

EXPEDIENTE N°99-051-V

VOTO N° 062- 2000

SENTENCIA N° 045 - 2000. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las quince horas cuarenta minutos del día treinta de junio de dos mil.

Conoce este Tribunal sobre recurso de apelación e incidente de nulidad planteados por, representada por el, en su condición de apoderado generalísimo sin limite de suma, contra la resolución de la Dirección General de Aduanas N° DCF- 224 – 98 y DCF – 403 - 98 del 14 de octubre, ambas de 1998.

RESULTANDO

I.- Que mediante resolución DCF-315-97 del 23 de diciembre de 1997, la Dirección General de Aduanas inicia procedimiento ordinario tendiente a ajustar el valor declarado en la declaración aduanera N° 100957 del 03 de octubre del año 1997, en el cual se dio levante con garantía por aplicación de un régimen arancelario preferencial y se canceló mediante la declaración 202060 del 15 de octubre del año 97, de la Aduana de Caldera, presentada por la Agencia de con la modalidad de trámite normal, cuyo importador es Señala el acto inicial, que da inicio al procedimiento contra la Agencia de Aduanas Dinámica y le brinda la oportunidad procesal en representación de la empresa para que presente los alegatos y pruebas pertinentes en su defensa. El acto se notifica a la agencia de aduanas y al pie de la tercera página de la resolución, visible al folio 40 consta la siguiente anotación “ por 24/12/97 9:49 a.m. y una firma inteligible. (Folio 38 a 40)

II.- Con fecha 16 de enero de 1998, el Agente Aduanero presenta la oposición al acto inicial. Alega la aplicación del artículo 55 de la Ley General de Aduanas y la imposibilidad de la administración para aplicar el oficio DVA-942-97 en su caso, al

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

haberse presentado incidente de nulidad contra el mismo, del cual adjunta copia (45 a 92).

III.- La Dirección General de Aduanas dicta el acto final dentro del procedimiento administrativo contra la Agencia de Aduanas mediante la resolución N° DCF-023-98 del 29 de enero de 1998. Señala él a quo que no hubo oposición al acto de apertura, pero a pesar de ello y dada la verificación real de los hechos, procede a la aplicación del artículo 55 de la Ley General de Aduanas y por tanto establece un nuevo monto como adeudo tributario, ordenando el cobro de la diferencia a la Agencia de Aduanas. De esta resolución consta notificación únicamente al agente aduanero, según consta en folio 96 frente. (Folio 93 a 96).

IV.- En fecha 11 de febrero de 1998, el Agente Aduanero presenta recursos de reconsideración y apelación en subsidio en contra de la resolución DCF-023-98. Alega que presentó impugnación al acto inicial en fecha 15 de enero de 1998, que el acto original de determinación del valor aduanero dictado por el Organo Nacional de Valoración y Verificación Aduanera no es un acto firme por encontrarse recurrido por y por ende no se puede dictar acto final. (Folio 97 a 101).

V.- Por resolución DCF-081-98 del 9 de marzo de 1998, la Dirección General rechaza el recurso de reconsideración presentado contra la resolución DCF-023-98 y admite el recurso de apelación para ante este Tribunal. Señala la Dirección que por error se determinó que el gestionado no había presentado alegatos contra el acto inicial, pero que efectivamente estos si habían sido recibidos, entrando a conocer de los mismos. Esta resolución se notifica tanto al agente aduanero como al importador (Folio 115 a 118).

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

VI.- Mediante escrito con fecha recibido 02 de abril de 1998, presentado en la Dirección General de Aduanas, el agente aduanero se apersona al Tribunal Aduanero de acuerdo a lo establecido en la resolución DCF-081-98. (Folio 119 a 121)

VII.- Con oficio DCF-1115-98 del 25 de mayo de 1998, la Dirección General remite el expediente a este Tribunal para conocer de la apelación presentada contra la resolución DCF-023-98. (Folio 132)

VIII.- El día 09 de junio de 1998, el Apoderado Generalísimo de, interpone ante la Dirección General incidente de nulidad y prescripción en contra de la resolución DCF-315-97. Fundamenta el mismo alegando no haber sido notificado del acto de apertura del procedimiento ordinario y al ser parte interesada se les dejó en total estado de indefensión y se violó el principio del debido proceso. Agrega que al no haber sido notificado y por el transcurso del tiempo, ha operado el término de prescripción. (Folio 134 a 135).

IX.- La Dirección General atiende y resuelve el incidente indicado en el resultando anterior con la resolución DCF-224-98 del 19 de junio de 1998, procediendo a su rechazo. Dice el a quo, que de conformidad con los numerales 3, 30, 34 y 71 del Código Uniforme Centroamericano, 15 y 16 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 36 de la Ley General de Aduanas, la administración tributaria tiene facultades legales para escoger al sujeto pasivo de la obligación tributaria y para el caso se escogió a la Agencia de Aduanas Cita como apoyo a su tesis el voto N° 2626 de la Sala Constitucional. (Folio 138 a 141).

X.- En contra de la resolución antes citada, el importador presenta recursos de reconsideración y apelación en subsidio, sustentándose en el artículo 196 de la Ley General de Aduanas, alegando que su representada es interesada y

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

perjudicada, porque la misma Ley de Aduanas permite al agente aduanero ejecutar en la vía correspondiente la diferencia cancelada. Agrega que el artículo citado, el legislador buscó proteger al administrado para no dejarlo en estado de indefensión. (Folio 142 a 143)

XI.- El a quo procede a rechazar la reconsideración interpuesta al considerar su actuación apegada al debido proceso y admite el recurso de apelación emplazando a la parte. Lo anterior por resolución DCF-309-98 del 19 de junio de 1998. (Folio 144 a 147).

XII.- El Tribunal Aduanero Nacional mediante sentencia N° 08 – 98 del 06 de agosto de 1998, resuelve anular lo actuado hasta la resolución DCF – 23 – 98 inclusive, por violación del elemento procedimiento del acto administrativo. (Folio 150 a 166)

XIII.- El Agente Aduanero con escrito de fecha 19 de agosto de 1998, dirigido al Director General de Aduanas, solicita con fundamento en la sentencia del Tribunal la prescripción del acto de apertura del procedimiento ordinario dictado resolución 315-97. (Folio 149)

XIV.- El señor, se apersona ante el Tribunal en fecha 19 de agosto de 1998 atendiendo lo dispuesto en resolución DCF – 309 – 98. Dice reiterar sus argumentos ya esgrimidos en escritos de interposición de los recursos. (Folio 205)

XV.- La Dirección General, atendiendo lo resuelto por el Tribunal Aduanero, dicta nuevamente el acto final del procedimiento ordinario mediante resolución DCF-403-98 del 14 de octubre de 1998. (Folio 208 a 216).

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

XVI.- El señor en ejercicio de su derecho de recurrir, presenta nuevo recurso de reconsideración y apelación en contra de la resolución DCF-403 - 98. Establece que el agente aduanero presento escrito con fecha 19 de agosto solicitando se declare prescrito el procedimiento ordinario y el mismo no se ha resuelto a pesar de ser de previo y especial pronunciamiento. Indica que interpuso incidente de nulidad contra el acto de apertura que nunca fue notificado a su persona ni a su representada, estando pendiente de resolver por el Tribunal Aduanero. Por último argumenta, que como fundamento de la resolución impugnada se consideran documentos que no se apegan a lo dispuesto en el ordinal 294 de la Ley General de Administración Pública. (Folio 218 a 220).

XVII.- Con resolución DCF-294-99 de fecha 07 de mayo de 1999, el a quo rechaza el recurso de reconsideración y admite la apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional.(Folio 234 a 238)

XVIII.- Mediante auto N° 42-99 del 28 de junio de 1999, el Tribunal resuelve devolver los antecedentes al a quo para que cumpla con el emplazamiento de ley previsto en el ordinal 203 del la Ley General de Aduanas. La Administración cumple con lo ordenado mediante resolución DCF-358-99 del 09 de julio de 1999. (Folio 241 a 247).

XIX.- Por último, el apoderado generalísimo de, se apersona en fecha 21 de julio de 1999, manifestando que sus alegatos son los mismos ya presentados en el escrito de interposición. (Folio 249).

XX.- Que en la tramitación del presente recurso se han observado los plazos y las prescripciones legales.

Redacta el Licenciado Gómez Sánchez, y:

CONSIDERANDO

I.- La creación y competencias del Tribunal Aduanero Nacional, se encuentran prescritas en los numerales 91 y 93 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano II, (CAUCA II), y en el título IX, capítulo único de la Ley General de Aduanas, en adelante L.G.A. – ver artículos 203 al 210, y en particular el recurso de apelación contra actos dictados por el Director General de Aduanas regulado en el numeral 204 de la L.G.A. Es así como los artículos 203, 204 y 205, otorgan al Tribunal Aduanero Nacional competencia para conocer en última instancia administrativa de los recursos de apelación contra los actos del Servicio Nacional de Aduanas.

II.- De previo al análisis correspondiente, debe advertirse que en el caso sub examine, no se entra a resolver lo correspondiente al incidente de nulidad presentado por el importador, contra el oficio DVA – 942 – 97 del 04 de noviembre de 1997, porque dicho incidente no forma parte de este expediente, en el cual consta únicamente fotocopia de las actuaciones realizadas tanto por el recurrente como por la Administración.

III.- Dos son los asuntos a resolver por el Tribunal, en ambos casos se trata de recursos de apelación contra resoluciones de la Dirección General de Aduanas, una contra el acto final del procedimiento ordinario y otra, en oposición a resolución que resuelve el incidente de nulidad interpuesto contra el acto inicial de ese procedimiento. En este último, el importador, incidenta contra el acto de apertura de procedimiento, resolución DCF – 315 – 97 del 23 de diciembre de 1997, esgrimiendo como argumento de fondo nulidad absoluta por la falta de notificación de dicho acto y derivado de ello la prescripción, mientras que la Dirección manifiesta que de acuerdo a sus facultades no está obligada a

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

notificarle al importador porque escogió como sujeto pasivo al agente aduanero en aplicación del principio de la solidaridad.

Siendo que de conformidad con el ordinal 195 de la Ley General de Aduanas, “ El incidente de nulidad absoluta y la excepción de pago de la obligación tributaria aduanera, suspenderán la ejecución del acto y serán de pronunciamiento previo y especial”, este Tribunal entra a conocer sobre la nulidad alegada.

IV.- Alega la parte nulidad absoluta por no habersele notificado el acto inicial del procedimiento, pero se observa al pie del folio 40 del expediente, que constituye la última hoja de la resolución cuestionada y donde se inserta las casillas de notificación, la siguiente anotación: Por 24/12/97, 9:49 a.m. seguido de una firma inelegible. La Dirección General de Aduanas con resolución DCF – 224 – 98 del 19 de junio de 1998, no se pronuncia sobre la anotación referenciada, rechazando el incidente por la responsabilidad solidaria que dice existe entre agente aduanero e importador, punto que se analizará posteriormente.

Considera el Tribunal, que el acto de notificación mediante el cual se pone en conocimiento la resolución del órgano instructor está correcto, constando los datos del notificador (nombre y número de cédula), así como la fecha y hora en la que se realiza la diligencia, de igual forma consta nombre, firma, fecha y hora de quien se da por notificado en representación de la persona jurídica, datos insertos en el acta de notificación que no han sido desvirtuados por la parte, no se ha aducido falsedad o simplemente no dice que no corresponda la firma ahí estampada al señor a pesar de estar el expediente a su disposición, elementos todos que llevan a este Tribunal a la conclusión de que el representante legal de la sociedad importadora fue debidamente notificado, motivo por el cual procede rechazar el incidente interpuesto.

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Ahora, si bien es cierto, considera este Tribunal que el vicio que se alega no se presenta en el caso, si se observa la existencia de otro vicio que genera la nulidad del acto inicial.

Dispone la Dirección General en el considerando sexto de la resolución incidentada: "...otorgar la oportunidad procesal a la Agencia Aduanal en representación de para que presente los alegatos y pruebas pertinentes en su defensa...". En la parte dispositiva concluye: " dar inicio al procedimiento ordinario contra la Agencia Aduanas, y otorgarle el plazo de quince días hábiles posteriores a ...".

En la resolución DCF – 224 – 98, rechaza el incidente argumentando que de conformidad con los numerales 3, 30, 34 y 71 del Código Aduanero Centroamericano, 15 y 16 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios confieren "*... facultades legales a la Administración Tributaria, en el caso a la Dirección General de Aduanas, para escoger al sujeto pasivo de la obligación Tributaria cuando se esté en presencia de la figura de la solidaridad que estipula el artículo 36 de la Ley General de Aduanas.*" En este mismo acto líneas después agrega el órgano administrativo "*En la resolución impugnada, la Administración escogió en tanto sujeto pasivo de la obligación tributaria, a la Agencia Aduanal quien en todo momento ha representado los intereses del importador ante el Servicio Nacional de Aduanas, y quien como responsable solidario responde por el pago de las obligaciones aduaneras derivadas de las operaciones en las que haya intervenido...*".

Considera el Tribunal, que no lleva razón la Dirección General porque en tratándose de materia de valoración aduanera no existe la responsabilidad solidaria que el a quo señala, debiendo responder en forma directa el consignatario o importador de las mercancías por la diferencia de tributos que se

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

determinen derivados de la obligación tributaria aduanera. Para motivar el presente criterio jurídico es importante hacer una breve referencia doctrinal y legal sobre la figura de la responsabilidad solidaria.

Sobre la responsabilidad solidaria:

En este tema el autor Giuliani Fonrouge, en su obra de Procedimiento Tributario dice que *“...la solidaridad no se presume en el derecho privado; en el derecho tributario ella es inherente al vínculo de unidad que se crea cuando un mismo hecho imponible es atribuible a dos o más sujetos, pero si lo fuera a otro sujeto distinto del deudor – como ocurre en el caso del responsable – que, por tanto, es personalmente extraño al hecho generador de la ley, entonces es menester una disposición expresa de la ley para que surja la solidaridad”* (Procedimiento Tributario, quinta edición, página 108).

Sobre la figura del responsable en materia tributaria dice Juan Martín Queralt que es aquel *“... tercero ajeno al hecho imponible pero que por mandato de la ley se coloca junto al sujeto pasivo para responder de la deuda tributaria, pero sin desplazar a éste ni alterar su posición de obligado, sino como elemento personal añadido en función de garantía del tributo. Siendo de necesario orden legal...”*.

Nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone en los numerales 15 y 20, quienes son sujetos pasivos y responsables respectivamente, sobre el primero dice que es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable y con relación al segundo dispone que es el obligado por deuda tributaria ajena por disposición expresa de la ley.

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Por su parte la Ley General de Aduanas en el artículo 54, dice que el sujeto activo de la obligación tributaria aduanera es el Estado, acreedor de todos los tributos cuya aplicación le corresponde a la aduana y el sujeto pasivo es la persona compelida a cumplir con la obligación tributaria aduanera, como consignatario o quien resulte responsable del pago de acuerdo a la ley

Hasta aquí, interesa resaltar el hecho de que tanto la doctrina como la legislación nacional establecen como requisito indispensable para que haya responsabilidad solidaria, **la existencia de una disposición de ley.**

Fundamento jurídico de la responsabilidad solidaria en materia tributaria aduanera:

El ordinal 97 del Código Uniforme Centroamericano II, Ley 7485, versa sobre la responsabilidad solidaria del agente aduanero junto a su manante por el pago del adeudo tributario. Dice *“El Agente de Aduanas, es responsable solidario junto a su mandante por el pago del adeudo...”*.

La Ley 7557, Ley General de Aduanas (en adelante L.G.A.) en el artículo 36, retoma el concepto de la responsabilidad solidaria del agente aduanero, estipulando *“Los agentes aduaneros serán solidariamente responsables, por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de las operaciones aduaneras en las cuales intervengan y por el pago de las diferencias, intereses, multas y demás recargos correspondientes”*.

Las dos normas transcritas, establecen en forma genérica el concepto de la responsabilidad solidaria, no hacen distingo alguno con relación a tipo de impuesto o materia, por tanto el agente aduanero en su condición de sujeto responsable, en

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

principio, debe responder por cualquier diferencia de tributos derivados de las operaciones aduaneras en las cuales interviene.

De acuerdo a la doctrina y legislación desarrollada hasta aquí, queda claro, que existe una obligación de índole legal dirigida al agente aduanero de responder solidariamente por el adeudo tributario.

Pero, esa responsabilidad establecida por mandato de ley, en principio de manera genérica, para cualquier adeudo tributario derivado de un despacho en el cual participe el agente aduanero, tiene una excepción regulada en convenio centroamericano sobre la materia de valoración aduanero, excepción que la misma Ley General de Aduanas respetó, en vista de la jerarquía normativa del convenio. Por eso de seguido nos ocuparemos de la excepción en materia de valoración y su fundamento normativo dado que de acuerdo a los hechos que rodean este procedimiento se trata de un ajuste en la obligación tributaria por considerarse una modificación en el valor de las mercancías.

En materia de valoración de mercancías, caso que nos ocupa, el Tribunal Aduanero ya externo criterio jurídico en la **sentencia número 80-99 de las quince horas con cuarenta y cinco minutos del treinta y uno de agosto del año 1999**, estableciendo que no existe responsabilidad solidaria en esta materia, por disposición de ley y por una correcta integración de todas las normas que regulan la materia de valoración, orientada en criterio de la mayoría de este tribunal a exigir responsabilidad directa al importador o consignatario de las mercancías. Por tratarse el caso de un ajuste del valor declarado cuyo cobro se pretende hacer al agente aduanero, entramos al análisis de la posición jurídica que sustenta la mayoría del Tribunal.

Análisis de la normativa que regula la valoración aduanera.

La legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, es un cuerpo normativo que contiene normas sustantivas y técnicas dirigidas a regular la valoración de mercancías; también contiene normas de procedimiento, sancionatorias y de **organización**, siendo en ese sentido un cuerpo normativo completo, pero de igual forma deja a la regulación interna de cada país suscriptor del convenio otros aspectos relacionados con las materias señaladas.

Todas estas normas, donde se incluyen aquellas dirigidas a obtener **información del importador**, tienen una marcada orientación a establecer la responsabilidad directa del **importador en materia de valoración**, de ahí que sea a éste al que se le requiera por ejemplo, la presentación de una declaración de valor aparte de la realizada en la declaración aduanera, (artículo 16 Ley de Valor), en la cual debe constar el precio normal y bajo juramento aportar datos fundamentales para determinar el valor (artículo 38 R.L.V.) como número de factura, forma de pago, valor de la mercancía, gastos de transporte y seguro, otros gastos y rebajas inadmisibles y el precio normal, exigiendo además que sea firmada por el consignatario o el importador de la mercancía, o en su caso, por su representante legal, con las copias requeridas por la Autoridad Aduanera correspondiente” (artículo 39 R.L.V.) El artículo 19 de la Ley de Valor, faculta a la administración para realizar la investigación del valor aduanero declarado, aún después del pago de los derechos arancelarios, señala esta norma en su parte final “...**la autoridad aduanera notificará al importador la obligación del pago, de los derechos arancelarios que no hubieran sido pagados**”.

No hace la normativa citada referencia alguna al agente aduanero, dejando en el importador la obligación y responsabilidad de declarar correctamente el valor de declarar el precio normal de las mercancías propiamente dicho por medio de la

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

“Declaración del Valor Aduanero”, debiendo notificar al importador la iniciación de cualquier procedimiento de acuerdo al numeral 19, tendiente a la recuperación de lo que se presume dejó de pagarse, sin dejar de lado que estamos frente a una norma de carácter comunitario, normativa especial que regula la materia de valoración aduanera, cuya posición jerárquica es de segunda fuente detrás de la Constitución Política (artículo 7 de la Carta Magna), de ahí su fuerza y vinculación en el ordenamiento jurídico, que se mantiene y no se ve afectada por el artículo 97 del CAUCA II ya citado, que es una norma aunque posterior, es de carácter general para la materia aduanera y no para la materia de valoración que resulta ser especial.

Por su parte, La Ley General de Aduanas retoma las obligaciones dispuestas en la normativa anterior, confirma su vigencia y aplicación, manteniendo el principio de concentrar las obligaciones en la figura del importador en materia de valoración aduanera, cuando señala en el numeral 248 **“Además de las obligaciones establecidas en la legislación especial de valoración aduanera, los importadores deberán consignar...”**.

Pero de manera clara y precisa la Ley General de Aduanas contiene norma expresa que limita la responsabilidad del agente aduanero en materia de valoración aduanera, siendo ésta el artículo 86, el cual es importante estudiar en forma íntegra.

El artículo 86 de la Ley General de Aduanas.

Este artículo se ubica en el Título VI, relativo a los procedimientos comunes a cualquier régimen aduanero. El capítulo III de este título corresponde a la declaración aduanera y contiene dos artículos, el 86 y 87.

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

De previo y para aclarar el presente criterio jurídico, base fundamental que brinda la solución al caso, es necesario señalar que el capítulo en el que se encuentra esta norma es el de la declaración aduanera y el tema que nos ocupa es el de la responsabilidad, pudiendo alegarse por tanto, que al no estar ubicado el párrafo quinto del artículo 86, en el apartado de la responsabilidad solidaria, el mismo no se refiere a ese tipo de responsabilidad. Valga decir sobre el particular, que la ubicación de una norma dentro de un determinado título o capítulo de un cuerpo normativo, no determina su contenido, alcance ni su naturaleza jurídica, porque se puede estar por ejemplo frente a un **problema de concordancia de normas**. En respaldo de lo anterior, véase los votos de la Sala Constitucional 1486 – 98 del 04 de marzo de 1998 y 2493 – 98 del 15 de abril de 1998, donde se alegaba que la mora era una sanción por estar ubicada precisamente en el Título III, relativo a los Hechos Ilícitos Tributarios, Capítulo II, Sanciones Administrativas del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, vigente antes de la última reforma de la Ley 7900, pero la Sala en forma atinada resuelve que “... como bien lo señala la Administración recurrida, **la naturaleza jurídica de los intereses y la mora no es la de una sanción**, sino más bien una medida compensatoria...”, en el caso de marras la situación es similar, al encontrarse la norma en un capítulo al que en principio podría pensarse le corresponde.

En el orden de ideas que se viene exponiendo, este Tribunal, en la sentencia No 080-99 del 31 de agosto de 1999, consideró sobre el artículo 86 en lo que interesa al presente caso lo siguiente:

“... Inicia el artículo que nos ocupa, señalando que toda mercancía que ingrese o salga del territorio aduanero debe ser declarada conforme los procedimientos que se dicten. Seguidamente nos indica que la declaración es un acto libre y voluntario, mediante el cual se escoge el régimen al que se someten las mercancías.”

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

De inmediato señala en el párrafo tercero **“La declaración aduanera efectuada por un agente aduanero se entenderá realizada bajo fe de juramento. El agente aduanero será responsable de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria, especialmente respecto a la descripción de mercancías, su clasificación arancelaria, cantidad, tributos aplicables, cumplimiento de las regulaciones arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías, de conformidad con lo previsto por esta ley, otras leyes y disposiciones aplicables...”**. Esta disposición establece que la declaración la presenta el agente aduanero bajo fe de juramento y cita expresamente los datos, **que bajo su entera responsabilidad debe suministrar para determinar la obligación tributaria, entre los cuales no se consigna el valor aduanero de las mercancías**, que en definitiva es el elemento o dato principal para determinar la base imponible, porque sin el valor no se podría realizar ninguna operación tendiente a establecer la carga tributaria, el valor es la base y el legislador por las consideraciones que tuviera no lo incluyó entre los datos que debe aportar el agente aduanero. Es importante destacar que los datos o información referidos tienen como elemento denominador, que son de pleno conocimiento del agente aduanero o en su defecto, este puede verificar los mismos aplicando procedimientos que la misma L.G.A. le provee: verbigracia, para verificar la cantidad y características de la mercancía el agente puede realizar un examen previo, contemplado en el artículo 84 de la L.G.A. como una actuación previa a la presentación de la declaración, derivado de esto, estará en posibilidad de realizar una correcta descripción de la mercancía, lo que a su vez le permite, como profesional auxiliar de la función pública aduanera, establecer la correcta clasificación arancelaria con los tarifas correspondientes. Pero no puede el agente tratándose de materia de valor, determinar con exactitud el valor de las mercancías porque desconoce entre otros elementos por ejemplo, los términos de la compraventa realizada, entre el comprador y el vendedor, por lo que en principio está sujeto a la información que le suministra el importador en una relación que se

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

presume de buena fe, misma situación en la cual se encuentra la autoridad aduanera, porque es uno de los presupuestos básicos de todo el andamiaje en el cual se sustenta el Sistema Aduanero Nacional.

De manera concertada con la anterior conclusión, continua la norma en el párrafo cuarto “ ...Así mismo, el agente aduanero deberá consignar bajo la fe de juramento, nombre, dirección exacta del domicilio y cédula de identidad del consignatario y del importador o consignante y exportador, en su caso; si se trata de personas jurídicas dará fe de su existencia, de la dirección exacta del domicilio de sus oficinas principales y de su cédula jurídica. Para los efectos anteriores, el agente aduanero deberá tomar todas las previsiones necesarias para efectuar correctamente la declaración aduanera, inclusive la revisión física de las mercancías...”. Nuevamente, bajo la fe del juramento, el legislador estableció otras obligaciones al agente aduanero, en esta oportunidad procurando asegurar una identificación plena y ubicación exacta del consignatario o importador, con la clara intención de poder ejercer en forma efectiva eventuales acciones cobratorias y realizar o tomar eventuales medidas de control y fiscalización orientadas por ejemplo a la solicitud de información o documentación para determinar o estudiar el valor aduanero declarado, por lo cual se constituye en un instrumento importante para la administración en sus procesos de control. Se omite en este apartado cualquier comentario específico o directo a la materia de valoración.

Agrega el legislador en el párrafo quinto “**...si se exige un certificado o declaración en materia de valoración aduanera u origen de las mercancías, la responsabilidad del agente aduanero se limitará a transcribir fielmente la información respectiva que debe consignar en la declaración aduanera, sin perjuicio de su obligación de conservar los documentos que la respalden**” (el subrayado no es del original). Es importante hacer una relación con algunos de los temas hasta aquí tratados:

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Con lo expuesto hasta aquí debemos aclarar que el agente aduanero será responsable directo con sus consecuencias en aquellos casos donde la administración compruebe por los medios a su alcance y siguiendo los procedimientos de ley que el agente aduanero omitió, falsificó o alteró datos en materia de valor de los cuales estaba obligado a transcribir en la declaración aduanera. Asimismo será responsable directo en aplicación del artículo 20 de la Ley de Valor cuando la administración compruebe que incurre en defraudación fiscal relacionada con el elemento que integra la obligación tributaria denominado “valor aduanero”.

Recapitulando debemos señalar: a) que de acuerdo con los artículos 16 de la Ley de Valor y 38, 39 de su Reglamento, citados líneas atrás, establecen la obligación de presentar una “Declaración del Valor Aduanero” del importador, la cual es exigida en la práctica por las autoridades aduaneras al momento de recibir el funcionario de la ventanilla única la declaración aduanera para su correspondiente trámite. Esta declaración de acuerdo con la ley, se brinda bajo la fe de juramento, cobijando dicha manifestación que los datos brindados son ciertos y correctos.

b) Si se presenta un certificado o declaración en materia de valoración, la norma limita la responsabilidad del agente a transcribir la información de ese documento en la declaración aduanera.

c) Obsérvese que al agente aduanero no se le impone la obligación de declarar bajo juramento en esta materia (valoración), como si se dispuso en los dos párrafos anteriores del mismo artículo 86 para otros elementos o datos necesarios para determinar la obligación tributaria (verbigracia descripción de las mercancías, clasificación arancelaria, cantidad). Tal excepción a la responsabilidad del agente aduanero, no es resultado de una omisión, por el contrario, guarda toda lógica desde el punto de vista formal y material, porque dicha obligación se estableció

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

para otro sujeto, el importador. Esta limitación de responsabilidad es genérica, trátase materia sancionadora o tributaria, (con las salvedades que se indican más adelante) restringiendo la potestad sancionadora de la administración, así como la facultad de elegir entre importador y agente aduanero para iniciar procedimientos ordinarios dirigidos al cobro de diferencias de impuestos derivadas en un ajuste del valor declarado. En tal sentido no se podría hacer distinción de la normativa tributaria sin base jurídica alguna y donde la ley no lo hace, **por cuanto en materia de responsabilidad la ley es la que debe señalar expresamente el sujeto responsable** y está prohibida la interpretación analógica en esta materia. Analizado íntegramente el ordenamiento, la conclusión necesariamente es la normativa dispone que la “responsabilidad del agente se limitará...”, no establece que tipo de responsabilidad es, penal, administrativa o patrimonial, por lo que en principio debe de partirse de un eximente de responsabilidad genérica, excepto que se compruebe la existencia de dolo o culpa en la actuación del agente, donde será responsable directo en los términos expuestos por el artículo 20 de la Ley de Valor por el delito de defraudación fiscal de acuerdo a lo que dispone la legislación nacional, ya sea a título de autor o coautor.

d) Más aún, la legislación establece la obligación al importador de declarar dos veces bajo la fe de juramento. Declara bajo la fe de juramento cuando confecciona o llena el documento denominado “Declaración del Valor Aduanero” y lo hace nuevamente al reverso de la factura comercial, cuando consigna que ese documento es original y que “...corresponde a la importación amparada a él y el precio anotado es real y exacto...”, exigencia esta última del artículo 248 de la L. G. A. Refleja esto un énfasis especial en exigir al sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera responsabilidad por la inexactitud de los datos suministrados, por ser el sujeto que conoce los detalles de la transacción comercial realizada y quien debe suministrar dichos datos o elementos al agente aduanero, para que

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

este a su vez los inserte en una declaración aduanera que presentara ante la autoridad aduanera con la información puesta a su disposición.

e) La norma es concluyente al determinar que en materia de valoración aduanera el legislador decidió limitar la responsabilidad del agente aduanero en vía administrativa a la transcripción de la información que le suministra su mandante. En otras palabras limita para estos efectos la responsabilidad, siendo el consignatario o el importador quien debe responder por las diferencias de impuestos que se determinen **al elemento de valor aduanero**. Se desprende de lo anterior además, por una interpretación lógica de la norma, si el agente aduanero no es responsable por los datos consignados en **“el certificado o declaración”** que le es entregado por el importador pues menos puede serlo por realizar una transcripción de los datos en ella contenidos que al decir de la ley **“deba consignar en la declaración aduanera”**, eso si dice la misma norma, sin perjuicio **“ de su obligación de conservar los documentos que la respalden”**, en otros términos, su obligación es **transcribir fielmente la información y custodiar los documentos en los cuales baso esa reproducción de datos.** Si el agente no es responsable por el contenido de los documentos, con los cuales levanta la declaración aduanera consignando datos trascendentales para determinar la base imponible, como monto que señala la factura comercial, flete y seguro, entre otros y partiendo de esa información va a determinar los impuestos por pagar, **sería contrario al orden jurídico señalarlo como responsable posteriormente por los impuestos dejados de pagar, derivado de datos inexactos suministrados por el importador y que la ley le exige debe transcribir.** Eso sí, es importante recordar que el agente aduanero es un auxiliar de la función pública, ya no es un simple intermediario porque ha asumido funciones que antes correspondían al funcionario público y ahora las realiza él. Como auxiliar se convirtió en un colaborador de la administración tributaria aduanera y debe coadyuvar al logro de los objetivos y fines propuestos por la

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

legislación aduanera, entre las que se encuentran velar por la correcta percepción de los tributos y el ejercicio del control y la fiscalización de carácter aduanero, razón por la cual debe coordinar con la administración y asumir su responsabilidad de reportar, denunciar o comunicar a la autoridad aduanera para que inicie las investigaciones que correspondan, todas aquellas situaciones que tenga conocimiento y a su criterio puedan ser irregulares, permitan combatir el fraude, la subvaloración o sobrevaloración según sea el caso, que conlleven perjuicio fiscal y otros. Debe existir una identificación del auxiliar con la administración, para lograr dentro del marco de buena fe que rige las operaciones del comercio exterior, una aduana facilitadora, ágil y que a la vez permita la correcta percepción tributaria de conformidad con las disposiciones legales y atienda eficientemente el control y la fiscalización, y demás regulaciones para un comercio exterior transparente y legal.”

Además de lo expuesto y tomando en cuenta los términos desarrollados por el Tribunal en la sentencia transcrita, es necesario reiterar tres aspectos importantes en la solución del presente asunto:

En primer lugar, hay que hacer ver que por razones de orden práctico la Administración podría inclinarse a sentar la responsabilidad en el agente aduanero (por ejemplo por tener una relación constante, llevar una cuenta corriente de este, por razones de notificación dentro de perímetro de una aduana y otras), por lo engorroso y dificultoso que implicaría iniciar un procedimiento ordinario contra el importador, pero estas razones de oportunidad y conveniencia administrativa, no pueden estar sobre la legalidad, y en ese sentido la Administración se encuentra obligada a acatar el ordenamiento jurídico de acuerdo al principio de legalidad contenido en la Constitución Política y en la Ley General de Administración Pública.

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

En segundo lugar, el operador del derecho, no puede por las mismas razones de oportunidad hacer distinción donde la ley no la hace. El artículo 86, habla de una responsabilidad en sentido genérico; limita la responsabilidad del agente aduanero porque le exige la transcribir fiel de la información suministrada por el importador y contenida en la declaración aduanera. Por ello, no podríamos decir que la norma se refiere a una responsabilidad personal del agente en relación con la información que brinda bajo fe de juramento, sencillamente por que la literalidad de la norma no lo indica y además porque no existe base jurídica para llegar a esa conclusión, al no permitirse la analogía en materia de responsabilidad y tributaria. Por el contrario, de la literalidad normativa se concluye que se trata de una eximente genérica de responsabilidad donde el operador del derecho está impedido de diferenciar, porque se encuentra imposibilitado jurídicamente ha hacer una diferencia jurídica donde las normas y el legislador no lo hacen.

En tercer lugar y derivado de lo anterior, podría en principio concluirse que debe integrarse el ordenamiento y el conjunto de normas, para establecer que existe responsabilidad solidaria en todos los casos en que se genere una diferencia de impuestos en donde interviene el agente aduanero, pero como fue desarrollado ampliamente en la sentencia de cita reiterada; la misma legislación estableció la responsabilidad directa del importador en materia de valoración, no señalando la responsabilidad solidaria del agente en estos supuestos. El caso de la valoración constituye una excepción, por existir norma expresa que establece límites en sentido genérico a la responsabilidad del agente aduanero, motivo por el cual no procedería la integración de normas, por el contrario, debe la Administración apearse al principio de legalidad en sus actuaciones y aplicar la norma en forma directa. A tal efecto véase el conjunto de normas ya citadas y otras como el artículo 246 y 248 de la L.G. A., ya citado, que dispone no solo la obligación del importador de declarar bajo la fe del juramento sobre la veracidad de la factura y los datos en ella insertados, sino que además indica: “...**en caso de que la**

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

administración aduanera compruebe que los datos expresados en la factura son falsos, estará obligada a presentar la denuncia correspondiente ante el Ministerio Público". Es evidente que ante la inconsistencia o falsedad de los datos, el importador asume la responsabilidad de manera personal por las sanciones que de su conducta se deriven y el agente aduanero será responsable de tal accionar cuando se demuestre tenía conocimiento de los hechos, haya participado en los mismos, hubiera realizado una transcripción equívoca o en otros casos, donde se demuestre su incumplimiento por dolo o culpa, en tales supuestos responde por los ajustes que la autoridad aduanera establezca.

En conclusión, el agente aduanero no es responsable cuando se trata de diferencias de impuestos que derivan de un ajuste en el valor aduanero declarado por el importador. Pero si el caso y ajuste tributario (perjuicio para el Fisco) se origina al haber realizado el agente aduanero una incorrecta transcripción de la información brindada por el consignatario o importador, o se comprueba en los autos participación del agente aduanero en hechos irregulares tendientes a evadir los tributos por ley ordenados mediante la comprobación de hechos configuradores de la defraudación fiscal, debe la autoridad correspondiente además de plantear las denuncias en la vía judicial, proceder al inicio de los procedimientos cobratorios en la vía administrativa.

Queda establecido de acuerdo a lo expuesto, que no hay responsabilidad solidaria del agente aduanero en materia de valoración, a pesar de la representación que el mismo ejerce en nombre del importador.

Vicio en el elemento procedimiento del acto administrativo.

El presente caso lo inicia la Administración con la resolución DCF 315-97 supra citada fundamentándose en el dictamen del Organo Nacional de Valoración

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Aduanera el que “....señaló que a las mercancías desalmacenadas mediante la Declaración Aduanera 300731 del 26-11-97 corresponde un valor de \$653.00 US. En consecuencia **los valores del frijol negro deben modificarse de \$100.00 US, precio declarado o aceptado a \$653.00 precio determinado por Valor, por tonelada métrica.**”(la negrita no es del original, ver folio 39)

En el considerando sexto establece: “...**corresponde otorgar la oportunidad procesal a la Agencia Aduanal en representación de la empresa, cédula jurídica, para que presente los alegatos y pruebas pertinentes en su defensa...**” (la negrita no es del original)

Por último en la parte dispositiva de la resolución que abre el procedimiento ordinario se señala: “**Dar inicio al procedimiento ordinario contra la Agencia Aduanal, y otorgarle el plazo de quince días hábiles posteriores a la notificación de la presente para que aporte los alegatos y pruebas de descargo respectivos.**” (la negrita no es del original)

Así las cosas existe incongruencia y falta de precisión en esa resolución inicial específicamente al establecer el sujeto contra el cual se inicia el procedimiento así como al no indicar el carácter y los fines con que es llamado el agente aduanero al mismo, en virtud de que en los considerandos únicamente se establece que la Agencia es representante del importador, pero sin indicar el carácter con que es llamado, debió expresamente señalar no solo que es representante, sino a quien va dirigido el cobro y en qué carácter, si al propio agente en su condición de responsable solidario si así lo considera el a quo, o bien si los efectos recaerán directamente contra la persona del importador, como sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera por deuda propia. Por otro lado, en la parte dispositiva que constituye la expresión de voluntad administrativa del acto de apertura, responsabilizó a la agencia aduanal por la modificación del valor

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

declarado al abrir procedimiento ordinario en su contra, afirmando la Administración expresamente hasta que se dicta la resolución DCF 224-98 de 19-06-98 (que conoce y resuelve el incidente de nulidad contra el acto de apertura) que escogió como sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera a la agencia aduanal como responsable solidario que responde por el pago de las obligaciones aduaneras derivadas de las operaciones en las que haya intervenido, en cuyo caso la Administración inició el mismo contra **una persona que no es la obligada a responder legalmente por los impuestos dejados de cancelar derivados de un ajuste en el valor aduanero por no existir responsabilidad solidaria en esa materia.**

La finalidad de las nulidades procesales es la de asegurar la garantía constitucional de la defensa de los derechos de cada persona. Decía al respecto el autor **Alsina** sobre el particular “ **donde hay indefensión hay nulidad; si no hay indefensión no hay nulidad**”. Por su parte **Amaya**, considera que **el fin es garantizar el debido proceso, entendiéndolo por tal “ el procedimiento realizado sin desmedro y agravio para el derecho de las partes**”. Podemos concluir de las citas anteriores, que las nulidades procesales, tienen como objetivo fundamental, rectificar los vicios que surjan por la desviación o incumplimiento de las reglas del debido proceso y que generan indefensión.

Por tal razón, existe un vicio en el procedimiento, por lo que lo procedente es acoger el incidente de nulidad llegado al Tribunal vía recurso de apelación de conformidad con los artículos 158, 167, 169, 214 y siguientes concordantes de la Ley General de Administración Pública y por tal motivo, procede anular todo lo actuado en expediente.

POR TANTO

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Con fundamento en las facultades y atribuciones de los artículos 91 y 93 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano II, artículos 203, 204 y 205 de la Ley General de Aduanas, normativa invocada en el cuerpo de la sentencia, relación de hechos y argumentos expuestos, este Tribunal resuelve: anular todo lo actuado en expediente. Voto salvado de las licenciadas Barrantes Coto y Contreras Briceño, quienes rechazan el incidente de nulidad planteado contra el acto de apertura RES DCF-315-97 del 23 de diciembre de 1997 y anulan todo lo actuado en expediente hasta la resolución DCF-403-98 del 14 de octubre de 1998 inclusive, proceda la Administración a enderezar el procedimiento. Voto salvado del licenciado Reyes Vargas quien declara mal admitido el recurso de apelación contra la resolución RES DCF – 224-98 en tanto se refiera al incidente de nulidad y sin lugar respecto de la solicitud de prescripción de la acción y se anula lo actuado en expediente hasta la resolución RES DCF-403-98. Devuélvanse los antecedentes al a quo para que proceda de conformidad.

Notifíquese: a la Dirección General de Aduanas en sus oficinas centrales y al importador

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Luis Alberto Gómez Sánchez

Shirley Contreras Briceño

Desiderio Soto Sequeira

Alejandra Céspedes Zamora

Dick Rafael Reyes Vargas

Elizabeth Barrantes Coto

Voto salvado de las licenciadas Contreras Briceño y Barrantes Coto: Al igual que en la sentencia N°080-99 del 31-8-99, discrepamos las suscritas del planteamiento esbozado por la mayoría en el presente caso (sentencia 045-00) y por ello salvamos nuestro voto y nuestra responsabilidad, toda vez que la posición de mayoría reitera que no existe solidaridad entre el agente aduanero y el importador, cuando se trate del valor aduanero de las mercancías, conclusión que consideramos no se desprende de la normativa aduanera que regula lo pertinente, que no hace excepción sobre el tema en ese supuesto, y que por el contrario establece como pilar fundamental del régimen de responsabilidad del agente aduanero, la solidaridad entre ambos sujetos, respecto al pago de las obligaciones tributarias aduaneras en las que intervenga, independientemente de la materia o elemento de la obligación de que se trate. Las siguientes son nuestras consideraciones:

- I. **OBJETO DE LA LITIS:** Refiere el presente asunto a la revaloración de que fue objeto la mercancía despachada con declaración aduanera N°202060 del 5-10-97 de la Aduana de Caldera, que consistía en 322.629 kilogramos de frijoles negros, provenientes de Canadá, declarada con un valor aduanero \$58.355.25, que equivale a \$100.00 US por tonelada métrica, según factura, y que la Aduana de Caldera aumentó su valor a \$653.00 por tonelada métrica, aplicando un valor de mercancía idéntica, según el criterio externado por el Organo Nacional de Valoración y Verificación Aduanera, en el dictamen N°DVA-942-97 de fecha 4-11-97, emitido con ocasión de mercancías desalmacenadas con declaración aduanera N°300731 del 26-11-97, revaloración a la que se opone el recurrente, tanto con razones de forma como de fondo. Sin embargo, de previo a resolver lo que corresponde,

puntualicemos los asuntos pendientes de resolver, para luego entrar al análisis de la prescripción y nulidades alegadas por la empresa apelante.

II. ASPECTOS POR RESOLVER: A efecto de facilitar la resolución del presente asunto, debemos de previo puntualizar, los aspectos pendientes de resolver:

1-En primer término, se encuentra pendiente de resolver en esta sede el recurso de apelación tramitado y admitido por la DGA, contra la resolución RES-DCF-224-98 del 19-6-98, mediante la cual se rechazó el incidente de nulidad y la prescripción planteados contra el acto de apertura N°RES-DCF-315-97, cuya reconsideración se hizo a través de resolución N°RES-DCF-309-98 que mantuvo lo actuado.

2-Además, durante el desarrollo del procedimiento se ha venido incorporando en expediente la discusión respecto a la impugnación que el mismo importador hiciese en otro procedimiento administrativo, contra el dictamen N°DVA-942-97 del 4-11-97, ello en virtud de que el valor con base en el cual la Aduana de Caldera revaloró las mercancías a que refiere el presente asunto, fue el consignado en el dictamen tantas veces citado. Por consiguiente debe externarse la posición sobre lo actuado en tal sentido.

3-Finalmente existe en expediente, recurso de apelación tramitado y admitido ante esta sede contra la resolución N° RES-DCF-403-98 del 14-10-98, que es el acto final del procedimiento, dictado por la Administración ante la nulidad declarada en la sentencia 08-98 de este Tribunal, recurso que debe también ser atendido y resuelto en esta sede.

III. NULIDADES ALEGADAS. Ante las pretensiones de nulidad, expresamente aducidas por los interesados, se avocan las suscritas, en primer término, al

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

estudio de las posibles nulidades que pudieren existir en el procedimiento llevado a cabo por la Administración, por ser tal análisis de previo y especial pronunciamiento, a cualquier otra consideración sobre las pretensiones de fondo del recurrente, a tenor con lo dispuesto por el artículo 195 de la LGA. En concreto, presenta el recurrente en fecha 9 de junio de 1998, incidente de nulidad absoluta y prescripción en contra de la resolución DCF-315-97, por considerar en esencia que conforme al artículo 196 de la LGA se les debió notificar la citada resolución DCF-315, y que al no hacerlo se les dejó en un total estado de indefensión y que en consecuencia ante la omisión de dicha notificación, transcurrió el término de prescripción por lo que así debe declararse.

En tal sentido es criterio de las suscritas que no lleva razón el recurrente sobre la pretendida nulidad y prescripción que alega en su favor, por cuanto el representante de manifiesta que el acto de apertura nunca le fue notificado a su representada, sin embargo, consta a folio 40, que tal acto sí se notificó, dejando la siguiente constancia: “Por A.....24-12-97 949 am”, y luego aparece una firma ilegible, por lo que con base en los elementos que constan en expediente, no pueden las suscritas sino tener por bien notificado a dicha empresa del acto de apertura, máxime que no existe ningún cuestionamiento siguiendo los procedimientos legalmente establecidos, respecto de la veracidad de la notificación practicada, que pueda generar duda, por lo que debe rechazarse su pretensión de nulidad en ese sentido, aspecto éste que también es compartido por la mayoría en los párrafos 1 y 2 del considerando IV de la resolución N°045-2000.

La discrepancia surge cuando en el resto del considerando IV (páginas 8 en adelante), **la mayoría del Tribunal anula el acto inicial del procedimiento, porque considera que existe otro vicio, cual es que el procedimiento se**

inició contra la Agencia Aduanal y que en la resolución DFC-224-98 cuando rechaza el incidente argumenta que la DGA puede escoger el sujeto pasivo de la obligación tributaria cuando estamos en presencia de la figura de la solidaridad que establece el artículo 36 de la LGA, y que se escogió a la Agencia Aduanal, quien en todo momento ha representado los intereses del importador y quien como responsable solidario responde por el pago de las obligaciones aduaneras derivadas de las operaciones en que ha intervenido. Ante tal argumentación de la Administración, la mayoría de este Tribunal estima que “...no lleva razón la Dirección General porque en tratándose de materia de valoración aduanera no existe la responsabilidad solidaria que el a quo señala, debiendo responder en forma directa el consignatario o importador de las mercancías por las diferencias de tributos que se determinen derivados de la obligación tributaria aduanera...” (el resaltado no es del original) Tal posición es fundamentada esencialmente en los mismos argumentos esbozados por la mayoría en la sentencia 080-99 del 31-8-99, con las rectificaciones que se dirán y será el tema que analizamos de seguido.

- IV. **SOBRE LA SOLIDARIDAD DEL AGENTE ADUANERO EN MATERIA DE VALORACION ADUANERA** Al igual que señalamos las suscritas en nuestra nota a la sentencia 080-99 supracitada, discrepamos de tal posición y por ello salvamos nuestro voto y nuestra responsabilidad, puesto que por el contrario estimamos que de la normativa aplicable se deriva la posición de representante legal que la ley otorga al agente aduanero respecto del importador, además de la solidaridad del agente aduanero por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras generadas de las operaciones en que intervenga, precisamente como una consecuencia económica que la ley hace derivar de la figura del mandato, independientemente de que el ajuste que se

pretenda sea producto de una modificación de la base imponible.
Analicemos:

A- Agente como Representante Legal del importador.

En nuestro régimen aduanero el agente aduanero como profesional, especialista con conocimiento técnico en la materia aduanera, **ejerce una representación legal de su poderdante**, (del importador - consignatario, o bien del exportador - consignante), de las mercancías, para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que deriven de él (artículo 33. Párrafo II de la LGA). En el mismo sentido el artículo 30 del CAUCA II señala que *“Las declaraciones aduaneras deberán ser presentadas por los agentes de aduana quienes comparecerán en representación de terceros en cualquier despacho aduanero...”*. También el artículo 95 del CAUCA II reitera el carácter de representante del agente aduanero, al señalar que *“El Agente de Aduanas, en su calidad de auxiliar de la función pública aduanera, sin perjuicio de las obligaciones que lo vinculan a su mandante y de otras que puedan imponerle las leyes y reglamentos, estará sujeto a los siguientes deberes generales:... e) Acreditar, cuando le sea requerido por las autoridades aduaneras, la personería con que actúa...”* Lo anterior significa que los actos que le han sido encomendados al agente aduanero, se consideran realizados en nombre del representado y en consecuencia los efectos jurídicos recaen en la esfera jurídica del comitente.

Lo anterior que resulta claro del cuadro negativo citado, no fue compartido por la mayoría de este Tribunal en la sentencia 080-99, en la que indicó que cuando se trata de materia de valoración ello no aplica, por lo que debe notificarse siempre al importador. Señaló en esa oportunidad la mayoría:

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

“...Más específicamente, la Ley General de Aduanas nos dice que el agente aduanero es el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que deriven de él (artículo 33). Esto nos permite determinar que por regla general como representante que es del mandante (importador, consignatario o consignante) todas aquellas actuaciones derivadas de un despacho aduanero (verbigracia la iniciación de un procedimiento ordinario a posteriori artículo 102 párrafo segundo) pueden ser notificadas a este por medio de su representante, con la sola excepción de la materia de valoración aduanera que por mandato expreso del convenio centroamericano sobre la materia (Ley 7005), se exige la notificación al importador por las razones que a continuación se desarrollan.

Es importante aclarar eso sí, que la administración en el acto de apertura del procedimiento debe indicar con claridad en qué condición notifica a cada sujeto, agente aduanero o importador, porque recordemos que por disposición de ley este representante, llamado agente aduanero, responde solidariamente ante el Fisco por el pago de las obligaciones tributarias que deriven de la operaciones aduaneras en las cuales interviene, motivo por el cual en caso de dirigirse el acto directamente en su contra por aplicación del numeral 36 de la Ley General de Aduanas, así debe establecerse con absoluta claridad en el acto que se dicte o si solo responde en forma parcial o proporcional, también debe señalarse de conformidad con el artículo 16 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En conclusión, lleva razón el recurrente al señalar que debe notificarse al importador el inicio del procedimiento cuando el mismo derive de un ajuste en el valor aduanero declarado, por dos razones: una, porque así lo dispone el numeral 19 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías y segundo, porque en materia de valor no aplica la

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

responsabilidad solidaria del agente aduanero, como se expone a continuación. En los demás casos la administración podrá notificar al consignatario por medio de su representante legal, haciendo una clara referencia en que carácter se notifica a las partes y el porcentaje sobre el que le cobra o previene.” (el resaltado no es del original.)

En esta oportunidad la mayoría rectifica el criterio, y aunque sigue sosteniendo la no solidaridad en materia de valoración, reconoce que aún en estos casos de valoración, sí existe representación legal del agente aduanero respecto de su comitente. Concretamente en el último párrafo de la página 22 de la presente sentencia, la mayoría aún cuando en forma lacónica y sin mayor desarrollo sostiene ahora:

“Queda establecido de acuerdo a lo expuesto, que no hay responsabilidad solidaria del agente aduanero en materia de valoración, a pesar de la representación que el mismo ejerce en nombre del importador.”

Entonces si ello es así, la pregunta que surge ahora es , ¿es entonces válido que se le notifique al importador de un ajuste de valor en la persona del agente aduanero, por ser él su representante legal, o para tales efectos no aplica la figura de la representación?. Entonces, ¿ cómo debe interpretarse el artículo 19 de la Ley de Valor, cuando señala que se debe notificar al importador? ¿Deriva entonces del citado artículo 19 la solidaridad o no solidaridad del agente aduanero en materia de valoración aduanera?. Sobre este tema volveremos más adelante.

B- Agente Aduanero como solidario responsable en materia aduanera.

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Tanto el CAUCA II en su artículo 97 como la LGA en el artículo 36, establecen la solidaridad del agente aduanero por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de las operaciones en que intervengan, sin hacer ninguna distinción respecto a ciertos elementos o materias, lo cual es lógico, por que o se es solidario por el pago de la obligación tributaria, que es una, según el derecho tributario, o no se es.

Así, conforme con nuestro régimen jurídico aduanero, la obligación tributaria aduanera, es un vínculo jurídico de carácter personal, que surge entre el Estado y el sujeto pasivo, en cuanto ocurre el hecho generador previsto por la ley, es decir, en tanto se realiza el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y que es precisamente lo que da origen o nacimiento a aquella obligación, que está constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías. (ver artículos 53 y 55 de la L.G.A. y 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.)

El sujeto pasivo de dicha obligación, es decir, el obligado a su cumplimiento, es el contribuyente, (que en materia aduanera son los consignatarios y los consignantes de las mercancías) o quien resulte responsable del pago, en razón de las obligaciones que le impone la ley. En otras palabras, sujeto pasivo no es sólo quien realiza directamente el hecho imponible (contribuyente) sino también otras personas a quienes la ley denomina “responsables”, aún cuando sean ajenos al hecho imponible, es decir, son responsables u obligados por deuda ajena. (ver artículos 71 CAUCA , 54 de la L.G.A. y 15, 17,20 del CNPT).

En este último supuesto comentado, como responsable en virtud de la ley, ubica nuestra legislación al agente aduanero, a quien hace solidariamente responsable junto a su mandante, por el pago del adeudo tributario, sus

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

intereses, multas y demás recargos correspondientes que surjan o se deriven de las operaciones aduaneras en que intervengan. Dispone al respecto la normativa aduanera:

“El Agente de Aduanas, es responsable solidario junto a su mandante por el pago del adeudo”. Artículo 97 CAUCA

“...Son responsables solidarios los agentes de Aduanas que intervienen como representantes del consignatario o del consignante de las mercancías en el despacho aduanero, salvo que se acojan al sistema de autoliquidación, en cuyo caso serán responsables directos ante el Estado por el pago de los derechos, impuestos y servicios aduaneros, así como por los ajustes que se deriven de la misma” .Artículo 71 CAUCA

“Los agentes aduaneros serán solidariamente responsables por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de las operaciones aduaneras en las cuales intervengan y por el pago de las diferencias, intereses, multas y demás recargos correspondientes.” Artículo 36 de la L.G.A.

Resulta de lo anterior, indubitable en nuestro régimen jurídico aduanero, la responsabilidad solidaria del agente aduanero, en todos los casos, salvo cuando presente las declaraciones bajo el sistema de autodeterminación de impuestos, en cuyo caso el agente deja de ser considerado como solidario y asume la responsabilidad directa ante el Estado por los impuestos y los ajustes correspondientes. Nótese como, si además de la excepción apuntada, la intención al momento de legislar hubiese sido también excepcionar en los casos de ajustes por materia de valoración aduanera, era en dichas disposiciones en donde se hubiese incluido tal situación, pues ellas

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

constituyen el cuadro normativo que regula lo pertinente en nuestro medio y no en la legislación de valor (artículo 19), como lo aduce la mayoría, que en todo caso regula un tema diferente a saber, la posibilidad de ajustar el valor aduanero luego de cancelados los derechos aduaneros, según analizaremos con posterioridad. Tampoco es el artículo 86 de la Ley General de Aduanas, el que crea ese régimen excepcional como sostiene la mayoría, cuya razón de ser es otra según veremos luego.

Así, no es exacto en nuestro criterio lo sostenido por la mayoría en página 11 de la presente sentencia cuando indica que la responsabilidad solidaria del agente , *"...tiene una excepción regulada en convenio centroamericano sobre la materia de valoración aduanera, excepción que la misma Ley General de Aduanas respetó, en vista de la jerarquía normativa del convenio..."*

Por el contrario, la excepción que contiene dicha regla es la apuntada supra y que está contenida también en un convenio centroamericano que es el que regula el tema y no en la ley de valor, que aún cuando también es de rango comunitario, es norma especial para la base imponible del cálculo del DAI, únicamente. Este tema lo retomaremos posteriormente.

Así, volviendo a las regulaciones sobre la solidaridad, el artículo 16 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT), establece dentro de los efectos de la solidaridad los siguientes:

- "...a) La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores, a elección del sujeto activo;*
- b) El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás;..."*

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

En consecuencia, puede la Administración Aduanera, cuando determine la existencia de sumas pendientes de cancelar, elegir si dirige su acción cobratoria contra el consignatario o consignante de las mercancías (según se trate de importaciones o exportaciones), o bien, contra el agente aduanero que en su carácter de representante legal de su mandante, actuó en el despacho aduanero de las mercancías. (ver además artículo 33 de la L.G.A.)

En este mismo sentido la doctrina ha definido y caracterizado al instituto de la solidaridad en los siguientes términos:

“Se configura la solidaridad pasiva tributaria cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan ligados mediante vínculos obligacionales al cumplimiento de la misma prestación. Estos vínculos son autónomos en el sentido de que el fisco puede exigir la totalidad de la prestación a cualquiera de los sujetos pasivos en forma indistinta, pero desde el momento que integran una sola relación jurídica tributaria por entidad de objeto (“idem debitum”) son también interdependientes, y así, extinguida la obligación para uno de los deudores, queda extinguida también para los restantes.

La identidad de objeto es un elemento esencial, dado que unifica la relación jurídica tributaria principal y otorga fundamento a la solidaridad tributaria...

La solidaridad puede quedar establecida entre disímiles tipos de sujetos pasivos. Así, tenemos en primer lugar la solidaridad entre diversos contribuyentes entre sí, cuando sean plurales. Se trata, en este caso, de distintos sujetos pasivos “realizadores” del hecho imponible y, por ende, deudores a título propio...

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

También puede haber solidaridad entre el contribuyente (sujeto pasivo realizador del hecho imponible) y el responsable (sujeto pasivo ajeno al hecho imponible), así como entre diversos responsables entre sí. Estas diferencias entre sujetos pasivos que quedan comprendidos en una misma obligación tributaria mediante la solidaridad, hace hablar a la doctrina de solidaridad horizontal cuando se configura entre personas que ocupan la misma posición en la relación jurídica tributaria principal (contribuyentes entre sí o responsables entre sí), o sea, entre personas que son deudoras a la Administración por igual concepto, y solidaridad vertical si se da entre quienes no son deudores por el mismo concepto. Así, hay solidaridad vertical entre el contribuyente y el responsable cuando la Administración puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos, pero se requiere la realización del hecho imponible, que sólo en cuanto al primero puede verificarse...

Analizando específicamente el caso de solidaridad entre contribuyente y responsable, observamos que este último se halla jurídicamente o económicamente conectado de alguna manera al contribuyente, y el legislador tiene en cuenta ese nexo para hacer generar a su respecto la obligación sustancial de pagar el tributo una vez realizado el hecho imponible.

Esto significa que el responsable solidario es ajeno a la capacidad contributiva cuya exteriorización se valoró para constituir jurídicamente el tributo y atribuirlo a una persona, y, por consiguiente, está al margen de la circunstancia fáctica tributaria.

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Por ello es que sólo puede ser instituido expresamente por ley y que no debe soportar en su patrimonio la carga del tributo, siéndole concedida la facultad del resarcimiento...”

Todo lo anteriormente dispuesto tanto a nivel doctrinario como normativo, considera la mayoría que no aplica, cuando se trate de ajustes de impuestos generados por diferencias en el valor declarado, puesto que estiman que el artículo 86 párrafo V, de la LGA, establece una excepción a la solidaridad genérica del agente y limita su responsabilidad exclusivamente a transcribir en la declaración en forma exacta los datos contenidos en la declaración del valor suministrada por el importador. Además de que las obligaciones y responsabilidades sobre esta materia, la Ley de Valor la circunscribe al importador. Por lo que de todo tipo de responsabilidad (patrimonial, sancionatorio, administrativo), está eximido el agente en materia de valoración de mercancías. Razón por la que discrepamos.

C- Sobre la Legislación Centroamericana sobre el valor aduanero de las mercancías.(Ley 7005)

En la sentencia 80-99, la mayoría en el apartado que denominó Análisis sobre la normativa en materia de valoración aduanera, cita por una parte, los artículos tanto de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías (artículos 16, 17, 19 y 20) como de su Reglamento (artículos 38 y 39), de los cuales en su criterio, se desprende que las obligaciones y responsabilidades respecto al valor de la mercancía se limitan exclusivamente en la persona del consignatario o el importador y no se hace referencia alguna al agente aduanero. Por el contrario, indican, el artículo 19 de la citada ley, es claro al señalar que la notificación debe efectuarse al

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

“importador”, porque así se dispone en forma expresa y no hace referencia en ningún momento al agente.

Agrega, ese voto de mayoría, que en ese sentido no se puede obviar que la normativa de valoración constituye norma especial que está contenida en un Convenio Centroamericano, cuya jerarquía es de segundo grado respecto a la Constitución Política, de ahí que su validez no se ve afectada por el artículo 97 del CAUCA II, que aunque es norma posterior, es de carácter general para la materia aduanera y no para la materia de valoración que resulta ser especial.

Ante tal posición, las suscritas en nuestro razonamiento separado, hicimos ver que si bien compartíamos que tanto a nivel comunitario (Ley de Valor y su Reglamento) como a nivel nacional (Ley General de Aduanas y su Reglamento), la obligación y en consecuencia la responsabilidad por la declaración del valor aduanero de las mercancías y su exactitud es directa del importador - consignatario, quien queda en principio sujeto a todo tipo de responsabilidad, cuando se demuestre la inexactitud de los datos declarados bajo fe de juramento, sin embargo, ello no era óbice para que aún así se considerarse al agente aduanero, solidario en materia de valor. Sostuvimos en ese momento:

“A partir de esa premisa innegable, la mayoría llega a la conclusión en nuestro criterio infundada, puesto que no se deriva necesariamente de la premisa inicial, de que en materia de valoración no existe representación del importador por parte del agente aduanero por que la ley excepciona en esa materia la responsabilidad solidaria del agente, limitando su participación únicamente a la transcripción exacta en la declaración del contenido de la declaración de valor suministrada por el importador. Confunde además la mayoría, lo que son las normas sustantivas y las normas

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

procesales, además de que no reconoce los efectos legales que la figura del mandato implica. Veamos :

1. Lo esencial que consideró la mayoría para anular es que el procedimiento administrativo se inicia contra una persona que no es la obligada, por que el artículo 19 de la Ley 7005, establece expresamente que debe notificarse al "importador" y que el procedimiento se inicia contra el agente. Debe reseñarse en primer término, que la norma contenida en el artículo 19 de comentario, es una norma sustantiva, que establece la facultad o atribución a la administración aduanera de investigar el valor aduanero declarado y en su caso efectuar los ajustes o alcances que correspondan, siempre que lo realice dentro de los límites establecidos por dicho artículo. Consecuentemente, con lo que venimos sosteniendo el artículo señala que ese ajuste se le debe notificar al importador por que es él el responsable por la declaración de valor. O sea, que lo que la norma dispone es que el ajuste lo deberá soportar finalmente el importador que es el sujeto pasivo, de la obligación tributaria aduanera, en forma directa por que es quien realiza el hecho generador.

Así la norma de comentario, por ser de carácter sustancial y especial para la materia de valoración no entró a regular la forma y medios de notificación, por que ello no es propio del tema de la valoración. Interpretar como lo hace la mayoría que por que no se notifica en forma personal y directa al importador, constituye un vicio del procedimiento que genera su nulidad, es desde nuestro punto de vista una posición inaceptable, por que desconoce que en otras ramas del derecho existen figuras que permiten que otras personas actúen en representación del legalmente obligado por lo que lo actuando por ellos se imputa al representado, siempre que actúen dentro del mandato concedido. E incluso, hasta la legislación, en cierto supuestos, obliga a que se nombren agentes residentes, sólo para efectos de oír notificaciones (que no es el caso), las cuales surten todos los efectos legales.

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Precisamente en materia aduanera, el CAUCA II y la legislación nacional, establecen que el agente aduanero es el representante legal de su comitente para efecto del despacho aduanero y de los actos que se deriven de él. Por lo que la posibilidad de notificar al importador en la persona del agente aduanero es totalmente válida, no solo en la materia de valoración sino en los términos del artículo 33 párrafo II de la LGA y no compartimos el razonamiento de la mayoría, de que al no ser solidariamente responsable el agente en esta materia, entonces éste (el agente) no es su representante y por tanto, no se le puede notificar el ajuste de valor. Olvida la mayoría, que una cosa es la representación legal y otra la de la responsabilidad, sea esta solidaria o subsidiaria. Para que exista la primera no necesariamente debe existir la segunda. Es decir, jurídicamente es posible que exista una representación legal sin que necesariamente exista responsabilidad solidaria entre representado y representante y no por ello, se debe descartar la figura del mandato. En otras palabras, lo consignado por la mayoría en el sentido de que al agente aduanero por ser como regla general el representante del importador, se le puede notificar todas aquellas actuaciones derivadas del despacho aduanero, salvo en materia de valoración que por mandato del artículo 19 de la Ley 7005 se le debe notificar al importador, se cae por su propio peso, pues se desconoce el alcance y efecto de la figura del mandato y la representación legal del agente claramente establecida por la ley. Amen de la exigencia que la Ley General de Aduanas en su artículo 37 hace respecto de la intervención obligatoria del agente de aduanas en determinados regímenes aduaneros.

2. Una posición como la sostenida por la mayoría, podría llevar al absurdo de interpretar que como en materia de valoración el agente no representa al importador, cuando éste deba presentar un reclamo por ejemplo por cobro indebido, que es un acto derivado del despacho, no podría hacerlo por medio del agente, sino en forma

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

directa. O que cuando durante el proceso del despacho de las mercancías, se presenta algún problema respecto del valor declarado, la aduana deba suspender el proceso del despacho, con el consecuente atraso para el importador hasta que se logre notificarle directamente la incidencia, toda vez que no podría notificarle por medio de su agente aduanero, ya que al no ser su representante, la notificación que se le haga no sería válida.

3. Por otra parte no lleva razón la mayoría al estimar que ante un posible conflicto de normas entre el artículo 19 de la Ley de Valor y el artículo 97 del CUACA II que establece la solidaridad del agente, prevalece lo dispuesto por el artículo 19, por ser norma especial en materia de valoración y la otra una norma general, puesto que el tema de la notificación y la responsabilidad solidaria, no es un tema relacionado con la materia de valor por lo tanto no está regulado por dicha ley, sino más bien por los otros cuerpos normativos que la mayoría denomina generales, que son los que regulan los temas de comentario. Contrario a lo dispuesto por la mayoría, no consideramos que existe un eventual conflicto entre ambas normas que la ley de valor no regula la materia, sino que a efecto de definir la correspondiente se debe acudir al CAUCA II y la LGA. En efecto la legislación de valor no define ni resuelve el tema el tema de la solidaridad o no del agente en esa materia, simplemente se limita a establecer a quien corresponde su declaración, sin perjuicio (por que no está prohibido) que existe otros responsables por deuda ajena (como el caso del agente), que claramente viene a disponer un convenio, también centroamericano y de la misma jerarquía que la Ley de Valor.”

Y más adelante , retomando el tema, señalamos en nuestra nota a la sentencia 80-99:

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

“En primer término reiteramos lo dicho anteriormente de que el tema sobre la solidaridad no está regulada por la Ley de Valor ; sino por el CAUCA II y la LGA. La Ley de Valor únicamente se refiere al responsable directo, al importador, que es el que realiza el hecho imponible, haciéndolo responsable por la declaración de valor indudablemente. Pero ello nada tiene que ver con la solidaridad o no de agente, que sería un responsable por deuda ajena, por lo que todos los argumentos dados por la mayoría en ese sentido no son atendibles.”

Ante nuestras alegaciones la mayoría rectifica y aclara ahora su posición en el presente caso, en dos aspectos esenciales, a saber:

1-Reconoce que sí hay representación legal entre agente aduanero e importador, aún en materia de valor, según expusimos anteriormente. Ello en nuestro criterio implica que entonces sí se le puede notificar al agente aduanero un ajuste de valor, en el tanto es el representante del importador, no obstante lo que dispone el artículo 19 de la ley de valor, con lo cual entonces es correcto lo señalado por las suscritas en el sentido de que lo dispuesto por dicho artículo 19 no tiene nada que ver con el tema de la solidaridad, pero que según lo posición de mayoría en la sentencia 80-99 y en el presente caso, constituye uno de los pilares esenciales sobre los que se fundaba la no solidaridad en materia de valor, además del artículo 86 de la Ley de Aduanas, al que más adelante nos referiremos.

2-Señala la mayoría en esta sentencia N°045, que *“La legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, es un cuerpo normativo que contiene normas sustantivas y técnicas dirigidas a regular la valoración de mercancías; también contiene normas de procedimiento, sancionatorias y de organización, siendo en ese sentido un cuerpo*

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

normativo completo, pero de igual forma deja a la regulación interna de cada país suscriptor del convenio otros relacionados con las materias señaladas”(el resaltado no es del original)

Con tal manifestación pretende la mayoría, salvar lo indicado por las suscritas en el sentido de que se confunde lo que son normas sustantivas y de procedimiento, pues hacemos ver que el tan citado artículo 19, en realidad constituye una norma sustantiva que refiere a la posibilidad de la autoridad aduanera de revisar y ajustar el valor declarado y no una norma que regule el régimen de responsabilidad de los sujetos que resulten obligados al pago de los ajustes que en materia de valor se generen, que como dijimos es regulado por el CAUCA II y la Ley General de Aduanas. Por lo que aún reconociendo la mayoría que la ley de valor contiene además normas de otro orden que no refieran exclusivamente al tema de valoración, tampoco se logra consolidar la tesis de que sea tal cuerpo normativo centroamericano el que regula lo pertinente a la solidaridad.

Y ello es así, además de por las razones ya apuntadas, por lo indicado correctamente, desde nuestro punto de vista, por el Lic. Reyes Vargas en su voto salvado, en el sentido de que la legislación centroamericana de valoración, constituye uno, de los varios instrumentos centroamericanos, que conforman nuestro nuevo Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano que adoptaron los países del área en la época de los años ochentas, con el objetivo de rescatar el avance de la integración centroamericana que se remontaba a los años sesentas y de esa forma reactivar o replantear dicho proceso, tal y como se deduce claramente el Artículo 1 del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano. Así, se emite en el año 1985, la citada legislación sobre valoración aduanera, que fue incorporada a nuestro ordenamiento jurídico

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

por ley N°7005 del 27-9-85, para establecer las normas que regularían el valor aduanero de las mercancías, para la aplicación de los derechos arancelarios ad-valorem, tal y como dispone el artículo 1 de la Ley 7005. Al emitir dicha normativa, se tiene conciencia a nivel comunitario, que todavía está pendiente de emitirse otros instrumentos que también van a venir formar parte del Régimen Centroamericano, no sólo porque así se había dispuesto expresamente en el artículo 3 y el Transitorio Séptimo del Convenio, sino por disposiciones contenidas en la misma legislación de valor, en las que se evidencia que se deberá emitir una nueva legislación regional en materia aduanera, por ejemplo en el Transitorio Segundo de dicha ley, en la que se refieren las reclamaciones y recursos al CAUCA I y su Reglamento, en tanto se emite la nueva normativa.

Así las cosas, y según el acuerdo de los países del área el 7 de enero del año 1993, se adopta el “Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano II”, conocido en nuestro medio como CAUCA II, aprobado por nuestra Asamblea Legislativa con la ley N°7485 del 6 de abril de 1995, y vigente para Costa Rica desde el 1 de julio de 1996, en el cual se señala expresamente que el mismo se emite a fin de armonizar sus disposiciones con el resto de los instrumentos, en particular con los que constituyen el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano (dentro de los que se ubica la ley de valor), además de que se dispone, que es éste instrumento CAUCA II, y no otro, el que establece la legislación aduanera básica y de obligatoria aplicación en los países signatarios.

En efecto dispone el considerando II: *“Que el proceso de actualización de la legislación de integración centroamericana que se está siguiendo, exige la modernización del Código Aduanero Uniforme Centroamericano II, a fin de armonizar sus disposiciones con el resto de instrumentos, especialmente los*

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

que constituyen el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano” (el resaltado no es del original)

Y el artículo 1 del Código dice: *“El Código Aduanero Uniforme Centroamericano II establece la legislación aduanera Básica y de obligatoria aplicación en los países signatarios, conforme a los requerimientos del Mercado Común y del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano”.* (el resaltado no es del original)

Tenemos entonces que el CAUCA II, del mismo rango en la escala jerárquica de las fuentes del derecho en nuestro sistema jurídico que la ley de valor, norma posterior a la legislación de valor, que vino a armonizar y a complementar el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano y a establecer la normativa aduanera básica, y que no es norma general frente a la normativa especial de la ley de valor, como sostiene la mayoría, sino que por el contrario, **son dos normas comunitarias que regulan aspectos o temas diferentes, por lo que no existe conflicto o contradicción de normas porque cada una de ellas resulta plenamente aplicable en el tema que cada una trata, siendo el CAUCA II y no la ley de valor la que vino a regular el tema de la solidaridad del agente aduanero (como también lo hacía el CAUCA I en el artículo 32), estableciendo como regla general la solidaridad del agente, sin ninguna excepción más que cuando declare las mercancías bajo el sistema de autodeterminación, en cuyo caso, según dijimos supra, lo hace directamente responsable ante el Fisco, es decir, le agrava su responsabilidad, sin que exista ninguna norma en dicho Código que venga a eximir al agente de responsabilidad solidaria por el pago de las obligaciones aduaneras en las que intervenga. Por el contrario, el CAUCA II vino a reforzar la responsabilidad del agente, considerándolo**

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

expresamente auxiliar de la función pública aduanera y eliminando la posibilidad de autorizar a futuro, agentes aduaneros, persona jurídica, en donde la responsabilidad pueda diluirse dentro de la figura de la persona jurídica, y únicamente permite que sean autorizados en su carácter de persona natural, lo cual es retomado luego por nuestra ley de aduanas. (ver artículos 94 y Transitorio Unico del CAUCA II y artículos 33, 253 y 254 de la Ley General de Aduanas). En consecuencia es nuestro criterio que no es posible fundamentar en normas de carácter comunitario la no solidaridad del agente aduanero en materia de valoración, porque de la normativa según lo expuesto, se deriva por el contrario un régimen severo de responsabilidad para el agente. Descartada tal posibilidad, veamos lo que sobre el tema dispone la Ley General de Aduanas.

D- Normativa contenida en la Ley General de Aduanas

Finalmente apunta la mayoría que la Ley General de Aduanas, acorde con la normativa centroamericana de valoración mantiene el principio de concentrar en la figura del importador, las obligaciones en materia de valoración, según se desprende del artículo 248 de dicha ley. Sin embargo, estima la posición de mayoría que es el artículo 86 de la Ley General de Aduanas, la "...norma expresa que limita la responsabilidad del agente aduanero en materia de valoración aduanera...", y por ello se estudia en forma íntegra, para lo cual la mayoría transcribe las consideraciones que sobre el tema hizo en la referida sentencia 80-99, pero hace de previo una aclaración respecto a la ubicación de la norma dentro del esquema de la Ley de Aduanas, ello generado por la objeción que las suscritas hicimos en nuestra nota a la sentencia 80-99 sobre ese particular.

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

En efecto, en resumen en aquella oportunidad la mayoría sostuvo(lo cual reitera ahora), que en cuanto a ubicar el artículo 86 lo encontramos en el Título relativo a los procedimientos comunes a cualquier régimen, específicamente en el capítulo correspondiente a la declaración aduanera. Que en el párrafo III y IV el legislador dispuso claramente la obligación del agente aduanero de declarar bajo fé de juramento una serie de información bajo su entera responsabilidad, dentro de la cual no se dispuso lo relativo al valor aduanero de las mercancías, lo cual resulta lógico por cuanto los datos que se exigen al agente son aquellos que son de pleno conocimiento del agente aduanero o que en su defecto, datos que puede verificar empleando los procedimientos previsto en la misma Ley General de Aduanas (ejemplo el examen previo). En tanto la información concerniente al valor aduanero no puede el agente determinar con entera exactitud el mismo, por que se desconocen algunos elementos, por ejemplo los términos de la compraventa, por lo que está en principio sujeto a la información que le suministre el importador en una relación que se presume de buena fe.

Que el legislador en el párrafo V dispuso que cuando se exigiera un certificado o declaración en materia de valoración aduanera u origen de las mercancías "...la responsabilidad del agente aduanero se limitará a transcribir fielmente la información respectiva que debe consignar en la declaración aduanera ; sin perjuicio de su obligación de conservar los documentos que la respalden".

Recapitulando lo expuesto, la mayoría hace las siguientes acotaciones :

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Que el agente será responsable directo con sus consecuencias, cuando se compruebe que omitió, falsificó o alteró datos en materia de valor que estaba obligado a transcribir.

También será responsable directo cuando en virtud del artículo 20 de la Legislación del Valor Aduanero, se compruebe que incurrió en defraudación fiscal relacionada con el valor aduanero.

Que de acuerdo con la legislación de valor, la obligación de presentar una declaración de valor aduanero es del importador, la cual se rinde bajo fe de juramento, que implica que los datos son ciertos y correctos.

Cuando se presenta un certificado o declaración de valor la responsabilidad del agente se limita a transcribir la información de ese documento a la declaración aduanera.

Que la no exigencia de declarar bajo fe de juramento el valor, no es una omisión del legislador sino que guarda toda lógica desde el punto de vista formal y material, por que dicha obligación se estableció para otro sujeto, el importador y que esa limitación de responsabilidad es genérica, trátase de materia sancionatoria o tributaria, restringiendo la potestad sancionadora de la administración , así como la facultad de elegir entre importador y agente aduanero para iniciar procedimiento ordinario dirigido al cobro de diferencias de impuestos derivados de un ajuste del valor declarado. Agrega la mayoría “... En tal sentido no se podría hacer distinción de la normativa tributaria sin base jurídica alguna y donde la ley no lo hace, por cuanto en materia de responsabilidad la ley es la que debe señalar expresamente el sujeto responsable y está prohibida la interpretación analógica en esta materia. Analizando íntegramente el ordenamiento, la conclusión que la normativa dispone es que la responsabilidad

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

del agente se limitará...”, no establece qué tipo de responsabilidad, sea penal, administrativa o patrimonial, por lo que en principio debe partirse de una eximente de responsabilidad genérico, excepto que se compruebe la existencia de dolo o culpa en la actuación del agente, donde será responsable directo en los términos del artículo 20 de la legislación de valor...”

Más aún se señala que la obligación del importador de declarar bajo fe de juramento se establece dos veces, una cuando confecciona la declaración de valor y otra cuando lo hace al reverso de la factura comercial por mandato del artículo 248 de la Ley General de Aduanas, lo que refleja el énfasis que se pone en esa obligación del importador.

Sería ilógico y contrario al orden jurídico, tener al agente como responsable de los impuestos dejados de percibir por problemas con el valor, si la obligación se limita a la transcripción del contenido de los documentos específicos, siendo que si existe un dato inexacto, fue suministrado por el importador.

Que es la misma Ley General de Aduanas la que hace una salvedad y limita la responsabilidad del agente en materia de valor y que si bien el artículo 36 es una norma genérica, de igual forma el artículo 86 es norma especial que regula y limita la responsabilidad del agente aduanero.

Ante tales argumentos las suscritas apuntamos en la nuestra nota a la sentencia 80-99, lo siguiente, y que ahora reiteramos:

“Restaría en consecuencia por analizar, si es el artículo 86, como se sostiene, el que crea la excepción que señala la mayoría, puesto que del CAUCA II y

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

la Ley General de Aduanas, en el artículo 36 es indudable la solidaridad del agente de aduanas sin excepción alguna. En tal sentido debe apuntarse inicialmente que no lleva razón la mayoría al señalar que la norma del artículo 36 es general y la del 86 es especial sobre la responsabilidad del agente, por lo que ante conflicto de normas prevalece ésta última, por el contrario la norma del 86, no se ubica dentro del articulado correspondiente al agente aduanero y su responsabilidad, como sí lo está el 36, sino que más bien está en el Capítulo donde se regula la declaración aduanera, su información y formalidades y requisitos, resultando la norma especial en materia de responsabilidad la del artículo 36 y no la 86, puesto que para definir el rol y la responsabilidad del agente aduanero, es el capítulo respectivo al agente, al que debemos acudir y no a la forma de presentar las declaraciones aduaneras, que constituye un tema diferente, si bien igualmente importante (relativo a deberes formales no fiscales).

Por otra parte, coincidimos en que el legislador dispuso en el artículo 86 supra, que la responsabilidad del agente se limita a transcribir fielmente lo consignado por el importador en la declaración de valor, lo cual en efecto es lógico y coherente con el esquema planteado por la Ley de Valor, puesto que la obligación como hemos dicho, de declarar el valor es del importador y no del agente que se limita tan sólo a transcribirla.

Ello que es claro, confunde a la mayoría, cuando se trata del tema de la responsabilidad solidaria. Una cosa es quien es el obligado al deber formal de efectuar la declaración de valor, no quedando duda que es el importador y otra cosa muy distinta es quien o quienes resulten por disposición legal obligados al pago, por una deuda ajena, como lo prescriben los principios y

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

disposiciones tributarias aduaneras. Se trata en la especie de entender y aplicar correctamente lo que significa ser responsable por el pago no por propia obligación, sino por una obligación ajena que por imperio de la ley debe pagar, lo cual no está regulado en el artículo 86 sino en el artículo 97 del CUACA II y 36 de la LGA. A más abundar, véase precisamente como, desde el punto de vista técnico-legislativo, la estructuración y regulación de los deberes formales relativos a la declaración aduanera y los deberes tributarios que como responsable corresponden al agente aduanero, se encuentran correctamente diferenciados así :

El CAUCA II en el Título II denominado " Del Despacho Aduanero de las Mercancías" Capítulo V "De la Declaración de las Mercancías" dispone :
"artículo 30 .- Las declaraciones aduaneras deberán ser presentadas por los agentes de aduana quienes comparecerán en representación de terceros en cualquier despacho aduanero. (...) "Artículo 34.- *La persona que presente una declaración en representación de otra será solidariamente responsable con ésta de la exactitud y veracidad de los datos consignados en la declaración. (...)*. De manera que es aquí precisamente en el Capítulo "De la Declaración de las Mercancías" en el que y respecto de dicho deber formal se establece una responsabilidad solidaria del agente en cuanto a la exactitud y veracidad de los datos consignados en la declaración. Por el contrario es el Título IV Capítulo IX "Del Nacimiento de la Obligación Tributaria y de los Sujetos Activo y Pasivo" artículo 71 , que se regula la existencia de otros responsables a más del contribuyente de la obligación tributaria, con especial referencia del agente aduanero,, lo cual y para que no haya duda viene a reafirmar el legislador en el Título VII Capítulo XV cuando al regular la figura del agente aduanero y su régimen de responsabilidad dispone en el artículo 97 como una de sus características

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

obligacionales, la de ser responsable solidario por el pago del adeudo. Este esquema estructural es plenamente aplicable a la LGA, que de igual forma regula en un Capítulo (el segundo del Título VI) lo correspondientes a los deberes formales relativos a la “Declaración Aduanera”, artículos 86 y siguientes en tanto lo correspondiente a la calidad de responsable como a la de obligado solidario al adeudo tributario del agente aduanero se regula en el Capítulo II a partir del artículo 33 enfatizándose en los numerales 36 y 37.

En efecto, la responsabilidad solidaria que se atribuye en forma genérica al agente, en nuestro criterio sin ningún tipo de excepción, por la totalidad de la deuda tributaria que es una sola (y que para establecer su cuantía convergen una serie de elementos que deben considerarse, pero que aisladamente ninguno de ellos es suficiente para hablar de obligación tributaria.), se deriva de la representación legal que ejerce respecto del importador-consignatario de las mercancías. Así, constituyen la consecuencia económica derivada de la representación, el vínculo establecido en virtud del mandato y no como argumenta la mayoría, que la solidaridad deriva de que sea suya la obligación de declarar el valor aduanero.

Tan es así, que el responsable tributario no es al que corresponde soportar en su patrimonio la carga del tributo, por ello se da la posibilidad de resarcir o repetir contra el sujeto obligado (importador) las sumas que haya cancelado al Fisco (ver artículo 96 b) CAUCA II y 39 de la LGA) ; es decir, como señala la doctrina, el responsable solidario “... está al margen de la circunstancia fáctica tributaria.”, sin embargo, debe responder por el pago de las sumas de impuestos que se genere por cualquier concepto...

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Reiteramos entonces, que la solidaridad no se establece para la persona directamente obligada, por ser quien realiza el hecho generador de obligaciones, como sería el importador, sino más bien para un sujeto no obligado, que en virtud de que la ley lo coloca en posición de responder, debe cancelar el adeudo.

Es por ello que independientemente de que conforme con la normativa de repetida cita, sea el importador el responsable por declarar correctamente el valor, legalmente en caso de ajustes, la normativa faculta a que se pueda dirigir el cobro contra el agente en caso de diferencias de impuestos.

Obviamente, si como apunta la mayoría, se demostrara que un determinado caso, el agente participó en la alteración, etc. de datos que influyen en el valor, tendrá eventual responsabilidad de otro tipo (penal, sancionatorio, etc.) pero será por su actuación directa y no por ser responsable tributario.

Debe también acotarse que si en efecto el legislador hubiese querido excepcionar de responsabilidad solidaria en materia de valor, así lo hubiere establecido en el capítulo correspondiente al regular ese tipo de responsabilidad, en el artículo 36, y por el contrario lo dejó genérico, lo cual también es coherente con el nuevo papel y rol bajo el cual la recién promulgada legislación aduanera que concibe a este auxiliar como un verdadero colaborador de las autoridades aduaneras, por lo que le estableció una responsabilidad solidaria que en todo caso ya estaba establecida a nivel comunitario y que es acorde con el espíritu y finalidad de dicha legislación.”

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Ante tales argumentaciones la mayoría lo que agrega diferente en este caso, es que no importa la ubicación de las normas sino su contenido. Dice la mayoría en la página 14:

“De previo y para aclarar el presente criterio jurídico, base fundamental que brinda la solución al caso, es necesario señalar que el capítulo en el que se encuentra esta norma es el de la declaración aduanera y el tema que nos ocupa es el de la responsabilidad, pudiendo alegarse por tanto, que al no estar ubicado el párrafo quinto del artículo 86, en el apartado de la responsabilidad solidaria, el mismo no se refiere a ese tipo de responsabilidad. Valga decir sobre el particular, que la ubicación de una norma dentro de un determinado título o capítulo de un cuerpo normativo, no determina su contenido, alcance ni su naturaleza, porque se puede estar por ejemplo frente a un problema de concordancia de normas. En respaldo de lo anterior, véase los votos de la Sala Constitucional 1486-98 del 04 de marzo de 1998 y 2493-98 del 15 de abril de 1998, donde se alegaba que la mora era una sanción por estar ubicada precisamente en el Título III, relativo a los Hechos Ilícitos Tributarios, Capítulo II, Sanciones Administrativas del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, vigente antes de la última reforma de la Ley 7900, pero la Sala en forma atinada resuelve que “...como bien lo señala la Administración recurrida, la naturaleza jurídica de los intereses y la mora no es la de una sanción, sino más bien una medida compensatoria...”, en el caso de marras la situación es similar, al encontrarse la norma en un capítulo al que en principio podría pensarse le corresponde.”(el resaltado no es del original).

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Sobre el particular y para comenzar valga decir, que resulta claro en el presente caso, que a diferencia de lo sostenido en la sentencia 80-99, el fundamento de la mayoría respecto de la no solidaridad del agente aduanero en materia de valoración, ya no incluye el artículo 19 de la Ley de Valor, sino que se desprende de la frase resaltada en esta última cita, “la base fundamental que brinda la solución al caso”, es el artículo 86 de la Ley General de Aduanas, y de ahí el estudio íntegro que de la norma hace la mayoría. Con ello entonces tendríamos que la discusión quedaría planteada entre lo que dispone la norma comunitaria CAUCA II y el artículo 36 de la Ley General de Aduanas, que establecen la solidaridad sin ninguna excepción por la materia, salvo cuando el agente utilice el sistema de autoliquidación, según expusimos, frente a la norma del artículo 86 de la misma Ley de Aduanas, que refiere a la forma de realizar la declaración aduanera.

Y no es que no compartamos lo señalado por la mayoría en el sentido de que en definitiva lo que interesa es el contenido de la norma y no su ubicación, sino que precisamente por el contenido de ambas norma (36 y 86 de la LGA), no puede sostenerse que la norma del artículo 36 establece la responsabilidad genérica del agente aduanero, frente a una norma especial (art.86), que es especial sobre el tema de la responsabilidad, y que limita dicha responsabilidad solidaria en el caso del valor de las mercancías, puesto que esta última lo que establece es que, cuando el agente elabore la declaración aduanera, respecto al valor debe transcribir fielmente lo que el importador estableció en la respectiva declaración de valor, sin que se le exija ninguna otra diligencia adicional, para demostrar por ejemplo la veracidad de lo establecido en dicha declaración de valor. Es decir, lo que se regula es la forma en que debe efectuar la declaración, sin perjuicio de que ante un posible ajuste se pueda establecer la responsabilidad solidaria

del agente, en virtud de la representación legal que ejerce respecto de su cliente, pero que en definitiva no será el agente quien deba soportar el adeudo, sino que la legislación establece mecanismos para recuperar de su cliente el dinero pagado por él.

En consecuencia y de todo lo expuesto las suscritas concluimos que la notificación de ajuste del valor aduanero efectuada en la persona del agente aduanero, produce efectos legales en el importador, en virtud de actuar aquel como representante de este último.

V. **PRESCRIPCIÓN ADUCIDA.** Por las mismas razones apuntadas, no es viable la declaratoria de prescripción que solicita el recurrente, toda vez que el acto de apertura del presente procedimiento se realizó dentro del plazo de 90 días previsto por la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías.

VI. **SOBRE LA IMPUGNACIÓN DEL DICTAMEN N°DVA-942-97 DEL 4-11-97:** En relación con este punto debe aclararse, que como bien lo ha señalado el recurrente y además así consta en expediente, la impugnación del dictamen DVA-942-97 del 4-11-97, constituye parte de las pretensiones del interesado pero un procedimiento administrativo independiente, que se lleva a cabo en relación con otra declaración aduanera que no es la que se discute en este asunto, razón por la cual no es un aspecto que deba ser considerado en la resolución del caso concreto.

VII. **ANÁLISIS DEL CASO:** Respecto al fondo del asunto resta por analizar si es correcto lo actuado por la Administración, al revalorar las mercancías de referencia, por cuanto la discusión inicial en relación con el cobro de los Derechos Arancelarios a la Importación, quedó solventada a partir de la

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

resolución N° RES-DCF-403-98 del 14-de octubre de 1998 que es el acto final del procedimiento, en la que se acogió la pretensión del recurrente en ese sentido al concederle el beneficio establecido por el artículo 55 de la Ley General de Aduanas.

Se desprende del traslado de cargos efectuado en este caso, que la mercancía se revaloró siguiendo el criterio de mercancía idéntica proveniente del mismo país de origen, desalmacenada con declaración aduanera N° 3000731 del 26-11-97, según el oficio DVA-942-97 del 4 de noviembre de 1997.

En cuanto a los fundamentos propiamente del dictamen DVA-942-97, que es el que se utiliza para la revaloración el ONVVA señala:

“Que en cotizaciones que constan en la base de datos de esta Oficina utilizadas para verificar el valor declarado de los frijoles negros, se indican precios que oscilan entre \$591.00 y \$754.00 la tonelada métrica. Por tanto, el Organismo Nacional de Valoración y Verificación establece un valor FOB para los frijoles procedentes de Canadá del citado proveedor amparados a la declaración aduanera 300731 del 26 de noviembre de 1997 de \$653.00 la tonelada métrica. Lo anterior, sin perjuicio del estudio que esta Oficina practique a la totalidad de los documentos de la transacción comercial que debe aportar el importador”

Ante tal planteamiento, lo único que señala el interesado en el escrito de oposición al traslado de cargos, es que el dictamen de referencia se encuentra impugnado debido a omisiones formales que vician dicho acto de nulidad absoluta y además que conforme con los documentos ese valor no guarda relación alguna con los precios reales de adquisición de la mercancía.

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Posteriormente cuando se emite el acto final del procedimiento con resolución N°RES-DCF-403-98 del 14-10-98, la Administración modifica su pretensión inicial de valorar la tonelada métrica de frijol en \$635.00 como se indicó en el traslado, y en su lugar estima que el valor que se debe establecer es de \$450.00. Lo anterior en virtud de que el ONVVA había para entonces concluido el estudio que realizaba sobre la importación de frijoles negro de origen canadiense, rindiendo el informe final en fecha 20 de abril de 1998, con oficio DVA-299-98, en el que se establecía este nuevo valor, y atendiendo además al principio de valoración de mercancía idéntica., lo cual en definitiva genera un adeudo pendiente de cancelar que asciende a 538.464.97 colones, más intereses, recargos y multas de ley, cuyo cobro es ordenado contra la Agencia Aduanal y contra el importador. (ver considerandos IV a VII la RES-DCF-403-98).

Así las cosas, si bien las suscritas estimamos que el traslado de cargos como acto inicial del procedimiento constituye una mera probabilidad de que eventualmente procede un ajuste al valor declarado y es precisamente lo que se pretende comprobar o desvirtuar con la realización del procedimiento. O sea, en esta etapa procesal todavía no hay revaloración o modificación a la base imponible. Precisamente refutar o comprobar los cargos de ajuste que se formulan, constituye la razón de ser del procedimiento iniciado, pues recordemos que uno de los principios generales del procedimiento administrativo, es el carácter contradictorio del mismo, donde las partes en el proceso, en este caso la Administración y el recurrente, exponen sus puntos de vista, para que luego del análisis de los argumentos frente al ordenamiento jurídico y las pruebas que consten en autos, se adopte la decisión final del procedimiento. Precisamente la razón de ser del procedimiento es garantizarle al administrado, que será escuchado antes de

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

que se tome cualquier decisión en su contra, con una amplia participación, donde puede exponer sus propios argumentos y rebatir los argumentos de la Administración. En efecto, la doctrina al referirse al carácter contradictorio del procedimiento administrativo, ha señalado que “... *En cualquier caso, es de esencia a todo procedimiento su carácter contradictorio, es decir, la posibilidad de que se hagan valer los distintos intereses en juego y que de esos intereses sean adecuadamente confrontados en presencia de sus respectivos titulares antes de adoptar una decisión definitiva*”.

No obstante lo señalado, además que desde nuestro punto de vista resulta válido legalmente, que conforme avanza el procedimiento surjan nuevos elementos de juicio ya sean aportados por el mismo interesado o gestionados por la Administración, como ocurre en este caso, en virtud de los cuales resulten cambios o ajustes en los cargos inicialmente formulados, también **es lo cierto que en cumplimiento del principio del debido de proceso, estos nuevos elementos deben ser puestos en conocimiento del interesado , a fin de que los analice , y si es su deseo tome las acciones que estime pertinentes dentro del procedimiento administrativo, puesto que ello le garantiza el ejercicio pleno de su defensa**, que tantas veces ha reiterado la jurisprudencia de la Sala Constitucional al reseñar que “ *el derecho a la defensa o derecho al debido proceso en materia administrativa comprende básicamente: a) Notificación al interesado del carácter y fines del procedimiento, b) derecho a ser oído y oportunidad del interesado para presentar los argumentos y producir la prueba que entienda pertinente, c) oportunidad para el administrado de preparar su alegación, lo que incluye necesariamente el acceso a la información y a los antecedentes administrativos vinculados con la cuestión de que se trate; ch) derecho del administrado de hacerse representar y asesorar por abogados, técnicos y otras personas calificadas; d) notificación*

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

adecuada de la decisión que dicta la administración y los motivos en que ella se funde, e) derecho del interesado de recurrir la decisión dictada.”

Sobre el particular debe acotarse, que si bien es cierto que en el caso concreto, el resultado del estudio realizado por el ONVVA es favorable al administrado si consideramos que vino a establecer un valor por tonelada métrica de frijol, más bajo que el determinado en el dictamen DVA-942, y desde ese punto de vista el cobro que pretende la administración se redujo, sin embargo, aún así se afectan los derechos de interesado por cuanto se le ajusta el valor declarado, aún cuando él ha sostenido que el valor por él consignado es el que corresponde al precio real del producto. De tal forma que es criterio de las suscritas que de previo a la emisión del acto final debió la administración poner formalmente en conocimiento de la parte el informe final rendido, y concederle oportunidad para que se refiriera al mismo. Dicha omisión en nuestro criterio genera indefensión al administrado con el dictado del acto final, que vicia el procedimiento con nulidad absoluta, a partir de que el vicio es cometido, conforme con la reiterada jurisprudencia de la Sala Constitucional. En consecuencia, respecto a las nulidades por vicio en el procedimiento establece el numeral 223 de la Ley General de la Administración Pública:

“1. Solo causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento.

2. Se entenderá como sustancial la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión causare indefensión”.-

Por lo que, debemos concluir que hubo vicios en la emisión la resolución **RES-DCF-403-98 del 14-10-98** antes indicada , lo cual la hace

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

absolutamente nula al igual que lo actuado con posterioridad a la misma, por omitir formalidades sustanciales al no poner en conocimiento del interesado el informe final rendido por el órgano de valoración, lesionándose los principios de legalidad y debido proceso contenidos en los numerales 11 y 39 de la LGAP y Constitución Política respectivamente.

Así, conforme además con el artículo 351 de la LGAP, que dispone que si al conocerse de un recurso de apelación, se determinase la existencia de algún vicio de forma de los que originan nulidad, como en el presente caso, se ordenará que se retrotraiga el expediente al momento en que el vicio fue cometido, salvo posibilidad de saneamiento o rectificación, que en el caso concreto, lo fue con el dictado de la resolución RES-DCF-403-98 del 14-10-98, resulta procedente decretar la nulidad absoluta de la citada resolución, para que la Administración enderece el procedimiento administrativo. Y por innecesario no se entran a conocer los demás argumentos del apelante.

Por lo expuesto las suscritas rechazamos el incidente de **nulidad planteado contra el acto de apertura N° RES-DCF-315-97** del 23-12-97 y anulamos lo actuado en expediente hasta la resolución **RES-DCF-403-98** del 14 de octubre de 1998 inclusive, proceda la Administración a enderezar el procedimiento.

Shirley Contreras Briceño

Elizabeth Barrantes Coto

Voto salvado del licenciado Reyes Vargas. No comparte el suscrito lo resuelto por mayoría, ni siquiera respecto de algunos de los resultandos y consideraciones de la presente resolución, y por ello salvo mi voto con fundamento en lo siguiente:

A.- SOBRE LOS RESULTANDOS.

Estima el suscrito como no relacionados con el presente recurso los resultandos III a VII. Lo anterior en razón de que refieren a actos y actuaciones inexistentes e insubsistentes en tanto este mismo Tribunal ha declarado su nulidad absoluta mediante sentencia 08-98 que corre a folios 167 a 181. De manera que toda referencia a actos inexistentes por haberse declarado su nulidad absoluta, resulta innecesaria y contraria a tal declaración.

B.- SOBRE LOS CONSIDERANDOS.

B.1- En la primera de sus consideraciones la mayoría señala la competencia del Tribunal, otorgada en el artículo 204 de la Ley de Aduanas, para conocer y decidir de los recursos de apelación contra los actos dictados por el Director General de Aduanas. Luego pasa a señalar que de dicha norma y otras que indica, el Tribunal tiene competencia para conocer en última instancia Administrativa de los recursos de apelación contra los actos dictados por el Servicio Nacional de Aduanas.

Ya, en numerosas ocasiones, ha señalado el suscrito que la norma del artículo 204, literalmente, otorga competencia al Tribunal para conocer y decidir de los recursos de apelación contra los actos dictados por la Dirección General de

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Aduanas, entendiendo por tal el órgano señalado en el numeral 11 y no el del artículo 12 de la Ley General de Aduanas.

B.2- Hace ver la segunda de las consideraciones que en la presente resolución no se conoce del incidente contra el oficio DVA-942-97 toda vez que "... dicho incidente no forma parte de este expediente, ...".

Aspecto que desde un principio ha sostenido el suscrito. No obstante y aunque resulta cosa ya juzgada por la sentencia 08-98 de este Tribunal dictada en este mismo asunto, si se considero para los efectos de anular lo actuado anteriormente alegando una conexidad entre ambas situaciones y obligando al suscrito a salvar su voto y provocando un retraso injustificado en la resolución del asunto.

B.3- En la tercera se sus consideraciones, señala la mayoría que son dos los recursos de apelación a resolver, a saber:

1. Recurso de Apelación contra la resolución que resuelve el incidente de nulidad interpuesto contra el acto inicial.
2. Recurso de Apelación contra el acto final.

Agrega que en virtud de lo anterior, y en conformidad con el numeral 195 de la Ley General de Aduanas es que se entra a conocer del incidente de nulidad.

Sobre este Considerando y válido para el encabezado de la resolución, importante aclarar que, en autos y en un único legajo llegan al Tribunal dos recursos de apelación como bien se indica, pero que y erróneamente en el encabezado se dice que es un recurso de apelación y un incidente. Lo cierto es

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

que trata como se dijo de dos recursos de apelación, el primero referido a procedimiento incidental establecido contra el acto de apertura del procedimiento, y el segundo contra el acto administrativo propiamente tal o acto final, y es el primero y único que la mayoría conoce y resuelve.

B.4- En el Considerando IV y último la mayoría entra a conocer y resolver la incidencia planteada, declarándola sin lugar en cuanto a las argumentaciones de la parte recurrente, no obstante, observa la mayoría “... **la existencia de otro vicio que genera la nulidad del acto inicial.**” (Considerando IV párrafo 3). En el desarrollo de sus argumentos señala la mayoría que tal vicio consiste en dirigir la actuación contra el agente de aduana cuando éste no puede ser considerado responsable en materia de valor; agrega además que dado que existe incongruencia y falta de precisión en señalar el sujeto contra el cual se dirige el procedimiento así como la condición en que se le llama. Lo anterior, a criterio de la mayoría, genera un vicio en el elemento procedimiento causante de indefensión y por ende de nulidad absoluta.

Sobre el particular, disiente el suscrito tanto en cuanto a la admisibilidad del recurso como a los argumentos de fondo utilizados por la mayoría, para declarar con lugar el recurso de apelación venido en alza dentro del procedimiento incidental.

B.4.1- Sobre la Admisibilidad. Es lo cierto que el suscrito estima que tal recurso resulta en inadmisibile, y fundamento en lo siguiente:

Contempla la Ley General de Aduanas, en su artículo 195, la posibilidad de establecer el incidente de nulidad absoluta, el cual señala la norma suspenderá la ejecución del acto y será de pronunciamiento previo y especial. De manera que conforme la misma doctrina que inspira la Ley General de la Administración

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Publica, dicha incidencia solo es admisible contra actos administrativos o finales y nunca contra actuaciones de mero trámite como lo es la de inicio de procedimiento pues éstos carecen de ejecutividad y ejecutoriedad. Incluso en derecho administrativo tales actuaciones (la que da inicio al procedimiento) carecen de tal incidencia y únicamente se les reconoce los recursos ordinarios.

De manera que, el solo planteamiento de la acción incidental debe ser rechazada por improcedente en tanto pretenda atacar la actuación de inicio del procedimiento y así debió resolverlo la Dirección General de Aduanas. Por lo anterior, debe este Tribunal declarar mal admitido el recurso en lo referente al incidente de nulidad, dado que refiere el mismo a un procedimiento especial no admisible jurídicamente y por ende carente de toda posibilidad de recurso. Sin embargo, resta conocer y se hará en su oportunidad, lo relativo a la excepción de prescripción la cual fundamenta el recurrente en la falta de notificación del acto de apertura del Procedimiento dentro del plazo legal a su representada.

B.4.2- Sobre el vicio en el procedimiento por no existir solidaridad del agente de aduana. El análisis de este tema requiere, recordar y repasar previamente, la distinción entre Derecho Tributario Material y Derecho Tributario Formal como conceptos básicos y de tres de los principales institutos con los cuales se relaciona. Dichos institutos son “La Relación Jurídico-Tributaria”; “La Obligación Tributaria Aduanera” , “El Aforo o Determinación del Adeudo Tributario”. Lo anterior por cuanto a criterio del suscrito, el voto de mayoría responde a una clara confusión o ignorancia del tema, toda vez que se analizan obligaciones de carácter formal para concluir la inexistencia de una de carácter sustancial.

B.4.2.1- Derecho Tributario Material y Formal. Brevemente queremos dejar establecida la diferencia entre el derecho tributario material y el formal y para ello

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

recurrimos a Héctor Villegas que en su libro “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” nos indica que “... el derecho material se ocupa –entre otras cosas—nada menos que de la vital cuestión de decidir como se origina la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a una persona.”, nos sigue diciendo el autor que “El derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido.”, finalmente nos señala el autor que “Tal actividad ejecutante implica la previsión de otras relaciones jurídicas a surgir entre fisco e integrantes de la comunidad y que deben ser previamente delineadas. Ello es así porque el fisco puede desarrollar su actuación en forma debida, solo si los sometidos a la potestad tributaria cumplimentan diversos deberes formales. Dentro el derecho tributario formal se suelen englobar todas las normas reguladoras de las relaciones jurídicas derivadas de deberes formales (o instrumentales)... Aclaremos. Observemos primero cuales son los débitos instrumentales que habitualmente el fisco exige de las personas, los hay de diversos tipos y características y son generalmente obligaciones de hacer, no hacer o soportar. Pero todos tienen un signo común: el de ser precisamente débitos instrumentales (así, por ejemplo: presentar una declaración jurada, concurrir a una citación fiscal, contestar un informe...”

B.4.2.2- La Relación Jurídico Tributaria. Señala Giuliani Fonrouge que la relación jurídico-tributaria “esta integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra” (cita hecha por Catalina García Vizcaíno en su obra “Derecho Tributario”, Ed. Depalma, 1996.)

Por su parte Catalina García Vizcaíno en el libro citado supra, nos indica que “El ejercicio del poder tributario estatal crea obligaciones sustanciales (pago *del tributo*) y establece deberes formales (presentación de declaraciones juradas;

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

llevar libros o registros especiales y exhibirlos a los organismos recaudadores; comparecer frente a las citaciones de tales organismos; etc.).

José Juan Ferreiro Lapatza en su libro Curso de Derecho Financiero Español 16° ed. Impreso por Marcial Pons, Ediciones Jurídicas en 1994 nos indica: “Volviendo ahora a los diferentes vínculos y relaciones jurídico-tributarios distintos de la obligación tributaria, podemos encuadrar en un segundo grupo a todas aquellas obligaciones de carácter no pecuniario reguladas por las normas tributarias y cuya finalidad general es la de asegurar la efectividad de la obligación tributaria. Podemos citar como ejemplo de este vasto conjunto de obligaciones no pecuniarias la obligación de llevar y presentar los libros de contabilidad, la obligación de llevar y presentar otros registros (por ejemplo: libros de facturas emitidas y recibidas), la obligación de introducir las mercancías en nuestro territorio por los puntos señalados para ello, etc.”

Recapitulando, señalamos que la más connotada doctrina tributarista es conteste en señalar que la relación jurídica tributaria no se agota en el “debe y haber” existente entre el Estado como sujeto activo y el contribuyente y otros obligados en su calidad de sujetos pasivos de esa obligación, sino que en dicha relación que innegablemente es de naturaleza jurídica, existe un conjunto de deberes y obligaciones de ambas partes que tienen por objeto permitir la fiel y correcta realización de ese “debe y haber”, de manera que, es normal y necesario hablar de, y en lo que interesa para la resolución del asunto, de deberes u obligaciones formales y deberes u obligaciones sustanciales por parte del contribuyente y otros obligados. Así lo recoge expresamente nuestro ordenamiento cuando la Ley General de Aduanas dispone:

Artículo 52.—Relación Jurídica Aduanera.

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

La relación jurídica-aduanera estará constituida por los derechos, los deberes y las obligaciones de carácter tributario aduanero, que surgen entre el Estado, los particulares y los otros entes públicos, como consecuencia de las entradas y salidas, potenciales o efectivas de las mercancías, del territorio aduanero.

En este sentido, Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José Manuel Tejerizo López nos señalan que:

“Dos notas pueden destacarse de la mera lectura de este precepto. La primera que en el desarrollo y la aplicación del tributo en cada caso concreto surge una pluralidad de deberes y obligaciones a cargo del sujeto pasivo, tanto de contenido material o económico como de carácter formal. Es decir, conductas a que viene vinculado el particular y que cabría conceptuar como verdaderas y propias obligaciones en algún caso, y más bien como deberes jurídicos-públicos en otros.

La segunda nota se refiere a la preeminencia que se da, entre ese conjunto de conductas, la llamada antonomasia obligación tributaria, cuyo objeto sería el ingreso de la deuda tributaria por parte del sujeto. Tanto el ap.1º del precepto, que expresamente la erige en la <<obligación principal>>, como el ap. 3º, que admite el carácter accesorio de las restantes, sujetando su pervivencia en el tiempo a la subsistencia de la principal, inducen a fijar dos grupos o niveles de esa constelación de actuaciones debidas por parte del sujeto. De un lado, la obligación de pago del tributo: del otro los deberes de contenido no pecuniario (declarar, facilitar datos, soportar las comprobaciones e inspecciones administrativas, etc.), así como ciertas obligaciones con contenido igualmente patrimonial que surgen en torno a la primera, estando las prestaciones de este segundo grupo funcionalmente

ordenadas en torno a la satisfacción de aquella. Es decir, al pago de la suma debida en concepto de tributo.”

Se concluye entonces, de todo lo citado, que existe un deber material consistente en la pagar lo debido en concepto de tributos y que tal deber es inherente al contribuyente o la persona que como responsable u obligado por deuda ajena señale la ley; **en tanto por otro lado y con fin de hacer efectiva la correcta percepción del tributo se establecen otras obligaciones o deberes de carácter formal, como por ejemplo se ha señalado, la de presentar una declaración.** Deberes u obligaciones que se originan en la relación jurídica tributaria entre los distintos sujetos pasivos y el Estado en su calidad de sujeto activo de tal relación jurídica.

Como se regula tal relación jurídica en materia aduanera?. En los apartes siguientes trataremos de hacer un análisis de la normativa que regula dichos aspectos.

B.4.2.3- La Obligación Tributaria Aduanera. García Vizcaíno en la obra de cita anterior, señala que:

“Otra parte de la doctrina distingue: 1) *la obligación tributaria* de carácter sustancial, a la cual también suele llamar “relación tributario principal”, que es el objeto del derecho tributario material o sustantivo; 2) *las relaciones jurídicas* que tienen por contenido el cumplimiento *de deberes formales, que están regladas en el derecho tributario formal o administrativo. A esta última posición nos adherimos.*”

Por su parte José Juan Ferreiro Lapatza en la obra citada nos agrega lo siguiente:

“La obligación tributaria es, pues, repetimos, la obligación de pagar al Estado o a otro ente público una cantidad de dinero a título de tributo. O, dicho en forma más abreviada, la obligación que tiene por objeto el pago de un tributo.”

Finalmente, citamos a los catedráticos Queralt, Casado Ollero, Lozano Serrano y Tejerizo López que en la obra reseñada señalan:

“Despojada de las connotaciones globalizadoras y omnicomprensivas respecto al contenido del tributo con que ha sido entendida durante algún tiempo, la obligación tributaria se identifica con la que el art. 35.1.º LGT considera la principal del sujeto pasivo: El pago del tributo. Concretando según los términos del mencionado art. 58.1.ºLGT, la obligación tributaría sería *la obligación de pago de la cuota tributaria*, esto es, de la cantidad que según el hecho imponible realizado, y por aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo, como indica el art. 55, debe ingresar el sujeto de acuerdo con la capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determina la imposición.”

Analizado lo que la legislación comparada y doctrina tributarista española y argentina entienden por obligación tributaria, resta solo señalar que nuestra legislación, sigue siendo conteste con tal doctrina cuando la Ley de Aduanas prescribe:

Artículo 53.—Obligación Tributaria Aduanera.

La obligación tributaria aduanera es el vínculo jurídico que surge entre el Estado y el sujeto pasivo por la realización del hecho generador previsto en

la ley. La obligación tributaria aduanera estará constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías. Salvo que se disponga lo contrario, se entenderá que las disposiciones de esta ley respecto al cumplimiento de la obligación tributaria aduanera son aplicables a sus intereses, multas y recargos de cualquier naturaleza.

B.4.2.4- El Aforo o Determinación del Adeudo Tributario. Nos define el artículo 4 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano al Aforo como el acto por el cual conforme el procedimiento señalado en este Código y en la legislación nacional se determina la obligación tributaria. Más adelante esa misma normativa en el artículo 73 señala que la determinación de la obligación tributaria o acto único del aforo comprenderá entre otras operaciones, las siguientes:

1. Examen de la documentación acompañada a la declaración de mercancías.
2. Reconocimiento físico de las mercancías en su caso.
3. Valoración aduanera de las mercancías.
4. Clasificación de las mercancías en una determinada partida o subpartida del Arancel Aduanero. Y
5. Liquidación de los gravámenes adeudados.

El artículo 75 dispone que el Aforo podrá efectuarse por los agentes de aduana bajo la modalidad de la autodeterminación y liquidación de los tributos aduaneros y otros cargos fiscales. Finalmente, se señala en el artículo 77 que concluye El Aforo, cuando haya sido notificado al declarante.

En esa misma línea, la Ley General de Aduanas, en su artículo 58 párrafo primero señala que determinar la obligación tributaria aduanera es el acto por el cual la autoridad o el agente aduanero, mediante el sistema de autodeterminación, fija la cuantía del adeudo tributario.

Sobre esté acápite importante destacar que tanto el artículo 77 del CAUCA II como el 57 de la Ley General de Aduanas hacen ver que la obligación tributaria aduanera esta compuesta por los derechos arancelarios y por los demás tributos exigibles con ocasión de la importación o exportación de mercancías y que cada uno de estos tiene su propia base de imposición.

Analizados así breve pero sustancialmente estos tres institutos, nos referiremos además y previo a hacerlo respecto de las argumentaciones de la mayoría para declarar la nulidad por vicio en el procedimiento, al marco normativo que rige el **RÉGIMEN ARANCELARIO Y ADUANERO CENTROAMERICANO** como marco normativo dentro del cual se desarrolla la temática aduanera.

B.4.2.5- Normas de la Comunidad Económica Centroamericana. En este aparte analizaremos que es el **RÉGIMEN ARANCELARIO Y ADUANERO CENTROAMERICANO**, cual es el conjunto de normas que lo integran como la naturaleza de algunas de ellas y su necesaria complementación entre si y con la legislación nacional.

B.4.2.5.1- El Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero.

Por ley # 6986 de mayo 16 de 1985 la Asamblea Legislativa de Costa Rica ratifica el “Convenio Sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano”. Éste, en sus consideraciones como en su artículo primero se señala que el objeto de dicho convenio lo es establecer “... un nuevo Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, que responderá a las necesidades de reactivación y reestructuración del proceso de integración económica centroamericana, así como a las de su desarrollo económico y social.” (artículo 1).

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Sigue señalando el Convenio en su artículo tercero que dicho nuevo régimen esta constituido por:

- El Arancel Centroamericano de Importación, formado por los rubros con los derechos arancelarios que aparecerán en el Anexo “A”.
- La legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las mercancías, contenida en el Anexo “B” y su reglamento.
- El Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento.
- Las decisiones y demás disposiciones arancelarias y aduaneras comunes que se deriven de este Convenio.

Más adelante en su artículo 17 se dispone que toda importación de mercancías estará sujeta al pago de los derechos arancelarios establecidos en el Arancel, los cuales se expresaran en términos ad valorem, para luego señalar en el artículo 19 que:

ARTÍCULO 19.- Base imponible de los derechos. Todo lo relacionado con la base imponible, su determinación y la aplicación de los derechos arancelarios se regirá por las disposiciones el Anexo “B” de este Convenio.”

Como conclusión señalamos que el CAUCA II, la LEY DE VALOR y el SAC junto a las disposiciones que se deriven de su aplicación constituyen un solo régimen jurídico, el “Arancelario y Aduanero” de la Comunidad Económica Centroamericana, y que corresponde a la Ley de Valor regular lo relativo a la base imponible, su determinación y la aplicación de los derechos arancelarios.

B.4.2.5.2- El Código Aduanero Uniforme Centroamericano. Por su parte el Código Aduanero Uniforme Centroamericano o CAUCA II, que como se

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

señala supra es parte de la normativa reguladora del “Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano”, en sus artículos 71 y 97 dispone expresamente:

Artículo 71.- Sujeto Pasivo de la obligación Tributaria es quien en virtud de esta u otras leyes, debe cumplirlas en calidad de contribuyente o de responsable.

Son contribuyentes los consignatarios y los declarantes establecidos en este Código.

Son responsables solidarios los Agentes de Aduana que intervienen como representantes del consignatario o del consignante de las mercaderías en el despacho aduanero, salvo que se acojan al sistema de autoliquidación, en cuyo caso serán responsables directos ante el Estado por el pago de los derechos, impuestos y servicios aduaneros, así como por los ajustes que se deriven de la misma.

Artículo 97.- El Agente de Aduanas, es responsable solidario junto a su mandante por el pago del adeudo.

También es responsable patrimonialmente frente al Fisco por las infracciones en que incurran sus empleados registrados ante la Aduana.

De tales normas se concluye la inequívoca intención de los órganos de la Integración Centroamericana y de la Asamblea Legislativa de tener al agente aduanero, en primer lugar como responsable junto a su mandante, por la obligación o adeudo tributario; y en segundo lugar de calificar dicha responsabilidad de solidaria para la generalidad de los casos y por excepción de directa, pero solo para aquellos casos en que se le permite realizar el aforo mediante el denominado sistema de autoliquidación.

B.4.2.5.3- La Legislación Centroamericana Sobre el Valor Aduanero de las Mercancías. Por su parte el Anexo “B” del Convenio, que contiene la normativa reguladora de la base imponible, en absoluto presenta regulación alguna relativa a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, manteniéndose y siendo conforme con el marco establecido en el artículo 19 de dicho Convenio. Sea, solo regula lo concerniente a la base de imposición, su determinación y aplicación a los derechos arancelarios. Únicamente debemos señalar que como deberes formales necesarios dicha legislación regula los siguientes:

- El del consignatario o importador, según el caso, de declarar el valor aduanero con arreglo a la ley (art. 16).
- El deber de presentar dicha declaración en el documento denominado “Declaración Del Valor Aduanero” (art. 16).
- El de suministrar a la autoridad aduanera cualquier documento o información adicional necesario para comprobar el valor aduanero (art. 17).

Luego, para asegurar el cumplimiento de tales deberes, en la forma prescrita, es que en el artículo 21 del ANEXO, se sancionan los errores cometidos en la declaración aduanera con multa entretanto en el artículo 22 se señala que las falsedades en la declaración del valor serán sancionadas de acuerdo con la legislación nacional.

Ahora bien, demostrado que dentro del conjunto de leyes que conforman el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, corresponde y es el CAUCA II el único que regula lo relativo a los sujetos pasivos y su responsabilidad respecto de la Obligación Tributaria Aduanera y que este en forma categórica establece la responsabilidad solidaria del agente de aduana, sin excepción, salvo para convertirla en directa, sea para agravarla, cuando autoliquida, procede analizar

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

entonces lo dispuesto en la Ley General de Aduanas, norma nacional de rango inferior a la Comunitaria por disposición del artículo 7 de la Constitución Política.

B.4.2.6- El Ordenamiento Nacional.

La Ley General de Aduanas, número 7557 de 20-10-95, en sus artículos 36 y 39 dispone lo siguiente:

Artículo 36.--**Solidaridad.** Los agentes aduaneros serán solidariamente responsables por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de las operaciones aduaneras en las cuales intervengan y por el pago de las diferencias, intereses, multas y demás recargos correspondientes.

Artículo 39.—**Subrogación.** El agente aduanero que realizare el pago de tributos, intereses, multas y demás recargos por cuenta de su mandante, se subrogará frente a él por las sumas pagadas. Para este efecto, la certificación que expida la Dirección General de Aduanas tiene carácter de título ejecutivo.

Como se observa, la Ley de Aduanas es plenamente conforme con las normas de cita del CAUCA II en el sentido de señalar o concebir al agente de aduana como sujeto pasivo en calidad de responsable, por el adeudo tributario. Además califica dicha responsabilidad de solidaria, eso si sin establecer la diferenciación que hace el CAUCA en cuanto el agente de aduana autodetermina. No obstante lo anterior, resultaría contrario al artículo séptimo constitucional y al principio de jerarquía de la fuentes, señalar que en virtud de tal norma dicha responsabilidad es siempre y para todos los casos solidaria. Por el contrario con sustento en la norma y principio constitucional de cita resulta claro que para la generalidad de los casos la responsabilidad es innegablemente solidaria, pero que

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

en tratándose de autodeterminaciones efectuadas por el agente de aduana en razón de el silencio de la Ley de Aduanas y la disposición expresa del numeral 71 del CAUCA II debe aplicarse la norma superior.

Interesa notar que, expresamente y hasta el momento, sin perjuicio de hacerlo en próximas consideraciones, hemos obviado la ubicación de las normas dentro del contexto estructural de cada ley, precisamente para que sea el contenido mismo de las normas citadas el que nos señale la materia que se regula.

B.4.2.7- Sobre los argumentos respecto de la No Solidaridad. Ha de hacerse notar primeramente que luego de hacer dos brevisimas citas doctrinarias y con fundamento en los numerales 15 y 20 del Código Tributario, 36 y 54 de la Ley de Aduanas y 97 del CAUCA II, concluye la mayoría que:

“De acuerdo a la doctrina y legislación desarrollada hasta aquí, queda claro, que existe una obligación de índole legal dirigida al agente aduanero de responder solidariamente por el adeudo tributario.”

Sin embargo e inmediatamente, pasa a señalar que: “... esa responsabilidad establecida por mandato legal, en principio de manera genérica para cualquier adeudo tributario ... tiene una excepción regulada en convenio centroamericano sobre la materia de valoración aduanero, excepción que la misma Ley General de aduanas respetó, en vista de la jerarquía normativa del convenio.”

De manera que y según lo anterior, y como veremos adelante para la mayoría, el Anexo “B” o Legislación Centroamericana Sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, regula una excepción al régimen de responsabilidad solidaria que le establece el CAUCA II, La Ley de Aduanas y el Código Tributario al agente

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

aduanero; y que la Ley General de Aduanas viene a respetar esa excepción en virtud del principio de jerarquía normativa.

De manera que, en los siguientes párrafos, procuraremos analizar cada uno de las argumentaciones del voto de mayoría, utilizados para justificar la no solidaridad del agente aduanero respecto de la obligación tributaria o adeudo, haciendo ver porque el suscrito no los comparte y por ello salva su voto y responsabilidad.

B.4.2.7.1- Como primera de sus argumentaciones señala la mayoría que el Anexo "B" es un cuerpo normativo que contiene normas sustantivas y técnicas dirigidas a regular la valoración de mercancías; así como que contiene normas de procedimiento, sancionatorias y de organización, lo cual lo convierte en un cuerpo normativo completo, pero que no obstante deja a la regulación interna otros aspectos relacionados con la materia.

En apoyo de lo anterior hacen ver que todas esas normas, donde se incluyen las dirigidas a obtener información del importador, tienen una marcada orientación a establecer la responsabilidad directa de éste último y que por ello se le requiere la presentación de una declaración de valor, firmada por este o su representante legal, citándose los numerales 16 y 19 del Anexo, 38 y 39 de su reglamento.

No obstante, omite la mayoría, tanto el señalar como hacer el análisis de la naturaleza de esas normas sea si son de carácter formal o sustancial, sin embargo, hagamos aquí una primera parada y planteemos las siguientes interrogantes con el objeto de clarificar:

- Si el anexo, deriva del convenio Arancelario y Aduanero y por disposición expresa y clara de este es parte de un régimen el cual es regulado además

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

por el CAUCA, el SAC y otras disposiciones, y como dice la mayoría además delega en la legislación nacional otros aspectos relacionados, como puede a la vez ser completo en si mismo?

- Si se tiene por demostrado que el ANEXO y por ello es tal, deriva del Convenio Arancelario y Aduanero y éste dispone que su contenido corresponde a la regulación de la base de imposición, y el CAUCA, comparte junto a éste y el SAC la normativización del Régimen, de manera que se reserva al CAUCA el regular expresamente lo correspondiente a la obligación tributaria y su régimen de responsabilidad, entonces como es que debe acudirse y partirse de el análisis de obligaciones o deberes de carácter formal para lograr una interpretación del contexto del ANEXO que como se dijo regula la base de imposición, para deducir por medio de ésta que se quiso establecer una excepción al régimen de responsabilidad del agente de aduana con respecto a la obligación tributaria? Sea contrario a la misma tesis de especialidad establecida por los suscriptores del voto de mayoría, debemos acudir a una norma que regula la base de imposición, para encontrar en ella una excepción al régimen de responsabilidad por concepto del adeudo tributario regulado en otra norma con idéntico rango y aunque de distinto contenido resulta igualmente especial en tanto es la única que regula tanto lo concerniente a la obligación tributaria como lo que respecta la figura del agente y su régimen de responsabilidad?
- Es que acaso existe una norma de interpretación que permita ver a la doctrina en su sentido opuesto, de manera que sean hoy los deberes u obligaciones formales, los que vienen a determinar la existencia o inexistencia de la obligación tributaria, cuando siempre ha sido lo contrario, sea que los deberes y obligaciones formales tienen por objeto facilitar y lograr la fiel realización de la obligación tributaria?

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Sigue señalando la mayoría que el ANEXO no hace referencia alguna al agente aduanero, dejando en el importador la obligación y responsabilidad de declarar. Aspecto que resulta lógico y comprensible. No puede el ANEXO hacer referencia al agente de aduana porque su objeto lo es la base imponible y su determinación, sin embargo se pretende confundir la declaración del valor aduanero y la determinación de la base imponible con la “determinación declaración aduanera” y “la determinación del adeudo tributario” cuando, como ya demostramos supra, la valoración de las mercancías es solo uno de los elementos u operaciones preparatorias y necesarias para determinar el adeudo tributario, el quantum de la obligación tributaria. La obligación de declarar el valor aduanero y de hacerlo en una formula definida y obligar a un sujeto particular a realizarlo, en este caso el importador, es solo uno de los deberes formales impuestos por la legislación para poder verificar, facilitar y realizar la determinación del adeudo tributario.

Para facilitar la comprensión de lo analizado, como la supuesta especialidad de la Ley de Valor sobre el CAUCA, radiografiemos rápidamente la primera.

En plena concordancia con el artículo 19 del Convenio Arancelario y Aduanero supracitado la ley comienza y llega hasta el a capítulo IV señalando cual es la base de imposición para luego señalarnos y regular los elementos que conforman la misma como por ejemplo tiempo, lugar, cantidad precio, etc.; en el capítulo V nos regula los métodos a aplicar en la determinación del precio normal, en el capítulo VI que abarca los artículo 16 y 17 de cita por la mayoría en su argumentación, se limita a establecer y regular los deberes formales de: a) exigir la presentación de una declaración de valor, b) sus requisitos, y c) el obligado a dicha formalidad, así también, el artículo 17 viene a regular el deber formal de suministrar la documental e información con el fin de que pueda la administración comprobar el valor aduanero; en el capítulo VII que comprende los artículo 18 a 20

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

reseñados en la sentencia de análisis, se regula la competencia de la Administración para comprobar e investigar el valor declarado, establecer los ajustes y rectificaciones, regulando los elementos de tiempo y oportunidad dentro de los cuales puede la administración ejercer esa competencia; luego en el capítulo VIII se establece las infracciones y las sanciones y su sanción como medida coactiva dirigida a garantizar el cumplimiento de los deberes formales regulados en el capítulo VI. De manera, no que se encuentra en su contexto ni se desprende del mismo la intención del legislador de excepcionar obligación alguna de las establecidas y reguladas en el CAUCA para con la obligación tributaria aduanera, por el contrario insistimos se mantiene todo el articulado dentro del ámbito de la determinación de la base imponible como etapa necesaria y preparatoria de la determinación del adeudo tributario. Es más, siquiera se considera la intención de eximir al agente aduanero de alguno de los deberes en ella establecidos, sino y además concibe que la declaración del valor pueda ser presentada por el importador o su representante legal.

B.4.2.7.2- Como segunda de sus argumentaciones, hace ver la mayoría que la Ley General de Aduanas retoma las obligaciones dispuestas en el ANEXO, confirma su vigencia y aplicación y además de manera expresa limita la responsabilidad solidaria del agente de aduana para con la obligación tributaria aduanera.

Fundamentan lo anterior en los numerales 248 y 86 de la Ley de Aduanas. En cuanto a la primera norma de cita se hace una cita parcial de la misma sin mayor análisis que el de señalar que el ANEXO concentra las obligaciones en la figura del importador, y que tal concentración ostenta el rango de “principio”. Sin embargo como vimos supra, admite que la declaración del valor sea presentada por el importador o su representante legal (artículo 16 del ANEXO).

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

En cuanto al artículo 86, inicia la mayoría haciendo un análisis de su ubicación en la estructura de la ley, indicando que “el capítulo en el que se encuentra esta norma es el de la declaración aduanera y el tema que nos ocupa es el de la responsabilidad, pudiendo alegarse por tanto, que al no estar ubicado el párrafo quinto del artículo 86, en el apartado de la responsabilidad solidaria, el mismo no se refiere a ese tipo de responsabilidad.”

Parte la mayoría del supuesto de que la ubicación de la norma no es conteste con lo que ella regula, sea que se ubica en un contexto diverso al que corresponde de acuerdo con la estructura orgánica dada a la ley, sin señalar la mayoría porque no corresponde al contexto dentro del cual se ubica, o sea, el porque no corresponde al contexto de deberes formales regulados en dicho capítulo III.

Es correcta la interpretación dada? Para ello hagamos un análisis de la estructura y contenido de la Ley de Aduanas, especialmente de los apartes de las normas en conflicto como del contenido de éstas.

Como bien se señala, se ubica el artículo 86 en el Título VI denominado Procedimientos Comunes a cualquier Régimen Aduanero, en su Capítulo III denominado La Declaración Aduanera en su Sección I denominada Generalidades, dicha sección compuesta por los artículos 86 y 87. O sea acorde con su denominación se pretende regular aspectos generales relacionados con la declaración aduanera de mercancías, o sea con el acto realizado conforme a la legislación mediante el cual el declarante indica el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mercancías por ende acto de naturaleza instrumental (CAUCA art. 4). Del texto del artículo 86, en forma clara se desprenden las siguientes obligaciones:

1. La de declarar las mercancías objeto de comercio exterior.

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

2. De realizar esa declaración conforme a los procedimientos y requisitos de la Ley, sus reglamentos.
3. La de hacerlo en los formatos autorizados por la Dirección General de Aduanas.
4. La de aceptar las obligaciones del régimen escogido.
5. Al agente de aduana, de realizar la declaración bajo la fe de juramento.
6. Al agente de aduanero, de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria, especialmente respecto a:
 - la descripción,
 - la clasificación,
 - la cantidad,
 - los tributos aplicables,
 - cumplimiento de regulaciones arancelarias y no arancelarias.
7. Al agente aduanero, de consignar bajo la fe de juramento los siguientes datos del consignatario y del importador o consignante y exportador:
 - nombre,
 - dirección exacta del domicilio,
 - cédula de identidad,
8. Al agente aduanero, la de dar fe respecto datos del consignatario y del importador o consignante y exportador, cuando éste lo sea una persona jurídica de:
 - su existencia,
 - dirección exacta del domicilio de sus oficinas principales,
 - de su cédula jurídica.
9. Al agente aduanero, la de tomar todas las previsiones necesarias para efectuar correctamente la declaración aduanera, inclusive la revisión física de las mercancías.

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

10. Al agente de aduana, cuando se exija adicionalmente a la declaración aduanera, una sobre el valor, la de presentarla y la de transcribir fielmente la información que se requiera de ésta en la declaración aduanera,
11. Al agente de aduana, la de conservar los documentos que respalden la declaración aduanera.
12. La de establecer la cuantía del adeudo y el pago anticipado en los casos y condiciones que se fijan por reglamento.

Del listado anterior vemos, en primer lugar, que las obligaciones o deberes numerados de 1 a 4 y 12 se establecen en forma general para el importador, las demás se establecen respecto del agente de aduana en virtud de la disposición del artículo 37 de la misma ley, cuando su participación opera obligatoriamente o por opción del importador; en segundo lugar es claro que todos y cada una de las obligaciones, salvo el aparte dos de la número 13, corresponden a obligaciones de carácter instrumental o formal. Véase incluso que la establecida en el aparte 10 y que se encuentra en el muy analizado párrafo cinco los es así. De manera que la limitante de responsabilidad establecida en dicho párrafo solo puede referirse al cumplimiento de los deberes formales establecidos en la norma del 86, de manera que la declaración aduanera en tanto exija datos de la declaración del valor, se considera la transcripción hecha por el agente lo será respecto de la fidelidad de los mismos para con la declaración de valor. No establece la norma expresamente, ni permite en absoluto su texto inferir, que su objeto es eximir al agente de aduana del deber de cumplir con el adeudo tributario en su carácter de responsable solidario.

De manera que resulta incorrecto afirmar, que el legislador no considero el valor, entre los datos que debe aportar el agente aduanero. La norma es clara al señalar que: "El agente aduanero será responsable de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera,

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

especialmente ...” lo que viene la norma ha hacer con la palabra “especialmente” no es considerable, jamás, como una exclusión sino como aquellos que se estimaron de especial mención.

Sin embargo es claro que la no mención del valor en esta párrafo, responde a que se haría precisamente en forma igual de especial en el párrafo 5, de manera que, y según dicho párrafo, cuando se exija una declaración del valor, deba el agente no solo aportar ésta con la declaración, sino y además se le obliga a transcribir bajo fe de juramento los datos que en la declaración aduanera se exigen y que constan en la del valor, limitando su responsabilidad a la fiel transcripción y no a la declaración del valor, deber formal que sí se reserva al importador. En síntesis, de lo que se exime al agente de aduana es de la responsabilidad instrumental o formal de ser declarante, también, respecto del valor aduanero, reservando y manteniendo, aquí sí, dicha obligación, de naturaleza formal, en el importador, y ello porque como se analizó supra, el ANEXO admite que sea el agente de aduana como representante legal del importador el que realice la declaración de valor, de manera que si tal no es lo que se quiere, debía hacerse como en efecto se hizo, en forma expresa tal salvedad.

En igual sentido denota claramente que la obligación que establece el artículo 246 de la Ley de Aduanas, de cita también por la mayoría, refiere precisamente al cumplimiento de obligaciones de carácter formal y no sustancial, consistente en precisamente comprometer y obligar a dichos sujetos a dar fe de la validez de los documentos necesarios para la comprobación e investigación del valor de manera que facilitan el sentar responsabilidad.

B.4.2.7.3- Como otro de sus argumentos se señala que el ANEXO se rige por el principio de concentrar las obligaciones, en materia de valoración en la figura del importador y que tal principio es mantenido por la Ley General de Aduanas

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

para ello se apoya la mayoría en cita convenientemente parcial del artículo 248 de la ley. En primer lugar, en ninguna de sus argumentaciones se señala el fundamento legal para considerar la existencia de tal principio y ello porque precisamente no existe. Segundo, no diferencia la mayoría como no lo ha hecho, convenientemente para su tesis, cuál es la naturaleza de esas obligaciones que se concentran en el importador si las de carácter formal o las sustanciales y cuál es el fundamento jurídico específico, dado que dicha legislación no establece regulación alguna en tal sentido. Finalmente del análisis, del texto completo y no parcial, del único fundamento legal citado el numeral 248 de la Ley de Aduanas, se desprende claramente que las obligaciones en él reguladas lo son de naturaleza instrumental y no material, de manera que seguimos sin entender como afectan la responsabilidad, que de manera expresa se establece sobre el agente de aduana y respecto de la obligación tributaria como la obligación sustancial por excelencia y ésta sí con carácter de “principio”, no solo porque a tal conclusión llega la misma mayoría cuando indica: “... por tanto el agente aduanero en su condición de sujeto responsable, **en principio, debe responder**, por cualquier diferencia de tributos ...” sino porque, tal responsabilidad esta regulada como general en la normas de cita por la mayoría y además por los numerales 71 y 97 del CAUCA, 36 de la Ley de Aduanas y **elevada a la categoría de fin, de manera expresa** por el artículo 2 del CAUCA.

B.4.2.7.4- Otra de las argumentaciones, aunque implícita hace referencia a desconocer al agente de aduana como un profesional, auxiliar de la función pública en lo concerniente al elemento valoración.

Sobre este punto viene argumentando la mayoría que los datos mencionados de manera especial en el artículo 86 (descripción clasificación, cantidad, tributos, regulaciones, existencia del importador, cédula, dirección, etc.) “... tienen como elemento denominador que **son de pleno conocimiento del agente** aduanero o

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

en su defecto, éste puede verificar los mismos aplicando procedimientos que la misma L.G.A. le provee: verbigracia ... realizar un examen previo, ... derivado de esto, estará en posibilidad de realizar una correcta descripción ..., lo que a su vez le permite, como profesional auxiliar de la función pública aduanera, establecer la correcta clasificación ... Pero no puede el agente tratándose de materia de valor, determinar con exactitud el valor de las mercancías, **porque desconoce entre otros elementos por ejemplo, los términos de la compraventa**, ..., por lo que **en principio esta sujeto a la información que le suministra el importador ...**” (el resaltado no es del original).

Previo al análisis es importante recordar que el CAUCA en su artículo 2 establece los principios en que se fundamenta. Como tales, claramente y entre otros, establece el de responsabilidad como el de la profesionalización técnica y profesional de los agentes internos y externos; más adelante en el artículo 98 al regular la figura del agente de aduana nos dice que los requisitos para optar o ejercer la función de agente de aduana serán determinados por la legislación nacional. Es así como la Ley General de Aduanas en acatamiento de lo dispuesto en la normativa comunitaria en su artículo 33 define al agente de aduana como: “el profesional auxiliar de la función pública aduanera, ...” para luego en el artículo siguiente señalar: “Además de los requisitos establecidos en el artículo 29 de esta ley, para ser autorizados como agentes aduaneros, las personas físicas requieren haber obtenido como mínimo el grado universitario de bachiller en administración aduanera. Igualmente podrán serlo personas con el grado de licenciatura en comercio Internacional, derecho o administración pública, previa aprobación de un examen de competencia en el área aduanera ...”

Es de conocimiento Público que las Universidades que imparten la carrera de administración aduanera, dentro de sus programas de estudio básico de bachiller, incluyen materias de valoración aduanera, clasificación arancelaria, legislación y

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

procedimiento aduanero, entre otras, por ello es que el legislador a los profesionales bachilleres en tal carrera no les exige examen de competencia como requisito de autorización, lo que si ocurre con las otras áreas que se mencionan como atinentes y que si deben realizar dicho examen el cual igualmente ha incluido las materias anteriormente citadas. Por ello no existe agente de aduana que no haya demostrado, sea por su programa de estudio sea por la aprobación del examen de competencia su conocimiento en la materia específica de valoración aduanera.

Lo contrario podemos decir o afirmar del importador, el cual requiere del agente de aduana como profesional, a los efectos no solo del despacho de la mercancía sino y además en el campo de la asesoría con el fin de ejecutar conforme la normativa los deberes que ésta le impone a fin de facilitar y agilizar la correcta realización del tributo. En este sentido, en materia de valor y clasificación arancelaria, la actuación del agente es equiparable a la figura del contador de una empresa el cual si bien no realiza la declaración de impuestos en términos formales, la realiza materialmente o al menos guía a su cliente en la preparación de ésta.

Por otro lado, afirmar como lo hace la mayoría que los otros elementos de la obligación tributaria **son de pleno conocimiento del agente** aduanero o en su defecto, éste puede verificar los mismos aplicando procedimientos que la misma L.G.A. le provee, resulta en extremo temerario. Es harto conocido que un agente de aduana para presentar su declaración requiere necesariamente y en primer término que el importador le facilite la documental necesaria y comúnmente consiste ésta en la factura, lista de empaque y conocimiento de embarque, sin embargo en tratándose de mercancías cuya clasificación arancelaria por ejemplo esta en orden a su composición resulta imposible determinar la posición arancelaria sin realizar en primer lugar un análisis físico, químico u otro del bien

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

como de su uso o aplicación con fundamento en la literatura técnica específica del mismo, aspectos que resulta imposible que el agente de aduana, salvo que sea un auténtico mago, pueda conocer de manera plena o con un simple examen previo. De manera que en tales casos debe el agente acudir al importador para que le facilite la información necesaria, las características químicas, física u otras como su uso o aplicación a fin de poder realizar una correcta clasificación y por ende una correcta declaración. Por otro lado en tratándose de mercancías clasificables en razón de su carácter esencial como puede el agente definir el mismo si el importador no le facilita la información técnica necesaria respecto del mismo, de manera que en circunstancias como las actuales donde la tecnología innova en períodos tan cortos de tiempo, sin la necesaria e inmediata colaboración de su cliente, como puede el agente clasificar adecuadamente un producto?. Es que acaso la universidad forma expertos en conocimiento de todas las mercancías, o conforme es, otorga conocimientos y técnicas básicas para que el profesional pueda con la ayuda de su cliente, por ejemplo, hacer una adecuada clasificación. Pues igual sucede con la valoración. Como puede el importador hacer una adecuada aplicación de la normativa de valoración aduanera y declarar adecuadamente si además de desconoce la técnica legal aplicable para la determinación de la base imponible, carece de un profesional que le sirva de guía en tal actividad. La valoración o determinación de la base imponible, como la clasificación arancelaria, como uno de los elementos para la determinación de la obligación tributaria son actividades que ningún profesional está en capacidad de realizar en virtud de tener **pleno conocimiento**, ambas requieren de una necesaria y absoluta coordinación y colaboración entre el agente de aduana y su cliente para que ambos puedan realizar la declaración que la ley les exige, al primero la aduanera y al segundo la del valor aduanero.

Es precisamente el agente de aduana, un facilitador entre su cliente y la administración, es esa su justificación existencial.

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Por otro lado, resulta imposible que el agente de aduana tenga pleno conocimiento de la existencia del importador a no ser que mediante la colaboración de éste obtenga su cédula de identidad o jurídica o verifique en el registro civil o nacional su inscripción, de manera que en todas las obligaciones que se mencionan, de manera especial, resulta claro la imposibilidad material de que el agente tenga pleno conocimiento en razón de tal o de un simple examen físico de las mercancías, sino y por el contrario, requiere su acción diligente para investigar e informarse de manera que pueda en virtud de ello declarar y hacerlo dando fe a la Administración de que la declaración es correcta de acuerdo a las diversa normas que regulan tanto las obligaciones de carácter tributario material como tributario formal.

B.4.2.7.5- Se hace ver además, según cita que se hace de la sentencia de éste Tribunal numero 80-99 que: “e) La norma es concluyente al determinar que en materia de valoración aduanera el legislador decidió limitar la responsabilidad del agente aduanero en vía administrativa **a la transcripción de la información que le suministra su mandante.**” (el resaltado no es del original). Aspecto que compartimos y que ya fuera analizado supra. Lo que no compartimos es la forma como inmediatamente se pretende hacer ver que tal eximente al agente aduanero de declarar el valor pero obligarlo a transcribir los datos necesarios en la declaración aduanera, conlleva una eximente respecto al pago de los tributos. Ese es, en síntesis el asunto que para el suscrito resulta imposible encontrar explicación, dado que no he podido a la fecha encontrar la formula mágica para transformar esa inexistencia, respecto del agente aduanero de la obligación instrumental de declarar el valor, en una eximente de la responsabilidad solidaria respecto de la obligación tributaria. Incluso el suscrito, tratando de encontrar dicha formula se ha planteado la posibilidad de que el legislador haya dispensado al agente aduanero de la obligación de declarar, es decir, de ser él declarante y la

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

hubiese también fijado en el importador; en que afectaría la inexistencia de tal obligación instrumental o formal a la contenida en los numerales 2, 71 y 97 del CAUCA y 36 de la Ley de Aduanas?, absolutamente en nada.

Es claro que la existencia de terceros responsables de la obligación tributaria tiene como único objeto facilitar y garantizar al Estado la realización efectiva del adeudo tributario, de manera que, aún cuando no exista relación alguna de servicio como entre agente e importador, bien puede el legislador obligar a un tercero a pagar por cuenta ajena, otorgándole eso si como bien lo hace la Ley General de Aduanas en su artículo 39 a ese tercero la posibilidad de ejercitar contra el contribuyente la acción de subrogación (ver además en mismo sentido el Código Tributario).

Para concluir este aparte respecto de la posición de mayoría, resulta entonces que de conformidad con la doctrina existe obligación tributaria material y como necesarias para su correcta realización se establece una serie de obligaciones de carácter instrumental o formal.

Que conteste con lo anterior el CAUCA en su Título Cuarto regula el Régimen Tributario Aduanero y por ende la obligación tributaria, regulando y estableciendo lo concerniente a los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria e indicando que el agente aduanero lo es sujeto pasivo en calidad de responsable solidario. Dichas obligaciones resultan enteramente de carácter sustancial o material y se complementan con las establecidas en el Título Séptimo que regula la figura del agente de aduana y su régimen de responsabilidad, señalando en el artículo 97 que respecto del adeudo lo es solidario junto a su mandante. Por su parte el ANEXO "B" establece la forma de determinar la base de imposición o base imponible de los derechos arancelarios a la importación sea instrumentaliza la forma de determinar esa base.

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

Además el CAUCA en su Título Tercero regula lo concerniente a la declaración aduanera como medio instrumental de realizar la determinación del adeudo tributario, así en su artículo 30 regula la obligación de ser presentadas por el agente aduanero como declarante, en el artículo 31 indica el formato en que se deben presentar y el 32 la información que debe contener. Importante hacer ver que el artículo 34, en virtud de que por la disposición del art. 30 el agente declara en representación del importador, se le fija en lo que respecta a esa obligación de declarar una responsabilidad solidaria respecto de la exactitud y veracidad de los datos consignados. Es conteste con ello que la Ley General de Aduanas en su artículo 86 que viene a legislar sobre los mismos deberes instrumentales, viene a dispensar al agente aduanero de la responsabilidad de declarar el valor. En síntesis, desde un punto de vista estructural la Ley General de Aduanas y el CAUCA son plenamente coincidentes en regular de manera expresa y debidamente separada lo referente a las obligación tributaria material o sustancial de los deberes formales o instrumentales dirigidos a la realización del mismo y en establecer el deber de declarar el valor dentro del conjunto de obligaciones de naturaleza instrumental o formal, eximiendo al agente de éste último y fijándolo en el importador, en plena armonía con el artículo 16 del ANEXO.

Finalmente, cabe destacar que si el ANEXO regula la base de imposición del DAI, y partiendo, solo como supuesto, de que se comparte la tesis de mayoría de que el agente esta eximido de responsabilidad por el adeudo tributario respecto de tal tributo, cabe preguntarse: ¿Cuál es la base legal para extender tal eximente a los otros tributos que conforman la obligación tributaria?.

C.- SOBRE LA EXCEPCIÓN DE PRESCIPCIÓN. Sobre dicha excepción, consta a folio 40 que la resolución de apertura del procedimiento # DCF-315-97 fue

TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
EXP. 99-051-V
SENTENCIA 045 - 2000
VOTO #062 - 2000

notificada en diciembre 24 de 1997 al agente de Aduana Agencia Aduanalasí como a la sociedad en la persona de su representante legal señor De manera que señalando los artículos 30, 34, 71, 95, 97 del CAUCA II y 28, 33, 35.a, 38 que el agente de aduana es el mandante y representante legal de su comitente resulta claro que la aquí recurrente fue doblemente notificada del acto de apertura por lo que no opera la prescripción solicitada toda vez que dicha actuación fue notificada dentro del plazo establecido en el numeral 19 de la Legislación Centroamericana Sobre el Valor Aduanero de las Mercancías (Ver además el numeral 244.2 de la Ley General de la Administración Pública).

D.- SOBRE EL RECURSO DE APELACIÓN. En razón de todo lo anterior, procede el suscrito a conocer del recurso de apelación contra el acto administrativo o final del procedimiento. De manera que y en virtud del recurso venido en alzada, este Tribunal en su calidad de órgano contralor de legalidad y en conformidad con los numerales 180, 181, 184 y 351 en especial el inciso 3 de la Ley General de la Administración Pública, y por existir vicio en el procedimiento, es deber de este Tribunal declarar la nulidad absoluta del acto con fundamento en las mismas consideraciones efectuadas por las licenciadas Barrantes Coto y Contreras Briceño en la última de sus consideraciones de su voto salvado en el presente asunto a las cuales me adhiero plenamente.

DICK RAFEL REYES VARGAS