San José, 29 de marzo de 2022
DGA-DN-351-2022

ASDRÚBAL VILLALOBOS MORA
PRESIDENTE
ASOCIACIÓN DE AGENTES DE ADUANA DE COSTA RICA

Alexander Aguilar S.
Jefe de Operaciones Aduaneras
MONTECRISTO CUSTOMS & LOGISTICS
S. O.

ASUNTO: Alcance de la Directriz DIR.DGA.012-2020

Estimados señores:

Me refiero a sus correos electrónicos de fecha de 21 y 22 de marzo del presente año concernientes a la **DIRECTRIZ DGA-012-2020** de 26 de junio de 2020, denominada: *"Directriz sobre suspensión del cómputo de intereses cuando se emitan fuera de plazo resoluciones determinativas de la Obligación Tributaria o que atiendan recursos"*.

Primeramente, se debe indicar como se define una Directriz que, según la jurisprudencia, corresponde a:

> *"…El poder de dirección es la facultad de orientar y guiar la acción de otro órgano, pero no sus actos, imponiéndole metas y los tipos de medios que ha de utilizar para realizarlas y así lograr la satisfacción de los intereses públicos. Cabe señalar, que este poder se ejerce a través de diversos instrumentos, como, por ejemplo, la directriz, que consiste en un acto general, destinado a regular ciertas relaciones entre la misma Administración, cuyo contenido es un conjunto de orientaciones o definiciones de política, para el cumplimiento de fines públicos. Es este el lineamiento que sigue la Ley General de la Administración Pública en sus preceptos 99 y 100…"* (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, voto número 001007-F-2006 de nueve horas del veintiuno de diciembre de dos mil seis).

De esta forma, se observa que para este caso es una norma a **nivel interno** para orientar a sus funcionarios sobre cómo se deben realizar los cálculos de intereses en aplicación a la normativa aplicable.

La Directriz DIR-DGA-012-2020 tiene como objetivo emitir lineamientos sobre la forma en que se deben calcular los intereses y la suspensión de éstos, cuando la Administración no cumple los plazos de dos meses (actualmente con el artículo 623 del RECAUCA IV corresponde a 20 días hábiles) para resolver los Recursos de Reconsideración y de seis meses para resolver los Recursos de Apelación, de acuerdo con la normativa

aduanera que regía sobre la materia. Dicho numeral 623 también establece que contra las actuaciones de las aduanas, corresponde el Recurso de Revisión y conforme el artículo 624 del RECAUCA IV contra los actos de la Dirección General de Aduanas, se debe interponer el Recurso de Apelación. Estos recursos **no** se interponen de manera conjunta.

Al momento de emitir la directriz de marras, se fundamentó en la normativa vigente y aplicable, en la que predominaba la Ley General de Aduanas, lo que no impide hoy verificar si la misma se encuentra acorde con lo que establece el CAUCA IV (Ley 8881) y su reglamento (Decreto Ejecutivo 42876-H-COMEX), instrumentos que entraron en vigor a partir del 1 de mayo del 2021 que indican lo siguiente:

> *Artículo 60.-Medios de extinción de la obligación tributaria aduanera.*
> *La **obligación tributaria aduanera se extinguirá** por los medios siguientes:*
> *a) **Pago,** sin perjuicio del pago de los ajustes que puedan realizarse con ocasión de verificaciones de la obligación tributaria (…) (el resaltado no corresponde al original)*

Sobre este aspecto, en igual sentido se encuentra el artículo 58 inc. a) de la Ley 8881 (CAUCA IV)

El mismo CAUCA IV, establece los momentos del hecho generador, que en lo conducente señala:

> *Artículo 46. Nacimiento de la obligación tributaria aduanera*
> *Para efectos de su determinación, la obligación tributaria aduanera nace:*
> *1º Al momento de la **aceptación de la declaración de mercancías**, en los regímenes de importación o exportación definitiva y sus modalidades; (…)*

Ahora bien, sobre el pago también se observa el artículo 61 de la Ley General de Aduanas que indica en lo que interesa lo siguiente:

> *Artículo 61.- Pago*
>
> ***La obligación tributaria aduanera deberá pagarse en el momento en que ocurre el hecho generador**. El **pago** efectuado **fuera de ese término produce** la obligación de **pagar un interés,** junto con el tributo adeudado. En todos los casos, los intereses se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse, sin necesidad de actuación alguna de la administración aduanera.*
>
> ***En los casos en que la resolución determinativa de la obligación tributaria o la que resuelva recursos contra dichas resoluciones se dicte fuera de los plazos establecidos, el cómputo de los intereses se suspenderá durante el tiempo que se haya excedido para la emisión de dichos actos**.*

> *Los medios de pago admisibles serán la vía electrónica u otros autorizados reglamentariamente.*
>
> *La administración aduanera, mediante resolución, fijará la tasa del interés, la cual deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, podrá exceder en más de diez puntos de la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica. Dicha tasa deberá actualizarse al menos cada seis meses.*
>
> *Igual interés devengarán las deudas de la autoridad aduanera resultantes del cobro indebido de tributos, en los términos y las condiciones de los artículos 43 y 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. (Resaltados agregados*)

Como puede verse, la directriz no es para regular propiamente las garantías asociadas a las declaraciones de mercancías, sino la **SUSPENSIÓN** del **CÓMPUTO** de **INTERESES** cuando no se resuelven los recursos dentro del plazo de ley. Y así lo establece claramente el artículo 61 párrafo 2° LGA antes citado.

Al revisar cual fue la motivación para emitir la Directriz se vislumbra la necesidad de realizar recordatorio de lo siguiente:

> *La Ley General de Aduanas establece **plazos para resolver** los Recursos de Reconsideración y Apelación que se presenten contra actos emitidos por la Autoridad Aduanera y que **deben ser acatados por los operadores de la normativa aduanera**. **De igual forma la normativa establece efectos suspensivos cuando no se resuelven en tiempo dichos recursos**. (Subrayado agregado)*

En la parte sustantiva de la directriz se establece:

Cuáles son los sujetos que deben apegarse a lo dispuesto en este instrumento al indicar que los sujetos competentes para la aplicación de esta directriz son:

- Directores de la Dirección General de Aduanas,
- Gerentes, Subgerentes de las Aduanas
- Jefes y funcionarios de Departamentos Normativos.

Cuya aplicación debe ser observada en caso de que se emitan resoluciones determinativas de la Obligación Tributaria Aduanera (en adelante OTA), y esta se encuentra fuera del plazo que dispone la ley.

De esta forma se evidencia que la directriz se encuentra dirigida a una **actuación de los funcionarios aduaneros**, específicamente de los Departamentos Normativos, quienes son los encargados de confeccionar las resoluciones administrativas, con el objeto de cobrar el monto definitivo de obligación tributaria aduanera y

su cálculo de intereses, es decir, no fue confeccionada con el objeto de regular específicamente el cálculo de intereses de la garantía, sino de la suspensión del cómputo de intereses cuando ha habido retrasos en resolver los recursos; independientemente de la razón que dio origen a ese retraso.

En otras palabras, la directriz no establece ninguna actuación de los auxiliares, importadores o exportadores, según corresponda, sino solo de los servidores públicos del área legal de las aduanas y direcciones competentes.

Sobre el tema que es de interés en esta consulta: "Garantías", encontramos que en el apartado A de NORMAS APLICABLES de la Directriz de marras, hace referencia al artículo 65 de la garantía, resaltando con negrita únicamente el siguiente texto:

> "(…) **El monto deberá ser actualizado cada tres meses a partir de la fecha de rendición de la garantía para incluir los intereses que se adeudarían a esa fecha por las sumas no canceladas de conformidad con el artículo 61 de esta ley**. (…)"

De esta forma el espíritu de este instrumento es destacar la **obligación de los declarantes y sus representantes de actualizar los intereses en todas las garantías**.

Seguidamente en el Apartado B.1 sobre la Forma de calcularse los intereses, se indica lo siguiente:

> *"(…) Respecto del artículo 65 de la LGA, debe entenderse que **toda garantía** de una obligación tributaria aduanera **constituye un instrumento** mediante el cual el garante, generalmente el importador o exportador, se **compromete a cancelar a favor del Fisco** (mediante dicho instrumento que es avalado por una entidad financiera que lo emite), **la diferencia del adeudo tributario aduanero pendiente**, **en caso de no hacerlo por los medios de pago establecidos por la legislación aduanera** y los procedimientos aduaneros vigentes, cuando una vez concluido el procedimiento administrativo, tal pago deba realizarse.*
>
> *Entonces**, las garantías siempre deben tener los intereses correspondientes, actualizados a la fecha en que se renuevan**, para que el instrumento de garantía siempre cuente con el monto correcto de intereses, estén vigentes y listos para ser ejecutados, si fuera el caso.*
>
> *La **obligación de pagar la OTA y los intereses** que se puedan generar, **recae exclusivamente en el declarante**, sin necesidad de la actuación de la administración aduanera.*
> *En principio, si ambas partes **(Aduana y usuario)** calculan los intereses, **deberían hacerse las suspensiones en el cómputo que corresponden**, a efectos de que el cálculo sea correcto y justo.*

> *Los **<u>medios de pagos admisibles</u>** serán la vía electrónica u otros autorizados reglamentariamente."* (Subrayado agregado)

En cita anterior puede ser que el párrafo cuarto podría generar confusión, no obstante, por esa razón se consignó precisamente en un párrafo separado con punto y aparte.

Se desprende del primer y segundo párrafos citados que son los únicos que hace referencia directa a la garantía primero al indicar que el objeto de la garantía es una forma por la cual se externa un compromiso del declarante a cancelar la obligación tributaria aduanera a favor del Estado e indica uno de los aspectos más relevantes en este tema al consignar que <u>los intereses deben estar actualizados</u>. Los otros párrafos citados se relacionan con el pago de la obligación tributaria aduanera, que obviamente debe ser: el correcto y justo pago, derivado del cálculo que corresponda cuando se deba pagar.

Siguiendo un orden de ideas el Apartado B.2 es claro que se refiere propiamente al procedimiento administrativo, las resoluciones y el momento de la determinación final de la obligación tributaria aduanera y su pago (conforme el art. 53 LGA).

Ahora bien, en el Apartado B.3, que corresponde al último apartado de la directriz se indica:

> *"3- Caso de las garantías del artículo 65 LGA*
>
> *Todo instrumento de **garantía** de una obligación tributaria aduanera **deberá actualizarse conforme el artículo 65 LGA**, de manera que en tal instrumento siempre se **contemple el monto correspondiente a los intereses**, conforme lo establece el artículo 61 LGA y esta directriz.*
>
> *Lo anterior para que, **en el eventual caso de una ejecución de la garantía, el Fisco pueda resarcirse el monto correcto y justo por la diferencia de la OTA y de los intereses correspondientes a la fecha de la ejecución**.*
>
> *No obstante, conforme al artículo 100 párrafo tercero de dicha Ley, cuando el adeudo fiscal haya sido garantizado por la impugnación del resultado de la determinación tributaria, **se debe contemplar para el cómputo de los intereses** respectivos tanto lo **señalado en el párrafo anterior,** como la **suspensión en el cómputo de intereses durante el tiempo que se haya excedido para la emisión de los actos administrativos** que resolvieron dichos recursos, de manera que la autoridad aduanera debe ejecutar la garantía por el adeudo tributario y sus intereses, sin contemplar el plazo fuera de ley para la emisión de los recursos, **correspondiente a retrasos y dilaciones atribuibles a la Administración." (La negrita no corresponde al original)***

Se observa como nuevamente esta Direccion General de Aduanas recalca la obligatoriedad de actualizar los intereses, y continua con la referencia al posible cobro justo y correcto de la obligación tributaria aduanera y sus intereses en aplicación de la normativa.

En esta línea se encuentran los artículos 52 a 56 de la Ley 8881 **CAUCA IV**, del que podemos destacar lo dispuesto en el 53 de este instrumento que indica:

> Artículo 53. Monto de la Garantía
>
> El **monto** de la **garantía** deberá **cubrir la totalidad de la obligación tributaria** aduanera, **incluyendo los intereses generados** y cualquier otro cargo aplicable en su caso. Dicha garantía deberá **actualizarse en el plazo que se fije en el Reglamento**. (*La negrita no corresponde al original)*

Lo anterior, concatenado con los numerales 231 y 232 del Decreto Ejecutivo 42876-H-COMEX “RECAUCA IV”:

> Artículo 231. Actualización del monto de la garantía. Para los efectos del Artículo 53 del Código, y cuando se trate de ajustes o diferencias determinados en el despacho, el **monto de la garantía deberá ser actualizado cada tres meses** o en un plazo mayor, cuando el Servicio Aduanero así los disponga; dicho plazo se contará a partir de la fecha de constitución de la garantía, debiendo incluir, cuando proceda, los intereses que se adeudarían a esa fecha por las sumas no canceladas.
>
> Artículo 232. Ejecución de la garantía. Una vez agotada la vía administrativa o incumplida la condición a la que se sujeta el régimen correspondiente, se procederá, a ejecutar la garantía rendida ante el Servicio Aduanero en la forma y plazos de acuerdo con el tipo de garantía de que se trate.

Lo anterior en concordancia con lo dispuesto en la Ley General de Aduanas y su reglamento, fundamento normativo que se utilizó en la directriz, señala con total claridad que las garantías tienen que actualizarse cada tres meses como mínimo, con los intereses que correspondan.

La Directriz de marras en su párrafo final indica que ese cálculo de la obligación tributaria aduanera (final) como la eventual ejecución de la garantía, deben realizarse tomando en cuenta la suspensión de los intereses por retraso en la resolución de los recursos de ley. Y que al cobrar deberá excluir los intereses que se hallen dentro de las suspensiones del cómputo que deben hacerse por ley.

De esta forma, se denota que la intensión siempre es cumplir con la obligación de actualizar los intereses lo que no significa una suspensión en el computo de intereses por el retraso en resolver.

Como corolario de lo expuesto se puede indicar:

- Por jerarquía de normas una directriz nunca podrá contravenir lo que se establezca en una norma superior, es decir se debe cumplir con lo que se regule en el CAUCA IV, RECAUCA IV, LGA, y el RLGA en este orden.

- La aplicación de lo señalado en la directriz interna les corresponde directamente a los departamentos normativos de las aduanas o del área legal de las direcciones.

- La directriz claramente instruye a los funcionarios aduaneros en que existe la obligación del declarante o quien lo represente, de mantener actualizado el monto de la garantía, no se desprende del texto la intensión de exonerar de dicha obligación, es decir que se dejen de actualizar los intereses de las garantías cuando se venza el plazo de vigencia.

- Al momento de la ejecución de la garantía, los intereses que se cobren derivados del acto final del procedimiento administrativo, son los que deben llevar contemplada la reducción por el tiempo que la autoridad aduanera se haya retrasado atendiendo los recursos.

En espera de dejarlos informados, se despide atentamente,

GERARDO ANTONIO BOLAÑOS ALVARADO (FIRMA)
Firmado digitalmente por GERARDO ANTONIO BOLAÑOS ALVARADO (FIRMA)
Fecha: 2022.03.30 18:58:25 -06'00'

Gerardo Bolaños Alvarado
Director General
Servicio Nacional de Aduanas

LINZEY REDONDO CAMPOS (FIRMA) Firmado digitalmente por LINZEY REDONDO CAMPOS (FIRMA) Fecha: 2022.03.29 15:32:35 -06'00'	GIANNI BALDI FERNANDEZ (FIRMA) Firmado digitalmente por GIANNI BALDI FERNANDEZ (FIRMA) Fecha: 2022.03.29 16:00:14 -06'00'
Elaborado por: Lindsay Redondo Campos, Abogada, Depto. Asesoría	Aprobado por: Gianni Baldi Fernández Director Normativo a.i.

C.: Consecutivo