Sentencia Nímero 351-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las trece horas con cincuenta minutos del veinte de diciembre del dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por la **Agencia Aduanal Xxx S.A.,** en contra de la resolución número **RES-AS-DN-xxx-2006 del 25 de agosto del 2006** de la **Aduana Santamaría.**

Resultando

I- Que a través de la declaración aduanera de importación número **xxxx** de fecha de aceptación de 30/05/2006 de la Aduana Santamaría, la **Agencia de Aduanas Xxx S.A.** a nombre del importador **Xxx S.A** presentó a despacho mercancía consistente en "Muebles de metal", amparada a la factura comercial número **xxx** del 11/04/2005. (ver declaración aduanera adjunta al expediente).

II- Mediante gestión con número 6384 de fecha de recibido 28/06/2006, el señor **xxx,** en su condición de Agente Aduanero de la **Agencia Aduanal Xxx S.A**., solicitó rectificación de la declaración aduanera citada en el resultando anterior, con fundamento en el numeral 90 de la Ley General de Aduanas, ya que por un error material se aplicó el valor de la mercancía en la factura comercial en términos FOB siendo lo correcto en términos CIF, ya que fue el utilizado para realizar la transacción y que se corrija la liquidación de la obligación tributaria aduanera y en consecuencia se le acredite a **Agencia Aduanal Xxx** la suma de **¢613,236.81** pagada de más. (ver folios 01 al 08)

III- Que mediante Dictamen Técnico número AS-DN-xxx-2006 de fecha 01/08/2006 emitido por la Sección de Supervisión de la Aduana Santamaría, se determinó *"…Que revisada la factura comercial no. 142398 adjunta a la DUA 044442, que ampara la importación comercial de esta mercancía, ésta no indica en ningún*

extremo, los requisitos del término comercial de contratación, tampoco detalla el desglose por concepto de flete y seguro declarado … por lo que se deniega lo solicitado …". (ver folios 24 y 25)

IV- La Aduana Santamaría con resolución **RES-AS-DN-xxx-2006 del 25 de agosto del dos mil seis** declaró sin lugar la solicitud interpuesta con base en el dictamen de referencia. (ver folios 26 al 29)

V- Con escrito número 8294 presentado el 05 de setiembre del 2006, el señor **xxx,** actuando nuevamente como Agente Aduanero que representa a la **Agencia Aduanal Xxx S.A**., interpuso los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, argumentando que en la factura comercial adjunta a la declaración aduanera claramente se indica que el término utilizado en la transacción es CIF y no FOB como erróneamente se declaró. (ver folios 30 al 32)

VI- Que a través de resolución número **RES-AS-DN-xxx-2006 del 26 de setiembre del 2006**, la Aduana Santamaría rechaza el recurso de reconsideración y remite al Tribunal Aduanero Nacional el recurso de apelación y emplaza al recurrente para que dentro del plazo de 10 días hábiles se apersone ante el Tribunal a mantener, reiterar o ampliar los alegatos de la apelación. (ver folios 34 al 38)

VII.-Con escrito referencia AS-355-2006 de fecha de recibido 13 de octubre de 2006, la Agencia Aduanal Xxx se apersona ante este Tribunal, representada por el agente aduanero que la venido actuando durante el desarrollo del procedimiento, a reiterar y ampliar los alegatos e indica que la resolución RES-SA-DN-1192-2006 del 26 de setiembre del 2006 emitida por la Aduana Santamaría es nula, ya que viola el principio de legalidad por ausencia del

elemento motivación, al indicar por un lado que *"…efectivamente por un error de apreciación se omitió lo señalado en la factura comercial no. 142398, en donde en su parte inferior indica SHIPPING TERM: CIF"* y por otro omite apreciar un hecho que consta en los documentos aportados, sea lo que indica la factura comercial que significa que la mercancía fue embarcada bajo el incoterm CIF. Además aporta como pruebas, declaración jurada del señor xxx, representante de la empresa importadora, con el fin de aclarar que el valor del incoterm consignado en la Declaración del Valor es CIF y carta del exportador WRT WORLD ENTERPRICES en donde se realiza el desglose de los gastos de seguro y flete de la factura de cita, debidamente consularizada. (ver folios 39 al 47y 63-66)

VIII.- Con Auto número 104-2006 del 16 de noviembre del 2006, este Tribunal como prueba para mejor resolver solicitó a la empresa recurrente presentar Certificación de Contador Público Autorizado que indique si los tributos reclamados fueron o no cargados al costo del producto y trasladados vía precio al consumidor y si ha recibido o no crédito fiscal por este concepto. Prueba que fue aportada mediante escrito sin número recibido el 05 de diciembre del 2006. (ver folios 68 al 76)

IX.-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 presente asunto versa sobre la gestión interpuesta por la **Agencia Aduanal Xxx S. A**., mediante la cual solicita la rectificación de la declaración aduanera número **xxx** del 30 de mayo del 2006 de la **Aduana Santamaría,** toda vez que se declaró como término incoterm de la factura número **xxx** del 11/04/2006, FOB, siendo lo correcto el término **CIF,** solicitando se corrija también la liquidación de la obligación tributaria aduanera y en consecuencia se les acredite la suma de **¢613,236.81** pagada en exceso, junto con sus intereses.

II.- Admisibilidad del recurso. 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 el momento en que se dieron los hechos. Así, conforme con lo dispuesto por el artículo 198 de la Ley General de Aduanas, debe determinarse si en la especie se cumple con los presupuestos procesales, que son requisitos necesarios para que pueda constituirse un procedimiento válido. En tal sentido dispone el citado artículo que contra la resolución dictada por la Aduana, cabe recurso de apelación ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación. Así, tenemos que en este caso el recurrente dentro del plazo legalmente establecido, interpuso el día **05 de setiembre del 2006** el recurso de apelación contra el acto denegatorio**, notificado el día 31 de agosto del 2006** (ver folios 29 y 30). De igual forma, el recurso fue interpuesto por la sociedad **Agencia Aduanal Xxx S.A.,** que es la agencia que tramitó el despacho de referencia**,** actuando a través del señor **xxx** en su condición de agente aduanero debidamente acreditado de la Agencia Aduanal citada según constancia visible a folio **53,** cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Por lo anterior debe admitirse para su conocimiento el presente recurso de apelación.

III.- Sobre la rectificación de la declaración aduanera: Vista la discrepancia surgida respecto al término incoterm en que se realizó la transacción comercial de compraventa de la mercancía desalmacenada mediante declaración aduanera número **xxx del 30 de mayo del 2006** de la Aduana Santamaría, es que se avoca este Tribunal a resolver el fondo de la presente litis, con fundamento en los documentos y pruebas que constan en expediente, a fin de determinar si como indica el recurrente, con la documentación adjunta a la declaración aduanera es suficiente para determinar si corresponde la reliquidación de la obligación tributaria aduanera para las mercancías despachadas, en razón de que el término inconterm correcto de la factura comercial número 142398 del 11/04/2005 adjunta a la declaración aduanera, es CIF y no FOB como erróneamente se declaró.

Al respecto considera este Colegiado que del estudio de la documentación que consta en expediente, concretamente de la factura comercial citada, se puede verificar que los productos nacionalizados consisten en cunas y muebles para bebé vendidos a **Xxx** por la empresa WRT World Enterprises por un monto CIF de $22.835.00 y en el documento visible a folio 66 del expediente emitido por el exportador de la mercancía, a saber la empresa WRT World Enterprises, y presentado debidamente consularizado, se señala que en relación con la factura N°142398 de referencia, los términos empleados son CIF desglosado en los montos correspondientes por concepto de fletes y primas de seguro.

Lo anterior permite a este Tribunal determinar sin lugar a dudas, puesto que se desprende de manera clara y precisa de la documental que consta en autos, esto es, de la documentación adjunta a la declaración aduanera de marras y las pruebas aportadas, que en el caso los términos de la factura comercial, son CIF, y por ende incluyen lo correspondiente a flete y seguro, cumpliéndose en la especie con los incisos e) y f) del artículo 317 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, por lo que se concluye que lleva razón el recurrente al solicitar la

rectificación del término inconterm declarado para que se lea correctamente CIF y no FOB y se reliquide la obligación tributaria aduanera correspondiente a las mercancías nacionalizadas al amparo de la declaración aduanera número **xxx del 30 de mayo del 2006,** en los términos señalados.

Lo anterior por cuanto de conformidad con lo que dispone el artículo 8, párrafo segundo del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 (Acuerdo sobre Valor en Aduana de la Organización Mundial del Comercio) y la legislación costarricense sobre Valor en Aduana, artículo 254, tanto los gastos de flete hasta el puerto o lugar de introducción de las mercancías en el país de importación y los de seguro serán considerados como parte del valor en aduanas de las mercancías. Efectivamente disponen los artículos indicados:

"Artículo 8

1.- ...

2.- En la elaboración de su legislación cada Miembro dispondrá que se incluya en el valor en aduana, o se excluya del mismo, la totalidad o una parte de los elementos siguientes:

a) los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;

b) los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y

c) el costo del seguro…"[1]

[1] **ACUERDO RELATIVO A LA APLICACION DEL ARTICULO VII DEL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO DE 1994**, Ley 7475 del 15 de abril de 1994, publicada en la Gaceta No. 245 del 26 de diciembre de 1994)

*"Artículo 254.—**Inclusión al valor en aduana de los gastos y costos establecidos en el segundo párrafo del artículo 8 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.***

Además de los elementos referidos en el primer párrafo del artículo 8 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, también formará parte del valor en aduana lo siguiente:

a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación.
b) Los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas, hasta el puerto o lugar de importación.
c) El costo del seguro.

Cuando alguno de los elementos enumerados en los incisos a), b) y c) anteriores, sea gratuito o se efectúe por medios o servicios propios del importador, su valor deberá calcularse conforme a las tarifas normalmente aplicables."

Así conforme con la legislación trascrita, si efectivamente los gastos por concepto de fletes y de seguro, están incluidos en el monto de $22.835.00 indicado en la factura, no correspondía agregar ningún otro monto por ese concepto al valor en aduanas de las mercancías despachadas, no obstante se declaró como valor en aduanas la suma de $26846,84, según consta en la declaración aduanera, con lo cual resulta evidente el pago en exceso realizado en el presente caso, toda vez que, se incluyeron dos veces los montos por concepto de flete y seguro, resultando con derecho el recurrente a la devolución de lo pagado indebidamente al igual que los intereses correspondientes.

IV.- Sobre la Solicitud de Devolución de Tributos: Determinado lo anterior, resta por analizar si no obstante ser procedente la rectificación, lleva razón la parte en solicitar la devolución del monto pagado en demasía.

Al respecto debemos analizar la Certificación de Contador Público Autorizado presentada a solicitud de este Colegio, en aras de averiguar la verdad real en el presente caso conforme con el artículo 214 de la LGAP, que es la prueba fundamental para determinar si resulta procedente la devolución solicitada, dada su naturaleza de plena prueba, la cual es visible a folio 76

En efecto la Certificación emitida por Contador Público Autorizado, tiene valor de plena prueba, toda vez que conforme con la Ley, los documentos que expidan los Contadores Públicos tienen un valor de documentos públicos[2]. En esta línea el artículo 8 de la Ley de Creación del Colegio de Contadores Públicos, Ley 1038 del 19-8-1947[3], y sus reformas señala:

---

[2] Sobre las funciones de los CPA, indica el artículo 7 de la Ley de Creación del Colegio de Contadores Públicos, Ley 1038 del 19-8-1947[2], y sus reformas: "Funciones de contador público.

Artículo 7º.- Corresponde especialmente a los Contadores Públicos Autorizados:

a) Certificar toda clase de estados financieros y contables, tales como balances, liquidaciones de ganancias y pérdidas, estados patrimoniales, distribuciones de fondos, cálculos de dividendos o de beneficios y otros similares, sea que conciernan a personas físicas o a personas morales;

b) Intervenir, para dar fe de los asuntos concernientes a los ramos de su competencia, en la constitución, liquidación, disolución, fusión, quiebra y otros actos similares de toda clase de sociedades, participaciones u otras semejantes, en la rendición de cuentas de administración de bienes, en la exhibición de libros, documentos o piezas de otro género relacionados con la dilucidación de cuestiones contabilísticas, y en la emisión por personas de derecho privado de toda clase de bonos, cédulas y otros títulos similares.

La intervención de los Contadores Públicos Autorizados en cualquiera de los casos expresados u otros semejantes, será obligatoria cuando interesen o se refieran a instituciones de servicio público que taxativamente indique el Reglamento.

En todo otro caso, sólo tendrá lugar cuando lo soliciten las partes interesadas o lo disponga expresamente alguna ley de la República.

No obstante, los Tribunales de Justicia Civil o Penal y las oficinas administrativas que requieran la intervención de Peritos en Contabilidad en asuntos de que conozcan, nombrarán necesariamente como tales a Contadores Públicos debidamente incorporados en el Colegio respectivo."Así adicionado por el artículo 3º de la ley No. 679 de 31 de agosto de 1949).

[3] Consultada en el Sistema Costarricense de Información Jurídica, (SINALEVI), de la Procuraduría General de la República, Colección de Leyes y Decretos, año 1974, semestre 2, Tomo 2, página 63

"Artículo 8º.- Los documentos que expidan los Contadores Públicos en el ramo de su competencia, tendrán un valor de documentos públicos.

Los inspectores que para los fines del artículo 27 de la ley Nº 837 de 20 de diciembre de 1946 nombre o haya nombrado la Oficina de Tributación, estarán facultados para desempeñar las funciones a que se contrae este capítulo, y los documentos que ellos expidan en el ejercicio de tal cargo, tendrán el mismo valor legal de los expedidos por los Contadores Públicos." (el resaltado es nuestro)
(Así reformado por el artículo 1º de la ley No. 140 de 13 de agosto de 1948).

Complementado lo anterior con lo dispuesto por el Código Procesal Civil, en relación con los documentos públicos y su valor probatorio, tenemos, que salvo que sea argüido de falso, resulte incompleto o contradictorio, lo indicado por el **Contador Público Autorizado número xxx**, en certificación que corre a folio 76, constituye plena prueba de la existencia material de los hechos que el oficial público afirma, y en acatamiento de las disposiciones legales, este Colegiado, respeta el valor probatorio otorgado por la Ley.

Al respecto disponen los artículos, 369 y 370 del Código Procesal Civil:

"ARTÍCULO 369.- Documentos e instrumentos públicos. Son documentos públicos todos aquéllos que hayan sido redactados o extendidos por funcionarios públicos, según las formas requeridas y dentro del límite de sus atribuciones.

Las fotocopias de los documentos originales tendrán el carácter que este artículo establece, si el funcionario que las autoriza certifica en ellas la razón de que son copias fieles de los originales, y cancela las especies fiscales de ley.

*Es instrumento público la escritura otorgada ante un notario público**, así como cualquier otro documento al cual la ley le dé expresamente ese carácter.**(el resaltado es nuestro)*

"ARTÍCULO 370.- Valor probatorio.
Los documentos o instrumentos públicos, mientras no sean argüidos de falsos, hacen plena prueba de la existencia material de los hechos que el oficial público afirme en ellos haber realizado él mismo, o haber pasado en su presencia, en el ejercicio de sus funciones." (el resaltado es nuestro)

Partiendo de lo anterior analicemos la prueba que consta en expediente. Indica la certificación aportada:

"...El hecho concreto consiste en determinar el tratamiento contable que se le dio a los impuestos de la factura # 22922 con fecha 30-05-2006, correspondiente a la DUA # 44442, y emitida por la Agencia Aduanal Xxx a su cliente Xxx Sociedad Anónima.
*Con base en lo anterior procedí a revisar**: nota de crédito # 10763** del 15 de junio del 2006 de Agencia Aduanal Xxx S.A. **emitida a nombre de Xxxpor ¢613.236.81**, factura # 22922 del 30 de mayo del 2006 y registros contables de Xxx, Sociedad Anónima, con el fin de poder realizar y soportar la presente certificación.*
Con base en los registros contables y documentos comerciales certifico que no se aplicaron los impuestos por un monto de ¢613.236.81 (seiscientos trece mil doscientos treinta y seis 81/100) y correspondientes a una transacción entre Agencia Aduanal Xxx y Xxx S.A.
*Por lo tanto, Agencia Aduanal Xxx S.A., **no transfirió a su cliente Xxx S.A., el monto de impuestos por ¢613.236.81, por lo que este costo no se trasladó al consumidor final ni por el mismo se recibió ningún crédito fiscal."*** (el resaltado es nuestro**)**

Se desprende claramente de lo trascrito, con valor de plena prueba, que en efecto los impuestos reclamados no fueron transferidos al consumidor y que no se ha realizado gestión o aplicación alguna de tales impuestos por parte de la empresa **Xxx. S.A**. De igual forma demuestra la certificación de referencia, en su párrafo 3, que en el presente caso, la **Agencia de Aduanas Xxx S.A.**, emitió una nota de crédito número 10763 del 15 de junio del 2006 por un monto de ¢613,236.81 por concepto de los impuestos reclamados en la presente litis, de tal suerte que en consecuencia, fue la **Agencia Aduanal Xxx** quien soportó en su patrimonio, el pago en exceso, constituyéndose dicha agencia en el sujeto legitimado para solicitar la devolución, en tanto ostenta por ese hecho, la titularidad del derecho subjetivo a la repetición de la pagado indebidamente, por lo que este Tribunal considera que es procedente ordenar la devolución de los impuestos reclamados, a favor de la **Agencia Aduanal Xxx S.A**., máxime que sin lugar a dudas en el presente caso, desde la solicitud inicial, la Agencia de referencia ha solicitado la devolución directamente para ella y no para su importador, pues consta que en la especie no ha solicitado la devolución ni ha actuado en representación de **xxx**, sino que el señor **xxxx**, ha intervenido, según se desprende de los escritos presentados, en representación exclusivamente de la **Agencia Aduanal Xxx**. Así las cosas, tiene la agencia citada un derecho subjetivo legalmente reconocido y protegido, a la devolución del tributo pagado indebidamente, como en efecto se resuelve.

POR TANTO

De conformidad con las facultades legales otorgadas a este Tribunal en los artículos 104 del CAUCA, 198, 200, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas, por mayoría este Tribunal declara con lugar el recurso y revoca la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado de las Licenciadas Céspedes Zamora y Barrantes Coto quienes declaran parcialmente con lugar el recurso en los siguientes términos: 1.

Con lugar la solicitud de rectificación y 2. Sin lugar la devolución de los tributos. También salva el voto el Lic. Reyes Vargas quien declara sin lugar el recurso.

Notifíquese al recurrente en sus oficinas ubicadas xxxx y a la Aduana Santamaría.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Xinia Villalobos Orozco **Shirley Contreras Briceño**

Franklin Velásquez Díaz **Dick Rafael Reyes Vargas**

Alejandra Céspedes Zamora **Elizabeth Barrantes Coto**

Voto salvado de las Licenciadas Barrantes Coto y Céspedes Zamora. Nos separamos las suscritas de la decisión contenida en la presente sentencia N° 351-2006 de fecha 20 de diciembre de 2006, ya que si bien compartimos lo resuelto en cuanto a la procedencia de la rectificación, no así lo relativo a la devolución de lo pagado de más por las razones que a continuación indicamos:

Hechos probados en expediente

Se tiene demostrado en autos que tanto la solicitud de rectificación como la devolución de lo pagado de más la realiza el señor xxx en su condición de Agente de Aduanas N° 597 de la Agencia Aduanal Xxx S.A., el cual presentó a despacho mercancía consistente en "Muebles de Metal" amparada a la declaración aduanera de importación N° xxx del 30-5-2005 a nombre del Importador Xxx S.A. (Ver folios 1, 30 y 39, DUA y demás documentos adjuntos al expediente).

Que ante el requerimiento de este Tribunal en Auto N° 104-2006 de 16 de noviembre de 2006 sobre la presentación de una prueba para mejor resolver consistente en una certificación de Contador Público Autorizado que indique si los tributos reclamados fueron no cargados al costo del producto y trasladados vía precio al consumidor y si ha recibido o no crédito fiscal por este concepto. Prueba que fue presentada por el recurrente con escrito de fecha de recibido 5-12-06 visible a folios 75 y 76, señalando para lo que interesa lo siguiente: "…..Agencia Aduanal Xxx S.A. **no transfirió a su cliente Xxx S.A. el monto de impuestos por ¢613.236.81, por lo que este costo no se trasladó al consumidor final ni por el mismo se recibió ningún crédito fiscal.."** (El resaltado no es del original) (ver folio 76)

Por tal razón, de los hechos probados en expediente, tenemos claro que quien esta solicitando la rectificación y devolución de tributos pagados de más es el importador / consignatario Xxx S.A., representado por la Agencia de Aduanas, en otras palabras, la agencia aduanal a través del agente de aduanas xxx se apersona ante la autoridad aduanera a solicitar la rectificación y correspondiente devolución de tributos. De manera que confrontado este hecho irrefutable con la certificación que emite el Contador Publico, tenemos que la Agencia Aduanal Xxx S.A. no transfirió a su cliente Xxx S.A. el monto de impuestos por ¢613.236.81,

por lo que este costo no se trasladó al consumidor final ni por el mismo se recibió ningún crédito fiscal.

De lo anterior tenemos, que la devolución procede para quien soporto el pago de los tributos, sea la Agencia de Aduanas y no el importador. Y dado que en la especie, está también demostrado que quien gestiona la devolución es el señor xxx en su condición de Agente de Aduanas y no el representante legal de la Agencia Aduanas Xxx S.A., estiman las suscritas que el recurrente carece de legitimación ya que quien debe solicitar la devolución es el representante legal de la persona jurídica, pues es quien soportó el pago de los tributos y no uno de sus agentes, quienes no pueden actuar en nombre de la persona jurídica, por lo que lo procedente denegar la solicitud de devolución en la presente litis.

Recordemos que la legitimación constituye la capacidad que tiene un sujeto determinado de concurrir a un determinado procedimiento cuando ostente un interés legítimo o un derecho subjetivo. La doctrina costarricense entiende por legitimación *"la específica situación jurídica material en la que se encuentra un sujeto, o una pluralidad de sujetos, en relación con lo que constituye un objeto litigioso de un determinado proceso; la legitimación, en definitiva, nos va a indicar en cada caso quienes son los verdaderos titulares de la relación material que se intenta dilucidar en el ámbito del proceso; quienes son los sujetos cuya participación procesal es necesaria para que la Sentencia resulte eficaz.*

Así, los sujetos que tengan la plena capacidad para ser parte y capacidad procesal, como hemos visto, podrán válidamente incoar un proceso, y actuar en el mismo como "partes". Sin embargo, si las mismas carecen de legitimación, el desarrollo de todo proceso no servirá para solucionar el concreto conflicto intersubjetivo sometido a cognición judicial, pues dicha falta determinará la

inexistencia de la relación jurídica de las partes con el conflicto cuya solución se pretendía."[4]

Debe además demostrarse la existencia de un derecho subjetivo e interés directo. Se ha señalado que en ámbito del derecho administrativo, no solo la existencia de un derecho subjetivo va a legitimar la actuación de determinado sujeto, sino que también es legitimadora la existencia de un interés directo. De manera que, la falta de legitimación en un proceso entendida como la ausencia de la titularidad del derecho al objeto del litigio es un aspecto de admisibilidad. El Dr. González Pérez, acerca de la naturaleza jurídica de la legitimación ha señalado: *"La legitimación es un requisito procesal. Para que el órgano jurisdiccional pueda examinar la pretensión procesal es necesario que el demandante tenga legitimación. Para que el órgano jurisdiccional pueda admitir a un coadyuvante o codemandado, este debe estar asimismo legitimado.*

La legitimación es un requisito procesal. No es –como se ha dicho- el derecho de poner en actividad un órgano público, pues el derecho a exitar la tutela jurisdiccional del Estado –concepto de acción- lo tiene todo ciudadano; la acción logra su finalidad (poner en movimiento los órganos jurisdiccionales), cualquiera que sea quien la proponga, mediante la presentación de la demanda (acto típico de iniciación del proceso). La legitimación es un requisito de admisión de la pretensión en cuanto al fondo, no de la existencia del proceso. Para que el órgano jurisdiccional examine la pretensiones necesario que haya sido deducida por persona legitimada activamente y frente a la persona pasivamente legitimada. Y buena prueba de ello es que la falta de legitimación se examina en el proceso concreto, dentro de un proceso que existe. Otra cosa es que, a veces, por estar

[4] SABORIO VALVERDE RODOLFO Y OTROS, Derecho Procesal Administrativo Costarricense, pág 162

íntimamente ligado el problema procesal al problema de fondo, no pueda decidirse acerca de aquel sin examinar a la vez el problema de fondo.

El tratamiento jurídico de la legitimación será el propio de los requisitos procesales"[5]

En virtud de lo expuesto, estiman las suscritas que ante la falta de legitimación del reclamante señor xxx Agente Aduanero N° 597, lo procedente es rechazar ese extremo.

Por tanto, se declara parcialmente con lugar el recurso en los siguientes términos:

1. Con Lugar la solicitud de rectificación y 2. Sin lugar la devolución de los tributos.

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Voto salvado del licenciado Reyes Vargas. No comparte el suscrito lo resuelto y, por ello salvo mi voto con sustento en las siguientes consideraciones.

Dispone el numeral 264 de la Ley General de Aduanas, LGA, como el numeral 27 del Reglamento Centroamericano Sobre La Valoración Aduanera De Las

[5] *JESÚS GONZALEZ PEREZ, Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano. Página 116,*

Mercancías que el valor aduanero debe ser determinado y declarado **únicamente** por el importador declarante.

Por su parte el numeral 264 de cita agrega además que el agente de aduana es responsable solidario por el valor aduanero declarado. Lo anterior implica que en razón a las características y función propias del agente de aduana, como auxiliar autorizado del Servicio Nacional de Aduanas con un carácter profesional y sea que actuando de manera necesaria como facilitador entre la Administración y sus comitentes de conformidad con los artículos 28, 33 y 37 de la LGA es el principal asesor y orientador de su comitente en cuanto al cumplimiento exacto de la legislación aduanera, para el caso la de valor. Sin embargo lo anterior en nada faculta al agente aduanero para sustituir al importador en las obligaciones que en forma exclusiva ha reservado al importador como el caso de las normas de cita anterior en cuanto a la obligación de determinar y declarar el valor aduanero.

Así las cosas, si bien facultado como representante legal de su comitente para presentar la declaración aduanera de destinación a algún régimen, ha sido inhabilitado para determinar y declarar el valor en aduana de las mercancías de forma tal que su función se circunscribe a asesorar y orientar a su comitente en la materia.

Así, determinada la existencia de información incorrecta u omisa en la declaración aduanera en materia de valor previo a proceder conforme el numeral 90 de la LGA debe el agente de aduana procurar del declarante que representa una declaración del valor ajustada a la realidad que le permita justificar la rectificación de la declaración aduanera. Sin ello, la solicitud del agente de Aduana carece del elemento sustancial necesario para demostrar lo incorrecto u omiso del valor declarado.

En el presente asunto denota el suscrito la inexistencia incluso de una declaración aduanera presentada en los términos de los numerales 264 y 27 de cita supra en tanto no ha sido suscrita por el representante legal de la sociedad importadora,

actuación de naturaleza personalísima que imposibilita su delegación en virtud de las razones legislativas de su existencia a saber las de facultar la posibilidad de sentar responsabilidades penales por declaraciones falsas o fraudulentas.

Por lo anterior estima el suscrito, en autos no solo no esta facultado el agente de aduana para presentar una modificación de la declaración aduanera en el elemento valor, sin el respaldo de la correspondiente rectificación de la originalmente presentada en los mismos términos y condiciones de ésta, sino y además en autos la declaración aduanera ha sido presentada sin acompañamiento de una declaración del valor válidamente emitida.

Por las anteriores razones es que el suscrito declara sin lugar el recurso.

Dick Rafael Reyes Vargas