Sentencia N°157-2006. Tribunal Aduanero Nacional, San José a las catorce horas con treinta minutos del veintinueve de junio de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por **XXXXXX**, contra la resolución **N° RES-AC-UL-691-2005 del 28 de junio de 2005,** emitida por la **Aduana Central**.

RESULTANDO

I. Mediante resolución **N°RES-AC-UL-ACT-505-2005 del 5 de mayo enero de 2005**, la Aduana Central inicia procedimiento ordinario contra el importador XXXXXX., y contra la Agencia de Aduanas XXXXXX como responsable solidario y en su condición de representante legal del importador, tendiente a modificar **el valor** consignado en la declaración aduanera **N°** XXXXXX **del 26-07-2001**, mediante la que se despachó un vehículo usado, **marca TOYOTA, estilo COROLLA, año 1994**, toda vez, que según dictamen técnico N° **AC-DT-SS-042-2005**, emitido por la Sección de Supervisión de la Aduana, con fundamento en el procedimiento establecido por los decretos ejecutivos N°29265-H del 7-2-2001 y N°29346-H publicado en el Alcance N°22 a la Gaceta N°47 del 7-3-2001, el valor correcto para el citado vehículo es de **$4.530.17**, lo que generaría un aumento en el total de impuestos a cancelar por la suma de **¢1.181.423.75**, estando en consecuencia pendiente de cancelar un monto de **¢767.288.59**. (ver folios **39-46**)

II. Con escrito presentado en fecha **13 de junio de 2005**, el señor **XXXXXX**, se apersona al procedimiento para realizar el descargo respectivo, e interpone

incidente de nulidad de notificación y de las actuaciones, excepción de pago, falta de derecho y falta de legitimación pasiva, además de la excepción de prescripción. (ver folios **65-79**)

III. Con resolución **RES-AC-UL-691-2005 del 28-6-2005**, la Aduana Central rechaza todos los alegatos de defensa y dicta el acto final del procedimiento, estableciendo un nuevo valor que asciende a **$4.530.17,** generándose también un nuevo adeudo que en definitiva se estableció en **¢1.181.423.75,** estando un saldo pendiente de cancelar por la suma de **¢767.288.59**. Dicha resolución fue notificada al agente aduanero **XXXXXX el 4 de julio de 2005** en su condición de representante del importador y de deudor solidario (Ver folios **66-95**).

IV. En fecha **7 de julio de 2005, el señor XXXXXX**, presenta recursos de reconsideración y apelación contra la citada resolución, manteniendo el incidente de nulidad incoado así como las excepciones opuestas. (ver folios **96-111**)

V. Con **resolución N°RES-AC-DN-426-2006 del 9-3-2006**, la Aduana rechaza por improcedente el recurso de reconsideración, emplazando al recurrente ante este órgano de alzada. (ver folios **112-135**).

VI. En fecha **02 de junio de 2006**, el recurrente presenta escrito en el cual esgrime sus argumentos ante este Tribunal, en los siguientes términos: (ver **folios 137-151**)

⇨ ***INCIDENTE DE NULIDAD DE NOTIFICACIONES****: Al respecto alega que existe nulidad de la notificación por cuanto carece de los requisitos mínimos, según lo señala el artículo 274 de la LGAP, el artículo 11 de la Ley de Notificaciones y 137 del CNPT, además de que considera que existe nulidad toda vez que no hay representación*

del agente aduanero posterior al despacho, sobre todo en tratándose de materia de valoración aduanera y haberle notificado como representante del importador es violatorio del Acuerdo de Valoración de la OMC y de los decretos reguladores de la valoración de vehículos nuevos y usados. Y que la Administración procede de esa manera por la ineficiencia de notificar directamente al importador. Agrega que es incorrecta la interpretación del artículo 33 de la LGA, puesto que el agente es el representante para las notificaciones del despacho y los actos que deriven, de él y este procedimiento no deriva del despacho sino que se realizan en forma posterior, porque el despacho termina con el levante de las mercancías según el 251 de la LGA.

⇨ ***INCIDENTE DE NULIDAD DE ACTUACIONES Y SOLICITUD DE DEVOLUCION IMPUESTOS Y LA DECISION DE LA ADUANA DE DEVOLVER PARTE DE LOS IMPUESTOS QUE HABIAN SIDO CANCELADOS****: Son innumerables y evidentes los vicios del procedimiento administrativo aduanero y a la legislación aduanera, tributaria, administrativa, civil y comercial, en perjuicio del recurrente, su representada y del mismo Estado, por lo que solicita se considere el traslado del asunto a instancias administrativas y judiciales. Que la forma irregular en que se ordena la devolución de tributos ya ingresados y su acreditación a terceros, en perjuicio del Estado y su cliente, en razón del presente procedimiento de ajuste, es una trasgresión a los procedimientos legales. Que en el presente caso, el que fue estafado fue el Estado por la propia negligencia de sus funcionarios, puesto que su cliente en su momento realizó el pago de los tributos correspondientes y fue la propia actuación de la Administración la que dio pie a la devolución de los mismos, ante una solicitud hecha de manera irregular e improcedente y con absoluta carencia de legitimación para actuar. Agrega que su representada realizó el pago oportuno de la obligación tributaria aduanera, lo cual persiste, en el tanto, de ninguna manera, puede tenerse por devuelta a su representada la suma devuelta, puesto que las actuaciones del señor* **XXXXXX** *no pueden reconocerse como legalmente realizadas y menos aún la solicitud de acreditación a la cuenta corriente de*

agente **XXXXXX** *realizada por otro tercero completamente desconocido en el procedimiento, Sr.* **XXXXXX *o* XXXXXX.** *Alega también que la Aduana resuelve una solicitud de nulidad absoluta, como incidente autónomo, fuera de los plazos para interponer los recursos administrativos, lo cual es a todas luces ilegal, según lo que ha resuelto el Tribunal. Señala quee desconoce las actuaciones que supuestamente ha realizado en su nombre y representación del importador, el señor* **XXXXXX***, toda vez, que no cuenta con documento idóneo que lo acredite como su representante para actuar en el procedimiento que sirve de base a las presentes diligencias, puesto que apoya su representación en una certificación notarial de un supuesto poder especial, que no cuenta con las formalidades para surtir los efectos correspondientes, según lo establecido por los artículo 1251, 1255 y 1256 del Código Civil. Que la Administración atendió y dio curso a gestiones presentadas por el señor* **XXXXXX** *a pesar de el poder presentado, con cumplía con los requisitos básicos e indispensables, lo cual responsabilidad para los funcionarios que intervinieron en la tramitación del asunto, conforme con los artículos 170 y siguientes de la LGAP.*

- ***INEXISTENCIA DE LA SOLIDARIDAD DEL AGENTE DE ADUANAS:*** *La solidaridad del agente de aduanas está siendo incorrectamente interpretada por la Administración Aduanera. La solidaridad presupone una acción previa del obligado a hacer o no hacer algo. En razón de la solidaridad, el solidario responde por el principal. En el caso del procedimiento aduanero costarricense, eso implica que alguna falta existe del supuesto responsable. En el caso concreto, es imposible exigir responsabilidad solidaria al agente aduanero o siquiera perseguir los impuestos por el contribuyente en el tanto quien determinó y liquidó los tributos aduaneros fue la propia administración a través de los funcionarios que intervinieron. En materia de vehículos no existe autodeterminación de la obligación tributaria aduanera. Indica también apoyado en la sentencia 80-99 de este Tribunal, que en materia de valoración no hay solidaridad del agente de aduanas.*

- ***NULIDAD DEL ACTO POR VIOLACON AL DEBIDO PROCESO Y A LA LEY GENERAL DE LA ADMINISTRACION PUBLICA:*** *Porque se inicia a efectos de determinar diferencias en el monto de los impuestos y no tendiente a buscar a la verdad real de los hechos como corresponde a la Administración.*

- ***NULIDAD DEL ACTO DE INICIO Y FINAL POR INCOMPETENCIA DE LA ADUANA PARA LA EMISIÓN DEL CRITERIO TECNICO DE VALOR Y LA REVALORACION****: El acto de inicio es nulo porque la Aduana no tiene competencia para revalorar el vehículo, pues los decretos respectivos le dan claramente la competencia a la Dirección General de Tributación, sustentados en criterios técnicos que parten de estudios sobre el precio de venta de los vehículos en el mercado interno y en el caso concreto no ha habido acto administrativo de esa Dirección que conste en expediente. Agrega que la aduana en sus resoluciones menciona un dictamen técnico respecto a número de clase y el valor histórico de referencia, sin embargo, ni la consulta ni la respuesta constan en expediente, y que lo que hay es una nota que no contiene la firma de quien la emitió por lo que no es válida conforme con el 134 de la LGAP, situación que violenta su derecho de defensa puesto que el expediente está incompleto. Indica que en todo caso, la Sección de Supervisión de la Aduana no es competente para emitir criterios técnicos y recomendaciones cuando se trata de procedimientos ordinarios, según el inciso c) del artículo 37 del RLGA.*

- ***NULIDAD DEL ACTO DE INICIO POR VIOLACIONES EN EL CONTENIDO DEL ACTO.***

  El contenido del acto es nulo puesto que existe una grave contradicción de fondo, en tanto en la relación jurídica aduanera el sujeto pasivo es el consignatario o consignante y eventualmente el agente aduanero, y en el por tanto del acto de inicio se refiere al importador consignado en la declaración aduanera no así a quien ostenta la calidad de consignatario, y jurídicamente y en la práctica el importador es diferente del

consignatario.

- ***NULIDAD POR AUSENCIA DE MOTIVACION:*** *No se motiva ni se indica en la apertura porqué el vehículo corresponde otra clase tributaria y no la que se declaró, lo cual vicia el acto conforme con los artículos 136, 249, 334 y 335 de la LGAP, la jurisprudencia de la Sala Constitucional y del Tribunal Aduanero.*

- ***EN EL CASO DE LOS VEHÍCULOS NUEVOS O USADOS NO EXISTE AUTODETERMINACION DEL DECLARANTE SINO DETERMINACION DE LA ADMINISTRACION ADUANERA****: Alega que en tratándose de vehículos no existe autodeterminación de las obligaciones tributarias y no tributarias, por cuanto la Administración aduanera fija unilateralmente la base imponible, con base en las disposiciones reglamentarias establecidas por el Poder Ejecutivo. Lo anterior por cuanto el declarante no tiene acceso al sistema VAVI ni siquiera por la página WEB del Ministerio de Hacienda ya que este medio de información es diferente al VAVI y ni siquiera está en línea o se actualiza al mismo momento, por lo que jurídicamente y en la práctica ambas bases de datos son diferentes, el VAVI no es igual al Auto valor o su similar, accesible vía Internet. De ello se sigue que quien puede ser perseguido si ha habido un error de valor es el funcionario aduanero o bien la Administración como parte del riesgo de poner en práctica el VAVI en las condiciones actuales. Dice que la aduana no le ha resuelto todos sus argumentos en ese sentido y reitera que la aduana se fundamenta en un oficio de una de sus oficinas, respecto de un despacho aduanero perfeccionado y finalizado casi cuatro años atrás, sin tener a la vista el vehículo y dándole efectos retroactivos a un acto administrativo que produce la nulidad del levante otorgado en su oportunidad, todo en perjuicio del importador y del agente aduanero. Agrega que la Aduana no puede obviar sus argumentos sobre la constitucionalidad de sus actos, ya que la Constitución Política es la norma fundamental, en consecuencia no son de recibo sus argumentos en el sentido de que la Administración Pública no tiene facultades para controlar la constitucionalidad de la ley o acto administrativo ni su*

interpretación, pues es la jurisdicción constitucional quien tiene la competencia. Realizando posteriormente un desarrollo de la normativa y jurisprudencia constitucional, que estima sustenta su planteamiento.

- ***FALTA DE LEGITIMACION PASIVA DEL IMPORTADOR Y DEL AGENTE DE ADUANAS Y LITIS CONSORCIO PASIVO NECESARIO:*** *Al respecto solicita la parte que tenga como parte del expediente, lo actuado por la Administración al devolver tributos a la cuenta corriente del agente* **XXXXXX** *y conformar la litis consorcio pasiva necesaria y llamar al procedimiento a* **XXXXXX** *y a* **XXXXXX***, por verse eventualmente afectados. Agrega que la única razón por la cual la Aduana pudo haber devuelto los tributos a esa cuenta corriente, es porque lo hacía en su condición de agente aduanero, teniéndolo como sujeto pasivo para estos efectos legales. Agrega que el sujeto legitimado pasivamente para efectos de este procedimiento de ajuste a posteriori y para efecto del cobro, lo es el agente aduanero a cuya cuenta fueron devueltos los tributos. Su legitimación es tanto para efectos de ser llamado al proceso, legitimación procesal, como para efectos de legitimación como sujeto pasivo el cobro. Indica que ese agente aduanero es el único responsable del pago de tributos en este caso, ya que la propia Administración lo constituyó jurídicamente en sujeto pasivo al tenor de lo dispuesto por la legislación aduanera y tributaria.*

- ***EXCEPCION DE PRESCRIPCION:*** *Se alega el acaecimiento de la prescripción con base en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establece un plazo de 3 años para perseguir el pago de los tributos.*

VII. En las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales en la tramitación del recurso de apelación.

Redacta la Licenciada Shirley Contreras Briceño; y,

CONSIDERANDO

I. **Objeto de la litis**: El procedimiento ordinario contra el **XXXXXX**., y contra la Agencia de Aduanas **XXXXXX** como responsable solidario y en su condición de representante legal del importador, tendiente a modificar **el valor** consignado en la declaración aduanera **N° XXXXXX del 26-07-2001**, toda vez, que según la normativa aplicable, el valor correcto para el citado vehículo es de **$4.530.17**, lo que generaría un aumento en el total de impuestos a cancelar por la suma de **¢1.181.423.75,** estando en consecuencia pendiente de cancelar un monto de **¢767.288.59**.

II. **Admisibilidad del recurso de apelación:** Que previo a cualquier otra consideración, se avoca este órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme a la normativa aduanera vigente. En tal sentido dispone el artículo 198 de la Ley General de Aduanas que contra el acto final dictado por la aduana competente, caben los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, siendo potestativo usar ambos recursos ordinarios o solo uno de ellos, los cuales deben interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación del acto impugnado, condicionando la admisibilidad a dos requisitos procesales, sea en cuanto al tiempo que dispone el interesado para interponerlo y además el relativo a la capacidad procesal de las partes que intervienen en expediente. En el caso bajo estudio el recurso fue establecido por el agente **XXXXXX**, razón por la que este Tribunal tiene por bien cumplido el presupuesto procesal de legitimación, según consta a folios **96-111 y 156-161.** En cuanto al requisito de temporalidad, tenemos que en el caso concreto, queda documentado en expediente, que el acto final que es la resolución que se recurre, fue debidamente notificado al

agente aduanero **XXXXXX el 4 de julio de 2005** y que el recurso de apelación fue interpuesto el **7 de julio de 2005**, según corre a folios **94 y 96,** dentro del plazo de tres días hábiles, por lo que se tiene el recurso por presentado en tiempo.

III. Sobre los alegatos de la parte: Realizado el análisis anterior, se avoca este Tribunal al estudio de las argumentaciones esbozadas por la parte recurrente, según el orden en que fueron expuestas:

INCIDENTE DE NULIDAD DE NOTIFICACIONES: Se alega que existe nulidad de la notificación por cuanto carece de los requisitos mínimos, según lo señala el artículo 274 de la LGAP, el artículo 11 de la Ley de Notificaciones y 137 del CNPT, además de que considera que existe nulidad toda vez que no hay representación del agente aduanero posterior al despacho, sobre todo en tratándose de materia de valoración aduanera y haberle notificado como representante del importador es violatorio del Acuerdo de Valoración de la OMC y de los decretos reguladores de la valoración de vehículos nuevos y usados. Y que la Administración procede de esa manera por la ineficiencia de notificar directamente al importador. Agrega que es incorrecta la interpretación del artículo 33 de la LGA, puesto que el agente es el representante para las notificaciones del despacho y los actos que deriven, de él y este procedimiento no deriva del despacho sino que se realizan en forma posterior, porque el despacho termina con el levante de las mercancías según el 251 de la LGA.

En virtud de la representación legal establecida por el artículo 33 de la LGAP, el Tribunal estima que se hace buena notificación al importador, cuando al que se le notifican los actos es al agente aduanero, toda vez que en criterio del Tribunal, aún después del despacho, siempre que tenga que ver con el régimen aduanero en el que el agente representó al consignatario-importador de las

mercancías, subsiste y se mantienen los efectos de la representación legal, establecida por la LGA.

Por el contrario estima la parte que es perjudicial que se notifique un ajuste de valor al importador por medio de su agente aduanero, porque es contrario a la legislación, además por los intereses contrapuestos que pueden existir.

Para analizar este tema, debemos partir de que 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). 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.

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 del consignatario , 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, dicha situación porque podría prestarse (que no es el caso) a situaciones indebidas en perjuicio 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.

Lo anterior no debe llevar a confusión, en el sentido de que no es posible en materia aduanera la figura de la sustitución del mandato, que expresamente se encuentra consagrada en la legislación, en el artículo 38 de la LGA[1]. Lo que sucede es que dicha figura es totalmente diferente a lo acontecido en el presente caso. En efecto el artículo 38 citado parte de que el consignatario-mandante puede sustituir el mandado, siempre por escrito y con comunicación a la aduana y al agente sustituido, y a partir de ese momento el nuevo agente asume la responsabilidad. Pero como lo indica la misma norma lo que se permite es la "sustitución del mandato", y en materia aduanera, el mandato **consiste en el despacho de las mercancías según el régimen aduanero escogido por el declarante**, de tal forma que solamente tiene sentido y así está previsto legalmente, hablar de sustitución cuando **estamos dentro del procedimiento despacho**, y el consignatario decide cambiar o sustituir al agente aduanero por otro, lo cual es desde todo punto de vista posible, en virtud del principio de libre contratación de las partes. Así las cosas, si durante el despacho se solicita la sustitución, la aduana de jurisdicción lo autorizará si se cumplen los requisitos exigidos al efecto, y a partir de ahí, podrá continuar con el despacho el nuevo agente designado voluntariamente por el mandante. Pero una vez concluido el despacho y autorizado el levante de las mercancías no podemos hablar de sustitución del mandato, porque a ese momento ya fue cumplido el mandato pues las mercancías ya han sido desalmacenadas, sin

[1] **ARTÍCULO 38.-** **Sustitución del mandato.** Los agentes aduaneros no podrán sustituir el mandato que se les ha conferido, transmitir ni transferir derechos de ninguna clase correspondientes a sus mandantes.
El mandante podrá sustituir, **el mandato**, en forma escrita en cualquier momento. Deberá **comunicar de esta circunstancia a la autoridad aduanera y demostrar la comunicación previa al agente sustituido. El nuevo agente asume la responsabilidad por los actos realizados a partir de la comunicación escrita a la autoridad aduanera**, sobre la sustitución del agente anterior. (el resaltado es nuestro)

que puedan las partes eliminar la representación que en razón del mandato ejecutado deriva indefectiblemente para el agente aduanero. Es decir, no podría el agente aduanero sustraerse de su responsabilidad legal por decisión propia o de su mandante.
Lo anterior no significa tampoco que no pueda el consignatario otorgar poderes especiales o de cualquier naturaleza a otras personas (agentes, abogados, asesores, etc) para que realicen determinadas actuaciones en su nombre y en relación con un determinado despacho (aún cuando no hayan sido el agente aduanero que participó en el despacho), pero lo que definitivamente no es posible, es eliminar la representación del comitente por parte del agente aduanero que le desalmacenó las mercancías, porque tal condición no viene de la voluntad de las personas involucradas ni de la Administración, sino directa y claramente de la ley. De ahí que la participación y representación del agente respecto del importador se extiende a los actos derivados del despacho, como lo es el presente procedimiento ordinario.

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 de notificación aducida y en consecuencia no lleva razón el recurrente porque sigue ostentando en el presente caso la representación del importador, y como tal sí es parte en el presente procedimiento.

Respecto al tema de los defectos formales que en criterio del recurrente presenta la notificación, debemos como premisa inicial, partir de lo que ya ha venido señalando este Colegiado,(ver sentencias 48 y 49 del año 2000), en el sentido de que con la notificación de los actos, se busca poner en conocimiento de las partes o de los terceros, las actuaciones de la Administración, en

especial aquellos que tiendan a afectar derechos subjetivos o intereses legítimos, con la finalidad de no causar indefensión[2]. Por este mismo motivo, la notificación se ve rodeada por una serie de formalidades, cuya omisión conllevan la nulidad, siempre y cuando no se haya cumplido la finalidad que con ella se busca. Prueba de ello es que la misma LGAP, sanciona con nulidad absoluta cuando se incumplen ciertos requisitos al momento de practicarse la notificación, sin embargo, la misma ley dispone, que aún cuando existan tales vicios, la nulidad se tiene por convalidada en el momento en que el afectado se da por enterado y se apersona al procedimiento. Dispone al efecto el artículo 247 de la LGAP:

"1.La comunicación hecha por un medio inadecuado, o fuera del lugar debido, u omisa en cuanto a una parte cualquiera de la disposición del acto, será absolutamente nula y se tendrá por hecha en el momento en que gestione la parte o el interesado, dándose por enterado, expresa o implícitamente, ante el órgano director competente…"

Así las cosas, aún cuando en la especie pudieran eventualmente darse los defectos formales que aduce la parte, en la medida en que el afectado se apersonó al procedimiento, ejerciendo en forma adecuada y oportuna su defensa, cualquier vicio que en ese sentido pudiere haber existido quedó convalidado, puesto que se cumplió en el caso concreto con cometido de la notificación, como se dijo: se puso en conocimiento de la parte el acto que se

[2] Rodolfo Saborío, en su libro Eficacia e Invalidez del Acto Administrativo, dice respecto del acto de notificación: " el acto administrativo que tiene como fin poner en conocimiento de las personas interesadas un acto administrativo anterior que les afecta particularmente. Como acto de comunicación que es, tiene independencia sustancial con respecto al acto comunicado, por lo cual, en caso de defecto no incidirá sobre la validez de este último sino tan solo sobre su eficacia."

notifica, y que le perjudica, razón por la que no existe en la especie la pretendida nulidad.

INCIDENTE DE NULIDAD DE ACTUACIONES Y SOLICITUD DE DEVOLUCION IMPUESTOS Y LA DECISION DE LA ADUANA DE DEVOLVER PARTE DE LOS IMPUESTOS QUE HABIAN SIDO CANCELADOS En tal sentido debe aclararse a la parte recurrente, que de conformidad con lo indicado en el objeto de la litis, en este procedimiento no se discute lo actuado por la Aduana con ocasión de la solicitud de nulidad y de cobro indebido presentado en su momento, y en virtud de la cual la aduana procedió a ordenar la devolución de una parte de los impuestos cancelados, por lo que no puede este Colegiado, en este momento avocarse de oficio el conocimiento de tales hechos para establecer si lo actuado en su momento fue o no contrario al ordenamiento jurídico, y si la persona que actuó y a la que la aduana tuvo como legitimada, efectivamente acreditó conforme a la ley, su legitimación para actuar. Recuerde el recurrente la naturaleza de este Tribunal, de ser un órgano de jerarquía impropia, y que sólo por la vía del recurso y nunca por avocación puede revisar las actuaciones del Servicio Nacional de Aduanas, como sí podría eventualmente , dependiendo de las circunstancias, hacerlo un jerarca propio. Siendo así, no existe la facultad legal para este Colegio de pronunciarse, sobre los aspectos que la parte aduce, a saber, si el señor **XXXXXX**, estaba facultado para actuar en nombre del importador, si la acreditación que presentó, estaba o no conforme a la ley, si debió o no la aduana, reintegrar el dinero, etc. Por el contrario, lo único que se somete a consideración de este órgano es el ajuste en el valor que realiza la Aduana, y que es lo que se discute en el presente asunto.

NULIDAD DEL ACTO POR VIOLACON AL DEBIDO PROCESO Y A LA LEY GENERAL DE LA ADMINISTRACION PUBLICA: No comparte este

órgano de alzada las apreciaciones de la parte en este acápite, toda vez que se desprende del expediente, que una vez que la Aduana, decide realizar una investigación a posteriori del despacho, consta en expediente que se solicita a la oficina técnica de la aduana, los criterios respectivos que fundamenten la apertura del procedimiento, y una vez que la Sección de Supervisión de la Aduana, realiza el estudio correspondiente, y emite el criterio técnico, con base en la normativa y la información proporcionada por la Dirección General de Tributación[3], es que se considera que en la especie sí existen razones que fundamentan el eventual ajuste en el valor declarado, estableciendo cuál es el monto que corresponde.

Con fundamento en ello, la Aduana decide iniciar el respectivo procedimiento ordinario, en el cual expresamente señala en el considerando en que desarrolla el tema Sobre la determinación de la obligación tributaria, se indica *"Que de resultar procedente la modificación del valor aduanero por… la obligación tributaria aduanera a la que presuntamente se encontraría sujeto el vehículo ascendería al monto total de…"*. Situación que se reitera en el último párrafo del último considerando en el que se indica *"…se le hace saber a la Agencia de Aduanas…de forma expresa su posible condición de deudor solidario…"*

Así las cosas, no comparte este Tribunal, que en la especie la aduana no haya pretendido la búsqueda de la verdad real , si precisamente lo primero que hizo, de manera preliminar fue traer al expediente un dictamen técnico, debidamente motivado, respecto del valor, que conforme con la legislación, le corresponde al vehículo despachado. Y luego abrió un procedimiento, donde desde luego y aras de las garantías para el administrado, debe indicar lo que pretende, lo que busca, y que es el eventual ajuste en el valor, y el consecuente cobro de las diferencias que puedan generarse, y así se lo reitero en varias ocasiones

[3]En el dictamen técnico se indica que se realizaron consultas a la Dirección General de Tributación.

durante el acto de apertura. Sin embargo, siempre se planteó con una posibilidad, dando a la parte posiblemente afectada el derecho de defensa y aportar la prueba necesaria, que pudiera contrarrestar la pretensión de la administración, no obstante el recurrente, no suministró ningún dato o prueba que desvirtuara la posición técnica sostenida por la Aduana Central. Sin embargo, en criterio de este Colegiado, no se ha quebrantando en la especie, el principio de verdad real, recogido por el artículo 214 de la LGAP.

NULIDAD DEL ACTO DE INICIO Y FINAL POR INCOMPETENCIA DE LA ADUANA PARA LA EMISIÓN DEL CRITERIO TECNICO DE VALOR Y LA REVALORACION*:*

En relación con los argumentos sobre este tema, debe recordarse al recurrente, que si bien es cierta la competencia reconocida en tales instrumentos jurídicos a la Dirección de Tributación, de igual manera debe tenerse presente que conforme con la legislación aduanera vigente al momento en que acaecen los hechos**,** uno de los fines del régimen aduanero es ***"Facultar la correcta percepción de los tributos"*** (art. 6: LGA). De ahí que se disponga que el Servicio Nacional de Aduanas deba ***"Ejercer, en coordinación con las demás oficinas tributarias, las facultades de administración tributaria, respecto de los tributos que generan el ingreso, la permanencia y la salida de mercancías objeto del comercio exterior"*** (art. 9.a, LGA).

Complementando lo anterior tenemos las regulaciones establecidas para el tema de la obligación tributaria aduanera. Concretamente el artículo 53 de la LGA, dispone que la obligación tributaria aduanera ***" ... está constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías. ..."***
Así la norma citada es clara al señalar que todo tributo exigible con ocasión de la importación es parte de la obligación tributaria aduanera, de lo que se desprende sin lugar a dudas la competencia del Servicio Nacional de Aduanas,

para el cobro y fiscalización de todos los impuestos de importación, ya sean aranceles o impuestos internos. Acorde con ello también los artículos 24 incisos a y b de la LGA, en forma categórica reconocen la competencia de las autoridades aduaneras para exigir y comprobar el pago de los impuestos de importación y exportación, como sucede en el caso de marras, en el que en virtud de controles a posteriori, se incrementó el monto de impuestos ante la variación de la base imponible por aplicación del procedimiento establecido por los decretos ejecutivos N°29265-H del 7-2-2001 y N°29346-H, supra citados. De manera que, resulta incuestionable, no sólo la naturaleza de administración tributaria del Servicio Nacional de Aduanas sino y esencialmente que dentro de la obligación tributaria aduanera están contenidos todos los tributos exigibles en la importación o la exportación de las mercancías y no solo los derechos arancelarios a la importación, de tal forma que en la medida en que en el presente caso estamos ante impuestos generados con ocasión de la importación de mercancías, corresponde al Servicio Nacional de Aduanas ejercer las funciones y facultades de administración tributaria respecto de la Obligación Tributaria Aduanera, concretamente a la Aduana Central, que es la dependencia a la que en razón de la competencia territorial le corresponde participar en el presente asunto. En igual sentido ver sentencias 15-17, 21-23 y 36 todas del año 2000.

Por las razones apuntadas debe rechazarse la incompetencia alegada.

⇨ ***NULIDAD DEL ACTO DE INICIO POR VIOLACIONES EN EL CONTENIDO DEL ACTO:*** No lleva razón la parte en este planteamiento, puesto que si bien en estricto sentido jurídico, no necesariamente el consignatario es el mismo importador, aún cuando es bastante usual, que ambas condiciones coincidan en un mismo sujeto, sin embargo, tal discusión carece de sentido en la especie, toda vez, que los sujetos contra los que se

dirige el procedimiento han estado desde el inicio de las actuaciones debidamente individualizados e identificados y son la sociedad **XXXXXX.,** quien según la declaración aduanera respectiva figura como consignatario y como importador, además del agente aduanero, como solidario responsable y como representante legal del importador. Siendo así las cosas, ninguna confusión ni indefensión genera lo alegado por la parte, por lo que debe ser rechazada tal defensa.

NULIDAD POR AUSENCIA DE MOTIVACION*:* Por muchas de las razones ya señaladas, en los apartados anteriores, 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 no sólo se han indicado tanto en el dictamen técnico, sino también en el acto de apertura y final del procedimiento, los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan las decisiones en el presente caso. Efectivamente en el dictamen técnico 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 al efecto, y se explica en forma detallada, cómo debe procederse a efecto de determinar cual es el valor que conforme a la normativa debe seguirse. Tal situación se contempla también en la apertura del procedimiento, de tal forma que el afectado conoce desde las actuaciones preliminares de investigación, 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 EL CASO DE LOS VEHÍCULOS NUEVOS O USADOS NO EXISTE AUTODETERMINACION DEL DECLARANTE SINO DETERMINACION DE LA ADMINISTRACION ADUANERA.

A efecto de mayor claridad y comprensión del porqué estima el Colegiado, que lo actuado en la especie está ajustado a derecho, abordaremos en este apartado varios temas, que la parte aduce en acápites separados, pero que son temas que se encuentran interrelacionados, y que resulta pertinente tratar conjuntamente. Nos referimos 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, no existiendo en la especie las violaciones constitucionales que aduce el recurrente. También haremos referencia a las formas de determinación de la obligación tributaria aduanera, con el fin de aclarar, porque a pesar de la forma particular en que se determina la base imponible en materia de vehículos automotores nuevos y usados, sí existe responsabilidad del agente aduanero y cómo se mantiene también la solidaridad establecida por ley.

Establecido lo anterior, procederemos al estudio de la normativa que otorga la las autoridades aduaneras las atribuciones para el ejercicio del control aduanero y para la revisión de las declaraciones aduaneras y los límites dentro de los cuales deben ser ejercidos.

1-Potestad aduanera y su ejercicio.[4]

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 y demás disposiciones legales conceden al servicio de aduanas y que se ejercitan a través*

[4] Ver sentencia 11-00 del TAN

de sus funcionarios para que puedan regular el tráfico del comercio exterior y sancionar cuando corresponda el incumplimiento a dichas disposiciones." (artículos 9 y 10 del CAUCA II).

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 y valor aduanero de las mercancías y 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).

2-Clases de Control Aduanero.

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 posteriori 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.[5](ver artículo 4 CAUCA y 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 las 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

[5] Según el artículo 251 de la LGA, despacho aduanero es el "Conjunto de operaciones y actos necesarios para cumplir con un régimen aduanero; concluye con el levante o la disposición de las mercancías".

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 81 del CAUCA II).

Finalmente, "**el control permanente"**, es aquel que se ejerce en cualquier momento sobre los auxiliares de la función pública aduanera, en relación con el cumplimiento de requisitos de operación, deberes y obligaciones. Igualmente pueden ser objeto de este tipo de control aquellas mercancías que a pesar de haber sido autorizado su levante, quedan sometidas a alguno de los regímenes aduaneros no definitivos. (ver artículo 23 de la LGA).

3-Criterios y limitaciones para el ejercicio del control aduanero.

Importante para la resolución del caso sometido a consideración de este Tribunal, resultan las disposiciones contenidas en los artículos 58 y 59 de la LGA, ubicados dentro del Capítulo II denominado "Determinación" del Título IV sobre la Obligación Tributaria Aduanera", razón por la que seguido pasamos a transcribirlas**:**

Artículo 58: **Determinación**

"Determinar la obligación tributaria aduanera es el acto por el cual la autoridad aduanera o el agente aduanero, mediante el sistema de autodeterminación, fija la cuantía del adeudo tributario. Este adeudo deviene exigible al día siguiente de la fecha de notificación de la determinación de la obligación tributaria aduanera.

Cuando no se encuentren las mercancías, se hubieran destruido, ocultado o imposibilitado su inspección, o no estén disponibles los elementos necesarios para determinar fehacientemente la obligación tributaria aduanera, la autoridad aduanera determinará, cumpliendo el debido procedimiento administrativo, el monto prudencial de los tributos sobre la base de la información disponible."

En primer término, respecto al artículo 58 citado, cuatro ideas claramente individualizadas se desprenden del mismo:

1-Determinar la obligación tributaria aduanera es fijar la cuantía del adeudo tributario;

2-La determinación la pueden realizar dos sujetos: a) la autoridad aduanera; y b) el agente aduanero, mediante el sistema de autodeterminación.

3-El adeudo es exigible al día siguiente de su notificación.

4-Se faculta a la autoridad aduanera a establecer el monto prudencial de los tributos exigibles (cumpliendo el debido proceso), sobre la base de la información disponible, en los supuestos indicados en el segundo párrafo de la norma.

A partir de lo expuesto y de otras disposiciones contenidas en el CAUCA, (ver artículos72 y siguientes) como en la legislación nacional, así como de lo señalado por la doctrina tributarista, debe apuntarse, que existen tres formas de determinar la cuantía del adeudo tributario, o lo que es lo mismo, de determinar la obligación tributaria:

1-Sistema de autoliquidación o autodeterminación: Este sistema implica la participación activa y responsable de un auxiliar de la aduana, en este caso del agente aduanero, en la determinación o establecimiento de la cuantía del adeudo tributario que se genera por la importación de mercancías extranjeras. A tales efectos, debe el agente aduanero realizar lo que la legislación centroamericana denomina como “aforo de las mercancías”, es decir, efectuar el examen de la documentación respectiva, el reconocimiento físico de las mercancías, su valoración, clasificación arancelaria y liquidación de los gravámenes que resulten aplicables, asumiendo totalmente la responsabilidad por sus declaraciones. Obviamente ello sin perjuicio de las facultades de revisión y control que competen a la autoridad aduanera.

2-Determinación de Oficio: Bajo este sistema, corresponde con exclusividad a la autoridad aduanera, la fijación de la cuantía del adeudo tributario, sin ninguna participación del declarante o su representante, sino que en estos casos, es la administración aduanera, la que asume la responsabilidad por dicho acto determinativo.(ver artículo 249 del RLGA).

3-Determinación Mixta: Este sistema refiere a la participación tanto del agente aduanero como de la administración en el establecimiento de la cuantía de la obligación tributaria. Como señala FONROUGE, se trata de "la determinación realizada por la administración con la colaboración del sujeto pasivo o determinación mixta, que puede considerarse como una combinación de los sistemas anteriores... se realiza mediante la acción coordinada del fisco y del contribuyente, mejor dicho, que sea efectuada por la autoridad según los elementos o antecedentes proporcionados por el sujeto pasivo...". En estos casos, la Administración fija el monto de los tributos sobre la base de la información y los documentos proporcionados por el agente aduanero, de cuya veracidad responde dicho auxiliar, con las limitaciones establecidas por ley. En nuestro medio, a este sistema pertenecen las declaraciones que se efectúan bajo el llamado "Tipo de trámite Normal", en las cuales el declarante o su representante declaran una serie de datos (como la posición arancelaria, la naturaleza de la mercancía, el valor aduanero, la cantidad, el origen, etc,), a partir de la cual la aduana correspondiente determina el "quantun" de la deuda.

Una vez establecido quiénes son los sujetos que en nuestro medio pueden determinar el adeudo, veamos lo que se dispone respecto a la posibilidad de revisar la determinación efectuada:

*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 también 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, según

dispone el artículo 34. párrafo tres del CAUCA (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. Además podría llevar a considerar que si así como la aduana, no puede modificar posteriormente, tampoco podría el agente rectificar en caso de error, siendo que si el error hubiese significado un pago en exceso de impuestos, debe en justicia y en derecho permitirse al administrado la corrección o reclamo respectivo, a fin de que repita del Estado lo pagado de más, y sólo si se demostrase que con tal actuación infringió el régimen aduanero, que le sea reprochable incluso a título de mera negligencia en el deber de cuidado, podría eventualmente, quedar sujeto al algún tipo de responsabilidad.

De ahí 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.

Según lo expuesto, discrepa también este Colegiado de lo sostenido por la recurrente, pues se confunde cual es el sistema que en la especie se siguió para la determinación de las obligaciones tributarias y no tributarias.

Efectivamente no puede señalarse que la declaración haya sido presentaba bajo el sistema de autodeterminación y cancelación previa de tributos, según lo indicado supra. Por el contrario resulta claro de las casillas 22 y 24 de la respectiva declaración que tanto el trámite como el tipo de pago bajo el cual se tramitó, fue bajo lo modalidad normal, que equivale a lo que en doctrina se ha

venido denominando el sistema de determinación mixta, que refiere a la participación tanto del agente aduanero como de la administración en el establecimiento de la cuantía de la obligación tributaria.

Según dijimos, en nuestro medio, a este sistema pertenecen las declaraciones que se efectúan bajo el llamado "Tipo de trámite Normal", en las cuales el declarante o su representante declaran una serie de datos (como la posición arancelaria, la naturaleza de la mercancía, el valor aduanero, la cantidad, el origen, etc,), a partir de la cual la aduana correspondiente determina el "quantun" de la deuda.

Así las cosas, en el caso concreto, el agente aduanero proporciona información con base en la cual la autoridad aduanera en ejercicio de sus facultades de control tanto inmediatas como posteriores al despacho, verifica la información declarada, pudiendo ajustar los datos declarados, conforme con la normativa. Y tanto está obligado el declarante o su representante a declarar conforme con las disposiciones legales vigentes, como lo son en el caso de valoración de vehículos, los decretos de referencia, como la Administración, a realizar los ajustes que sean pertinentes cuando determine en uso de sus facultades, que para el establecimiento del valor no se respetó el procedimiento establecido al efecto. De ahí, que no podamos hablar en la especie de que en el caso la determinación la haya realizado de oficio la administración, puesto que el mismo recurrente suministró información respecto al valor de las mercancías, como lo fue el precio de factura por ejemplo, que luego consideró la Administración para comparar con los dos valores restantes, según el procedimiento establecido, siendo en consecuencia responsable tanto el agente como el importador.

SOBRE LA ALEGADA INEXISTENCIA DE SOLIDARIDAD DEL AGENTE DE ADUANAS Y LA FALTA DE LEGITIMACION PASIVA DEL IMPORTADOR Y DEL AGENTE DE ADUANAS: Solicita el afectado que se tenga también como parte del expediente, lo actuado por la Administración al devolver tributos a la cuenta corriente del agente **XXXXXX** y conformar la litis consorcio pasiva necesaria y llamar al procedimiento a **XXXXXX** y a **XXXXXX**, por verse eventualmente afectados, porque la única razón por la cual la Aduana pudo haber devuelto los tributos a esa cuenta corriente, es porque lo hacía en su condición de agente aduanero, teniéndolo como sujeto pasivo para estos efectos legales. Agrega que el sujeto legitimado pasivamente para efectos de este procedimiento de ajuste a posteriori y para efecto del cobro, lo es el agente aduanero a cuya cuenta fueron devueltos los tributos. Su legitimación es tanto para efectos de ser llamado al proceso, legitimación procesal, como para efectos de legitimación como sujeto pasivo el cobro. Indica que ese agente aduanero es el único responsable del pago de tributos en este caso, ya que la propia Administración lo constituyó jurídicamente en sujeto pasivo al tenor de lo dispuesto por la legislación aduanera y tributaria.

Discrepa el colegiado del enfoque del recurrente, toda vez que el tema de la obligación tributaria, que incluye la definición de quién es sujeto pasivo, quién lo es por hecho propio, o por responsabilidad ajena, es un asunto de reserva de ley, y no puede antojadizamente variarse por la autoridad aduanera. De ahí, que debemos remitirnos a la ley para ver lo que al efecto dispone, sin que sea relevante para tal determinación, lo actuado por la aduana al devolver dineros, lo cual como ya se dijo al inicio, no es objeto de las presentes diligencias.

Al respecto debe señalarse que 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, 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 intereses, multas y demás recargos correspondientes que surjan o se deriven de las operaciones aduaneras en que intervengan. Ver artículos, 71, 97 CAUCA, 36 de la LGA. Resulta de ello, indubitable en nuestro régimen jurídico aduanero, la responsabilidad solidaria del agente aduanero. Por su parte el artículo 16 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 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;…"

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. Así, 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.

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, constituyen la consecuencia económica derivada de la representación, el vínculo establecido en virtud del mandato.

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.

Disponen los artículos 97 del CAUCA vigente al momento de los hechos y el 36 de la LGA:

ARTÍCULO 36.- <u>Solidaridad</u>

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.

Partiendo de lo expuesto, debemos señalar que la legitimación pasiva en el presente caso, la tienen tanto el importador como el agente aduanero encargado del despacho, dada la responsabilidad otorgada por ley, puesto que tal condición se adquiere en función de haber sido quien lo representó en el despacho, por lo que no resulta pertinente llamar a las demás personas

solicitadas, a la litis.

En tal sentido tampoco lleva razón el recurrente respecto de este alegato.

- ***EXCEPCION DE PRESCRIPCION:*** Tampoco ha operado en la especie, la prescripción como aduce el recurrente, con base en Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 51, que establece un plazo de 3 años para determinar los impuestos, contados a partir del día siguiente del pago, toda vez, que al existir normativa especial y expresa en la LGA sobre este tema, sin duda alguna por el principio de especialidad de las normas, priva sobre las disposiciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Efectivamente el artículo 62 de la LGA establece un plazo de 4 años para que la autoridad aduanera pueda exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza, por lo que las actuaciones de la Aduana se encuentran dentro del plazo establecido

IV. Sobre la revaloración efectuada: Solventado lo anterior, resta por señalar que lo actuado por la Aduana Central 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, debiéndose declarar sin lugar el recurso.

POR TANTO

Con fundamento en el artículo 91 del Código Aduanero Uniforme

Centroamericano, artículos 203, 204 y 205 de la Ley General de Aduanas, y demás consideraciones de hecho y de derecho por unanimidad este Tribunal declara sin lugar el recurso de apelación y confirma la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente a la oficina de origen.
Notifíquese

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Shirley Contreras Briceño **Elizabeth Barrantes Coto**

Alejandra Céspedes Zamora **Franklin Velázquez Díaz**

Dick Rafael Reyes Vargas **Xinia Villalobos Orozco**