

San José, 21 de octubre de 2019

DGA-1050-2019

Exp.: DN-630-2019

Señora

Maribel Abarca Sandoval

Directora, Dirección de Gestión Técnica

S. O.

Asunto: Rendición de garantía por parte de los transportistas aéreos y marítimos.

Estimada señora:

En atención a la consulta efectuada mediante correo electrónico del 02 de octubre de 2019, relacionada directamente con lo resuelto en el Dictamen DGA-366-2006 de fecha 13 de julio de 2006, sobre la obligación de rendición de garantía por parte de los transportistas aéreos y marítimos, se indica:

De forma general los transportistas aduaneros son las personas, físicas o jurídicas, autorizados por la Dirección General de Aduanas como auxiliares de la función pública aduanera, éstos se encargan de las operaciones y los trámites aduaneros relacionados con la presentación del vehículo, la unidad de transporte y sus cargas ante el Servicio Nacional de Aduanas, a fin de gestionar en la aduana el ingreso, el arribo, el tránsito, la permanencia o la salida de mercancías. (Artículo 40 Ley General de Aduanas, en adelante LGA)

El Reglamento a la Ley General de Aduanas en el artículo 123 clasifica a los transportistas aduaneros en 3 categorías:

1. La empresa de transporte internacional que efectúe directamente el tránsito o el traslado de mercancías a través del territorio aduanero.
2. El agente de transporte que actúa en representación de empresas de transporte internacional que no efectúan directamente el tránsito o el traslado de mercancías.
3. El transportista terrestre que realiza tránsito de mercancías a través del territorio aduanero nacional.

Para dicha autorización el artículo 41 de la LGA, señala que además de los requisitos establecidos en el artículo 29 de dicha Ley, se exigirá entre otros, la obligación de **rendir garantía global o contratar el seguro correspondiente que responda ante el Estado, por las eventuales responsabilidades tributarias** derivadas de su operación como auxiliar. Esa garantía será por un monto de cincuenta mil pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, el cual deberá ser actualizado anualmente.

Al calificar de “tributaria” la responsabilidad, ésta no puede ser limitada únicamente a la obligación tributaria aduanera como tal, establecida en el artículo 53 de la misma Ley, pues se reduciría a los impuestos exigibles en la importación o exportación de mercancías, y por ende únicamente a los sujetos que intervienen y son responsables de los mismos.

De forma específica el artículo 24 del Reglamento a la citada Ley, agrega en relación con dicho requisito que todas las categorías de dichos transportistas, deben garantizar sus operaciones de conformidad con el artículo 41 inciso d) transcrito, con la única excepción de los transportistas terrestres que exclusivamente hagan circular mercancías con fundamento en el Reglamento centroamericano sobre el régimen de tránsito aduanero internacional.

En este sentido, la Sala Constitucional al resolver una acción de inconstitucionalidad interpuesta contra el artículo 41 inciso d) de cita, señaló en su resolución 1999-06971 del 8 de setiembre de 1999, que:

*“(...) Tal y como señala la Procuraduría General de la República, la actual Ley General de Aduanas concibe la figura del **transportista aduanero como un "auxiliar de la función aduanera"** y por esa razón le impone una serie de requisitos, tendentes a garantizar el correcto ejercicio de tal labor. De entre esos requisitos el recurrente discute el referido a la obligación de todos aquellos que deseen dedicarse a esa actividad -e independientemente del tamaño de su operación- de rendir una caución por un monto fijo, es decir una **garantía de monto invariable para responder por "las eventuales responsabilidades tributarias derivadas de su operación como auxiliar"** tal y como lo expresa la propia norma legal.”* (La negrita no corresponde con el original)

Conforme a la normativa citada y lo dispuesto por la Sala Constitucional, es claro que el espíritu del legislador en la Ley General de Aduanas -la cual fundamenta lo dispuesto en su reglamento-, es establecer de forma general para **todos** los transportistas aduaneros, un requisito para su autorización como auxiliar de la función pública aduanera, de rendir la **garantía** correspondiente que restituya al Estado, por las eventuales responsabilidades tributarias derivadas de su operación como auxiliar, determinando como única excepción a los transportistas terrestres que exclusivamente efectúen sus operaciones al amparo del Reglamento sobre el Régimen de Tránsito Aduanero Internacional Terrestre.

Ahora bien, la Sala en dicho voto clarifica la finalidad de dicho requisito:

*“(...) la obligación impuesta por el artículo 41 inciso d), es fija porque su finalidad es la misma, independientemente del tamaño de las empresas o del nivel económico de sus operaciones. La citada norma señala que la caución es impuesta a transportistas aduaneros (a quienes se califica como auxiliares aduaneros), para garantizar "las eventuales responsabilidades tributarias derivadas de su operación como auxiliar". El legislador ha asumido entonces que esas responsabilidades tributarias pueden constituirse (principalmente en su "quantum") independientemente del nivel de recursos económicos del auxiliar aduanero dedicado al transporte y encuentra la Sala que ello no resulta irrazonable ni injustificado. **Por el contrario, es claro que la única forma de descalificar la decisión legislativa, sería mediante la***

comprobación de que jurídica o prácticamente los accionantes están imposibilitados para incurrir en alguna de las responsabilidades tributarias cuya satisfacción garantiza la caución exigida, o bien que aunque pueden incurrir en ellas, su monto sería en todos los casos muy inferior a lo garantizado, de modo que se configuraría una desproporción. Esto no es así, y lleva razón la Procuraduría cuando señala que los accionantes podrían perfectamente incurrir en **responsabilidades pecuniarias** del mismo monto o aún mayor, que las empresas que denominan "grandes" **de forma que la caución –cuyo fin es garantizar el cumplimiento de esas obligaciones-** no debe ser necesariamente diferenciado como se pretende. No hay infracción constitucional entonces si la medida ha tomado como punto de comparación las responsabilidades tributarias en que puedan incurrir los transportistas aduaneros, las cuales no dependen necesariamente del tamaño o nivel de operaciones de las empresas, de manera que se respeta la razonabilidad y objetividad en la categorización cuando se impone una caución fija para todos quienes pretenden dedicarse a la actividad del transporte aduanero al amparo de la Ley General de Aduanas. (La negrita no corresponde con el original)

El régimen de responsabilidad de los transportistas aduaneros se encuentra establecido en los artículos 26 y 43 de la citada Ley, siendo responsables de cumplir las obligaciones resultantes de la recepción, la salida y el transporte aéreo, marítimo o terrestre de las unidades de transporte y/o mercancías, según corresponda al medio de transporte utilizado, a fin de asegurar que lleguen al destino autorizado o salgan de él intactas (sin daño, pérdida o sustracción), sin modificar su naturaleza ni su embalaje, hasta la entrega efectiva y la debida recepción por parte del auxiliar autorizado, según las disposiciones de la Dirección General de Aduanas y las demás autoridades reguladoras del tránsito y la seguridad pública.

Agrega el artículo 19 del CAUCA III, que el agente de transporte internacional que subcontrató el transporte interno de mercancías bajo control aduanero, será solidariamente responsable con la persona que realiza dicha operación, **por el pago de los derechos e impuestos que se adeuden si las mercancías no llegan en su totalidad a su destino, sin perjuicio de las responsabilidades en que incurran por daños, pérdidas o sustracciones y la posible comisión de infracciones aduaneras.**

Por su parte, el Reglamento a la Ley General de Aduanas, viene a reforzar el ámbito de dicha responsabilidad, al definir qué cubre la garantía rendida por los auxiliares de la función pública aduanera:

“Artículo 89.-Cobertura de la garantía.

La garantía que rinda el Auxiliar responderá por cualquier acto que genere responsabilidad administrativa o tributaria que éste, sus asistentes y demás personal acreditado contraigan.

El instrumento de garantía deberá incluir, en forma expresa, una cláusula en los términos indicados en el párrafo anterior.” (La negrita no corresponde con el original)

Este régimen de responsabilidad se encuentra inmerso dentro de la relación jurídica-aduanera, de la cual es partícipe el transportista aduanero, constituida por los derechos, los deberes y las obligaciones de carácter tributario aduanero, que surgen entre el Estado, los particulares y otros entes

públicos, como consecuencia de las entradas y salidas, potenciales o efectivas de mercancías, del territorio aduanero (artículo 52 LGA).

Claramente tiene la responsabilidad; las obligaciones establecidas por la normativa para el transportista tienen como finalidad el debido transporte de las mercancías, el aseguramiento de éstas, que lleguen a su destino o salgan sin sufrir ninguna modificación, daño, pérdida o sustracción y como consecuencia el pago debido de los tributos correspondientes, es decir, corresponde a un tema de control y recaudación al final de cuentas.

El transportista marítimo o aéreo al efectuar sus operaciones debe igualmente cumplir con los deberes establecidos en el artículo 42 de la LGA (en similar sentido establece el numeral 37 del RECAUCA):

“a) Permitir y facilitar la inspección aduanera de mercancías, vehículos y unidades de transporte, sus cargas y la verificación de los documentos o las autorizaciones que las amparen.

(...)

c) Reportar, por los medios que se establezcan reglamentariamente, las diferencias que se encuentren entre la cantidad de bultos u otros elementos de transporte realmente descargados o transportados y las cantidades manifestadas, las mercancías, los bultos u otros elementos de transporte dañados o averiados como consecuencia del transporte y cualquier otra circunstancia que afecte las declaraciones realizadas ante las autoridades aduaneras.

(...)

g) Transmitir, por vía electrónica o por otro medio autorizado, antes del arribo de la unidad de transporte, los datos relativos a las mercancías transportadas. Esta información podrá sustituir el manifiesto de carga, para la recepción de las mercancías en las condiciones y los plazos que se establezcan por medio de reglamento.

h) Emitir el título representativo de mercancías.

i) Comunicar al estacionamiento transitorio respectivo la fecha de arribo a puerto de las mercancías. Esta comunicación deberá efectuarla la empresa de transporte internacional.

j) Trasladar los vehículos, las unidades de transporte y sus cargas, del estacionamiento transitorio al depósito aduanero, el día hábil siguiente al vencimiento del plazo señalado en el inciso a) del artículo 56 de esta Ley. Este traslado deberá efectuarlo la empresa de transporte internacional.

(...)”

Como se desprende dichas obligaciones generales son aplicables a los transportistas aéreos y marítimos que, pese a que no efectúan directamente el tránsito o el traslado de las mercancías, ostentan responsabilidades y obligaciones dado que son quienes traen la carga al puerto, definido en el Registro del Sistema de Información Tica, como Transportistas Aéreo y Marítimo, autorizados como auxiliar de la función pública aduanera, las cuales no pueden desconocer, **pues incluso es responsable de realizar todas las acciones necesarias con terceros, para cumplir las obligaciones que le son propias y que la ley le encarga expresamente y responsable solidario con quien realiza el transporte interno de mercancías bajo control aduanero, por el pago de los derechos e impuestos que se adeuden si las mercancías no llegan en su totalidad a su destino.**

Claramente, las anteriores obligaciones no sólo encuentran fundamento en el control aduanero que debe ser ejercido sobre las mercancías, sino sobre la correcta percepción de los tributos de las mercancías objeto de su actividad que eventualmente deberán ser cancelados.

Así, el transportista aduanero (comprendiendo las categorías establecidas en el Reglamento) es responsable por sus actuaciones según lo dispone la normativa aduanera, conforme a sus obligaciones, funciones y participación en el quehacer aduanero.

Por ende, resulta legalmente improcedente hacer distinciones donde la Ley no las hace, definiendo a los transportistas que ejecutan tránsitos o traslados de mercancías una vez que las mismas hayan ingresado a una aduana de ingreso, como los únicos que deben rendir garantía, excluyendo por tanto a los transportistas internacionales y los agentes de transportistas, máxime cuando la Ley no efectúa ninguna excepción. El reglamento a la Ley únicamente exceptúa al transportista terrestre que circule mercancías con fundamento en el Reglamento centroamericano sobre el régimen de tránsito aduanero internacional.

La normativa en su lugar, establece un régimen de responsabilidad del transportista por las eventuales responsabilidades tributarias derivadas de su operación como auxiliar, en el sentido de todas aquellas responsabilidades pecuniarias derivadas de su actividad ante el fisco como coadyuvante de la Administración, correspondiendo la caución, a fin de garantizar el cumplimiento de esas obligaciones.

Finalmente, al integrar la normativa aduanera, los artículos 66 de la citada Ley y 91 de su Reglamento, aplicables a la rendición de las garantías de operación, señala que una vez agotada la vía administrativa y determinada la responsabilidad patrimonial del auxiliar para con el Fisco, cuando a un auxiliar de la función pública aduanera se le determine responsabilidad derivada de una operación que haya tramitado, se procederá, si así corresponde, a ejecutar la garantía rendida ante el Servicio Nacional de Aduanas.

Por lo anterior, se deja sin efecto el Dictamen DGA-366-2006 de fecha 13 de julio de 2006.

Sin otro particular,

Juan Carlos Gómez Sánchez
Director General de Aduanas

Elaborado por: Melissa Arguedas Chacón Abogada, Depto. de Asesoría	Revisado por: Gianni Baldi Fernández Jefe, Depto. de Asesoría	Aprobado por: Luis Alberto Juárez Ruíz Director, Dirección Normativa