vincula el impuesto, sino que, además, señala el régimen aduanero aplicable a las mercaderías. Hay una evidente duplicidad en el artículo que establece la causación; por un lado, toca lo referente a la causación del tributo, al nacimiento de la obligación tributaria que sólo se extingue por los medios establecidos en la ley (pago, prescripción, etc.); por el otro, señala que las mercancías estarán sometidas al régimen aduanero vigente para el momento de la llegada y no a ningún otro anterior o posterior. Tal providencia legislativa es quizás la más importante de todo el derecho positivo aduanero con respecto a la seguridad jurídica a que tienen derecho los usuarios de las aduanas. El hecho material de la llegada a la zona primaria aduanera del vehículo que transporta las mercaderías, ha sido utilizado por el legislador para conferirle importantísimas consecuencias jurídicas, tanto tributarias como aduaneras, las cuales trataremos separadamente.

Son muchos los casos que, si bien pueden tener relevancia desde el punto de vista natural o material, no la tienen para el derecho, por cuanto no producen consecuencias jurídicas; ese es el caso de la lluvia, o de la sucesión del día y la noche o de la caída de un rayo; esos y otros hechos son jurídicamente irrelevantes, hasta tanto constituyan supuesto de hecho de una norma jurídica. Así, por ejemplo, si la comisión de determinados delitos durante la noche acarrea un acrecentamiento de la pena por disposición de la ley, un hecho eminentemente natural producido por la rotación del planeta genera una consecuencia jurídica y, en consecuencia, se convierte en un hecho jurídico. Podemos decir, entonces, que todo hecho al cual la ley le otorgue la potestad de producir consecuencias jurídicas, es un hecho jurídico.

La llegada de mercancías a una determinada porción del territorio nacional denominada por la Ley *zona primaria* aduanera, produce dos consecuencias jurídicas: una tributaria, por cuanto con esa llegada se causa el impuesto, nace la obligación de tributar para quien, más adelante, resulte ser el sujeto pasivo de la relación tributaria; por otro lado, dichas mercancías quedan sometidas al régi-

men aduanero vigente para ese momento, es decir por contrario imperio, que no le pueden ser aplicados regímenes derogados o que no hayan iniciado su vigencia, aun cuando éstos últimos hayan sido publicados y estén consumiendo su *vacatio legis*.

El artículo 86 de la ley Orgánica de Aduanas constituye un pilar fundamental para la seguridad jurídica de los consignatarios y exportadores y evita, como ninguno, controversias que pudieran derivarse de multiplicidad de criterios en cuanto al régimen jurídico aplicable a cada caso en particular.

Respecto a la norma que venimos comentando, es conveniente hacer algunas precisiones. a) Las mercancías de importación y tránsito causan el régimen con motivo de su llegada a una aduana nacional habilitada para la respectiva operación, sin que se requiera que sea en esa misma aduana donde se vaya a realizar el proceso de nacionalización o a iniciarse el tránsito aduanero. No es otra la interpretación que nos impone el vocablo *cualquier*, utilizado en el primer párrafo de dicho artículo; basta, entonces, que los cargamentos de importación o tránsito aduanero lleguen a una aduana habilitada para la importación o el tránsito, según el caso, para que sea esa llegada la que fije el instante de la causación del tributo y el establecimiento del régimen aduanero aplicable. b) Para que dicha causación se realice, las mercancías deben tener como destino inmediato el territorio aduanero venezolano, como objeto de importación o de tránsito, pues de no ser así resultaría ociosa y hasta contradictoria la locución *aduanas nacionales habilitadas para la respectiva operación*. El término *respectiva* (*que atañe o se aplica a persona o cosa determinada* según el Diccionario de la Real Academia) juega un papel determinante para este enfoque que, en síntesis, nos indica que las mercancías de importación causan tributo y régimen al llegar a aduana habilitada para la importación, mientras que las de tránsito hacen lo propio al arribar a aduana habilitada para esa operación; las mercancías que lleguen a zona primaria aduanera, pero que estén destinadas a otros países, no producen ninguna consecuencia jurídica desde el punto de vista aduanero y, por ende, no causan tributo ni régimen alguno. c) Hay situaciones en que la mercancías causan el

régimen aduanero aplicable, pero no los derechos (bien sean impuestos o tasas); ese es el caso de las mercancías exentas de gravámenes. La exención tributaria en aduanas opera de pleno derecho, con la única condición de que las mercaderías sobre las cuales verse la operación aduanera deben adecuarse a los fines específicos previstos para el sujeto pasivo en las leyes que establecen el beneficio. No así en el caso del Presidente de la República, por cuanto la exención que lo beneficia está establecida en la misma Ley Orgánica de Aduanas y no en leyes especiales (supuesto de hecho) y, por lo tanto, no está sujeto al pronunciamiento de la autoridad administrativa acerca de su procedencia. d) En el caso de las mercancías exoneradas, los tributos se causan y liquidan, pero no llegan a exigirse en virtud de la condonación autorizada por la Ley y previamente prometida por el Ejecutivo Nacional por órgano del Ministerio de Hacienda.

En síntesis, podemos afirmar que todas las mercancías (salvo las exentas) causan los gravámenes aduaneros establecidos, es decir, que la llegada de cualquiera de ellas a la zona primaria de la aduana habilitada para la operación de que se trate, verifica el hecho imponible, es decir, hace que se verifique la hipótesis condicionante del tributo.

En algunos casos, el hecho imponible y la causación del régimen aduanero aplicable puede no coincidir con la comentada llegada de las mercancías a la zona primaria aduanera; tal es el caso de las mercancías de exportación cuyo reconocimiento se efectúe fuera de dicha zona, en cuyo caso la causación de impuesto y régimen se verificará en la fecha de la declaración formulada por el exportador a la oficina aduanera. Igual discordancia se presenta para las importaciones fraccionadas (embarques fraccionados), cuyos tributos y régimen aplicable a todas las porciones llegadas por separado, serán los causados por la primera en arribar a la zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada para la importación.

Impuesto aduanero

Es la prestación en dinero que el sujeto pasivo de la operación aduanera da al Estado, en atención a su poder coactivo, con el objeto de ser autorizado para introducir o extraer mercancías del territorio aduanero nacional.

Respecto a este intento de definición debemos hacer varias consideraciones. Con respecto al impuesto (no así en referencia a los tributos aduaneros), nos referimos exclusivamente a la prestación dineraria, obviando intencionalmente el pago en especie antes señalado; ello es así, por cuanto si bien es posible tributar en especie, en el único caso que esto es permitido por la Ley (abandono voluntario), el abandonante se libera de la obligación tributaria, pero no recibe la autorización para introducir o extraer mercancías del territorio aduanero.

Dejando a salvo las obligaciones no tributarias presentes en toda operación aduanera, podemos decir que con el pago de los tributos el consignatario o exportador (sujeto pasivo) obtiene del Estado una autorización o, en otros términos, la suspensión de una prohibición; pues no otra cosa que una prohibición es la que pesa respecto a la extracción e introducción de bienes al territorio de un país, la cual es suspendida para cada caso en particular cuando se cumplen los trámites y obligaciones y se satisfacen tributos legalmente establecidos.

Con independencia de los beneficios que pueda recibir como miembro de la sociedad, es evidente que quien paga un impuesto aduanero obtiene, particularmente, el beneficio de poder hacer lo que anteriormente le estaba prohibido; quien satisface un impuesto de otro tipo, no obtiene autorización alguna, pues con dicho pago lo único que se logra es substraerse a las penas establecidas por el derecho a los defraudadores fiscales. Tanto en uno como en otro impuesto, notamos omnipresente la voluntad estatal obligándonos a observar una determinada conducta, bajo la amenaza de aplicarnos sanciones de variada naturaleza e intensidad.

Se lee en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica de Aduanas: Para erradicar posibles vicios de inconstitucionalidad, dispone el proyecto que la materia u acto gravados no son las operaciones aduaneras realizadas sobre determinadas mercancías, sino la importación, exportación y tránsito en general. De

esta manera –dice la Exposición– se preserva el principio de legalidad consagrado en el artículo 224 de la Constitución, pues la Ley fija el impuesto a las operaciones aduaneras en tanto que el Arancel de Aduanas, que es un Decreto, lo fija para las mercancías.

A título de preámbulo, tomemos de Maurice Duverger lo siguiente: se han propuesto muchas definiciones del impuesto. La más celebre es la de Gastón Jéze, que fue uno de los más importantes hacendistas clásicos: «El impuesto es una prestación pecuniaria, obtenida de los particulares autoritariamente, a título definitivo, sin contrapartida y para la cobertura de las cargas públicas.» Esta definición –sigue Duverger– puede ser admitida aún actualmente, con algunos retoques. Es conveniente decir «una prestación pecuniaria directa» para distinguir el impuesto de las medidas monetarias que tienen a veces como resultado una exacción indirecta sobre los bienes de los particulares. También es preciso decir para la cobertura de las cargas públicas o para la intervención del Estado, ya que algunos impuestos modernos no sirven, propiamente hablando, para cubrir los gastos públicos; lo principal de ello no es que procuren dinero al Estado sino que privan a los particulares de una parte de su poder de compra.

Giuliani Fonrouge hace un interesante comentario respecto a los derechos aduaneros, contradiciendo la concepción de algunos autores respecto a que no existe una relación creditoria contra persona determinada, sino que el derecho del Estado constituye un vínculo que recae sobre la cosa misma, que es una carga impuesta a las mercaderías que trasponen el linde aduanero. Quienes así razonan –dice Giuliani– se afilian a la tendencia que cree posible que, además de las personas, pueden ser sujetos de las obligaciones tributarias las cosas consideradas en sí mismas y aun los actos, confundiendo el objeto del impuesto con el sujeto del vínculo jurídico que deriva de aquél. Por cierto que los tributos pueden recaer o tomar en cuenta a personas, actos o cosas, pero esto es independiente de las relaciones jurídicas que surgen de ellos, que siempre exigen una persona como deudor o responsable. Sigue este autor diciendo que en los impuestos aduaneros se crea un vínculo jurídico entre el Estado y la persona que por cuenta propia o aje-

na efectúa *el movimiento de la mercadería*, y así resulta del contexto de las legislaciones de todos los países. Las disposiciones que autorizan el derecho de secuestro o aprehensión de las mercaderías, que no sólo rigen en materia aduanera sino también en numerosos gravámenes al consumo –especialmente alcoholes y tabacos– son medidas de garantía o privilegio en favor del Fisco, pero que no hacen mella a la naturaleza jurídica de la relación.¹³

Tasas

La doctrina ha estudiado profusamente este tributo y producido una cantidad importante de definiciones; así, se dice que la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente. Eheberg sostiene que las tasas son exacciones especiales de personas que requieren o provocan en casos particulares la actuación de los funcionarios o la utilizan en interés propio. Agrega que son remuneraciones especiales, establecidas unilateralmente, de servicios prestados por los órganos administrativos, cuando éstos funcionan en cumplimiento de deberes de derecho público, a instancia o en provecho de los particulares.

Rafael Bielsa señala que la tasa «es la cantidad de dinero que la entidad pública Estado, provincia o municipalidad o institución autárquica percibe de los contribuyentes en pago de la prestación de servicios públicos divisibles efectuados con fines de utilidad general.» Para dicho autor, «a diferencia del impuesto, la tasa se refiere a un servicio *determinado*: la tasa (contribución *especial*) está en correlación con el servicio prestado, que es, por eso mismo, divisible; al paso que el impuesto es contribución *general*, pagada por un servicio indivisible. La tasa es *institución administrativa* más que fiscal.» Señala este autor otras diferencias entre tasas e impuestos que vale la pena reseñar: 1) Difiere también la tasa del impuesto en punto al criterio de distribución, porque –según dijimos ya– mientras la tasa se dirige principalmente a cubrir el gasto determinado, el impuesto tiene en vista la cantidad de riqueza poseída (capacidad contributiva). 2) Respecto al fenómeno de la traslación y repercusión la tasa difiere notablemente del impuesto, porque en éste ese fenómeno tiene una influencia evidente, mientras en la tasa es cuestión secundaria o nula. 3) Para que una tasa sea legítima, es necesario que el servicio prestado sea real, y que su medida no exceda del importe de

los gastos determinados por quien lo paga.⁶

A continuación, señala con respecto a las tasas: «Además, el servicio debe justificarse por una necesidad de quien lo pide o utiliza. No es cuestión de crear servicios innecesarios para aumentar la burocracia y trabar las actividades constitucionalmente libres. En general, la mayoría de las tasas de inspección son inconstitucionales porque esas inspecciones no tienen causa; al contrario, son actos policíacos, de entrometimiento y hasta de espionaje político. Y si por si solos son reprobables, con mayor razón lo son si ese «servicio» debe retribuirse con tasa. Un servicio que no se presta no autoriza el pago de tasa, pues le falta causa jurídica y es una exacción inconstitucional.»⁷

Para el Modelo de Código Tributario para América Latina, tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente (art. 16).

En todos los casos concuerdan los autores que la tasa es el pago que hace el particular por un servicio directamente recibido del Estado. Refiriéndonos a ellas, podemos decir que quien paga es quien recibe, por lo que tasa se asemeja a la idea de *precio* en el derecho privado. Lo pagado por concepto de tasa no se difumina en un beneficio general para la colectividad como en el caso del impuesto, sino que, por el contrario, produce un concreto, efectivo e individualizado servicio al contribuyente.

Las tasas se distinguen de los impuestos en que ellas se recaudan con motivo de servicios especiales que se solicitan a las instituciones públicas; el impuesto, por el contrario, no produce una contraprestación divisible y determinable a favor del particular y no es consecuencia de un acto voluntario del obligado (transitar por una autopista, por ejemplo). El impuesto se exige para la satisfacción de los gastos públicos generales (educación, seguridad, defensa, sanidad, etc.) y constituye, a las claras, una imposición unilateral del Estado en ejercicio de su poder coactivo, realizada –como ya dijimos– con prescindencia absoluta del querer del sujeto pasivo u obligado. Por su parte, las tasas están relacionadas, en cierta forma, con la voluntad de este último; el Estado fija su cuantía soberanamente, lo que la distingue del precio regulados por los derechos civil y mercantil, pero el ciudadano queda en libertad de usar o no el servicio, a su libre elección, cosa impensable cuando de impuestos se trata. Berliri sostiene que el criterio diferenciador entre tasas e impuestos es la relevancia o irrelevancia de la voluntad del contribuyente en orden a su nacimiento (los impuestos son obligaciones independientes de tal voluntad, mientras que las tasas, por el contrario, prestaciones voluntarias, o mejor, espontáneas). Para este autor, el impuesto es siempre una obligación, mientras que las tasas sólo excepcionalmente son obli-

⁶ Bielsa, Rafael. Ciencia de la Administración. Pp 192 y 193.

⁷ Bielsa, Rafael. Op. Cit. P. 193.

gaciones y, además, espontáneamente asumidas.

Las tasas aduaneras son: las que deben pagar los usuarios de servicios prestados fuera de las horas ordinarias de labor o en días inhábiles (habilitación); las que deben pagar los consignatarios y exportadores por la determinación del régimen jurídico y tributario aplicable a las mercancías sobre las cuales verse una operación aduanera (servicios de aduana); la que es exigible con motivo de la permanencia de mercaderías en almacenes, patios y demás dependencias adscritas a las aduanas (almacenaje) y, por último, la que se cobra por las clasificaciones arancelarias consultadas por los contribuyentes.

Como es fácilmente constatable, el pago de cualquiera de estas tasas aduaneras está íntimamente relacionado con la prestación de un servicio por parte del Estado o de quien haga sus veces; por lo demás, dichos servicios son exigidos voluntariamente por los particulares ya que, hasta la misma tasa por servicios de aduanas que en principio pudiera parecer imposición unilateral del Estado, se exige en virtud de la disposición voluntaria del sujeto pasivo de realizar alguna operación aduanera que, en todos los casos, requiere por parte del sujeto activo un esfuerzo que justifica una contraprestación.

Sujetos activos y pasivos

Sujeto Pasivo tributario

En términos generales y para cualquier tributo, el sujeto pasivo es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, independientemente de su condición o no de contribuyente

Como ya lo dijimos al tratar lo referente a la declaración de mercancías, el sujeto pasivo de la relación tributaria aduanera no es el contribuyente, es decir, el que realmente soporta el tributo, sino el responsable, en la acepción utilizada por el Código Orgánico Tributario. Desde el punto de vista aduanero, el sujeto pasivo y responsable tributario es el consignatario aceptante (casos de importación y tránsito aduanero) o el exportador.

La Ley es muy clara al señalar una doble consecuencia por la llegada de

las mercancías a la zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada para la operación de que se trate. Desde el ángulo tributario, se causa el impuesto, se verifica el hecho imponible; desde el punto de vista del régimen jurídico-aduanero, se ocasiona el que corresponde a ese caso en particular.

Sujeto pasivo aduanero

Para la legislación aduanera, el sujeto pasivo es el obligado al pago de los tributos, a la ejecución de ciertas actividades y a la satisfacción de los requisitos establecidos en sus normas.

En sus relaciones con el Estado, el sujeto pasivo queda obligado a *hacer*, a *no hacer* y a *tolerar*.

Hacer. Trasladar las mercancías hasta zona primaria, declararlas correctamente, pagar los tributos y retirarlas en su oportunidad.

No hacer. No evadir la intervención aduanera (ni directa ni indirectamente); no ocultar mercancías en el reconocimiento; no simular cumplimiento de requisitos aduaneros esenciales; no desviar, disponer o sustituir mercancías sujetas a régimen de depósito aduanero, etc., etc..

Tolerar. Tolerar el ejercicio de la potestad aduanera en todas sus manifestaciones, tales como: visitas de fiscalización y el ejercicio de controles dirigidos a la prevención y represión de ilícitos fiscales.

La condición de sujeto pasivo no debe entenderse como un cúmulo de deberes y una ausencia de derechos; por el contrario, este sujeto es titular de innumerables derechos establecidos tanto en la legislación aduanera como en las leyes que regulan las relaciones de los ciudadanos con la Administración. A título de ejemplo, podemos citar: el derecho de que le sea informada la llegada de las mercancías; el derecho a participar en el acto de reconocimiento y a realizar las observaciones que estime procedentes; el derecho a que la aduana cumpla los lapsos; el derecho a solicitar nuevos reconocimientos; el derecho a interponer recursos y a obtener oportuna respuesta; el derecho a que sus mercancías sean

protegidas durante todo el tiempo en que deban permanecer depositadas en la zona primaria aduanera, etc..

Estos derechos del consignatario aceptante o exportador nos señalan que en el Fisco Nacional es *sujeto pasivo aduanero* ante aquellos, pues está obligado a hacer, no hacer y tolerar, es decir, a respetar y hacer respetar los derechos de los usuarios de las dependencias aduaneras.

Sujeto activo

Para Berliri el Estado es, sin discusión posible, el más importante de los sujetos activos, y esto no tanto por el hecho de que los impuestos que aplica son más numerosos y económicamente más relevantes que los establecidos por los entes menores (circunstancia ésta, dentro de ciertos límites, accidental), sino por el hecho de que su potestad es necesariamente ilimitada, mientras que la de los otros sujetos está circunscrita dentro de determinados límites.

En la relación jurídico-tributaria que se forma con motivo de la realización de operaciones aduaneras, sólo el Estado (Fisco Nacional) es sujeto activo, fundamentándose en su soberanía financiera y en su poder de imperio.

Objeto de la obligación tributaria

Por objeto de la obligación tributaria se entiende la prestación pecuniaria debida por el sujeto pasivo de la obligación misma al Estado, por medio de la cual la obligación tributaria se extingue.¹⁸ A decir de Dino Jarach, el objeto de la obligación tributaria es la prestación, el mismo tributo que debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al sujeto activo.¹⁹

Extinción de la obligación tributaria

Además del pago, que es la forma por excelencia de extinguir la obligación, existen otras figuras que en determinados casos pueden producir el mismo

efecto. Ellas son la compensación, la confusión, la remisión, la declaratoria de incobrabilidad y la prescripción. Todas y cada una de estas formas se rigen por lo establecido en el Código Orgánico Tributario, en virtud del claro mandato contenido en su artículo 1° respecto a los medios de extinción e los tributos aduaneros.

- *La prescripción de las deudas aduaneras*

De las figuras nombradas, la única citada expresamente en nuestro ordenamiento aduanero es la prescripción, desde dos puntos de vista: cuando el acreedor sea el Fisco Nacional, el lapso para prescribir es de cinco años contados a partir de la fecha en que se hicieron exigibles; cuando lo sea el contribuyente, el lapso será de dos años. En el primer caso, el tiempo para prescribir empezará a correr a partir de la fecha en que los derechos sean exigibles, es decir, una vez que hayan sido liquidados y la planilla contentiva de esa liquidación notificada al deudor. En el segundo, la Ley es clara al establecer que los créditos del contribuyente contra el Fisco Nacional prescribirán a los dos años, contados a partir de la fecha de la operación o acto que dio lugar al crédito. Todo este dispositivo fue derogado por el Código Orgánico Tributario, pero en virtud de la reforma de la Ley Orgánica de 1999, donde se inserta un artículo con idéntico texto al derogado, renace el dispositivo, no porque renazca la norma derogada, pues ello no es posible dado que las normas derogadas jamás readquieren vigencia, sino porque inicia su vigencia una nueva disposición con similar texto.

Enneccerus-Nippederdey, citados por Argañaras,²⁰ señalan que la prescripción sirve a la seguridad general y a la paz jurídica, las cuales exigen que se ponga un límite a las pretensiones jurídicas envejecidas, por cuanto sin ella, nadie estaría a cubierto de pretensiones sin fundamento, extinguidas de antiguo, si, como sucede con frecuencia, hubiese perdido con el curso del tiempo los medios

de prueba para su defensa. Giorgi, citado por el mismo autor, expresa: un derecho que no se manifiesta... por la inactividad del acreedor, es un derecho que falta a su finalidad y equivale para la humana justicia, a un derecho que no ha existido: lo cubre el olvido y lo sepulta el silencio de los años.

A decir del artículo 1.952 del Código Civil, la prescripción es un medio de adquirir un derecho o de libertarse de una obligación, por el tiempo y bajo las demás condiciones establecidas por la ley; está sujeta a causas de interrupción y de suspensión, debe ser opuesta por el interesado como defensa de fondo para que sea resuelta previamente, por cuanto constituye excepción de inadmisibilidad. La prescripción puede renunciarse, una vez adquirida, de manera expresa o tácita, siendo esta última la que resulta de todo hecho incompatible con la voluntad de hacer uso de ella (Arts. 1.954 y 1.957, ejusdem).

Pero lo que más nos interesa dilucidar con respecto a la prescripción liberatoria, es lo relativo a su comienzo y a las formas de interrumpirla. Parece obvio que la prescripción comienza en el mismo momento en que nace la acción, ya que mientras el derecho del acreedor sea solamente potencial pero no exigible, no estaríamos en presencia de la inacción necesaria para que se inicie el lapso para prescribir. La doctrina sostiene, con sobrada razón, que la acción que aun no ha nacido no se prescribe, pues si existiera un impedimento de cualquier tipo –legal o convencional– para que el derecho creditorio sea ejercido, la prescripción no puede comenzar, puesto que el tiempo dado para la prescripción debe ser un tiempo útil para el ejercicio de la acción y no puede reprocharse al acreedor de no haber accionado en una época en que su derecho no estaba expedito. Si así no fuera, podría suceder que el derecho quedara perdido antes de poder ser reclamado, lo que sería tan injusto como absurdo (Planiol, 1931).

La Ley Orgánica de Aduanas acoge esta posición doctrinaria, al fijar el comienzo del lapso para prescribir la fecha en la cual los derechos se hacen exigibles (Fisco acreedor), o la fecha de la operación o acto que dio lugar al crédito, cuando el acreedor sea el contribuyente. Respecto a este comienzo surgen nuevas interrogantes acerca de si es necesario que las planillas de liquidación emiti-

das con motivo de una operación aduanera sean formalmente notificadas o si, por el contrario, basta que se venza el plazo para emitir las planillas para que se inicie el tiempo para prescribir; en nuestro criterio, aceptar la idea de la notificación equivaldría admitir que la falta de diligencia por parte del acreedor en la producción de las planillas le generaría un beneficio, lo cual sería aceptar la antijurídica noción de que torpeza o negligencia puedan ser alegadas en beneficio de quien las comete y en perjuicio de su deudor. En el caso específicamente aduanero, el Fisco protege sus derechos mediante la prenda que ejerce sobre los efectos objeto de operación aduanera o, si fuere el caso, mediante la garantía sustitutiva, pero puede darse el caso que una incorrección en la declaración no percibida por los funcionarios competentes, haya dado lugar a la emisión de planillas por montos inferiores a los legalmente liquidables. En estos casos, todo parece señalar que el lapso para prescribir tiene su punto de partida el día mismo en que se efectuó el pago basado en las planillas de liquidación emitidas por un monto inferior al legalmente correspondiente. ¿Por qué? Porque en ese preciso momento queda expedita la acción del Fisco Nacional para cobrar lo dejado de percibir en virtud de la liquidación deficitaria y empieza a correr, en consecuencia, esa suerte de castigo con que la ley sanciona la inacción del acreedor.

Son muy variadas las situaciones que pueden dar lugar al inicio del plazo para prescribir, pero sea cuales fuesen éstas podemos determinar ese inicio estableciendo el momento en que el acreedor podía ejercer su derecho de exigir el pago, por no existir trabas o impedimentos convencionales o legales para ello o, habiendo existido anteriormente, hayan desaparecido y, en consecuencia, cesado en sus efectos.

La prescripción puede interrumpirse o suspenderse. A diferencia de la suspensión que detiene o paraliza el curso de la prescripción, la interrupción es un hecho que destruye la eficacia del tiempo transcurrido e imposibilita el cumplimiento de la prescripción comenzada. Puede, si, iniciarse un nuevo período de prescripción, cuando se haya extinguido el poder interruptor de aquel hecho; pero la prescripción que se inicia es nueva y precisará que transcurra todo el

tiempo requerido por la ley, siendo inútil el transcurrido anteriormente que no puede, a diferencia de lo que ocurre con la suspensión, sumarse al nuevo período (De Ruggiero, 1962).

Los medios para interrumpir y suspender la prescripción de los créditos aduaneros, son los señalados por los artículos 55 y 56 del Código Orgánico Tributario, en virtud de que la Ley Orgánica de Aduanas nada observa al respecto, por lo que resulta procedente la aplicación supletoria de las normas del citado instrumento

En la Ley Orgánica de Aduanas subyace la figura tributaria del resarcimiento, la cual tiene su fuente en el concepto civil del enriquecimiento sin causa, magistralmente tratado por el Código Civil en los siguientes términos: Aquél que se enriquece sin causa en perjuicio de otra persona, está obligado a indemnizarla, dentro del límite de su propio enriquecimiento, de todo lo que aquélla se haya empobrecido (Art. 1.184). En el diario intercambio entre el sujeto activo y pasivo de la relación tributaria, es posible que el obligado haya pagado a quien no era el destinatario legal tributario, es decir, a quien no debía recibir el tributo o que, siendo tal destinatario, lo era en una cantidad inferior a la recibida. En ambos casos, y de acuerdo con el referido artículo de la Ley Orgánica de Aduanas, el Fisco Nacional deberá reintegrar el monto de lo indebidamente recibido.

La que para nuestro Código Orgánico Tributario es la declaratoria de incobrabilidad, para la legislación aduanera es la *declaratoria de oficio de la prescripción* cuando las gestiones cobro hayan sido totalmente infructuosas. De esta forma, el legislador admite que en determinadas circunstancias puede resultar aconsejable declarar la prescripción no alegada, para sincerar la contabilidad fiscal y hacerla más manejable y representativa de la realidad. De todas formas, no podemos perder de vista que por mandato del artículo 1º del referido Código, éste se aplicará en lo atinente a los medios de extinción de los tributos aduaneros.

El pago de las cantidades de dinero liquidadas a cargo de los contribuyentes con motivo de la realización de actos u operaciones aduaneras, debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma establecidos en el Reglamento de la Ley

Orgánica de Aduanas o, en otros términos, en una oficina receptora de fondos nacionales, previa presentación de la respectiva planilla de liquidación y dentro del lapso que corresponda.

En el ámbito aduanero no es aplicable la figura del pago con subrogación; así, una persona distinta al consignatario aceptante que haya pagado en su nombre, no puede exigir que le sean entregadas las mercancías, dado que la presunción contenida en el artículo 30 de la Ley Orgánica de Aduanas es inamovible y, en consecuencia y a todo evento, quien haya declarado las mercancías se considerará como su propietario y está sujeto a las obligaciones y derechos que se causen con motivo de la operación aduanera respectiva. La Ley no admite traslación de esos derechos ni la sustitución de una persona por otra que, al fin y al cabo, es lo que se denomina subrogación.

- *Compensación*

Cuando dos personas son recíprocamente deudoras, se verifica entre ellas una compensación que extingue las dos deudas (Art. 1.331 del Código Civil). Hasta tanto entró en vigencia el Código Orgánico Tributario, era aplicable el artículo 5° de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, que declaraba inadmisibles la compensación contra el Fisco, independientemente del origen y naturaleza de los créditos que pretendieran compensarse. Este mandato legal que resultaba repugnante a cualquier sentido de equidad, vino a ser reemplazado por una norma mucho más moderna y equitativa contenida en el artículo 46 del referido Código, y que a la letra reza: La administración tributaria declarará, de oficio o a petición de parte, la compensación de los créditos líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos y sus accesorios, con las deudas tributarias igualmente líquidas y exigibles, referentes a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, siempre que se trate del mismo sujeto activo. También son compensables los créditos por tributos con los que provengan de multas firmes, en las mismas condiciones establecidas en el encabezamiento de este artículo.

- *Confusión*

Cuando se reúne en una sola persona la calidad de deudor y de acreedor, la deuda se extingue por confusión. Por disposición del artículo 48 del Código Orgánico Tributario, dicha extinción no opera de pleno derecho, sino que debe ser decidida por el Ministro de Hacienda mediante Resolución, cuando las circunstancias así lo aconsejen. La figura de la confusión como forma de extinción de la obligación tributaria, parece no existir en el ámbito aduanero, al punto de que el literal a) del artículo 91 de la Ley Orgánica de Aduanas, establece la posibilidad de exonerar total o parcialmente los impuestos aduaneros (no las tasas) para los efectos destinados a la Administración Pública nacional, siempre y cuando dichos efectos sean necesarios para el servicio público. Para Jarach (1969), es posible que el Estado esté sujeto a la obligación tributaria cuando así lo establezca expresamente la Ley, en cuyo caso no hay confusión entre el deudor y el acreedor.

Se ha suscitado una larga disputa acerca de si el Estado nacional, los estados regionales y los municipios pueden ser destinatarios legales del tributo. Jarach, entre otros, sostiene que ello no es posible, por cuanto técnicamente carecen de capacidad contributiva, entendiendo como ésta la apreciación por parte del legislador de que el hecho económico que se ha verificado para el sujeto le permite distraer una suma de dinero de sus necesidades privadas para destinarla a contribuir a los gastos públicos. Pero estos conceptos básicos del hecho imponible no tendrían sentido –sigue el autor– si el hecho imponible se atribuyese al Estado, a las entidades públicas o a las dependencias de ellas. Las situaciones o las actividades económicas de las mismas nunca representan capacidad contributiva porque toda la riqueza del Estado ya sirve directamente a las finalidades públicas y sería sin sentido atribuirle una capacidad de contribución a las finalidades para las cuales toda su actividad y su existencia misma están destinadas. Concluye este eminente autor que la atribución de hechos imposables a los entes estatales cuando resulte evidente la voluntad legislativa de equiparar completa-

mente una empresa pública a las empresas privadas, sometiéndolas al mismo régimen jurídico y económico.

Al referirse a la obligación de pagar tributos aplicada a reparticiones o empresas estatales, Héctor Villegas (1992) no advierte sentido en que el Estado distraiga bienes de su patrimonio para que éstos vuelvan a ingresar a dicho patrimonio por otro conducto. La finalidad –señala– puede ser la de canalizar en forma diversificada, por medio del presupuesto, las masas monetarias que se transfieren de un sector a otro de la economía estatal, o quizás el objetivo esté encaminado al mejoramiento interno de las entidades estatales, tratando de assimilarlas en lo posible a las empresas privadas. Continúa el autor señalando que lo dicho lo lleva a pensar que los «tributos» que paguen las reparticiones o empresas estatales no son verdaderamente tales, sino tan sólo transferencias de fondos de un sector a otro de la economía estatal.

- *Condonación o remisión*

Desde el punto de vista tributario, la condonación o remisión es el perdón de una deuda y sólo puede ser por ley de alcance general. En la legislación aduanera venezolana, la única mención a esta figura es la contenida en el texto que establece la facultad del Ministro de Hacienda de rebajar o eximir sanciones, y está circunscrita, exclusivamente, a casos concretos de multa, comiso. La locución *demás sanciones* es una clara referencia a las penas de suspensión y revocación para actuar como agente de aduanas y a las penas accesorias a las de arresto, prisión y presidio. En virtud de la reforma de 1999, esta facultad del Ministro desaparece, con lo que queda aun más claro que las normas aduaneras no autorizan la condonación o remisión de deudas y que el perdón de las penas corporales es facultad exclusiva del Presidente de la República, tal como lo analizamos con más detalle en otra parte de este libro.