Sentencia N°287-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con treinta y minutos del veinte de octubre de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por el señor **XXX,** en su condición de Agente Aduanero, contra la Resolución de la Aduana de la Anexión N° **RES-ANEX-00106-2006 del 05 de setiembre de 2006.**

RESULTANDO

I. Mediante resolución número RES-ANEX-00106-2006 del 05 de setiembre de 2006, la Aduana la Anexión dicta el acto final del procedimiento de revisión y modificación del valor en aduanas consignado en la **Declaración Aduanera N° XXX de XXX,** presentada a despacho por el agente aduanero XXX**,** a nombre de **XXX,** que ampara la importación a consumo de un vehículo marca Geo, estilo Metro LSI, año 1991**,** al considerar la administración aduanera que existe una diferencia entre el valor declarado y el valor de importación verificado en el sistema VAVI, toda vez que se declaró un valor de **$790** y el valor de importación en el sistema VAVI es de **$1,221.56** ajuste que implica una modificación en la liquidación de los gravámenes aplicables generando una diferencia de impuestos por pagar a favor del Fisco de **¢145.090.88 (Ver folios 110-118)**

II. Con escrito presentado el 22-09-2006, el afectado interpone recurso de apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional contra el acto final. **(Ver folio 119)**

III. Con resolución **RES-ANEX-0117-2006 del 26 de setiembre de 2006,** la Aduana La Anexión remite el asunto para ante este Tribunal y emplaza al recurrente para que se apersone ante esta sede. **(Ver folios 120-121)**

IV. Que en fecha 06-10-2006, el recurrente se apersona ante este Tribunal y alega que: (ver folios **119-126)**

- *Se opone al traslado de cargos y al acto final del procedimiento en cuanto dispone que sea notificado exclusivamente el agente aduanero en su doble condición de responsable solidario y representante legal del importador, por cuanto conforme con la doctrina del mandato, el mandante pone a poder del mandatario sus intereses y expectativas, con mi propósito lícito y positivo, basado en plena confianza entre ambas partes del contrato, y aún por amistad. Y que esa situación desaparece por completo cuando el agente aduanero adquiere conocimiento de que MI patrimonio y su modus vivendi están en grave riesgo, como en el presente caso, en virtud del cobro que recae sobre él, de una suma de impuestos originada por un servicio prestado a un comitente. Y ello contamina y neutraliza la relación contractual, a pesar de lo dispuesto por el artículo 33 de la LGA. De ahí que no es lógico ni razonable demandar de un auxiliar de la función pública aduanera que proteja o defienda la posición del importador, cuando la suya también está en juego y por el contrario, debe aceptarse que cuando los intereses del comitente y su mandatario se contraponen y antagonizan, como en el presente caso, se rompe la relación contractual y por ello el acto inicial de un procedimiento de reajuste de la obligación tributaria, debe notificarse directamente a cada parte, por separado.*

- *Debe considerarse también que en las actuaciones del agente aduanero a favor del importador o consignatario media un interés pecuniario, lucrativo, que las motiva y las gobierna. Así las cosas siendo el contrato de mandato oneroso, la intervención del agente a favor de su comitente, se da siempre y cuando reciba un beneficio, que consiste en los honorarios pactados y que en el momento en que se benefició no se perciba, como en el presente caso, donde existe un riesgo sobre el patrimonio del agente derivado del contrato de mandato, éste perderá interés en dicho contrato y no puede obligársele razonable ni jurídicamente a continuar cumpliéndolo. De ahí que se les debe notificar por*

separado para que cada cual lo enfrente según su conveniencia.

- *El acto final es inconstitucional por violación del debido proceso y defensa en juicio, consagrado en los artículos 39 y 41 de la Constitución Política y está viciado de nulidad absoluta por inobservancia del artículo 132 de la LGAP, en relación con el 18 y 166 de la misma ley, porque el contenido del acto no es claro ni preciso y no abarca todas las cuestiones de hecho y de derecho surgidas del motivo, poniéndolo en indefensión, porque se fundamenta técnicamente en una ficha técnica elaborada por la aduana, en la que se indican los valores que los técnicos de la aduana consideran correctos, y que si bien señala los decretos respectivos, no expone, no explica, aclara ni concreta, los presupuestos y operaciones con base en los cuales se determinó el valor aplicable. No detalla dicho repone el valor para cada vehículo, el valor de la base de datos registrado, no se refiere a la comparación con la factura y el resultado consiguiente, tampoco aborda la condición de mayorista o minorista, ni señala cual es el valor con base en el Black Book, sin aclarar el parámetro de control utilizado, ni la aplicación del margen de tolerancia. Agrega que lo anterior le impide a los destinatarios del ajuste desvirtuar técnicamente los resultados del estudio aludido, impidiendo analizar, cuestionar y desvirtuar las conclusiones del mismo informe y los cargos tributarios imputados.*

- *No le cabe responsabilidad pecuniaria como agente toda vez que a la fecha de aceptación de la declaración esa responsabilidad originada en el valor de las mercancías, estaba legalmente atribuida en forma exclusiva al importador, según lo dispuesto por el articulo 86, párrafo quinto de la LGA, vigente hasta el 3 de marzo de 2004. Y que esa demostración se obtiene también de la redacción anterior del artículo 264 de la LGA, que señalaba claramente la responsabilidad del importador en materia de valoración. Agrega que esa ausencia de responsabilidad del agente en materia de valoración ha sido reconocida por el Tribunal Aduanero en la sentencia 45-2000.*
- *En razón de lo expuesto solicita que se declare la nulidad absoluta del traslado*

de cargos-y del acto final y se orden el archivo del expediente.

VII. En la tramitación del recurso de apelación se han observado las prescripciones de ley.

Redacta la Licenciada Rodríguez Muñoz.

CONSIDERANDO

I. **Objeto de la litis:** Procedimiento ordinario tendiente al ajuste del valor aduanero de la mercancía consignada en la declaración aduanera N° **XXX de XXX,** de la Aduana de la Anexión presentada a despacho por el agente aduanero **XXX,** a nombre de **XXX,** que ampara la importación a consumo de un vehículo marca Geo, estilo Metro LSI, año 1991, al considerar la administración aduanera que existe una diferencia entre el valor declarado y el valor de importación verificado en el sistema VAVI, toda vez que se declaró un valor de $790 y el valor del VAVI es de $1, 221.56 ajuste que implica una modificación en la liquidación de los gravámenes aplicables generando una diferencia de impuestos por pagar a favor del Fisco de **¢145.090.88**

II. **Sobre la admisibilidad del recurso de apelación:** En forma previa revisa este órgano el aspecto de admisibilidad del recurso de apelación interpuesto conforme la Ley General de Aduanas No. 7557, es decir, para determinar si en la especie se cumplen los presupuestos procesales, que son necesarios para constituir un procedimiento válido. En tal sentido dispone la ley que contra la resolución dictada por la Aduana, cabe recurso de apelación para ante este Tribunal, el cual debe presentarse dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación del acto impugnado, es decir, que el recurso debe ser presentado en tiempo. Así, tenemos que en este caso la resolución recurrida, para todo efecto legal, fue notificada a la agencia recurrente el día 19 de setiembre de 2006 y el recurso de apelación fue interpuesto el 22 de setiembre de 2006, dentro del plazo legalmente establecido. Además debe ser presentado en forma, o sea, cumpliendo con los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la capacidad procesal de las

parles que intervienen en el procedimiento, lo cual no genera problemas en el presente caso, toda vez que consta en folio 131 del expediente la respectiva acreditación. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal admitir el recurso de apelación.

III. **Sobre las Nulidades Alegadas:** Por ser de previo y especial conocimiento se avoca este Tribunal al conocimiento de las nulidades alegadas, revisando la actuación administrativa con el objeto de determinar si los actos de la Autoridad Aduanera se han emitido en forma válida y eficaz, para lo cual el análisis se efectuará sobre los aspectos esenciales que la parte ha considerado como violatorios del ordenamiento jurídico aduanero, las cuales de seguido se analizan:

- ✓ **La declaración aduanera ya se sometió al procedimiento respectivo y no fue objetada por las autoridades aduaneras:** *Se aduce que durante el trámite de la declaración se observó el procedimiento establecido al efecto y que a la misma se le aplicó la normativa vigente a esa fecha, sin que las autoridades aduaneras, hicieran ningún tipo de modificación, siendo que los administrados no deben responder por los errores de la Administración, según la jurisprudencia constitucional.*

En tal sentido debe señalarse que el hecho de que durante el despacho de las mercancías la administración no haya realizado ningún reparo no significa que las autoridades aduaneras no puedan conforme con la normativa, revisar dentro del plazo de 4 años establecidos por el artículo 62 de la LGA, la determinación de la obligación tributaria aduanera y formular los alcances que correspondan así como exigir el pago de las sumas que se adeudan.

En efecto, nos estamos refiriendo a la posibilidad de la Administración de revisar a posteriori, lo actuado en el despacho, sin que ello sea violatorio de derechos adquiridos o situaciones ya consolidadas, ni que impliquen errores u omisiones cometidas por la Administración en el control inmediato.

En línea con ello, debemos indicar que la normativa otorga a las autoridades aduaneras las atribuciones para el ejercicio del control aduanero y para la revisión de las declaraciones aduaneras dentro de límites previamente establecidos.

Así, de conformidad con las disposiciones comunitarias y nacionales vigentes al momento de los hechos, no existe duda de que corresponde al Servicio Nacional de Aduanas, en forma exclusiva, el ejercicio de la potestad aduanera, entendida como *"...el conjunto de derechos, facultades y competencias que este Código, su Reglamento conceden en forma privativa al Servicio Aduanero y que se ejercitan a través de sus autoridades."* (artículo 7 del CAUCA III).

Por su parte la Ley General de Aduanas, en su artículo 22, denomina como control aduanero, precisamente *"...el ejercicio de las facultades del Servicio Nacional de Aduanas en la aplicación, supervisión, fiscalización, verificación y evaluación del cumplimiento de las disposiciones de esta ley, sus reglamentos y las demás reguladoras de los ingresos o las salidas de mercancías del territorio nacional y la actividad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior".*

Como parte integrante y esencial de la potestad aduanera, es decir, del conjunto de atribuciones, facultades y competencia asignada a las autoridades aduaneras, resulta indispensable, a efectos del caso sometido a consideración de este Tribunal, puntualizar las atribuciones, que en forma inequívoca el artículo 24 incisos a) y b), conceden en forma privativa a la autoridad aduanera, en el sentido de que le corresponde *"Exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera como naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen \j valor aduanero de las mercancías \j los demás deberes, requisitos y obligaciones derivadas de la entrada, permanencia y salida de las mercancías, vehículos y unidades de transporte del territorio nacional."* (Art.24:a)

De igual forma es facultad del Servicio Aduanero, *"Exigir y comprobar el pago de los tributos de importación y exportación."* (art.24:b).

Debe agregarse que el legislador no se limitó a establecer el conjunto de atribuciones de las autoridades aduaneras, sino que además dispuso diferentes tipos de control en atención al momento o etapa en que pueden ser ejercidos, estableciendo el artículo 23 de la LGA una división tripartita del control aduanero, que podrá ser: **inmediato, a posteriorí o permanente.**

En este orden de ideas, el control aduanero podrá ser **"Inmediato",** que es aquel que puede realizarse sobre las mercancías desde que ingresan al territorio aduanero o desde que son presentadas para su salida, y hasta antes de que se autorice su levante, es decir, antes de que la aduana permita a los interesados disponer de las mercancías que han sido objeto de un despacho. (ver artículo 23 LGA). En otras palabras, un primer momento en que puede ser ejercido el control aduanero, es durante el procedimiento de despacho de las mercancías, lo cual se hará mediante la aplicación de criterios selectivos y aleatorios.

Otra oportunidad o momento para el ejercicio de las facultades aduaneras legalmente asignadas, lo es con posterioridad al despacho de las mercancías, y es el que se ha denominado **"control a posteriori"** que a tenor del artículo 23 de repetida cita, *"...se ejerce respecto de ¡as operaciones aduaneras, los actos derivadas de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares de la función pública aduanera y de las personas, físicas o jurídicas, que intervienen en las operaciones de comercio exterior, dentro del plazo al que se refiere el artículo 62 de esta ley".*

Como se deduce claramente de la norma transcrita, se trata de un control aduanero realizado en forma diferida, es decir, en un momento posterior al despacho de las mercancías, pero que debe ser efectuado dentro del plazo de 4 años establecido por el

artículo 62 de la ley, salvo las excepciones de ley. También durante ese plazo podrá exigirse el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza, (ver también artículo 62 del CAUCA III).

Por otra parte respecto al tema de la obligación tributaria aduanera, el legislador dispuso como dijimos la posibilidad de su revisión, en tal sentido, señala el artículo 59 de la LGA:

Artículo 59. ***Revisión de la determinación.***

"En ejercicio de los controles inmediatos, a posteriori o permanentes, la autoridad aduanera podrá revisar la determinación de la obligación tributaria aduanera bajo criterios de selectividad, aleatoriedad o ambos. La determinación podrá ser modificada, en el plazo establecido en el Artículo 62 de esta ley. Cuando se haya determinado definitivamente uno o varios de los elementos que conforman la obligación tributaria aduanera, como resultado final del procedimiento ordinario establecido en los Artículos 192 y siguientes de esta ley o por sentencia judicial firme, estos elementos no se podrán modificar posteriormente, salvo que se haya cometido un delito que haya incidido en la determinación definitiva."

En lo que toca a este artículo 59, son cuatro los aspectos básicos y esenciales, que se regulan, a saber:

1- Que ya sea en el ejercicio de controles inmediatos, a posteriori o permanentes, puede ser revisada por parte de la autoridad aduanera, la determinación de la obligación tributaria. Sobre el particular debe puntualizarse desde ya, que la normativa no hace ninguna diferencia respecto a las determinaciones que pueden ser revisadas, si las efectuadas por la misma autoridad aduanera, las realizadas por el agente de aduanero o las efectuadas bajo el sistema mixto, de lo cual luego se sigue, haciendo una interpretación armónica de los artículos 58 y 59, que ambas

determinaciones son revisables, independientemente del (o los sujetos) que determinó.

2- Que la revisión se efectuará bajo criterios de selectividad, aleatoriedad o ambos.

3- Que la determinación podrá ser modificada en el plazo de 4 años establecido en el artículo 62 de la ley. Respecto a este punto deben señalarse dos conclusiones importantes:

a) Que es revisable cualquier determinación ya sea efectuada por la autoridad aduanera o por el agente aduanero.

b) Que la modificación de la determinación puede efectuarse ya sea ejerciendo control inmediato, posterior o permanente, sin que la norma excluya la aplicación de una clase de control, cuando algún otro tipo de control se haya aplicado. Es decir, no se estableció como una limitante para el ejercicio del control aduanero, que respecto de una mercancía, declaración aduanera, los actos derivados de ellas, etc, sólo pudiese efectuarse un tipo determinado de control, con exclusión de los demás, o lo que es lo mismo, no se dispuso que el ejercicio de una clase de control (por ejemplo inmediato), se haga con perjuicio de la aplicación de uno u otro tipo de ellos (por ejemplo a posteriori o permanente).

4- Si se determina en forma definitiva uno o varios elementos de la obligación tributaria aduanera, y ello sólo puede ocurrir como resultado de un procedimiento ordinario (artículos 192 y ss de la LGA) o bien por sentencia judicial firme, dichos elementos no pueden ser modificados posteriormente, salvo casos de delitos.

Partiendo de lo anterior es importante resaltar que para nuestro legislador la determinación de la obligación tributaria se convierte en definitiva para la autoridad aduanera y en consecuencia es inmodificable por parte de ella, cuando la determinación sea producto de un procedimiento ordinario, que es el procedimiento por excelencia, donde ambas partes, tienen amplia oportunidad procesal para hacer

alegaciones, llevar al proceso las pruebas técnicas, especializadas, o planteamientos jurídicos, que fundamenten sus pretensiones. Lo anterior implica, que para nuestro legislador, las demás determinaciones, que no son producto de un proceso ordinario, no se consideran legalmente definitivas para la autoridad aduanera, no así para el declarante para quien su declaración es definitiva una vez que ha sido aceptada por la aduana. (Lo anterior sin perjuicio de la posibilidad de rectificación consagrada en el artículo 90 de la LGA). En consecuencia pueden ser modificadas por la autoridad aduanera, siempre que tal acción se efectúe dentro del plazo de 4 años, salvo las excepciones de ley. Ello aún cuando habiéndose realizado bajo el sistema de autodeterminación, la aduana hubiese revisado la determinación en el momento del despacho y aún cuando la misma autoridad aduanera haya efectuado la determinación, con base en la información proporcionada (sistema mixto).

Dicha conclusión que se extrae del artículo 59 de comentario, es reforzada y confirmada por los artículos 93 y 102 de la misma ley, ubicados en el Título VI denominado "Procedimientos comunes a cualquier régimen aduanero", con los cuales se demuestra, que el espíritu del legislador fue facultar a la autoridad aduanera a ejercer los diferentes tipos de control, sin perjuicio de unos u otros. Así, en el artículo 93 cuando se regula lo respectivo a la "Verificación", dentro del procedimiento de despacho de las mercancías, se dispone en su párrafo II, que los actos que conforman la verificación pueden ser el reconocimiento físico de las mercancías, la revisión documental o incluso puede prescindirse de cualquier acto inmediato de verificación, lo cual se fijará mediante criterios selectivos y aleatorios, y sin perjuicio del ejercicio de los controles a posteriori y permanentes a que está facultada la autoridad aduanera. Queda claro que dentro del esquema de control concebido por el legislador, es perfecta y legalmente posible que respecto de una misma mercancía o declaración aduanera, pueda la Administración, mediante la aplicación de criterios selectivos y aleatorios, ejercer sus facultades de revisión en momentos diferentes: durante el despacho o con posterioridad al mismo, para lo cual deberá observar la solemnidad del procedimiento ordinario, sin que se violen situaciones ya consolidadas, ni derechos

constitucionales, o se anule el acto del levante como se alega en la especie.

Por su parte el artículo 102, faculta también la revisión de la determinación de la obligación tributaria, mediante el ejercicio de controles a posteriori o permanentes, sin que excluya aquellas mercancías o declaraciones que ya hayan sido sometidas a controles inmediatos, durante el procedimiento de despacho, limitándose a establecer que los ajustes respectivos deberán de formularse por medio de un procedimiento ordinario. Siendo que en consecuencia no puede el intérprete del derecho, establecer una diferencia donde el legislador no lo hizo, sino que por el contrario resulta de la relación de normas efectuada, que su voluntad es que la autoridad aduanera, pueda ejercer los diversos tipos de control, sin que sean excluyentes entre sí, salvo, obviamente cuando la determinación se convierta en definitiva por ser el resultado de un procedimiento ordinario o por sentencia judicial firme.

Por otro lado debe señalarse que dicha interpretación no atenta contra el principio de seguridad jurídica que inspira nuestro ordenamiento jurídico, sino que es acorde con el espíritu del legislador que a efecto de que se cumplieran efectivamente los fines del régimen jurídico aduanero, dispuso diversos procedimientos cuyas etapas son diferentes. En efecto, nuestra legislación contempla varios procedimientos que podemos denominar como "sumarios" si lo contrastamos con el denominado ordinario, que es el procedimiento por excelencia. En efecto, encontramos por ejemplo un procedimiento común para lo que es el despacho de mercancías. Igualmente para la aplicación de multas el ordenamiento ha establecido un procedimiento especial, así como el ordinario en aquellos casos en que se emitan actos que afecten derechos subjetivos o intereses legítimos y un proceso mucho más sumario en aquellos casos diferentes a los enunciados (ver artículos 86 y siguientes, 196 y 234 de la LGA; y artículos 237 a 262 y 525 a 536 de su Reglamento). Cada uno de dichos procedimientos ha sido debidamente regulado, con las diversas etapas que deben ser obligatoriamente observadas por la Administración, a efectos de poder emitir actos conformen con el orden jurídico.

Así, vemos como el procedimiento de despacho busca por un lado facultar la correcta

percepción de tributos pero que a la vez facilite y agilice las operaciones de comercio exterior, entre ellas, el despacho de las mercancías, por lo que ha sido concebido como un proceso ágil y sencillo, que le permita al interesado poder disponer rápidamente de las mercancías. Dentro de esta orientación, y aras de esa facilitación, la normativa faculta a la autoridad aduanera, para aplicar criterios selectivos o aleatorios de control, de tal forma que no *se* requiera en todos los despachos de una revisión física de las mercancías, sino que pueda efectuarse únicamente una revisión documental, o que incluso no se realice ningún acto de revisión o verificación inmediata. Obviamente todo ello sin perjuicio de las facultades posteriores de revisión y modificación de las determinaciones aduaneras. Lo anterior, en criterio de este Tribunal, logra precisamente establecer un equilibrio entre la facilitación y el control aduanero, puesto que por un lado , se garantiza la agilización de las operaciones, y por otro, se otorga a las autoridades aduaneras, la posibilidad de revisar exhaustivamente lo actuado en el momento del despacho, abriendo a tales efectos un procedimiento ordinario en el que se busca la verdad real de los hechos, y que desde el criterio de este Tribunal, no genera incertidumbre al administrado, ni se trata de la revisión ilegítima de la determinación, ante una actuación defectuosa de los funcionarios aduaneros en el momento del despacho, sino de la revisión a posteriori y dentro de un pleno proceso, de lo actuado en un procedimiento ágil, que responde a las exigencias del comercio internacional, (que aún cuando en algunos casos pueda ser más breve que en otros, por ejemplo, cuando se da revisión física de las mercancías el proceso se es más lento, pero que aún en estos casos, la participación del interesado no es tan amplia como en el ordinario) donde por la naturaleza misma de este tipo de procesos, las actuaciones son provisionales y por ende revisables en un proceso ordinario. Considerar que lo actuado en el procedimiento de despacho, independientemente de si se ejerció o no control inmediato, no está sujeto a revisión y en su caso a modificación por parte de las autoridades aduaneras, sería obviar el marco de facultades legales otorgadas a nivel comunitario y nacional a dichas autoridades.

De lo expuesto se sigue que es correcto que la Administración haya iniciado el presente procedimiento en aras de revisar lo actuado en el despacho, concretamente en cuanto al

valor de las mercancías, no llevando razón el recurrente en su planteamiento.

- **Ausencia de motivación y vicio en el contenido del acto:** *Aduce el recurrente, en su escrito de oposición al acto de apertura que no existe motivación del acto administrativo referente a la modificación del valor aduanero, violentando el bloque de legalidad (artículo 11 de la Constitución Política y Artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública) así como el debido proceso (artículos 39 y 41 de la Constitución Política), puesto que no existe ningún documento de la revisión física del vehículo realizado a posteriori ni tampoco existe motivación basada en ese documento, ni se ha recurrido al importador o a la agencia para la presentación del mismo, violentando el derecho de defensa, artículo 39 de la Constitución Política: y que las agencias de aduanas, como importadores y público en general no tienen acceso al VAVI, creando indefensión y vulnerabilidad ante la administración aduanera. Posteriormente sobre este mismo tema, en su escrito de apersonamiento ante este Tribunal el recurrente insiste en esta punto, indicando que el acto final es inconstitucional por violación del debido proceso y defensa en juicio, consagrado en los artículos 39 y 41 de la Constitución Política y está viciado de nulidad absoluta por inobservancia del artículo 132 de la LGAP, en relación con el 18 y 166 de la misma ley, porque el contenido del acto no es claro ni preciso y no abarca todas las cuestiones de hecho y de derecho surgidas del motivo, poniéndolo en indefensión, porque se fundamenta únicamente en una ficha técnica elaborada por la aduana, en la que se indican los valores que los técnicos de la aduana consideran correctos, y que .si bien señala los decretos respectivos, no expone, no explica, aclara ni concreta, los presupuestos y operaciones con base en los cuales se determinó el valor aplicable. No detalla dicho reporte el valor para cada vehículo, el valor de la base de datos registrado, no se refiere a la comparación con la factura y el resultado consiguiente, tampoco aborda la condición de mayorista o minorista,*

ni señala cual es el valor con base en el Black Book, sin aclarar el parámetro de control utilizado, ni la aplicación del margen de tolerancia. Agrega que lo anterior le impide a los destinatarios del ajuste desvirtuar técnicamente los resultados del estudio aludido, impidiendo analizar, cuestionar y desvirtuar las conclusiones del mismo informe y los cargos tributarios imputados.

Al respecto debe señalarse que estima este Colegio, que las actuaciones de la Administración en el presente caso, no sólo están fundamentadas en un motivo válido, como antecedente normativo que justifica las facultades de la administración aduanera para haber iniciado las presentes diligencias, sino que además existe en la especie una adecuada motivación de las actuaciones, puesto que tanto en el acto de apertura y final del procedimiento, se han indicado los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan las decisiones en el presente caso. Efectivamente se citan los decretos en virtud de los cuales debe revisarse el valor declarado, puesto que en ellos se establece el procedimiento que se debe seguir en estos casos y se explica en forma detallada, cómo debe precederse a efecto de determinar cual es el valor que conforme a la normativa debe tomarse como aplicable. Tal situación se contempla en la apertura del procedimiento, de tal forma que el afectado conoce cuáles son las razones y el fundamento que ha tenido la aduana, para el ajuste de valor, de tal forma, que ha tenido la oportunidad en todo momento de refutarlas y de aportar prueba en contrario, no habiendo indefensión en ese sentido, y cumpliendo con los fines previstos por el ordenamiento jurídicos para tales actos. En razón de lo expuesto no lleva razón el recurrente en sus alegatos de falta de motivación y violación del bloque de legalidad, y de su debido proceso, porque en el presente caso las actuaciones de la administración se encuentran ajustadas a derecho.

Además debe aclararse al recurrente que el cambio de valor realizado no está fundamentado en la ficha informativa N°005 elaborada por la Aduana, como se alega, sino que lo que hace dicho documento, es recoger el valor que resulta aplicable según las características del vehículo objeto de las presentes diligencias, conforme con el

procedimiento legalmente establecido, dispuesto por los decretos que en forma expresa señala la autoridad aduanera en sus resoluciones, razón por la que este Tribunal, no comparte la falta de motivación que se aduce, ni la indefensión que en ese sentido se alega. Por otra parte, no existe tampoco vicio en el contenido del acto final, puesto que el por tanto del acto, recoge todos los elementos necesarios y pertinentes de la revaloración efectuada, debiéndose rechazar también en ese extremo, el planteamiento del recurrente.

- **Debe notificarse tanto el agente aduanero como el importador del presente procedimiento:** *Se opone al traslado de cargos y al acto final del procedimiento en cuanto dispone que sea notificado exclusivamente e] agente aduanero en su doble condición de responsable solidario y representante legal del importador, por cuanto conforme con la doctrina del mandato, el mandante pone a poder del mandatario sus intereses y expectativas, con un propósito lícito y positivo, basado en plena confianza entre ambas del contrato, y aún por amistad. Y que esa situación desaparece por completo cuando el agente aduanero adquiere conocimiento de que su patrimonio y su modus vivendi están en grave riesgo, como en el presente caso, en virtud del cobro que recae sobre él, de una suma de impuestos originada por un servicio prestado a un comitente. Y ello contamina y neutraliza la relación contractual, a pesar de lo dispuesto por el artículo 33 de la LGA. De ahí que no es lógico ni razonable demandar de un auxiliar de la función pública aduanera que proteja o defienda la posición del importador, cuando la suya también está en juego y por el contrario, debe aceptarse que cuando los intereses del comitente y su mandatario se contraponen y antagonizan, como en el presente caso, se rompe la relación contractual y por ello el acto inicial de un procedimiento de reajuste de la obligación tributaria, debe notificarse a cada parte por separado.*

En relación con este tema lo primero que debe indicarse es que en efecto como alega el

recurrente, la relación entre el agente aduanero y el consignatario de las mercancías, tiene su origen en el contrato de mandato que la ley presume entre ambos, con ocasión de la importación de las mercancías. Sin embargo, y aún cuando en efecto, la relación nace de un acto volitivo de las partes, en virtud del cual el agente se constituye en responsable civil de su mandante por las lesiones patrimoniales que pudieren surgir como consecuencia del mandato, sin embargo, en razón del interés público que subyace en la actividad de las personas físicas y jurídicas que se dedican a la correduría aduanera, el legislador ha dispuesto un régimen jurídico especial que gobierna ya no la relación privada, sino la situación especial del agente aduanero, como auxiliar de la función pública aduanera frente al Estado (representado por las autoridades aduaneras), que constituye parte del contenido esencial del acto de autorización que se emite cuando se faculta a una determinada persona a fungir como agente aduanero.

Lo anterior, queda efectivamente reflejado en la jurisprudencia de la Sala Constitucional, que al abordar el tema de los auxiliares de la función pública, ha venido señalando: que la actividad que realizan los agentes aduaneros, *"...No se trata del ejercicio de cualquier actividad comercial o empresarial sino que se refiere a una labor de coadyuvando con los órganos de la Administración Pública en la gestión pública aduanera y que .se les ha delegado por parte del Estado en razón del cumplimiento de una serie de requisitos previos que así lo permiten..."Véase voto N° 2002-00843 del 30 de enero del 2002.*

Posteriormente en el voto N° 2003-11926, dictada a las catorce horas con treinta y un minutos del veintitrés de octubre del dos mil tres, la Sala reitera su posición indicando que:

"*///.- CARÁCTER DE MUÑERA PUBBLICÁ DEL TRANSPORTISTA O AGENTE NAVIERO. En el Derecho Administrativo se denomina "numera pubblica" al sujeto privado que ejerce, permanente o transitoriamente, funciones o competencias públicas cuando han sido previamente habilitados legal o contractualmente*

convirtiéndose en vicarios de la respectiva administración pública. El numera pubblica a diferencia del funcionario público actúa a nombre y por cuenta propia o de terceros y no de la Administración Pública que auxilia. La Ley General de Aduanas establece en su Título III que son numera pubblica o auxiliares de la función pública aduanera "...las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que habitualmente efectúan operaciones de carácter aduanero, en nombre propio o en representación de terceros ante el Servicio Nacional de Aduanas". El numera pubblico está sujeto a una relación de sujeción o subordinación especial por ¡o que tiene una serie de obligaciones y deberes que debe cumplir y observar a cabalidad. En este sentido, el numeral 30 de la Ley General de Aduanas le establece un elenco de obligaciones básicas... "

Así, y como lo ha venido reiterando este Tribunal, desde su creación y en vasta jurisprudencia, y como igualmente lo ha reconocido nuestro Tribunal Constitucional, el agente aduanero no está concebido como un simple intermediario entre el Servicio Nacional de Aduanas y el consignatario de las mercancías, sino que por el contrario, el agente aduanero es un profesional, especialista con conocimiento técnico en la materia aduanera y de comercio exterior, que ejerce una representación legal de su poderdante, (del importador-consignatario 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).

Se sigue de lo anterior, la relevancia que para el Fisco tiene la participación del agente aduanero en el procedimiento de despacho, al punto de que partiendo del principio de buena fe y responsabilidad de sus actuaciones le ha delegado parte de la gestión aduanera, de tal suerte que el agente se ha convertido en su coadyuvante o cogestor. Paralelamente a ello, el agente por tal cogestoría ha asumido un régimen de responsabilidad no sólo frente a su cliente sino también ante el Fisco, por el ejercicio de su representación legal.

Y es que la legislación no podría propiciar y en efecto no lo hace, un sistema en que el

agente aduanero tuviera una participación obligatoria en el despacho, como sucede en nuestro caso, por expresa disposición del artículo 37 de la Ley General de Aduanas, en razón de lo cual los consignatarios de las mercancías se ven obligados a su contratación (con las excepciones legalmente previstas), lo cual implica para el agente una remuneración económica, sin que paralelamente se le haya instaurado un régimen de responsabilidad para sus clientes, como sucede con todos los profesionales que ofrecen sus servicios, sin que éste sea un caso de excepción.

De igual forma, si el Estado obliga a los consignatarios de las mercancías a la contratación de los servicios profesionales, de los agentes aduaneros para el despacho de las mercancías en aras de asegurarles el debido asesoramiento técnico y representación en sus trámites, facilitando la actuación de los agentes al delegarles muchas de las funciones que en el pasado realizaba con exclusividad el Servicio Aduanero, en aras de que puedan brindar un mejor servicio a sus clientes y procurar una mayor agilización de las operaciones de comercio exterior de nuestro país, y un mayor apoyo a la competitividad de nuestras empresas, no resultaría jurídicamente posible pensar que el Estado que está llamado a cumplir y satisfacer los fines e intereses públicos por encima de los intereses privados, pueda permitir que por la ejecución de tales labores de coadyuvancía, los agentes aduaneros no tengan que asumir la responsabilidad tributaria, correctiva y eventualmente penal, por todas y cada una de sus actuaciones.

Y es precisamente en protección de ese interés público, que la legislación estableció el régimen de responsabilidad del agente aduanero, por todas sus actuaciones, incluso con posterioridad al despacho, en los términos del artículo 33 de la LGA, dada la representación legal que ejerce el agente respecto del importador, según lo instituido por el legislador. Dicha representación implica que los actos que le han sido encomendados, se consideran realizados en nombre del representado y en consecuencia los efectos jurídicos recaen en la esfera jurídica del comitente.

Partiendo de ello 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. Además, la legislación aduanera establece una responsabilidad solidaria entre el importador y su agente aduanero con ocasión de los impuestos de importación, tema sobre el que volveremos en el apartado correspondiente.

Como puede apreciarse, la representación del agente aduanero, deviene o se origina directamente de la ley y no de la voluntad de las partes, no siendo posible que una decisión unilateral de alguna de las partes, tenga rango superior a la fuerza de la ley. Y es que no podría quedar a decisión y conveniencia de los importadores y sus agentes aduaneros, el decidir según sus propios intereses, si se ejerce o no dicha representación, puesto que ello podría ir en menoscabo del interés público, que está llamada a cumplir la administración aduanera, razón por la que independientemente de cual sea la decisión de las partes, la representación subsiste y su origen es legal.

Se colige de lo anterior, que es válido que la Administración decida notificar por separado y directamente a cada uno por los medios establecidos, o bien, podría suceder que notifique tanto al importador como al agente en la figura del mismo agente, no existiendo la nulidad aducida y en consecuencia no lleva razón el recurrente porque sigue ostentando en el presente caso la representación del importador.

Por otra parte no puede venir ahora alegar el agente aduanero que se pierde la relación de confianza y de amistad, una vez que el agente adquiere conocimiento de que su patrimonio puede verse afectado por diligencias como la presente. Ello por cuanto desde el momento mismo de su autorización como agente aduanero, conoce el régimen de responsabilidad al que queda sujeto, además de que la legislación aduanera, es sumamente clara en la responsabilidad solidaria que comparte el agente con el consignatario de las mercancías, por las sumas que se determinen como pendientes de cancelar al Estado, con ocasión de la importación de las mercancías, en aquellos despachos, en que hubiere participado. En efecto, la legislación ha establecido un régimen especial de responsabilidad para el agente aduanero, asignándole una responsabilidad de

carácter pecuniaria y solidaria, en su condición de responsable por deuda ajena, respecto del pago de la obligación tributaria aduanera, que se derive de los trámites y regímenes en que intervenga y por el pago de las diferencias, intereses, multas y demás recargos. Lo anterior en tanto se considera sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, encargado del despacho, tal condición la adquiere en razón de haber sido quien representó al importador en el despacho. En efecto, la responsabilidad solidaria que se atribuye en forma genérica al agente, se deriva de la representación legal que ejerce respecto del importador - consignatario de las mercancías. Así, constituye la consecuencia económica derivada de la representación, del vínculo establecido en virtud del mandato. (Ver artículos, 71, 97 CAUCA, 36 de la LGA).

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. Tal y como indica la doctrina.*"...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.
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..."

Así, el agente aduanero no sólo es representante legal del importador durante el despacho y los actos que derivan de él, sino que también es responsablemente solidario con éste por el pago del adeudo tributario.

Sin embargo, al 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. De ahí que se permite que en todos los casos repetir lo pagado, puesto que parte de que el agente pagó la diferencia por una deuda que no es suya, que no estaba obligado a cancelar, pero que por disposición del legislador para una mejor recaudación, efecto y control, se estableció de esa forma. 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.

Se desprende de lo anterior, que es indubitable en nuestro régimen jurídico aduanero, la responsabilidad solidaria del agente aduanero por el adeudo tributario, independientemente de que se trate de una diferencia de impuestos fundamentada en una modificación del valor declarado, como sucede en la especie. En razón de lo expuesto no se trata de su actuación directa ni de demostrar la participación dolosa o culposa o de mala fe del agente aduanero, a efecto de poder exigirle el pago del adeudo, sino su deber de asumir su responsabilidad solidaria por los impuestos dejados de percibir, por así establecerse en forma clara y expresa, la ley como fuente de derecho, sin que este Tribunal, tenga facultades para su desaplicación. En línea con lo expuesto debe rechazarse el planteamiento de la parte recurrente en este sentido.

- **No existe interés pecuniario del agente aduanero en defender los intereses de su cliente en el presente caso:** *Debe considerarse también que en las actuaciones del agente aduanero a favor del importador o*

consignatario media un interés pecuniario, lucrativo, que las motiva y las gobierna. Así las cosas siendo el contrato de mandato oneroso, la intervención del agente a favor de su comitente, se da siempre y cuando reciba un beneficio, que consiste en los honorarios pactados y que en el momento en que se beneficio no se perciba, o como en el presente caso, donde existe un riesgo sobre el patrimonio del agente derivado del contrato de mandato, éste perderá interés en dicho contrato y no puede obligársele razonable ni jurídicamente a continuar cumpliéndolo. De ahí que se les debe notificar por separado para que cada cual lo enfrente según su conveniencia.

Sobre este aspecto, si bien puede entender este Tribunal, que tal y como lo manifiesta el recurrente no exista ningún interés en defender los intereses del importador si no existe un interés pecuniario, un beneficio, sino más bien un riesgo sobre el patrimonio del agente, sin embargo, debe reiterarse lo ya indicado en el sentido de que la representación que debe seguir ejerciendo el agente respecto de su cliente, lo es en razón de lo dispuesto por el legislador, de ahí que no pueda el recurrente voluntariamente abstraerse de su régimen de responsabilidad que le implica ser responsable solidario del adeudo generado en las presentes diligencias, y limitarse únicamente a obtener los beneficios patrimoniales que la actividad de correduría aduanera le pueda genera, toda vez que en razón de que se trata de una actividad en la que subyace el interés público, existe un contenido mínimo regulado por el legislador que debe cumplir quien voluntariamente decide dedicarse al ejercicio de este tipo de actividad de coadyuvancia con el Servicio Nacional de Aduanas.

- **En *el momento de los hechos, el* agente *aduanero no tiene responsabilidad en materia de valoración aduanera:*** *No le cabe responsabilidad pecuniaria como agente toda vez que a la fecha de aceptación de la declaración esa responsabilidad originada en el valor de las mercancías, estaba legalmente atribuida en forma exclusiva al importador, según lo dispuesto por el artículo 86, párrafo quinto de la LGA, vigente hasta el 3 de marzo de 2004. Y que esa demostración se obtiene también de la redacción anterior del artículo 264 de la*

LGA, que señalaba claramente la responsabilidad del importador en materia de valoración. Agrega que esa ausencia de responsabilidad del agente en materia de valoración ha sido reconocida por el Tribunal Aduanero en la sentencia 45-2000.

Sobre este tema debe señalarse que no lleva razón el recurrente, toda vez que la responsabilidad solidaria del agente aduanero en materia de valoración aduanera, no se desprende de lo dispuesto por las actuales versiones de los artículos 86 párrafo quinto y 264 de la LGA, cuya redacción actual, lo que hizo fue venir a reforzar sin lugar *a* dudas aquella responsabilidad, cuyo fundamento como ya señalamos se encuentra en los artículos 71, 97 CAUCA, 36 de la LGA, vigente al momento de los hechos, lo cual ha sido reiterado por este Tribunal, en vasta jurisprudencia, en ese sentido ver entre otras, las sentencias 40, 52, 58 y 46 todas del 2005 y 157-2006.

IV- Sobre el Fondo: Solventado lo anterior, resta por señalar que lo actuado por la Aduana La Anexión al revalorar las mercancías objeto del presente despacho, está ajustado al ordenamiento jurídico, puesto que como ha señalado en forma reiterada la jurisprudencia de este Tribunal, el procedimiento aplicable para la valoración de los vehículos usados es el contenido en los decretos utilizados por la aduana en el presente caso, razón por la que debe también mantenerse lo actuado por la aduana en cuanto a la modificación del valor y el aumento del monto total de los impuestos de importación en el caso concreto.

En efecto, debe recordarse, según ya se indicó, que efectivamente la autoridad aduanera es el órgano competente para realizar los ajustes de la mercancía tanto en control inmediato, como en el a posteriori, sin embargo, en materia de vehículos como el que refiere el presente asunto, debe observar el procedimiento establecido por los Decretos Ejecutivos N° 29265-H y 29346-H, ya que ambas disposiciones reglamentarias establecen claramente los procedimientos especiales que deben seguirse para valorar vehículos, conforme lo indica el artículo 2 del Decreto N° 29265-H, el cual a la letra estatuye:

"Artículo 2: El procedimiento para determinar el valor sobre el cual, se cobrarán los impuestos

creados por la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo y la Ley N° 6946, para los casos de importaciones o internaciones de las mercancías comprendidas en las partidas 87.02, 87.03 y 87.04, que están gravadas con el Impuesto Selectivo de Consumo y no están afectas a los Derechos Arancelarios a la Importación, será el que se detalla en el anexo al presente decreto."

En esa línea, establece la parte considerativa del Decreto 29265-H, básicamente que la tributación de vehículos es una de las mercancías que inciden en la recaudación fiscal, por lo que se debe tener en consideración una serie de aspectos como los listados oficiales de valores promedio de vehículos con los que cuenta el Ministerio a través de la Dirección General de Tributación. De allí que la Aduana con fundamento en los citados decretos debe cumplir los procedimientos del despacho aduanero y el procedimiento especial establecido por el Poder Ejecutivo, consultando mediante el sistema de información el autovalor, o en su defecto solicitar el dictamen correspondiente al Órgano designado por la Dirección General de Tributación, quien tiene la competencia por vía reglamentaria, para efectos de determinar el valor sobre el cual se cobrarán los impuestos internos.

Se evidencia de lo consignado anteriormente que no existe la ilegalidad señala, habiendo actuado la Aduana de la Anexión cumpliendo con las disposiciones que el ordenamiento jurídico le establece al efecto, al haber consultado en el sistema VAVI, el valor para el vehículo amparado a la declaración aduanera de referencia, así como abriendo el correspondiente procedimiento ordinario tendiente a modificar la obligación tributaria aduanera, en el cual procedió en acatamiento al principio de inderogabilidad singular de las normas, consagrado en el numeral 13 de la LGAP, a aplicar el procedimiento especial para la valoración de la importación de vehículos, al estar vigente los Decretos 29265-H del 24-01-01 y N° 29346 -H del 02-03-01 y cuya obligada utilización ha sido establecida este Tribunal en casos similares al presente al dictar las sentencias 49-2003 y 67, 73 y 93 todas 2004.

De lo anterior, es claro que el procedimiento instaurado en el Decreto Ejecutivo N° 29265-H de repetida cita resultada no sólo de obligado acatamiento sino válido y eficaz para la

determinación del valor del vehículo objeto de la presente litis, a efecto del cálculo de los impuestos correspondientes a los impuestos Selectivo de Consumo, Ventas y 1 % a la importación. Por tanto, el recurrente debió efectuar su declaración de importación definitiva, aplicando este procedimiento especial de valoración al momento de presentar la declaración a efectos de la determinación de la obligación tributaria aduanera, y el no haber declarado como correspondía, genera que la Administración instaure el procedimiento ordinario tendiente a efectuar el ajuste en el valor, habiéndose otorgado en la presente litis, las garantías procesales que el ordenamiento jurídico establece al efecto, en especial, la motivación del ajuste ha sido clara y circunstanciada, todo lo cual le ha permitido en el presente caso el ejercicio de su derecho de defensa. Así las cosas debe declararse sin lugar el presente recurso.

POR TANTO

Con fundamento en el artículo 104 105 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 203, 204 y 205 de la Ley General de Aduanas, por unanimidad este Tribunal declara sin lugar el recurso y confirma la resolución recurrida. Se agota la vía administrativa. Devuélvase el expediente a la oficina de origen.

Notifíquese…

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Shirley Contreras Briceño **Franklin Velásquez Díaz**

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Dick Rafael Reyes Vargas **Xinia Villalobos Orozco**