Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

RECURSO DE PROTECCION POR LA EMISION, POR PARTE DE ADUANA, DE CARGOS TENDIENTES A COBRAR DIFERENCIAS DE DERECHOS DE ADUANA

MARIO JARPA FERNANDEZ
Profesor Derecho Económico
Universidad de Concepción

1.– *INTRODUCCION*

1.1. La Corte de Apelaciones de Concepción, a través de su Sala de Verano, integrada por los Ministros Sres. Carlos Cerda Medina (redactor), Luis Rodríguez Salvo y Cristina Aqueveque Castro, acogió, con fecha 8 de marzo de 1983, por unanimidad, recurso de protección interpuesto con el rol 5.213, por el abogado Mario Munzenmayer B., en nombre de Industrias Forestales S. A., en adelante INFORSA, contra el Director Regional de Aduanas, Talcahuano, por la circunstancia de que Aduana de Talcahuano emitió 20 cargos, tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana que resultaron impagos como consecuencia de desconocer, tardíamente, ese Servicio, el derecho del importador a imputar, a esos derechos de aduana, un impuesto sustitutivo a las importaciones, que de hecho se había deducido en la correspondiente liquidación de derechos aduaneros.

La importancia de este fallo se ve acrecentada por la circunstancia que fue confirmado, sin que se le añadiera ni quitara nada, en lacónica resolución de 21 de marzo de 1983, por una Sala de la Corte Suprema.

2.– *CONCEPTO DE CARGO*

2.1. Sabemos que, en materia aduanera, cargo es el equivalente al giro de los impuestos, en materia de tributación fiscal interna, regida esta última por el Código Tributario.

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Estaba mencionado en el artículo 169 de la Ordenanza de Aduanas vigente a la fecha en que ocurrieron los hechos y se usa, fundamentalmente, en los siguientes casos, siendo el último el que nos interesa en esta oportunidad:

a) Mora en cuota, por operaciones acogidas a pago diferido;
b) Declaratoria de quiebra;
c) Dictámenes;
d) Derechos consulares;
e) Giros comprobantes de pago objetados por el Servicio de Tesorerías, por presentar diferencias de valores en contra del Fisco; y
f) Diferencia de valores, en contra del Fisco, detectadas por el Servicio de Aduanas.

2.2. Notificado un cargo, el afectado puede reclamar en su contra, utilizando para ello el formulario de reclamo, que tiene en uso el Servicio de Aduanas, en original y cinco copias. La reclamación se interpone ante la Aduana cuya actuación se discute, dentro del plazo de sesenta días hábiles desde la notificación, y previo pago de los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes correspondientes, y acompañándose la documentación anexa que se exige para estos casos.

2.3. Por ello, el Director Regional recurrido, en su informe, expresa que "existe una instancia de reclamo de los cargos formulados, en virtud del artículo 169, inciso 2, de la Ordenanza de Aduanas, que bien pudo y puede ser utilizado por la firma recurrente, con el objeto de satisfacer su pretensión, sin tener que recurrir a la presente instancia jurisdiccional". Después veremos que INFORSA no aceptaba se le aplicara el inciso 2 del artículo 169, sino invocaba en su favor, como petición subsidiaria (aunque no se la calificó de tal), el artículo 169 — A de la misma ordenanza.

3.— *ADVERTENCIA SOBRE MODIFICACIONES LEGALES*

3.1. Como es tan frecuente en materias de Derecho Económico, desde la fecha en que ocurrieron los hechos e incluso desde que se evacuó el informe por el funcionario recurrido, ha habido modificaciones legales que inciden en las materias que se analizan en este trabajo.

Mencionaremos sólo dos:

a) El texto actualizado y sistematizado de la Ordenanza de Aduanas fue fijado por el DFL Nº 30 del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de 13 de abril de 1983.
b) Se reemplazó la institución del Registro de Importación y sus "Anexas", por el Informe de Importación Emitido y por los "Informes de Importación Complementarios", respectivamente.

Pero estas modificaciones no alteran sustancialmente el desarrollo del tema, el que se hará en base a la nomenclatura vigente a la fecha en que ocurrieron los hechos.

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Debe, pues, tenerse presente que cada vez que se habla de Registro de Importación, debe hoy entenderse Informe de Importación Emitido; y cada vez que se hable de "Anexa" (al menos de anexa propiamente tal), debe entenderse Informe de Importación Complementario.

4.— *ANTECEDENTES DE HECHO*

El análisis del expediente permite determinar los siguientes antecedentes de hecho en torno al problema que ha sido sometido al conocimiento del Tribunal:

4.1. En agosto de 1980, el Banco Central de Chile abrió a INFORSA un Registro de Importación, por un valor CIF de US$ 8.715.000,00 que amparaba la internación de ciertos equipos y maquinarias.

4.2. El 12 de febrero de 1981 se registró una anexa, por aumento de valor y aumento del número de maquinarias, con lo que el valor total de la importación se elevó a US$ 12.447.000,00, pagándose el impuesto sustitutivo sobre la diferencia.

4.3. De acuerdo con las normas que regían en esa oportunidad, INFORSA tenía plazo para embarcar la mercancía a que se refería el registro inicial y su ampliación, hasta el 15 de noviembre de 1981.

4.4. Dentro del plazo señalado, se embarcó la mayor parte de las mercancías, salvo dos partidas, que se embarcaron con 5 y 28 días de atraso, respectivamente.

4.5. De acuerdo con la normativa vigente en ese momento, Aduana estaba facultada para permitir la internación de mercancías que no tuvieran Registro de Importación vigente, a condición que el embarque de las mercaderías se hubiera hecho con no más de 30 días de atraso, en relación a la fecha límite que señalaba el registro primitivo o alguna de sus ampliaciones. Esa importación, hecha sin registro que la amparara, estaba afecta al impuesto sustitutivo, como si se tratara de una operación distinta.

4.6. Las partes están de acuerdo en que INFORSA no solicitó prórroga del plazo para embarcar, ni antes ni después del vencimiento del plazo primitivo. Para que la solicitud hubiera tenido la virtud de prolongar la vigencia del Registro, habría sido necesario que la solicitud se presentara antes del vencimiento del plazo.

4.7. La facultad de Aduanas, mencionada en el punto 4.4. precedente, se denominaba "facultad delegada del Banco Central de Chile en el Servicio de Aduanas".

4.8. Para "regularizar" el problema presentado con el embarque tardío de ciertas mercancías, INFORSA presentó, por medio de su Agente de Aduana, una anexa, con fecha 27 de enero de 1982, pagándose a su respecto el impuesto sustitutivo, en relación al valor CIF de las mercan-

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

cías embarcadas con atraso. Aun cuando las partes usan, a este respecto, la expresión "anexa", ella no es propiamente tal, si es que se acepta que, a la fecha indicada, estaba caducado el Registro primitivo.

4.9. En consecuencia, se pagó impuesto sustitutivo en tres oportunidades: al registrar la importación original, al registrar la primera anexa y al registrar la anexa que decía relación con mercancías embarcadas con atraso. Los pagos ascendieron a US$ 261.450; US$ 111.960 y US$ 54.597,80, todo según cifras que se indican en el recurso.

4.10. En las gestiones sobre nacionalización de la mercancía embarcada oportunamente se rebajó, sin problemas, la parte proporcional de los impuestos sustitutivos que se habían pagado en relación al registro inicial y su anexa propiamente tal, vale decir, parte proporcional de los dos primeros pagos de impuestos sustitutivos.

4.11. Por motivos que no se explican, ni en el recurso ni en el informe, quedaron sin aplicar US$ 123.767,91 del total pagado en las dos primeras oportunidades referidas; lo que parece ser un valor superior al que proporcionalmente correspondía a las mercancías embarcadas con retraso, toda vez que por éstas se pagó, en la tercera oportunidad, tan sólo US$ 54.597,82. Lo lógico es que hubiera quedado sin imputar tan sólo una cifra igual a la pagada en la tercera oportunidad, pero no más del doble.

4.12. Llegado el momento de nacionalizar las mercancías embarcadas con retraso, se presentó por el Agente de Aduanas del importador la correspondiente declaración de importación, usándose el formulario correspondiente diseñado por Aduanas. Aquí se cometió el error de señalar tan sólo como antecedente que hacía posible la entrada de la mercancía al país, el registro primitivo (que llevaba el Nº 950.462), olvidando la circunstancia que estaba caducado. Veremos en el Nº 4.14. cómo se salvo ese error.

4.13. También se presentó el correspondiente formulario de liquidación de impuesto, o "liquidación de gravámenes aduaneros", también en formularios diseñados por el Servicio de Aduanas, y en él se dedujeron no sólo los US$ 54.597,82 pagados al "regularizar" la situación de las mercancías embarcadas con retraso, sino los US$ 123.767,91 que, como se ha dicho, habían quedado sin utilizar del impuesto sustitutivo pagado en las dos primeras oportunidades. Esta última rebaja o deducción, es la que originó el problema.

4.13. También se presentó el correspondiente formulario de liquidación INFORSA pidió autorización para complementar las referencias puestas en la declaración de importación aludida en el Nº 4.12. precedente. Pidió autorización para dejar constancia que la internación se había hecho no sólo al amparo del registro citado inicialmente, sino, además, al amparo de las facultades delegadas por el Banco Central de Chile en Aduanas, en el Compendio de Operaciones de Importaciones.

El agente tuvo que formular esta petición porque el artículo 30 del Reglamento de Operaciones Aduaneras, que en esos tiempos no

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

estaba incorporado al texto de la Ordenanza, prohíbe al importador modificar la declaración de importación una vez legalizada, siendo posible que el Servicio aplique multas si es que éstas contienen errores; pero la Dirección Nacional de Aduanas, por oficio circular 294 de 25 de septiembre de 1980, permitió que el agente solicitara a la Dirección autorización para rectificar, en algunos puntos, la declaración aludida; y ésta puede acoger o denegar la petición, por medio de una resolución fundada.

Esta rectificación, a la que la Corte da gran importancia, pero a veces en un contexto distinto del que señalaremos nosotros, tiene dos alcances:

a) Implica, a nuestro juicio, reconocimiento del hecho que el registro inicial estaba caducado y que no amparaba esta importación. Su cita era, sin embargo, indispensable para que Aduana pudiera constatar que el atraso en el embarque no excedía de treinta días y pudiera así hacer uso de las facultades delegadas; y

b) Torna en evidente, al menos a partir de ese momento, el error en que había incurrido el importador, si es que no hubiera tenido derecho a deducir de los derechos de Aduana que gravaban la internación de la mercancía embarcada tardíamente, los impuestos sustitutivos pagados en relación al registro inicial y su primera anexa.

4.15. Todos están de acuerdo en que hubo pago efectivo de los impuestos de la ley de timbres y estampillas mencionados en el punto 4.9. La Corte da vital importancia a este hecho.

4.16. Pasado el tiempo, la Dirección Regional de Aduanas, Talcahuano, se dio cuenta que INFORSA había utilizado también la parte no imputada del impuesto sustitutivo pagado en relación al registro primitivo, ya caducado, a la fecha en que se embarcaron las mercancías que dan origen al problema. (Ya caducado, al menos, para el Servicio).

4.17. La Dirección Regional mencionada consultó a la Dirección Nacional, y ésta ordenó se emitieran los 20 cargos necesarios para cobrar la parte de los derechos de Aduana que resultaban impagos, si es que se rechazaba la imputación de los US$ 123.767,91.

4.18. El Agente de Aduanas de INFORSA, en conocimiento de esa orden, pidió reposición de ella, presentando la solicitud de reconsideración el primero de octubre de 1982. Su solicitud fue tramitada y rechazada.

4.19. El 13 de enero de 1983, Aduanas Talcahuano emite los 20 cargos a que se ha hecho referencia.

4.20. Dentro del plazo de 15 días contados desde esta última fecha, se interpone ante la Corte de Apelaciones de Concepción el correspondiente recurso de protección.

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

5.— *FUNDAMENTOS DEL RECURSO*

5.1. Sistematizado el recurso, resulta que señalaba dos grupos de infracciones o arbitrariedades que habría cometido el Director Regional de Aduanas, Talcahuano, y que constituían una amenaza determinada y concreta al patrimonio de INFORSA:

a) Infracción a las Normas de Importación, dictadas por el Banco Central de Chile, en uso de sus atribuciones legales; y
b) Infracción a la Ordenanza de Aduanas y legislación complementaria, en especial Reglamento de Operaciones Aduaneras (ROA), vigentes a la fecha en que ocurrieron los hechos.

5.2. La infracción a las normas de importación se hace consistir en que si bien las mercancías que originan el problema se embarcaron fuera del plazo señalado en el Registro y su primera anexa, lo habrían sido dentro del "plazo de gracia" de treinta días, que, según él, existía a la fecha de la internación, y durante el cual subsistía el Registro primitivo.

El plazo de gracia lo cree ver, implícitamente, en el hecho de que se autorizara la internación, sin nuevo Registro, pero con pago del impuesto sustitutivo de importaciones, de mercancías que se embarcaran dentro de los treinta días siguientes al vencimiento del plazo de vigencia del Registro primitivo o de la ampliación concedida.

5.3. En cuanto a las infracciones a la Ordenanza de Aduanas, se hace consistir en que, según el recurrente:

a) En que el Servicio no tenía facultades para modificar la declaración y que, por lo mismo, estaba impedido éste de cobrar cualquier diferencia que pudiera detectar;
b) Una petición que, por lógica, debemos calificar de subsidiaria de la anterior: que en el supuesto que hubiera tenido esa facultad, habría prescrito la posibilidad de hacerla efectiva.

6.— *CUESTIONES PREVIAS, NO ANALIZADAS EXPLICITAMENTE EN EL FALLO*

No hay duda que, antes de entrar a conocer del recurso propiamente tal, ha sido indispensable analizar dos puntos que son de gran importancia práctica y teórica:

a) La circunstancia que los cargos sean susceptibles de un reclamo, reglamentado especialmente en materias aduaneras, ¿impide o no la interposición de un recurso de protección?
b) La circunstancia de que el Agente de Aduanas de INFORSA, que es mandatario suyo para asuntos relacionados con Aduanas, haya tomado conocimiento de la orden de la Dirección Nacional de Aduanas de emitir los veinte cargos, y hubiera, además, pedido reconsidera-

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

ción de esa orden, el día primero de octubre de 1982, ¿obliga a contar el plazo de quince días para recurrir de protección desde el primero de octubre de 1982, o, es posible contar ese plazo desde el 13 de enero de 1983, fecha en que se emitieron físicamente los cargos, y fueron ellos notificados?

7.— *PRIMERA CUESTION PREVIA*

7.1. Se ha uniformado la jurisprudencia en torno a la idea de que la existencia de procedimientos ordinarios para defender un derecho, que muchas veces son lentos y poco ágiles, no obsta a la interposición de un recurso de protección. Y muchos prefieren este camino, por ser de una rapidez desconocida frente al tiempo, larguísimo, que toma la tramitación de un juicio normal.

7.2. Pero pensemos en la aplicación práctica que esta norma, y esta actitud de la Corte de Concepción, hecho suya por la Corte Suprema, pudiera tener en materia de tributación fiscal interna.

7.3. Como hemos dicho, el cargo aduanero es equivalente al giro de un impuesto hecho por el Servicio de Impuestos Internos; al menos, procesalmente, estaríamos en igualdad de condiciones, con el caso analizado en este artículo, si nos encontramos en presencia de un giro de impuesto, sin previa liquidación.

7.4. Es cierto que la ley permite el giro sin previa liquidación, fundamentalmente, en el caso de impuestos de retención o recargo, registrados en la contabilidad y que no se hayan enterado en arcas fiscales. Caso en el que habría poca base para un recurso de protección.

Pero también se ha entendido, a veces, por el Servicio (aunque sea una posición ilegal), que si un impuesto debe, a juicio del Servicio, tenerse por no pagado, porque se rechaza el uso de un crédito fiscal, el Servicio podría optar por el giro inmediato. Repetimos, es un caso de arbitrariedad del Servicio, pero que se ve con cierta frecuencia.

7.5. Enfrentado con un giro, en el caso propuesto, el contribuyente puede:

a) Pedir se le deje sin efecto por error manifiesto, corforme al artículo 6–B–5 del Código Tributario, precisamente, por omisión procesal;
b) Reclamar, pidiendo como cuestión principal, se declare la nulidad del giro y como petición subsidiaria, se rechace la pretensión de que no corresponde usar el crédito fiscal objetado; y
c) De acuerdo con el precedente sentado por este fallo, podría, también, interponer recurso de protección.

7.6. Nosotros sólo conocemos un caso en que un contribuyente interpuso recurso de protección ante la Corte de Apelaciones de Concepción, en contra del Director Regional Sur de Impuestos Internos, por giro arbitrario de impuestos. Nos referimos a la causa "Jorge Labarca y Aso-

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

ciados, Empresa Constructora Limitada", que no fue fallada en definitiva por la Corte, pues el Servicio dejó sin efecto los cobros que formulaba, y el recurrente se desistió de su recurso.

7.7. Pero aplicando el aforismo de que "donde hay la misma razón, debe haber la misma disposición", se podría pensar que también cabe recurso de protección en contra de una liquidación del Servicio de Impuestos Internos, pues, esta liquidación equivale, según lo ha reconocido la jurisprudencia, y últimamente, lo reconoce el propio Servicio, equivale a la "demanda", que pone en marcha el procedimiento de cobro, por parte del Servicio, de liquidaciones.

7.8. Para el contribuyente, al menos en casos obvios, tiene una gran tentación el recurso de protección: en uno o dos meses, tendrá fallo de la Corte Suprema. De otra manera, por el procedimiento corriente de los artículos 124 y siguientes del Código Tributario, pasarán tres o más años antes de contar con el fallo de la Corte Suprema.

8.— *SEGUNDA CUESTION PREVIA*

8.1. Ella está planteada en el punto 6. b.

Podemos añadir ahora que la situación descrita allí guarda gran parecido con un problema que el Banco Concepción planteó a la Corte de Concepción, por la vía del recurso de protección y que fue desestimado tanto en este Tribunal, como en la Corte Suprema, aplicándose el mismo criterio que está implícito en el fallo que comentamos.

8.2. En efecto, el Banco Concepción había verificado en una quiebra, un crédito expresado en dólares y solicitado se le pagara considerando el tipo de cambio vigente a la fecha de pago efectivo. El Síndico, en una reunión, con los acreedores hipotecarios, informó que esa tesis no iba a ser acogida en el reparto, y que se iba a distribuir considerando el tipo de cambio vigente al día antes de la quiebra.

El Banco Concepción estimó lesivo a sus derechos ese planteamiento, y considerando que dañaba seriamente su patrimonio, recurrió de protección, para que se impidiera el daño; máxime si se considera que, de otro modo, había que esperar hasta que la Sindicatura repartiera los cheques, pues, no hay, normalmente, trámite previo alguno; y, en ese momento, ya el daño se habría producido.

8.3. La Corte de Concepción, por unanimidad de la Sala respectiva, y en fallo redactado por el Sr. Víctor Hernández, concluyó, en síntesis, que no cabía recurso de protección "para situaciones de peligro", y que era necesario hubiera un atentado concreto, para impedir cuya materialización, se podría recurrir de protección; así como para poner término a la situación atentatoria de derechos.

8.4. Si aplicamos ese mismo criterio, bien pudiera entenderse (y esto es lo que tácitamente han dicho los señores ministros) que no cabía recurso de protección en contra de la orden de la Dirección Nacional de

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Aduanas a la Aduana de Talcahuano; que, hasta ese momento, sólo había una "situación de peligro"; y que había que esperar hasta que se emitieran los cargos, pues ahí se producía ya, concreta y ciertamente, un atentado patrimonial en contra del contribuyente, si es que esos cargos fueran infundados o hubiera perdido ya Aduana el derecho de formularlos.

9.— *REFERENCIAS AL IMPUESTO SUSTITUTIVO A LAS IMPORTACIONES*

9.1. Tradicionalmente, la Ley de Timbre y Estampillas ha contenido un impuesto que grava a los documentos necesarios para efectuar operaciones de importación, cuya tasa asciende a un tres por ciento de la operación respectiva. Este impuesto recibe, usualmente, el nombre de "impuesto único sustitutivo", o, simplemente, "impuesto sustitutivo", porque los documentos aludidos dejan de llevar materialmente adherido el impuesto, o cesa a su respecto el deber de pagar el impuesto de la Ley de Timbres, ya que su pago se hace en otro momento y de otra manera.

9.2. Este impuesto se paga a la fecha de cursarse el Registro de Importación, o, posteriormente, en su reemplazo, el Informe de Importación Emitido. Hay normas especiales para el caso de importaciones que se hacen sin Registro (hoy sin Informe).

9.3. Este impuesto presenta, entre otras, dos características que nos interesa señalar:

a) No cabe pedir devolución de lo pagado, ni aun en el caso en que la operación de importación no se materialice; y

b) El texto legal autoriza para deducir de los derechos y gravámenes aduaneros que corresponda pagar en la respectiva operación de internación, la suma que se hubiere pagado por impuesto único sustitutivo, reajustada esa suma, en algunos casos, según la variación de la cotización del dólar.

9.4. El texto legal que se invocó por el Director Regional de Aduanas, Talcahuano, ocurrido, en su informe, fue el artículo 3 del DL Nº 3.475, publicado en el Diario Oficial de 4 de septiembre de 1980. En realidad, y como el registro primitivo se cursó o abrió en agosto de 1980, debieron haberse citado dos textos legales: ése y la norma anterior. Pero como sus normas son, en cuanto nos interesa, iguales, no tiene mayor importancia el problema.

10.— *NUESTRA OPINION GENERAL SOBRE EL FALLO*

10.1. Estimamos que el fallo está correcto en cuanto resuelve, tácitamente, las dos cuestiones previas planteadas y, además, en cuanto acoge el recurso. Pero aceptamos la conclusión sólo en base a un argumento, que se ha presentado en el fallo sólo a mayor abundamiento. Nos referimos a la prescripción del derecho de Aduanas para formular el cobro.

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

10.2. En cambio, estimamos equivocados todos los demás fundamentos del fallo, según pasaremos a explicarlo. Sin dejar de reconocer que, máxime después de la ratificación de la Corte Suprema, bien pudiera ser que sea éste uno de aquellos fallos que son importantes, precisamente, porque desconciertan, porque rompen con todo lo que se ha creído saber y abren nuevos derroteros.

10.3. Particularmente revolucionaria es la posición de absoluto desprecio hacia la fuerza obligatoria de las normas e instrucciones del Banco Central de Chile. Si se mantiene ese criterio, se habrá acogido una queja que, en su tiempo, años atrás, planteaba el penalista Eduardo Novoa Monreal, en su artículo en El Mercurio, antes de convertirse en ideólogo de los "resquicios legales" en los tiempos del gobierno del Sr. Allende. En ese artículo se quejaba de "las leyes penales en blanco", que resultaban de sancionar penalmente a quienes contravinieran las instrucciones del Banco Central de Chile en materias cambiarias.

10.4. Al momento de escribir estas líneas aparece en El Mercurio la noticia de que ocho personas fueron detenidas en el centro de Santiago, por anunciar, en voz alta, que compraban dólares. Y como pese a la economía social de mercado, y a las leyes en defensa de la libre competencia, el Banco Central de Chile ordenó que fuera de instituciones expresamente autorizadas para comprar y vender divisas, no se podía hacer propaganda ni avisar la compra y venta de éstas, se instaurará juicio penal en contra de esas personas. Sería para ellas muy interesante la jurisprudencia sentada en el fallo que comentamos.

11.— *EL PROBLEMA CAMBIARIO IMPLICITO EN ESTE RECURSO*

11.1. Como se ha dicho, se cursó un Registro de Importación, y parte de la mercadería se embarcó pasado el plazo que se otorgaba para ello.

11.2. Lo que normalmente se sabía sobre el punto era que:

a) El Registro de importación caduca si la mercancía no se embarca dentro del plazo fijado, o de la prórroga que se le haya concedido, en mérito de solicitud presentada antes del vencimiento de plazo primitivo;
b) Caducado el Registro era necesario presentar un nuevo Registro y pagar a su respecto el impuesto sustitutivo sobre el valor de la mercadería que se deseara embarcar;
c) Si se embarcaba la mercancía antes de contar con un Registro vigente, el Banco Central de Chile aplicaba una fuerte multa;
d) Como una manera de facilitar las importaciones y de evitar sanciones moralmente injustificadas, el Banco Central dispuso que podían presentarse a Aduanas mercancías que se hubieren embarcado sin Registro de Internación vigente, cuando éste hubiere caducado no más

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

de 30 días antes de la fecha del embarque. Esto figuraba como una "facultad delegada del Banco Central de Chile al Servicio de Aduanas", y se precisó que el impuesto del 3%, o impuesto único sustitutivo, tendría que pagarse a la presentación de las mercancías en Aduana.

e) La doble circunstancia que la mercancía se aceptaba sólo en virtud de "facultades delegadas", y previo pago del impuesto sustitutivo que le afectaba, demuestra hasta la evidencia que, en concepto del Banco Central, el Registro que inicialmente amparó esta importación no estaba vigente. De otro modo, la mercancía habría entrado amparada por ese Registro, sin necesidad ni de "facultades delegadas", ni de pago de impuesto sustitutivo;

f) Caducado el Registro, en todo o parte, por no embarque total o parcial de las mercancías dentro del plazo pertinente, quedaba sin efectuarse, en todo o parte, "la" operación de importación que amparaba ese Registro;

g) Conforme la norma legal pertinente, no se podía pedir, en caso alguno, la devolución del impuesto sustitutivo, ni aun si la operación no se llevara a cabo. Sobre este punto, había texto expreso en una ley o decreto ley;

h) Como el impuesto sustitutivo sólo se podía imputar a los derechos de Aduana que se generaren por "la respectiva operación de importación", resulta que, en el caso planteado, tampoco podía imputarse a ningún otro pago tributario;

i) Nunca se había estimado que eso fuera una sanción. Son bastante conocidos, en materia de tributación fiscal interna, casos de impuestos que se autoriza se utilicen como créditos en contra de otros impuestos, o de algún impuesto en particular, y se disponga que, sin embargo, no cabe devolución con respecto a los excedentes no usados. Pasan a ser verdaderos "anticipo y monto mínimo". Puede citarse el caso de contribuciones de Bienes Raíces, en los casos que pueden rebajarse del impuesto de categoría; el caso de impuesto denominado "tasa adicional artículo 21 Ley de Impuesto a la Renta", en la medida que no alcance a ser utilizado por el accionista que hace uso del crédito respectivo, etc.; y

j) Ni siquiera se estimaron inconstitucionales algunas normas sobre este particular, como ocurrió en el caso planteado por don Eduardo Novoa Monreal, quien recurrió ante la Corte Suprema pidiendo se declarara inaplicable, respecto a él, una norma que, junto con bajar ciertos impuestos, prohibió a los contribuyentes que habían hecho pagos a cuenta de ese impuesto, obtener la devolución de la diferencia que resultaba a su favor.

Si aplicamos esos principios generales, no cabe duda alguna que no se debió haber rebajado de los derechos de Aduana que originó la internación de la mercancía embarcada tardíamente el impuesto sustitutivo pagado en relación a esa misma mercancía, pero, en un Registro de Internación que había caducado. Pues, la "operación de importación" que se concretó fue otra distinta de la que amparaba ese primitivo Registro.

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

11.3. Como lo dijimos en el punto 5.2., INFORSA sostuvo que había un plazo de gracia, de treinta días, contados desde el vencimiento normal del Registro, durante el cual éste subsistía, manteniendo su vigencia, si es que dentro de esos treinta días se embarcaba la mercancía atrasada.

Esta posición no tiene respaldo alguno, y se contradice no sólo con la necesidad que sintió su Agente de Aduanas de complementar la declaración de importación (ver 4.12. y 4.14.), sino con el pago de impuesto sustitutivo hecho en relación a la mercancía presentada con un Registro caducado y, por lo mismo, sin Registro; y por lo dicho en el punto 11.2.

11.4. La Corte, sin embargo, adoptó una posición mucho más "revolucionaria" que la adoptada por el recurrente. Y preguntó: ¿dónde está la disposición *legal* que declara caducado un Registro de Importación?

Es cierto que, en forma equivocada, añadió, además: ¿dónde la que declara caducado el impuesto sustitutivo?, ¿dónde la que autoriza a cobrarlo por segunda vez? Es obvio que nadie ha pretendido nunca que "caduque" el impuesto sustitutivo; ni que éste se "cobre por segunda vez", al menos en términos legales. Pues, es evidente que se está cobrando "una sola vez" en relación a cada Registro, o en relación primero a un Registro y, luego, a "otra operación de importación" que se realiza sin Registro vigente.

11.5. En efecto, en el considerando sexto se lee: "Discrepando (las partes); sólo en que el impuesto sustitutivo del 3% pagado en relación a mercancías embarcadas más allá de los 450 días, no es lícito abonarlo, porque en estas condiciones los Registros habrían caducado y, al igual dicho impuesto sustitutivo, procediendo a cobrarlo de nuevo. Que, para sostener su tesis, la Dirección Regional invoca instrucciones del Banco Central (dictámenes jurídicos), mas en parte alguna argumenta en base a qué disposición establece la caducidad del Registro de Importación y del impuesto sustitutivo, en las condiciones fácticas ya expuestas, . . .".

11.6. Es cierto que el considerando 6. transcrito pregunta por "disposiciones" sin precisar si son normas legales o disposiciones administrativas. Pero la duda desaparece al leer el considerando 15., en que se lee: "que establecido, entonces, que no procede dejar sin efecto el abono de determinadas sumas por concepto de impuesto sustitutivo, por no darse ninguna *causal legal* que así lo determine . . .".

11.7. La Corte, al sostener lo anterior, ha desconocido, no sabemos si para bien o para mal, toda la armazón legal en que descansa el ordenamiento del comercio exterior, que ha sido siempre, desde hace muchísimos años, entregar al Banco Central la regulación del detalle de las normas. Esto resulta de los textos legales básicos en la materia, entre los que podemos citar el DL Nº 1.078 de 1975, Ley Orgánica del Banco Central de Chile y la Ley sobre Comercio de Exportación e Importación y Operaciones de Cambios Internacionales, cuyo texto refundido fue fijado por el DS Nº 471 del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, publicado en el Diario Oficial de 29 de noviembre de 1977.

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

11.8. Es cierto que, desde un punto de vista de política económica, podrá alguien estar disconforme con el inmenso cúmulo de facultades que se entrega al Presidente del Banco Central y a un par más de funcionarios; puede alguien pensar, como don Jorge Alessandri, que el Banco Central ha estado muchos años en poder de "fanáticos", y que es hora que las materias que hasta ahora se regulan por simples acuerdos del Banco Central, pese a sus montos inmensos y a sus consecuencias sobre la vida económica del país, sean objeto de regulación legal. Pero esto escapa al ámbito judicial e incluso materializar esas ideas implicaría previa modificación constitucional. De manera que pensamos hay que abandonar esta explicación.

11.9. Si no aceptamos esa explicación, no encontramos otra para justificar, o siquiera explicar, el fallo en esta parte.

12.— *¿ES SANCION EL NO PODER APLICAR A OTRA OPERACION DE IMPORTACION EL IMPUESTO DE LA LEY DE TIMBRES Y ESTAMPILLAS, LLAMADO IMPUESTO SUSTITUTIVO?*

12.1. Así lo pretendió, al pasar, el recurrente.

12.2. Así lo declaró el fallo en análisis, en su considerando 7: "que la pérdida del abono del 3% es una sanción y, por tanto, debe existir una disposición legal expresa para aplicarla, no bastando al efecto las circulares del Banco Central que se invocan, ni dictámenes, por respetables que ellos sean".

12.3. Por lo dicho en párrafos anteriores, no podemos menos que disentir de esa conclusión.

Nunca ha sido sanción la disposición comentada. Y la norma legal se encuentra en la Ley de Timbres y Estampillas.

Es cierto que el propósito de la norma pudiera ser, desde un punto de vista, evitar que se presenten Registros de Importación sin el serio propósito de efectuar la internación. Ya que el estudio de los Registros permitía saber cuáles eran las intenciones de importar que existían en el país, dato que era y es necesario a los importadores y que es indispensable a la autoridad que desea tener un papel protagónico en materias de comercio exterior. La importancia, llamémosla pública de estos datos, disminuirá, salvo para fines estadísticos, si el Gobierno proclama su neutralidad tributaria y cambiaria.

Pero mucho más pertinente, en especial desde el punto de vista legal, está el que este impuesto sustitutivo, como se ha dicho, tiene por finalidad pagar, de otra manera, y por otra vía, impuestos de la Ley de Timbres y Estampillas que, normalmente, habrían llevado documentos que se emiten, con carácter de necesarios, para llevar adelante una operación de importación, de aquéllas sometidas a la necesidad del Registro

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

(hoy de Informe). Y, por eso, si una operación de importación no se efectúa, ¿quién puede asegurar que, sin embargo, no se han emitido documentos respecto de los cuales se ha devengado el impuesto?

12.4. Según lo hemos visto, lo único que se puede decir, desde el punto de vista legal, es que hay texto expreso que prohíbe la devolución de este impuesto, aun cuando no se materialice la importación; y que está limitada, por la naturaleza de las cosas, la posibilidad de imputación del impuesto sustitutivo.

13.— *¿TIENE ADUANAS FACULTAD DE COBRAR DIFERENCIAS, DESPUES DE LEGALIZADA LA LIQUIDACION?*

13.1. Así lo sostiene la opinión tradicional fundada, acertadamente, a nuestro juicio, en el artículo 169 A de la Ordenanza de Aduanas, vigente a la fecha en que ocurrieron los hechos.

De no existir esa facultad, no tendría, sencillamente, sentido esa norma y nos encontraríamos en el muy curioso caso de que el Fisco estaría entregando la posibilidad de cobro a la buena o mala fe, a la mayor o menor eficiencia de un funcionario, el que legaliza la liquidación, sin posibilidades de hacer rectificar errores.

Sabemos que esta afirmación es correcta, además, por lo que dijimos en el punto 2 de este comentario.

13.2. El recurrente, como dijimos, negó el derecho de Aduanas a rectificar errores y cobrar diferencias, pese a que en un mismo plano (y no como petición subsidiaria) invocó también el artículo 169 A.

13.3. Curiosamente, el fallo que comentamos, también, acogió esta argumentación del recurrente. El considerando 13 dice: "que obsta a la tesis de Aduana, en cuanto, después de haber legalizado los pagos y registros... pretende modificar las *liquidaciones*, lo que es abiertamente contrario a las normas del artículo 48 del Reglamento de la Ordenanza de Aduanas (en realidad, la referencia debe entenderse hecha al "Reglamento de Operaciones Aduaneras", ROA), por cuanto allí se dispone que "una vez legalizadas las *declaraciones*, éstas no podrán ser modificadas por autoridad alguna".

Sin embargo, el considerando sigue y, a juzgar por el comentario final que él contiene, pareciera que, contrariamente a lo que dice la parte inicial, es éste un considerando que refuerza la idea, contenida en anterior considerando, de que Aduana no puede pretender, en el caso de autos, modificar esas liquidaciones una vez transcurrido el plazo de seis meses, que en el caso de autos había transcurrido en exceso.

En efecto, continúa el considerando 13: "Sin perjuicio de lo que se resuelva en los reclamos interpuestos. Se refiere a los del inciso 3 del artículo 1969 (y al inciso 2º del artículo 169 A); o salvo que, *después del pago* se formulen reparos, los que provienen de la Tesorería General de

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

la República o que se advierten errores en los términos señalados por los artículos 169, 169 A y 169 B y, el sustantivo término es sinónimo de plazo a juzgar por la preposición "por" que sigue al adjetivo señalados".

Nos parece que hay errores de dactilografía en el considerando transcrito que hacen, a lo menos, difícil interpretar su sentido.

14.— *¿QUE PLAZO TENIA ADUANAS PARA FORMULAR LOS CARGOS?*

14.1. Todo el problema se limita a saber si corresponde aplicar el artículo 169 o el artículo 169 A, de los vigentes a la fecha en que ocurrieron los hechos o, en otras palabras, saber si el error en que habría incurrido Aduanas, al aceptar la rebaja que después cuestiona, fue o no "un error evidente". También puede redactarse diciendo que interesa saber si el error de que adolecía la declaración era o no "evidente".

El concepto de evidente no está definido en la ley, pero por lógica pareciera que debe tenerse por tal el que resulta del simple análisis de los documentos que se presentan a Aduanas, vale decir, de la declaración y liquidación mismas y de algún otro documento anexo que la reglamentación del momento pudiera exigir.

Si se trata de un error evidente, Aduanas cuenta sólo con seis meses de plazo para cobrar las diferencias. En caso contrario, serían tres años. De manera que, en el caso que nos interesa, si el error hubiera sido evidente, Aduanas habría estado fuera de plazo al plantear el problema y fuera de plazo al formular los cargos.

El recurrente sostuvo, naturalmente, que era un error evidente y el recurrido, lo contrario.

14.2. Es interesante, desde un punto de vista didáctico, conocer el informe que sobre el punto evacuó el Sr. Director Regional de Aduanas, Talcahuano.

Dijo:

III. EN RELACION CON LAS FACULTADES DEL SERVICIO PARA FORMULAR CARGOS POR DERECHOS DEJADOS DE PERCIBIR:

14. El Artículo 169º de la Ordenanza de Aduanas, en sus incisos 1º y 2º; dispone:
"Los derechos, impuestos, tasas, tarifas, multas y otras cargas que se adeuden por actos u operaciones aduaneras, deberán ser pagados en la forma y plazos que fijen los reglamentos.
El cobro que dispone el inciso anterior cuya liquidación y pago no se hayan efectuado o no hayan de efectuarse mediante documentos de destinación u otros se formulará por medio de un documento denominado cargo".

15. Por su parte, el Artículo 169º A de la Ordenanza de Aduanas, en su inciso 1º, dispone:

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

"En caso que se establezca administrativamente por el Servicio de Aduanas que se han dejado de percibir los ingresos que corresponden a un error manifiesto de aquellos que contempla el inciso 4º del artículo anterior (se refiere al Artículo 169), el Administrador, en un plazo no superior a seis meses, contados desde la fecha del pago, formulará un cargo por la diferencia con el fin que el interesado o su representante ante la Aduana, lo cancele en el plazo que fijen los reglamentos".

Las hipótesis de error manifiesto a que alude la norma que se acaba de transcribir, se refieren a las inexactitudes en que se incurre al momento de confeccionar una declaración de importación u otro documento de destinación aduanera, siempre que se trate de errores de hecho que puedan ser comprobados por el simple examen de la declaración y los documentos que le sirven de base, y siempre que no requieran de un juicio de orden normativo.

16. Como puede observarse, la formulación de cargos por parte del Servicio de Aduanas obedece a dos tipos de circunstancias: una de carácter general, constituida por los tributos y gravámenes que se adeudan por actos u operaciones aduaneras cuya liquidación y pago no se hayan efectuado o no hayan de efectuarse mediante documento de destinación u otros (Artículo 169, inciso 2º) y otra, de carácter especial, consistente en la percepción de menores ingresos debido a error manifiesto (Artículo 169º A).

17. Existen varias diferencias entre los cargos que puede formular el Servicio de Aduanas en virtud del Artículo 169, inciso 2º y aquellos que puede formular de acuerdo con el Artículo 169º A, ambos de la Ordenanza de Aduanas.

a) En primer lugar, atendiendo a las circunstancias que autoriza la formulación de los cargos, el Artículo 169º, inciso 2º, sólo exige como presupuesto la existencia de una deuda de derechos, impuestos y otros gravámenes por actos u operaciones aduaneras y, que estas deudas "no se hayan efectuado o no hayan de efectuarse mediante documentos de destinación u otros".

Como puede advertirse, los términos de la ley son extremadamente amplios y permiten sostener que cualquiera que sea el motivo o circunstancia de la cual resulten adeudarse derechos o gravámenes aduaneros, es justificada, procedente y obligatoria la formulación de un cargo.

Diferente es la situación de los cargos que se formulan de acuerdo con el Artículo 169º A de la Ordenanza de Aduanas, los cuales requieren que se configure una hipótesis concreta de error manifiesto, en los términos que ya hemos explicado.

b) En segundo lugar difieren las dos especies de cargo en cuanto a la instancia de reclamo que puede utilizar el particular afectado. Tratándose de cargos formulados de acuerdo con el Artículo 169º, inciso 2º, es procedente el reclamo conforme al procedimiento establecido en el Artículo 47 del Reglamento de Opera-

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

ciones Aduaneras, aprobado por DFL Nº 3–2345, publicado en el Diario Oficial de 13 de febrero de 1979. Este último precepto legal fija un plazo de 60 días contados desde la notificación del cargo.

El reclamo de los cargos formulados de conformidad con el Artículo 169º A de la Ordenanza de Aduanas, en cambio, se rige por las normas del Decreto del Ministerio de Hacienda Nº 1.961 de 1968.

c) Son diferentes, también, los cargos del Artículo 169º, inciso 2º y aquéllos del Artículo 169º A, de la Ordenanza de Aduanas, en lo que respecta al plazo establecido para su formulación.
El Artículo 169º A señala, expresamente, que los cargos a que éste se refiere deben formularse dentro del plazo de seis meses, contado desde la fecha del pago.
Los cargos del Artículo 169º, inciso 2º, no tienen señalado un plazo para su formulación, por lo tanto, deberán serlo dentro del término de prescripción de tres años previsto en el Artículo 2.521 del Código Civil.
La diversidad de plazo se explica si consideramos que en los cargos provenientes de error manifiesto (Artículo 169º A) ha existido una falta o equivocación del Servicio en la determinación de los tributos. En los cargos del Artículo 169º, inciso 2º en cambio, la determinación de lo adeudado se hace sobre la base de antecedentes desconocidos o ignorados a la fecha de tramitación de la declaración de destinación aduanera en que tuvo lugar el acto gravado.

18. Los cargos materia del presente recurso se formularon de acuerdo con el Artículo 169º, inciso 2º, de la Ordenanza de Aduanas, concurriendo en la especie la totalidad de los requisitos exigidos por dicho precepto legal.

En efecto, se trata de derechos de Aduana que se dejaron de percibir por haberse efectuado, indebidamente, una deducción de las sumas pagadas por concepto de impuesto único sustitutivo; el pago de la suma adeudada no podía, materialmente, efectuarse mediante documento de destinación ni mediante ningún otro tipo de documento, el error no fluye del simple examen de los documentos respectivos, motivo por el cual no puede calificarse de manifiesto; y, la formulación de los cargos tuvo lugar dentro del plazo de prescripción de tres años, que la ley establece.

19. Concurriendo la totalidad de los requisitos exigidos por el Artículo 169º, inciso 2º, de la Ordenanza de Aduanas, nuestro Servicio no sólo se encuentra facultado para formular estos cargos, sino que, además, se halla en la obligación de hacerlo, en cumplimiento de su misión de velar por una acertada recaudación de los tributos aduaneros.

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

20. No obsta a las conclusiones anteriores la alegación del recurrente en el sentido de que la Aduana carecería de facultades para formular estos cargos, en virtud de lo que prescribe el Artículo 40 del Reglamento de Operaciones Aduaneras, antes citado, disposición que consagra el principio de inmutabilidad de las declaraciones y demás documentos de destinación aduanera.

El Artículo 40 de dicho reglamento operativo en forma textual dispone:

"Una vez legalizadas las declaraciones, éstas no podrán ser modificadas por autoridad alguna, sin perjuicio de lo que se resuelva en los reclamos interpuestos y las facultades que le correspondan a la Contraloría General de la República".

Sobre el particular debe considerarse, por una parte, que la formulación de estos cargos no importa una modificación material de las respectivas declaraciones de importación, y, por otra parte, que el alcance de la inmutabilidad que la norma transcrita otorga a las declaraciones no tiene otro alcance que el allí señalado y, en ningún caso, le confiere al tributo allí determinado una fijeza o invariabilidad más allá de la constatación de hechos o circunstancias posteriores o desconocidas para el Servicio a la fecha de la declaración y que determinen un mayor gravamen. Luego, el alcance que corresponde atribuirle a la disposición no es otro que el ya señalado, en el sentido que el cobro del mayor tributo debe hacerse por la vía de la formulación de un cargo y no mediante la modificación de la respectiva declaración.

21. Tampoco obsta a nuestras conclusiones la alegación del recurrente en el sentido de que la Aduana tuvo oportunidad de verificar la declaración en el acto de su legalización, el cual implicaría una especie de aprobación a lo declarado por el representante del importador. De acuerdo con el Artículo 36, inciso 2º del Reglamento de Operaciones Aduaneras, "la legalización es el acto por el cual el Administrador o los funcionarios en quienes éste delegue esta facultad, constatan que el respectivo documento ha cumplido todos los trámites legales y reglamentarios, asignándole un número que da cuenta de su aprobación definitiva por parte del Servicio de Aduanas, verificando, además, la conformidad y la garantía rendida en aquellas destinaciones en que sea exigible".

Como puede apreciarse, la legalización es un acto estrictamente formal, en que la autoridad aduanera se limita a verificar que el documento haya cumplido todas las etapas previstas en su tramitación y otros aspectos de índole formal, sin que el funcionario encargado de efectuar la legalización verifique la exactitud de lo expresado por el declarante.

Más aún, debemos tener en cuenta que en el actual sistema operativo, la Aduana se limita a revisar la declaración, sin efectuar una confrontación con los documentos que le sirven de base, los cuales permanecen, en todo momento, en poder del declarante.

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

22. En suma, esta Dirección Regional no estaba en condiciones de detectar el error en que había incurrido el declarante al momento de legalizar las declaraciones de importación en que incide este recurso, y, tan pronto detectó que en esas declaraciones se habían dejado de percibir tributos aduaneros, formuló los cargos respectivos, autorizada por el Artículo 169º, inciso 2º de la Ordenanza de Aduanas, sin que ello importe atentar contra el principio de inmutabilidad de las declaraciones aduaneras, consagrado en el Artículo 40 del Reglamento de Operaciones Aduaneras.

14.3. El fallo resuelve el punto en los considerandos 9 a 12, que son del tenor siguiente:

9.- Que partiendo del supuesto que estas conclusiones no fueran válidas y aceptando en hipótesis de que fuera procedente la formulación de los 20 cargos, cumple destacar que tal decisión sólo podría fundarse en lo que dispone el Artículo 169 de la Ordenanza de Aduanas, que se refiere al cobro de ingresos que se han dejado de percibir debido a errores manifiestos de aquellos que contempla el inciso 4º del Artículo 169 de la Ordenanza de Aduanas.

10.- Que, así las cosas, es evidente que la formulación de los cargos se efectuó más allá de los seis meses (y los derechos se pagaron en diciembre de 1981, los cargos son de 11 de febrero de 1983) y, es evidente, que se trata en la especie de parte de Aduanas de un "error manifiesto", puesto que legalizó y, a mayor abundamiento, acogió favorablemente la solicitud del Agente de Aduanas que representaba a INFORSA en que, expresamente, se le advertía de la internación de mercadería embarcada fuera de plazo, como se comprueba con el documento de fs. 24, 25 y 26 anexas del Banco Central de fs. 21 y 22 y ello queda más evidenciado con la dictación de la resolución Nº 53 de fecha 12 de febrero de 1982 y que en su parte dispositiva establece: "Aclárece adicionalmente las 25 declaraciones de importación que se detallan en hoja adjunta (nómina de fs. 25) en el sentido de agregar en el recuadro autorización para importar la frase: 'Compendio de Normas de Importación Capítulo XIX punto 4'".

11.- Que por si lo anterior no fuera suficiente, cabe destacar que en los ejemplares de fs. 82 a 164 y, especialmente, en las declaraciones de importación, en cada caso se alude al Nº y fecha del Registro de Importación y fecha y Nº del conocimiento de embarque, así como del hecho de usarse el impuesto sustitutivo, se deja expresa constancia en la "liquidación de gravámenes aduaneros". Por lo demás, la declaración y liquidación aparecen visadas, legalizadas por Aduanas y del giro y comprobante de pago aparece que los tributos se pagaron en *diciembre de 1981*. "Todo ello bastaba para detectar, sin más, si el o los embarques se hacían o no fuera de plazo, todo lo cual no podía menos que destacar y advertir a Aduanas que se trataba de mercaderías embarcadas fuera de plazo, que se pagaba el impuesto del 3% y que abonaba a las liquidaciones dicho 3% sustitutivo o, dicho de otro modo, Aduanas tenía todos los elementos de juicio para detectar "el error" que ahora invoca aun cuando no se le atribuye el carácter de manifiesto, sin duda para

Artículo: Recurso de protección por la emisión, por parte de aduana, de cargos tendientes a cobrar diferencias de derechos de aduana
Revista: Nº173, año LI (En-Jun, 1983)
Autor: Mario Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

acogerse al plazo de 3 años, y todo ello argumentando que no procedería el abono al pago total de derechos de internación por haber caducado el Registro, materia que como se ha sostenido no resulta ajustada a derecho ni a la realidad fáctica que sostiene el recurrente.

12.- Que como consecuencia, entonces, de haberse formulado los cargos, expirado con creces el plazo de 6 meses a que se refiere el Artículo 169 de la Ordenanza de Aduanas, el cobro o cargo contenidos en los documentos de fojas 1 al 20 resultan, a mayor abundamiento, ilegales, siendo inadmisible que, en estos casos, el Fisco goce de un lapso de prescripción de 3 años, puesto que tales normas son de carácter general, sobre las cuales prima la norma especial que señala un plazo de hasta 6 meses que se señalan en el Artículo 169 de la Ordenanza de Aduanas.

Que conviene insistir que ha sido la propia Superintendencia de Aduanas la que en dictámenes como el Nº 026 de 2 de marzo de 1982 reconoció que materia como el de no haberse efectuado el abono o rebaja del 3% de impuesto sustitutivo en la liquidación de gravámenes en una operación de importación acogida a pago diferido es constitutivo de error manifiesto para los efectos del Artículo 169 de la Ordenanza de Aduanas, el de Nº 504 de 11 de diciembre de 1974 en que se resolvió que deben anularse los cargos formulados por la acción Control de Aduanas, por cuanto no procede cobrar por esa vía gravámenes que se han dejado de percibir cuando ha transcurrido el plazo de 6 meses a que se refiere el Artículo 169 ya citado.

14.4. Concordamos, plenamente, con lo resuelto sobre el particular en el fallo que comentamos. No hay duda alguna que se trataba de un error evidente (si es que el importador no hubiera podido deducir el impuesto sustitutivo del Registro primitivo). Y ello porque bastaba un simple cálculo aritmético para comprender, con los solos datos que suministraba la liquidación, que no podía deducirse impuesto de ese monto, si es que no se aceptaba, también, la deducción de sumas ajenas al 3% pagado en relación a la operación concreta que se estaba legalizando.

15.— *CONCLUSION FINAL*

Se trata de un fallo importante, en el sentido de que adopta una posición muy controvertible, muy polémica, sobre puntos que se entendían como, definitivamente, resueltos por la legislación sobre comercio exterior y que hoy se someten a un cuestionamiento profundo.

Seguimos pensando que el fallo está equivocado, en los puntos en que hemos manifestado nuestra opinión contraria; pero es imperativo esperar un nuevo pronunciamiento de los Tribunales para saber si nos encontramos, aquí, en presencia de un fallo que sienta un nuevo criterio sobre la materia o, simplemente, de un fallo cuya conclusión, correcta, fue confirmada sin mayor análisis de sus fundamentos por la Corte Suprema, presumiblemente, por una relación muy escueta.