

SENTENCIA N° 080-99. TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL. San José, a las quince horas cuarenta y cinco minutos del treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y nueve.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor . . ., en su condición de Agente Aduanero de la Agencia de Aduanas, en contra de la resolución DVA-012-99 de las quince horas del veintiocho de mayo de mil novecientos noventa y nueve, emitida por el señor José Antonio Rodríguez Corrales, en su condición de Director General de Aduanas.

RESULTANDO

1.- Mediante declaración aduanera número 115022 del 30 de junio de 1997, de la Aduana Santamaría, la Agencia de Aduanas ... solicita el despacho de un vehículo marca Hyundai Excel, año 1991, declarando un valor aduanero de \$ 8.498.00. Se observa en la casilla 32, que la aduana modifica el valor declarado por concepto de monto de factura de \$ 8.115.00 a \$ 7.410, cambia el valor aduanero del monto indicado a \$ 7.793 (casilla 37), estableciendo un valor AVG de \$ 1300, variando por último la liquidación de tributos a un monto inferior al declarado.(Folio 1)

2.- Que mediante resolución número AS-DT-487-97 del 11 de julio de 1997, **la Aduana Santamaría dicta el acto de apertura de procedimiento, señalando que mediante estudio efectuado a posteriori se determinó que el AVG fue mal calculado, al considerarse un monto de \$ 1.300.00 siendo lo correcto \$ 1.950.00 al adicionarse \$200 por concepto de transmisión automática, generando una diferencia de tributos por la suma de ¢ 94.704.18. Del acto se notifica únicamente al agente aduanero (Folio 10)**

3.- Con escrito de fecha de recibo 29 de agosto, el agente aduanero impugna en tiempo el acto inicial. Manifiesta que la notificación del acto de apertura del procedimiento está mal efectuada, ya que se está notificando al agente aduanero y no al importador, como lo establece el artículo 19 de la Ley del Valor. Señala que a pesar de lo anterior el importador se da por notificado y en su representación presenta los escritos ante la administración. Dice que la aduana comete un error aritmético a la hora de calcular el valor correcto, por cuanto en el acto de apertura indicó que el monto correcto del valor AVG era de \$ 1.950.00 y no de \$ 1.300.00 al adicionársele \$ 200 por concepto de

transmisión automática, por lo que agrega "... no estar conforme con el valor AVG de \$ 1.950.00 ya que de la suma de \$ 1.300.00 + \$ 200 es = \$ 1.500.00." Por lo anterior solicita se corrija el valor AVG a \$ 1.500.00 por ser el correcto y se determine los impuestos que corresponden de acuerdo a ese valor. (Folio 13 a 14)

4.- Que mediante resolución AS-DT-487-A-97 del 05 de setiembre de 1997, la aduana dicta el acto final, rechazando los alegatos de la parte. Sobre la falta de notificación al importador, dice no procede entre otros aspectos por el carácter de auxiliar del agente aduanero y su obligación de brindar en forma correcta toda una gama de datos a la autoridad aduanera, además del concepto de la responsabilidad solidaria que rige la actuación del agente frente al estado por las diferencias de impuestos que se determinen, concluyendo que no es imputable una responsabilidad al importador en materia de valoración cuando se trate de vehículos de las partidas arancelarias 87.03 y 87.04, por cuanto para efectuar la valoración de la mercancía que ingresa al amparo de estas partidas no existe la presentación de una factura comercial en donde el importador o consignatario esté declarando bajo fe de juramento los valores consignados en ella. (Folio 15 a 18).

5.- Con fecha de recibido 26 de setiembre de 1997, el agente aduanero presenta incidente de nulidad absoluta y los recursos de reconsideración y revisión jerárquica, reiterando los argumentos de su escrito inicial.(Folio 19 y 20)

6.- La Aduana Santamaría dicta la resolución AS-DT-487-B-97 del 08 de octubre de 1997, rechazando el recurso de reconsideración y el incidente de nulidad absoluta, emplazando a la parte para ampliar argumentos ante la Dirección General. (Folio 21 y 22).

7.- El 17 de octubre de 1997, dentro del plazo brindado para el apersonamiento a fin de mantener y ampliar argumentos para el recurso de revisión jerárquica, el interesado se presenta , reiterando sus pretensiones de los escritos anteriores. (Folio 23 y 24).

8.- Con fecha 23 de noviembre de 1998, el recurrente interpone incidente de caducidad del procedimiento iniciado mediante resolución AS-DT-487-97. Alega la parte que desde el 17 de octubre de 1997 presentó recurso de revisión jerárquico y que a la fecha de no ha sido contestado, siendo que la Dirección General por su inactividad en el proceso y habiéndose cumplido los términos de ley para la fase de revisión del acto administrativo ha permitido la caducidad. (Folio 26 y 27).

9.- Mediante resolución DVA-011-99 del 28 de mayo de 1999, la Dirección General rechaza el incidente de caducidad y por resolución DVA- 012-99 del mismo día, rechaza el incidente de nulidad y el recurso de revisión jerárquica. (Folios 31 a 40).

10.- Mediante escrito de fecha 11 de junio de 1999, el agente aduanero interpone recurso de apelación. Manifiesta que se ha violado el debido proceso al no hacerse realizado la notificación del acto en la forma que ordena la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, notificando al importador y no al agente aduanero. Agrega que el sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera en casos de revaloración de las mercancías siempre es el importador y no el agente aduanero como se ha venido aplicando en las aduanas. Por lo anterior considera que el acto administrativo es inválido e ineficaz, por lo que deja planteado incidente de nulidad absoluta.(Folio 41 a 42).

11.- Mediante oficio DVA-727-99 del 22 de junio de 1999, la Dirección General de Aduanas admite el recurso de apelación y emplaza a la parte para ante este Tribunal, el cual se apersona en fecha 29 de junio reiterando su escrito de apelación. (Folio 44 a 47).

12.- Que en la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones de ley.

Redacta el Lic. Gómez Sánchez, y,

CONSIDERANDO

I.- Dispone el artículo 195 de la Ley General de Aduanas “ El incidente de nulidad absoluta y la excepción de pago de la obligación tributaria aduanera, suspenderán la ejecución del acto y serán de pronunciamiento previo y especial”. Por encontrarnos en el primero de los supuestos dados por la norma transcrita y al estar alegando el recurrente una nulidad absoluta de lo actuado por violación del debido proceso al no haberse notificado al importador de acuerdo al artículo 19 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, entra este Organo a conocer y resolver la misma en los siguientes términos.

II.- Señala el recurrente que “...la Ley de Valor como se dijo anteriormente, ordena notificar al importador cuando exista un adeudo tributario causado por la materia de valor”. El asunto así planteado y para efectos de la resolución del caso, relativo a la nulidad interpuesta, nos impone como exigencia el análisis de dos temas: primero, la

representación que ejerce el agente aduanero de su mandante (importador - consignatario) y derivado de este, la responsabilidad en materia aduanera y su aplicación entratándose de materia de valoración aduanera.

III.- La representación del importador - consignatario por el agente aduanero.

La figura del representante en doctrina.

La determinación de las personas que pueden ostentar la condición de representantes en la esfera aduanera tributaria ha sido tema tratado por los autores españoles llegando a concluir que "...podrá ser otorgada a favor de personas jurídicas o de personas físicas con capacidad de obrar suficiente"

Apoya esa posición el tratadista Díez - Picazo aclarando que "... no obstante, es indudable que la persona jurídica deberá a su vez, por razones que se nos antojan harto evidentes, concretar la representación en alguno de sus miembros que sea persona física al no poder aquélla actuar directamente por sí misma. En consecuencia, serán de plena aplicación a los supuestos de representación voluntaria otorgada a una persona jurídica las reglas generales previstas al respecto de este tema en los diferentes textos normativos tributarios, sin que quepa apreciar peculiaridad alguna en cuanto a su régimen jurídico."

En este orden de cosas distingue la doctrina entre la representación directa y la indirecta, entendiendo por la primera "...cuando el representante actúa en nombre del representado y los efectos de su actuación se producen de forma directa e inmediata en este último." Por representación indirecta se entiende "...que es aquella en la que el representante no actúa en nombre del representado sino que obra en nombre propio, con lo cual los efectos de tal gestión se producen, en un primer momento, en la esfera del propio representante, siendo necesario un nuevo acto o negocio para derivar dichas consecuencias al representado."

Sigue señalando la doctrina la existencia de varias clases de representación, entre las cuales ubica una categoría que se divide en: representación voluntaria y legal, teniendo como base el origen o fuente de creación del poder representativo.

La representación voluntaria, tiene su fundamento en un acto de voluntad del representado, mientras que la legal, lo tiene por disposición de ley, la cual se constituye en su fuente de creación, señalando quien es la persona que ocupa la posición de representante.

La representación cuyo origen es la voluntad del poderdante es "...aquella que tiene su origen en un acto de voluntad del representado. En dicha voluntad radica, por una parte, la causa de la representación y, por otra, el límite de la actuación representativa; es el sujeto representado la única persona que puede nombrar (y destituir) a su libre albedrío al representante, nombramiento que no impide que sea el propio sujeto representado el que realice el negocio o acto para el que confirió el poder."

La representación legal, en cambio, "...es aquella que tiene su origen en la voluntad de la ley. Es la ley la fuente de creación del poder representativo, la que señala los límites de la representación, las causas de su extinción y, en la mayoría de los supuestos, quién es la persona concreta que debe ocupar la posición de representante."

Para el caso de la representación agente aduanero se dice que "En cuanto a la naturaleza de esta representación, no existe duda alguna de que el Agente de Aduanas es un representante voluntario ya que su designación únicamente compete a la persona legitimada para realizar una determinada operación aduanera. En base a ello serán de aplicación aquí las reglas previstas de manera general en materia de representación voluntaria en los distintos textos positivos tributarios, sin perjuicio de las especificaciones que puedan derivarse de la legislación aduanera. Entre dichas especificaciones se encuentra la relativa a las condiciones requeridas para desempeñar la función de Agente de Aduanas, las cuales aparecen recogidas en la citada Orden Ministerial de 22 de febrero de 1966 y que son, en lo básico, las siguientes: tener capacidad legal para el ejercicio del comercio, poseer título de Profesor Mercantil o de Bachiller Superior, universitario o laboral, acreditar ante un tribunal designado por la

Dirección General de Aduanas los conocimientos necesarios para el ejercicio de la profesión, superar un cursillo de capacitación no inferior a tres meses convocado por dicha Dirección y no hallarse incurso en alguna de las causas de incompatibilidad que se relacionan en la propia Orden”

En el caso de la representación que ejerce el agente aduanero en Costa Rica a la que nos referimos, aplica la primera de ella, la voluntaria, porque se da en el tanto corresponde a la persona legitimada (consignatario – importador) escoger o designar de acuerdo a su conveniencia o intereses, (a la persona física o jurídica que la va a representar) al sujeto que le va a representar, de igual forma podrá destituirlo o sustituirlo. Esta libertad de escogencia, puede verse limitada y para nuestro caso existe una limitación subjetiva por norma de rango legal, que dispone que ciertos actos a realizarse ante el Servicio Nacional de Aduanas, solo pueden llevarse a cabo por un determinado tipo de profesional que por su formación o profesión tiene los conocimientos técnicos adecuados para desarrollar eficazmente su gestión ante las autoridades aduaneras, este es el agente aduanero. (Artículos 94, 95 Y 98 del CAUCA, 28, 29, 33, 34, 35, 36, 38, 39, 84, 86,95 entre otros de la Ley General de Aduanas)

Por otra parte la representación deriva de un poder o mandato otorgado al representante para que dentro de los límites establecidos realice los actos o actuaciones que le han sido encomendados, los cuales se entienden han sido realizados a nombre del representado y vienen a afectar directamente su actividad o patrimonio, esto es lo que distingue precisamente la figura en comentario, que los efectos jurídicos se producen en la esfera jurídica de este.

Es normal encontrar regulaciones en donde se señale que el mandato otorgado se de en forma escrita como lo puede ser un poder notarial o de palabra como lo dispone el numeral 1251 del Código Civil que regula la materia, donde a su vez se establece el tipo de mandato y sus alcances.

En materia aduanera en nuestro país no se establece ninguna formalidad que exija acreditar dicha representación ni siquiera por simple nota en la que conste la autorización, esta se presume por la sola realización de los actos del mandato

(verbigracia, la presentación de la declaración aduanera), por así disponerlo la Ley General de Aduanas y el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, según se expone de seguido.

El último cuerpo normativo, en sus numerales 94 y 95, nos habla del agente aduanero que presta servicios a terceros y que adquiere obligaciones que lo vinculan con su mandante, además de acreditar la personería con que actúa solo cuando sea requerido por la autoridad aduanera. Más específicamente, la Ley General de Aduanas nos dice que el agente aduanero es el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que deriven de él (artículo 33). Esto nos permite determinar que por regla general como representante que es del mandante (importador, consignatario o consignante) todas aquellas actuaciones derivadas de un despacho aduanero (verbigracia la iniciación de un procedimiento ordinario a posteriori artículo 102 párrafo segundo) pueden ser notificadas a este por medio de su representante, con la sola excepción de la materia de valoración aduanera que por mandato expreso del convenio centroamericano sobre la materia (Ley 7005), se exige la notificación al importador por las razones que a continuación se desarrollan.

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

En conclusión, lleva razón el recurrente al señalar que debe notificarse al importador el inicio del procedimiento cuando el mismo derive de un ajuste en el valor aduanero declarado, por dos razones: una, porque así lo dispone el numeral 19 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías y segundo, porque en

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

IV.- La responsabilidad en materia de valoración aduanera.

Sobre el particular, procede en primer término, hacer algunos comentarios generales sobre el concepto de la responsabilidad solidaria, para luego pasar a analizar la normativa contenida tanto en el Código Uniforme Centroamericano II, Legislación Centroamericana sobre el Valor de las Mercancías y en la Ley General de Aduanas, con la transcripción de los artículos atinentes al caso y posterior conclusión.

Sobre el principio de la responsabilidad solidaria:

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

Responsable del tributo, se entiende aquel "... tercero ajeno al hecho imponible pero que por mandato de la ley se coloca junto al sujeto pasivo para responder de la deuda tributaria, pero sin desplazar a éste ni alterar su posición de obligado, sino como elemento personal añadido en función de garantía del tributo. Siendo de necesario orden legal..." (Juan Martin Queralt, Derecho Tributario, segunda edición, pagina 122).

Lo citado por la doctrina, es recogido en nuestra legislación tributaria. Así tenemos que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establece en el Título II, capítulo III, artículo 15, quien es el sujeto pasivo de la obligación tributaria: "Es sujeto pasivo la

persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable. El numeral 20 del mismo cuerpo, dispone lo referente al sujeto responsable, obligado por deuda ajena, disponiendo esta norma: “ Son responsables las personas obligadas por deuda tributaria ajena, o sea, que sin tener el carácter de contribuyente deben, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones correspondientes a éstos.”.

La Ley General de Aduanas establece en el artículo 54 “ Sujetos activo y pasivo. El sujeto activo de la obligación tributaria aduanera es el Estado, acreedor de todos los tributos cuya aplicación le corresponde a la aduana. El sujeto pasivo es la persona compelida a cumplir con la obligación tributaria aduanera, como consignatario, consignante de las mercancías o **quien resulte responsable del pago, en razón de las obligaciones que le impone la ley**”. (la negrita no es del original).

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

Fundamento jurídico de la responsabilidad solidaria en materia tributaria aduanera:

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

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

Las dos normas transcritas, establecen en forma genérica el concepto de la responsabilidad solidaria, no hacen distingo alguno en relación a tipo de impuesto o materia, por tanto el agente aduanero en su condición de sujeto responsable, en principio, debe responder por cualquier diferencia de tributos derivados de las operaciones aduaneras en las cuales interviene.

Considerando las figuras desarrolladas hasta este momento y desde una perspectiva general, no tendríamos duda alguna, como lo señalaban los autores arriba citados, el mismo Código de Normas y Procedimientos Tributarios y más específicamente la L.G.A, que existe una obligación de índole legal dirigida al agente aduanero de responder solidariamente por el adeudo tributario.

Pero, en el momento que dejamos la óptica general y entramos en un plano específico, en áreas particulares, surge la interrogante de si esa obligación solidaria de carácter patrimonial persiste tratándose de diferencia de impuestos surgidas por una variación de la base imponible o de los elementos o datos referentes al valor aduanero de una mercancía, y nos concentramos en este tema por ser la materia discutida por el recurrente, pero sin eliminar la referencia a la responsabilidad derivada de los otros elementos de la obligación tributaria aduanera. **A la luz de las normas hasta ahora citadas podría inferirse que sí, pero a criterio de este Tribunal, existe en los mismos cuerpos normativos supra indicados, normas que establecen una excepción a la regla de la responsabilidad solidaria cuanto se trata de la materia de valoración aduanera.**

Análisis de la normativa en materia de valoración aduanera.

La Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías (en adelante Ley de Valor), establece en el artículo 16 “ **El consignatario de la mercancía o el importador, en su caso, declarará el valor aduanero de la misma, ante la Aduana respectiva...El documento donde dicho valor habrá de consignarse se denomina “ Declaración del Valor Aduanero”**, cuya presentación, forma, contenido y excepciones se establecerán en el Reglamento de esta Legislación”.

El artículo 38 del Reglamento dispone lo referente a la declaración del valor aduanero en los siguientes términos “ **Todo consignatario de mercancías deberá presentar ante la Autoridad Aduanera una “ Declaración del Valor Aduanero”**, que contendrá el precio normal de aquellas calculado de conformidad con lo dispuesto por la Legislación y el presente reglamento....**en ella deben constar bajo juramento los actos, elementos y datos exigidos en el formulario adjunto a este Reglamento...**”. Entre otros datos importantes, la declaración contiene: nombre del embarcador y exportador, señalamiento de si se trata de una compraventa realizada en condiciones de libre competencia, número de factura, forma de pago, valor de la mercancía, gastos de transporte y seguro, otros gastos y rebajas inadmisibles y el precio normal. El artículo 39 dice “ **La declaración del Valor Aduanero será firmada por el consignatario o el importador de la mercancía, o en su caso, por su representante legal, con las copias requeridas por la Autoridad Aduanera correspondiente**”

El artículo 17, establece la obligación del consignatario o importador, de suministrar cualquier información o documento a la autoridad aduanera que ésta considere necesario para la comprobación del valor aduanero.

El artículo 19 de la Ley de Valor, faculta a la administración para realizar la investigación del valor aduanero declarado, aún después del pago de los derechos arancelarios, señala esta norma en su parte final “...**la autoridad aduanera notificará al importador la obligación del pago, de los derechos arancelarios que no hubieran sido pagados**”.

El artículo 20 de la Ley de Valor, prescribe que “Cuando se determine la existencia de hecho o circunstancias desconocidos originalmente, imputable a dolo, ocultamiento o mala fe del importador, mediante la presentación de declaraciones o documentos inexactos, incompletos o falsos o cualquier otra acción que tienda a ocasionar perjuicio fiscal, la investigación y comprobación del valor aduanero declarado a que hace referencia el artículo 18 anterior, procederá aún posteriormente al pago de los derechos arancelarios, dentro del plazo que la legislación nacional establezca y a partir de la fecha en que se realice dicho pago. En esos casos se procederá de acuerdo con la legislación nacional vigente aplicable en materia aduanera y de defraudación fiscal. Para

los efectos anteriores, será necesario que el importador haya dejado muestras de la mercancía.”

Se desprende de las normas citadas que la Ley de Valor no hace referencia alguna al agente aduanero, limita las obligaciones y responsabilidades que en ella dispone únicamente en la persona del consignatario o el importador, incluyendo la de declarar el precio normal de las mercancías propiamente dicho por medio de la “Declaración del Valor Aduanero”. Por otra parte, el artículo 19 citados es claro, al indicar que el adeudo tributario que se determine por la investigación que realice la autoridad aduanera, debe ser notificado al importador, no hace referencia en ningún momento al agente aduanero. Como se observa la acción de la administración para la recuperación de lo dejado de pagar o del adeudo que se presume, debe dirigirse en contra del importador y no en contra del agente aduanero, porque la norma así lo establece en forma expresa. No podemos obviar que estamos frente a una norma de carácter comunitario, un convenio a nivel centroamericano, normativa especial que regula la materia de valoración aduanera, cuya posición jerárquica es de segunda fuente detrás de la Constitución Política, de ahí su fuerza y vinculación en el ordenamiento jurídico, que se mantiene y no se ve afectada por el artículo 97 del CAUCA II ya citado, que es una norma aunque posterior, es de carácter general para la materia aduanera y no para la materia de valoración que resulta ser especial.

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

Pero, sin demérito de las normas antes relacionadas, la Ley General de Aduanas contiene un norma expresa que limita la responsabilidad del agente aduanero en materia de valoración aduanera, el artículo 86, el cual es importante estudiar en forma íntegra.

Este artículo se ubica en el Título VI, relativo a los procedimientos comunes a cualquier régimen aduanero. El capítulo III de este título corresponde a la declaración aduanera y contiene dos artículos, el 86 y 87. Inicia el artículo que nos ocupa, señalando que toda mercancía que ingrese o salga del territorio aduanero debe ser declarada conforme los procedimientos que se dicten. Seguidamente nos indica que la declaración es un acto libre y voluntario, mediante el cual se escoge el régimen al que se someten las mercancías.

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

compraventa realizada, entre el comprador y el vendedor, por lo que en principio está sujeto a la información que le suministra el importador en una relación que se presume de buena fe, misma situación en la cual se encuentra la autoridad aduanera, porque es uno de los presupuestos básicos de todo el andamiaje en el cual se sustenta el Sistema Aduanero Nacional.

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

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

Con lo expuesto hasta aquí debemos aclarar que el agente aduanero será responsable directo con sus consecuencias en aquellos casos donde la administración compruebe por los medios a su alcance y siguiendo los procedimientos de ley que el agente aduanero

omitió, falsificó o alteró datos en materia de valor de los cuales estaba obligado a transcribir en la declaración aduanera. Asimismo será responsable directo en aplicación del artículo 20 de la Ley de Valor cuando la administración compruebe que incurre en defraudación fiscal relacionada con el elemento que integra la obligación tributaria denominado “valor aduanero”.

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

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

c) Obsérvese que al agente aduanero no se le impone la obligación de declarar bajo juramento en esta materia (valoración), como si se dispuso en los dos párrafos anteriores del mismo artículo 86 para otros elementos o datos necesarios para determinar la obligación tributaria (verbigracia descripción de las mercancías, clasificación arancelaria, cantidad). Tal excepción a la responsabilidad del agente aduanero, no es resultado de una omisión, por el contrario, guarda toda lógica desde el punto de vista formal y material, porque dicha obligación se estableció para otro sujeto, el importador. Esta limitación de responsabilidad es genérica, trátase materia sancionatoria o tributaria,(con las salvedades que se indican más adelante) restringiendo la potestad sancionadora de la administración, así como la facultad de elegir entre importador y agente aduanero para iniciar procedimientos ordinarios dirigidos al cobro de diferencias de impuestos derivadas en un ajuste del valor declarado. En tal sentido no se podría hacer distinción de la normativa tributaria sin base jurídica alguna y donde la ley no lo hace, **por cuanto en materia de responsabilidad la ley es la que debe señalar expresamente el sujeto responsable** y está prohibida la interpretación analógica en

esta materia. Analizado íntegramente el ordenamiento, la conclusión necesariamente es que la normativa dispone que la “responsabilidad del agente se limitará...”, no establece que el tipo de responsabilidad es, penal, administrativa o patrimonial, por lo que en principio debe de partirse de un eximente de responsabilidad genérica, excepto que se compruebe la existencia de dolo o culpa en la actuación del agente, donde será responsable directo en los términos expuestos por el artículo 20 de la Ley de Valor por el delito de defraudación fiscal de acuerdo a lo que dispone la legislación nacional, ya sea a título de autor o coautor.

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

e) La norma es concluyente al determinar que en materia de valoración aduanera el legislador decidió limitar la responsabilidad del agente aduanero en vía administrativa a la transcripción de la información que le suministra su mandante. En otras palabras limita para estos efectos la responsabilidad, siendo el consignatario o el importador quien debe responder por las diferencias de impuestos que se determinen **al elemento de valor aduanero**. Se desprende de lo anterior además, por una interpretación lógica de la norma, si el agente aduanero no es responsable por los datos consignados en “**el certificado o declaración**” que le es entregado por el importador pues menos puede serlo por realizar una transcripción de los datos en ella contenidos que al decir de la ley “**deba consignar en la declaración aduanera**”, eso si dice la misma norma, sin perjuicio “**de su obligación de conservar los documentos que la respalden**”, en otros términos, su obligación es **transcribir fielmente la información y custodiar los**

documentos en los cuales baso esa reproducción de datos. Si el agente no es responsable por el contenido de los documentos, con los cuales levanta la declaración aduanera consignando datos trascendentales para determinar la base imponible, como monto que señala la factura comercial, flete y seguro, entre otros y partiendo de esa información va a determinar los impuestos por pagar, **sería contrario al orden jurídico señalarlo como responsable posteriormente por los impuestos dejados de pagar, derivado de datos inexactos suministrados por el importador y que la ley le exige debe transcribir.** Eso sí, es importante recordar que el agente aduanero es un auxiliar de la función pública, ya no es un simple intermediario porque ha asumido funciones que antes correspondían al funcionario público y ahora las realiza él. Como auxiliar se convirtió en un colaborador de la administración tributaria aduanera y debe coadyuvar al logro de los objetivos y fines propuestos por la legislación aduanera, entre las que se encuentran velar por la correcta percepción de los tributos y el ejercicio del control y la fiscalización de carácter aduanero, razón por la cual debe coordinar con la administración y asumir su responsabilidad de reportar, denunciar o comunicar a la autoridad aduanera para que inicie las investigaciones que correspondan, todas aquellas situaciones que tenga conocimiento y a su criterio puedan ser irregulares, permitan combatir el fraude, la subvaloración o sobrevaloración según sea el caso, que conlleven perjuicio fiscal y otros. Debe existir una identificación del auxiliar con la administración, para lograr dentro del marco de buena fe que rige las operaciones del comercio exterior, una aduana facilitadora, ágil y que a la vez permita la correcta percepción tributaria de conformidad con las disposiciones legales y atienda eficientemente el control y la fiscalización, y demás regulaciones para un comercio exterior transparente y legal.

Como se manifestó al inicio de esta consideración, cuando el análisis se realiza estudiando aspectos específicos y ya no generales, se concluye que es la misma Ley General de Aduanas la que hace una diferenciación, una salvedad y limita la responsabilidad del agente en esta materia y si bien es cierto el artículo 36 es una norma genérica, no es menos cierto que el artículo 86 es una norma especial que regula y limita la responsabilidad del agente aduanero, la cual reiteramos, guarda absoluta armonía con el Convenio Centroamericano sobre la materia de valoración que también es ley especial, la que debe prevalecer sobre la norma genérica, eliminando esto un posible

conflicto de normas. Se concluye de todo lo expuesto, que no se está ante el instituto de la solidaridad, porque las normas transcritas establecen los límites de esa responsabilidad tratándose del “valor aduanero” únicamente en la persona del consignatario – importador, estando el juez impedido de diferenciar, porque no se permite jurídicamente hacer diferenciación donde las normas y el legislador no lo hacen.

La legislación establece otras normas que disponen obligaciones adicionales para el consignatario o importador, permitiendo a la autoridad aduanera ejercer un control sobre los mismos y sentar la responsabilidad ante posibles infracciones o delitos. Tenemos el artículo 246, que dispone la obligación a los importadores habituales de registrarse, dice “ **Los importadores habituales deberán registrarse ante el Organo Nacional de Valoración y Verificación Aduanera, donde se les asignará un número de registro ...Los importadores están obligados a suministrar a la autoridad aduanera las listas de precios, los catálogos de las mercancías importadas, toda información y documentos que permitan establecer los valores aduaneros correctos**”, mediante el procedimiento que la ley señale. La obligación del importador habitual de registrarse, coincide con lo ya expuesto de la necesidad de conocer su ubicación exacta, a fin de iniciar cualquier gestión por parte de la autoridad aduanera, como por ejemplo la solicitud de información, a que refiere el párrafo segundo del mismo artículo, obligación también impuesta exclusivamente al importador y no al agente aduanero, porque aunque este mantenga mayor relación o contacto con el importador, sigue sujeto al último en relación a los datos o información que le brinda.

El numeral 248 de la L.G. A., ya citado, dispone no solo la obligación del importador de declarar bajo la fe del juramento sobre la veracidad de la factura y los datos en ella insertados, sino que además indica: “...**en caso de que la administración aduanera compruebe que los datos expresados en la factura son falsos, estará obligada a presentar la denuncia correspondiente ante el Ministerio Público**”. Es evidente que ante la inconsistencia o falsedad de los datos, el importador asume la responsabilidad de manera personal por las sanciones que de su conducta se deriven y el agente aduanero será responsable de tal accionar cuando se demuestre tenía conocimiento de los hechos, haya participado en los mismos, hubiera realizado una transcripción equívoca o en otros

casos, donde se demuestre su incumplimiento por dolo o culpa, en tales supuestos responde por las ajustes que la autoridad aduanera establezca.

En conclusión, el agente aduanero no es responsable cuando se trata de diferencias de impuestos que derivan de un ajuste en el valor aduanero declarado, con la excepción que ese perjuicio se origine por una incorrecta transcripción de la información brindada por el consignatario o importador o se compruebe su participación en hechos irregulares tendientes a evadir los tributos que por ley corresponden, mediante la comprobación de hechos configuradores de la defraudación fiscal teniendo además plantear las denuncias correspondientes en la vía judicial.

V.- Vicio en el acto administrativo.

Efectuadas las consideraciones sobre representación y responsabilidad a continuación se analizará el tema de las nulidades.

Al respecto es menester informar que este mismo Tribunal ha considerado en otros casos que “ Por tratarse la nulidad un asunto de orden público, como se extrae de los artículos 169 y 175 de la Ley General de la Administración Pública, en virtud de que ese instituto protege básicamente la correcta actuación de la administración, es decir que todo acto que ésta emita se encuentre conforme al ordenamiento jurídico, señalando que aquel acto en que alguno de sus elementos se encuentre viciado se tendrá por nulo o anulable y consecuentemente dependiendo del grado de la nulidad será inexistente o inválido, este Tribunal no puede pasar por inadvertido en el caso que hoy conoce por recurso de apelación de la eventual nulidad que el mismo presente....” (Sentencia N° 42-98 de las diez horas cuarenta minutos del 19 de noviembre de 1998)

Cabe destacar en este tema la jurisprudencia vinculante de la Sala Constitucional en los términos del artículo 13 de su ley constitutiva donde la Sala ya ha vertido pronunciamiento sobre el punto señalando: “...La nulidad absoluta es evidente y manifiesta, en general, cuando resulta clara de la mera confrontación del contenido del acto con la ley, sin necesidad de comprobar los hechos en que se funde ni de una

interpretación elaborada de su texto o de la ley; o como bien ha dicho la propia Procuraduría, por ejemplo, en su dictamen No C – 140 – 87 del 14 de julio de 1987, esa nulidad absoluta evidente y manifiesta existe en tres tipos de actos: “ a)... b)... c) los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados”. Sobre este último supuesto señaló: “incluye aquellos casos en que, si bien la administración ha observado un procedimiento, no ha sido el que expresamente prevé el ordenamiento para el caso concreto” (Voto No 5653-93 del 05 de noviembre de 1993).

En este sentido recordemos que la L.G.A.P dispone que el acto administrativo válido es el que se dicta de conformidad con el ordenamiento jurídico respetando todos los elementos y a contrario, es inválido el acto disconforme en alguno de sus elementos, para el caso, procede acoger el recurso de apelación interpuesto por el recurrente, de conformidad con los artículos 158,167, 169 y siguientes concordantes de la Ley General de Administración Pública, al existir un vicio en el elemento procedimiento, dado que el procedimiento administrativo en este caso se inicia contra una persona que no es la obligada a responder por los impuestos dejados de cancelar derivados de un ajuste en materia de valoración aduanera. En el procedimiento iniciado nunca se consideró si quiera la posibilidad de notificar al importador y de acuerdo a la normativa a la cual se ha hecho referencia ut supra, era obligación del a quo notificar a este en aras de cumplir a cabalidad con el procedimiento y respetar el debido proceso (artículo 223 L.G.A.P.)

El artículo 214 de la Ley General de Administración Pública dispone: “ El procedimiento servirá para asegurar el mejor cumplimiento posible de los fines de la Administración, con respeto para los derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado, de acuerdo con el ordenamiento”. **En el procedimiento que analizamos no se han respetado los derechos de la parte, al no haberse notificado el acto inicial, ni ser tenido como parte principal dentro del procedimiento, lo cual le resta validez al mismo.**

Se dice en doctrina y la legislación nacional así lo reconoce, que la finalidad de las nulidades procesales es la de asegurar la garantía constitucional de la defensa de los derechos de cada persona. Decía al respecto el autor **Alsina** sobre el particular “ **donde**

hay indefensión hay nulidad; si no hay indefensión no hay nulidad”. Por su parte **Amaya, considera que el fin es garantizar el debido proceso , entendiéndose por tal “ el procedimiento realizado sin desmedro y agravio para el derecho de las partes”.** Podemos concluir de las citas anteriores, que las nulidades procesales, tienen como objetivo fundamental, rectificar los vicios que surjan por la desviación o incumplimiento de la reglas del debido proceso y que generan indefensión.

Sobre el debido proceso, la Sala Constitucional ha sido muy amplia y en retirados votos ha señalado que para que se cumpla el debido proceso y en consecuencia no exista indefensión debe cumplirse como mínimo las siguientes formalidades: “ **a.- Notificación al interesado del carácter y fines del procedimiento; b- derecho de ser oído y oportunidad del interesado para presentar los argumentos y producir las pruebas que entienda pertinentes; c- oportunidad para el administrado para presentar su alegación, lo que incluye necesariamente el acceso a la información y los antecedentes administrativos vinculados con la cuestión que se trate; ch- derecho del administrado de hacerse representar y asesorar por abogados, técnicos y otras personas calificadas; d- notificación adecuada de la decisión que dicta la Administración y de los motivos en que ella se funde y e- derecho del interesado de recurrir la decisión dictada. Tomen en cuenta los recurridos que el derecho de defensa resguardo en el artículo 39 ibidem, no solo rige para los procedimientos jurisdiccionales, sino también para cualquier procedimiento administrativo llevado a cabo por la Administración Pública (Voto No 1224-91 de 27 de junio de 1991)**

Todo lo anterior nos lleva a concluir que el procedimiento administrativo, debe lograr un equilibrio entre las prerrogativas de la administración y las garantías del administrado, lo cual se traduce para el caso, en el derecho de la administración de iniciar los procedimientos que estime pertinentes e implementar la celeridad, agilidad y eficiencia necesaria, y por otro lado el derecho de la parte de ser notificada en forma debida, tener acceso al expediente, argumentar lo que estime atinente en defensa de sus derechos e intereses legítimos antes del dictado del acto final, todo lo cual no se ha observado en el procedimiento y que de acuerdo al voto de la Sala Constitucional representa una violación del debido proceso, que atenta contra las garantías

constitucionales del importador al cual de conformidad con el numeral 19 de la Legislación de Valoración debe de notificársele tanto la apertura del procedimiento como el acto final donde se establece la obligación de pago.

De acuerdo al análisis realizado ut supra y al cuadro fáctico desarrollado, se revela una violación al debido proceso que debe declararse y, por tal motivo, procede anular todo lo actuado en expediente.

POR TANTO

Esté Tribunal de conformidad con el artículo 91 del Código Uniforme Centroamericano, 204, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas resuelve: anular todo lo actuado en expediente. Voto salvado del Lic. Reyes Vargas declarando parcialmente con lugar el recurso. Se devuelve el expediente administrativo a la oficina de origen para lo correspondiente. Notifíquese a la Dirección General de Aduanas en sus oficinas centrales y a la Agencia de Aduana ..., por medio del teléfono –fax 232 – 82 – 76 por así requerirlo la parte.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Desiderio Soto Sequeira

Shirley Briceño Contreras

Dick Reyes Vargas

Alejandra Céspedes Zamora

Luis Gómez Sánchez

Elizabeth Barrantes Coto

Nota de las Licenciadas Shirley Contreras Briceño y Elizabeth Barrantes Coto

A pesar de que , al igual que el voto de mayoría, en el presente caso las suscritas también consideramos que se debe anular lo actuado en el expediente y por ello concurrimos en ese sentido en la parte dispositiva, sin embargo nuestro planteamiento para llegar a dicha conclusión es significativamente opuesto a las consideraciones de la mayoría, que en nuestra opinión evidencian errores de concepto y negación de los principios fundamentales aplicables a las figuras de la representación y la solidaridad en materia tributaria, que son los aspectos esenciales que desarrolla la sentencia N° 080-99, según analizamos de seguido :

El voto de mayoría anula todo lo actuado en expediente, partiendo de que existe un vicio en el elemento procedimiento, toda vez que “... *el procedimiento administrativo en este caso se inicia contra una persona que no es la obligada a responder por los impuestos dejados de cancelar derivados de un ajuste en materia de valoración aduanera. En el procedimiento iniciado nunca se consideró siquiera la posibilidad de notificar al importador y de acuerdo a la normativa a la cual se ha hecho referencia ut supra, era obligación del a quo notificar a éste en aras de cumplir a cabalidad con el procedimiento y respetar el debido proceso...*” (ver página 20, II párrafo). A tal conclusión llega la mayoría del Tribunal, luego de analizar el instituto de la representación y la solidaridad, estimando por un lado que entratándose de valoración de mercancías no existe la representación legal del mandante (importador) por parte del agente aduanero ; por lo que debe notificarse siempre al importador y por otra parte considera que, en materia de valor no aplica la responsabilidad solidaria del agente aduanero. Puntualizando lo esencial sobre el razonamiento de la mayoría tenemos :

I. Efectivamente como lo sostiene el voto de mayoría, apoyado en las notas que a nivel doctrinario, caracterizan al instituto de la representación, en nuestro régimen aduanero el agente aduanero como profesional, especialista con conocimiento técnico en la materia aduanera, ejerce una representación legal de su poderdante, (del importador - consignatario, o bien del exportador - consignante), de las mercancías, para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que deriven de él (artículo 33. Párrafo II de la LGA). Dicha representación en efecto es directa, toda vez que los actos que han sido encomendados, se consideran realizados en nombre del representado y en consecuencia los efectos jurídicos recaen en la esfera jurídica del comitente.

A partir de lo anterior y en concreto, de la disposición contenida en el artículo 33 de la LGA supracitado, la mayoría sostiene : “... *Más específicamente la Ley General de Aduanas nos dice que el agente aduanero es el representante legal de su mandante para las actuaciones del despacho aduanero y los actos que deriven de él (artículo 33). Esto nos permite determinar que por regla general como representante que es del mandante (importador, consignatario o consignante) todas aquellas actuaciones derivadas de un despacho aduanero (verbigracia la iniciación de un procedimiento ordinario a posteriori artículo 102 párrafo segundo) pueden ser notificadas a ésta por medio de su representante , con la sola excepción de la materia de valoración aduanera que por mandato expreso del Convenio Centroamericano sobre la materia (Ley 7005) se exige la notificación al importador...*” (el subrayado es nuestro) Y continúa diciendo

la mayoría : “...En conclusión, lleva razón el recurrente al señalar que debe notificarse al importador el inicio del procedimiento cuando el mismo derive de un ajuste de valor aduanero declarado, por dos razones : una, por que así lo dispone en numeral 19 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías y segundo, por que en materia de valor no aplica la responsabilidad solidaria del agente aduanero,... En los demás casos la administración podrá notificar al consignatario por medio de su representante legal, haciendo una clara referencia en qué carácter se notifica a las partes y el porcentaje sobre el que le cobra o previene.” (ver considerando III páginas 7 y 8)

Posteriormente en el considerando IV que la mayoría denomina “ La responsabilidad en materia de valoración aduanera”, luego de caracterizar la figura de la responsabilidad solidaria a nivel doctrinario y haciendo incapié en que es requisito indispensable para que haya responsabilidad solidaria la existencia de una disposición legal, se desarrollan los siguientes apartados esenciales :

Fundamento jurídico sobre la responsabilidad solidaria en materia de tributaria aduanera : Se establece que el artículo 97 del CAUCA II y el 36 de la Ley General de Aduanas, señala la responsabilidad solidaria en forma genérica, sin distingo alguno en relación con tipo de impuesto o materia, por lo que en principio el agente debe responder por cualquier diferencia de tributos derivados de las operaciones aduaneras en las que interviene.

Sin embargo, la mayoría concluye este apartado, señalando que hasta este momento y desde una perspectiva general, no hay duda de que existe obligación legal del agente de responder solidariamente por el aduado tributario, pero que, cuando se entra a un plano específico, en áreas particulares, surge la duda de si esa solidaridad se mantiene entendiéndose de diferencias de impuestos surgidos por una variación de la base imponible o de los elementos o datos referentes al valor aduanero de una mercancía, puesto que en su criterio existe dentro de la misma normativa, una excepción a la regla de la solidaridad cuando se trata de materia de valoración aduanera.

Análisis sobre la normativa en materia de valoración aduanera : En este apartado por una parte, se citan los artículos tanto de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías (artículos 16, 17, 19 y 20) como de su Reglamento (artículos 38 y 39), de los cuales en su criterio, se desprende que las obligaciones y responsabilidades respecto al valor de la mercancía se limitan exclusivamente en la persona del consignatario o el importador y no se hace referencia alguna al agente aduanero. Por el contrario, el artículo 19 de la citada ley, es claro al indicar que la notificación debe efectuarse al “importador”, porque así se dispone en forma expresa y no hace referencia en ningún momento al agente.

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

Por otro lado, analizando lo dispuesto por la Ley General de Aduanas, respecto al tema de referencia, sigue la mayoría sosteniendo que el tema del valor aduanero de las

mercancías es exclusivo del importador, según se desprende del artículo 248 de la citada ley.

No obstante, se indica que sin demérito de las normas citadas la Ley General de Aduanas contiene norma expresa que limita la responsabilidad del agente en materia de valoración, en el artículo 86, cuyo análisis efectúa en los siguientes términos :

Que en cuanto a ubicar el artículo 86 lo encontramos en el Título relativo a los procedimientos comunes a cualquier régimen, específicamente en el capítulo correspondiente a la declaración aduanera.

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

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

Recapitulando lo expuesto, la mayoría hace las siguientes acotaciones :

Que el agente será responsable directo con sus consecuencias, cuando se compruebe que omitió, falsificó o alteró datos en materia de valor que estaba obligado a transcribir. También será responsable directo cuando en virtud del artículo 20 de la Legislación del Valor Aduanero, se compruebe que incurrió en defraudación fiscal relacionada con el valor aduanero.

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

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

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

ley es la que debe señalar expresamente el sujeto responsable y está prohibida la interpretación analógica en esta materia. Analizando integralmente el ordenamiento, la conclusión que la normativa dispone es que la responsabilidad del agente se limitará...”, no establece qué tipo de responsabilidad, sea penal, administrativa o patrimonial, por lo que en principio debe partirse de una eximente de responsabilidad genérico, excepto que se compruebe la existencia de dolo o culpa en la actuación del agente, donde será responsable directo en los términos del artículo 20 de la legislación de valor...”

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

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

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

Finalmente concluye la mayoría, que “el agente aduanero no es responsable cuando se trata de diferencias de impuesto que deriven de un ajuste en el valor aduanero declarado, con la excepción de que ese perjuicio se origine de una incorrecta transcripción de la información brindada por el consignatario o importador o se compruebe su participación en ellos hechos irregulares tendientes a evadir los tributos que por ley corresponden, mediante la comprobación de hechos configuradores de la defraudación fiscal, teniendo además que plantear las denuncias correspondientes en la vía judicial.

Nuestro planteamiento. Lo anteriormente expuesto, constituyen los argumentos esenciales del voto de mayoría. De todo ello, en lo único en lo que las suscritas coinciden con la mayoría es en que es indubitable e irrefutable, que tanto a nivel comunitario (Ley de Valor y su Reglamento) como a nivel nacional (Ley General de Aduanas y su Reglamento), la obligación y en consecuencia la responsabilidad por la declaración del valor aduanero de las mercancías y su exactitud es directa del importador - consignatario, quien queda en principio sujeto a todo tipo de responsabilidad, cuando se demuestre la inexactitud de los datos declarados bajo fe de juramento.

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

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

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

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

Una posición como la sostenida por la mayoría, podría llevar al absurdo de interpretar que como en materia de valoración el agente no representa al importador, cuando éste

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

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

Tanto el CAUCA II en su artículo 97 como la LGA en el artículo 36, establecen la solidaridad del agente aduanero por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de las operaciones en que intervengan, sin hacer ninguna distinción respecto a ciertos elementos o materias, lo cual es lógico, por que o se es solidario por el pago de la obligación tributaria, que es una, según el derecho tributario, o no se es. Aceptar esa tesis de mayoría de que en materia de valor el agente no es representante del importador - consignatario, nos llevaría al absurdo de considerar que nunca podría participar en un despacho aduanero ya que para establecer la cuantía de la obligación tributaria se debe de partir necesariamente del valor aduanero.

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

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

En este último supuesto comentado, - como responsable en virtud de la ley-, ubica nuestra legislación al agente aduanero, a quien hace solidariamente responsable junto a su mandante, por el pago del adeudo tributario, sus intereses, multas y demás recargos correspondientes que surjan o se deriven de las operaciones aduaneras en que intervengan. Dispone al respecto la normativa aduanera:

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

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

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

Resulta de lo anterior, indubitable en nuestro régimen jurídico aduanero, la responsabilidad solidaria del agente aduanero. Por su parte el artículo 16 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT), establece dentro de los efectos de la solidaridad los siguientes:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Las suscritas discrepamos de tal conclusión por lo siguiente :

En primer término reiteramos lo dicho anteriormente de que el tema sobre la solidaridad no está regulada por la Ley de Valor ; sino por el CAUCA II y la LGA. La Ley de Valor únicamente se refiere al responsable directo, al importador, que es el que realiza el hecho imponible, haciéndolo responsable por la declaración de valor indudablemente. Pero ello nada tiene que ver con la solidaridad o no de agente, que sería un responsable

por deuda ajena, por lo que todos los argumentos dados por la mayoría en ese sentido no son atendibles.

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

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

Ello que es claro, confunde a la mayoría, cuando se trata del tema de la responsabilidad solidaria. Una cosa es quien es el obligado al deber formal de efectuar la declaración de valor, no quedando duda que es el importador y otra cosa muy distinta es quien o quienes resulten por disposición legal obligados al pago, por una deuda ajena, como lo prescriben los principios y disposiciones tributarias aduaneras. Se trata en la especie de entender y aplicar correctamente lo que significa ser responsable por el pago no por propia obligación, sino por una obligación ajena que por imperio de la ley debe pagar, lo cual no está regulado en el artículo 86 sino en el artículo 97 del CUACA II y 36 de la LGA. A más abundar, véase precisamente como, desde el punto de vista técnico - legislativo, la estructuración y regulación de los deberes formales relativos a la declaración aduanera y los deberes tributarios que como responsable corresponden al agente aduanero, se encuentran correctamente diferenciados así :

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

haya duda viene a reafirmar el legislador en el Título VII Capítulo XV cuando al regular la figura del agente aduanero y su régimen de responsabilidad dispone en el artículo 97 como una de sus características obligacionales, la de ser responsable solidario por el pago del adeudo. Este esquema estructural es plenamente estructurado a la LGA, que de igual forma regula en un Capítulo (el segundo del Título VI) lo correspondientes a los deberes formales relativos a la “Declaración Aduanera”, artículos 86 y siguientes en tanto lo correspondiente a la calidad de responsable como a la de obligado solidario al adeudo tributario del agente aduanero se regula en el Capítulo II a partir del artículo 33 enfatizándose en los numerales 36 y 37.

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

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

Sobre esto, la mayoría sostiene que por no ser responsable solidario el agente en materia de valor, no debe pagar los ajustes generados por ese concepto, pero sí los ajustes que surjan por otros motivos, en cuyo caso no tiene objeción la mayoría en que se haga el ajuste al agente y éste lo soporte.

Sin embargo, es claro que ese no es el sentido de la legislación, que independientemente del motivo por el cual se haga el ajuste, permite que en todos los casos sin excepción alguna, 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.

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

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

Obviamente, si como apunta la mayoría, se demostrara que un determinado caso, el agente participó en la alteración, etc. de datos que influyen en el valor, tendrá eventual

responsabilidad de otro tipo (penal, sancionatorio, etc.) pero será por su actuación directa y no por ser responsable tributario.

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

Vicios en el procedimiento. Finalmente las suscritas consideramos que en la especie se debe anular lo actuado por que aun cuando independientemente de la materia, el agente es siempre solidario, sin embargo, cuando la Administración inicia un procedimiento de cobro de impuestos debe señalar en el acto de apertura respectivo , en qué carácter está llamando al agente al proceso. Ello por que si bien es cierto el artículo 102 de la LGA, señala que en esos casos se debe notificar al declarante y al agente aduanero que lo haya representado ello debe entenderse en el sentido de que la Administración tiene tres opciones : Uno notificar por separado y directamente a cada uno por los medios establecidos. Dos, notificar tanto al importador como al agente en la figura del mismo agente, pero en este caso, la Administración está obligada a indicar el carácter con que es llamado al proceso. Es decir, la Administración le debe indicar al agente en el acto de apertura si el traslado se le está haciendo en su condición de representante legal del importador pero que el cobro va dirigido al importador, en cuyo caso, si eventualmente se determina un adeudo es el importador el que debe cancelar lo correspondiente, ya que en ese supuesto el agente ha actuado como simple representante, pero los efectos recaerán en al persona del importador. O bien, la Administración debe indicarle si se llama al proceso en su condición de responsable solidario, en cuyo caso el cobro se dirige contra él sin perjuicio de su posibilidad de resarcir luego lo pagado. Tres, si lo llama en ambas condiciones, sea como responsable solidario y como representante que es del importador.

Tal omisión en nuestro criterio, genera la nulidad de todo lo actuado por cuanto en el caso concreto la administración no especifica el carácter en que se está llamando a la agente en el proceso. Sin embargo debe quedar claro que es jurídicamente posible que se notifique al declarante en la figura del agente independientemente de la materia que se trate, valor, origen, clasificación, etc., siempre que se le señale en que condición se le llama al proceso, siendo que la notificación efectuada por medio del agente es jurídicamente válida y produce todos los efectos.

Shirley Eugenia Contreras Briceño

Elizabeth Barrantes Coto

VOTO RESERVADO DEL LICENCIADO REYES VARGAS. No comparto el voto de mayoría y por ello me separo con base en lo siguiente:

Conoce este Tribunal de un recurso de apelación, que presenta el señor, representado por el agente de aduana quien actúa por medio del agente de aduana señor dicho recurso se establece contra la resolución de la Aduana Santamaría número AS-DT-487 A-97 de setiembre 5 de 1997.

El Recurrente fundamenta su recurso en el hecho de que no se notifico el acto administrativo al importador conforme ordena el numeral 19 de la Legislación Centroamérica del Valor Aduanero de las Mercancías. En virtud de ello solicita se declare la nulidad absoluta de las resoluciones AS-DT-487-97 y AS-DT-487 A-97 de la Aduana Santamaría.

El voto, la mayoría, separándose de los argumentos de hecho y derecho establecidos por el recurrente, declara la nulidad absoluta de todo lo actuado. Fundamenta en la existencia de un vicio en el elemento procedimiento del acto administrativo toda vez que el acto inicial del procedimiento no se notifico a la parte a la cual a su vez afirma se le niega la condición de tal. Para explicar la no notificación del acto al recurrente el voto de mayoría desarrolla la teoría de la no representación y de la no solidaridad del agente aduanero respecto del importador cuando el adeudo tributario refiera a la materia del valor aduanero.

En virtud de que aceptar la posición de mayoría es negar los principios fundamentales que rigen el derecho tributario y aduanero, especialmente los referidos a los institutos de obligaciones tributarias y deberes formales, contribuyente y responsable. La resolución en una posición que aún no logro entender relaciona normas relativas a la regulación de deberes formales del contribuyente como es la presentación de declaración aduanera, datos que debe contener, e igualmente respecto de la declaración sobre el valor aduanero, la obligación de registrarse y otras con aquellas que regulan la figura de la representación y la solidaridad la una relacionada con la necesaria intervención del agente aduanero y la otra con la obligación tributaria aduanera. Aspectos que en forma correcta desarrollan las licenciadas Barrantes y Contreras y respecto de sus consideraciones técnico jurídicas valga agregar el hecho de que la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, tuvo como fin desarrollar lo relativo al hecho generador de la obligación tributaria aduanera en absoluta conformidad con el ordenamiento jurídico aduanero fundado en el CAUCA , de manera que aunque legislación especial debe siempre tenerse en cuenta que, dicha normativa:

Es parte del Ordenamiento Jurídico Aduanero Centroamericano y, su interpretación y análisis, debe necesariamente, adecuarse a la normativa y fines comunitarios.

Su objeto, consiste en regular el hecho generador de la obligación tributaria aduanera, con total y absoluta prescindencia de la existencia o no de auxiliares del comercio o de la función pública encomendada a la Aduana u otro sujeto responsable solidaria o subsidiariamente.

Con base en los anteriores aspectos, y utilizando el razonamiento y criterio de interpretación de la mayoría, resulta entonces que en ningún tramite u operación determinativo de tributos, es posible la intervención del agente de aduana, dado que la legislación de valor no concibió en su texto la intervención de dicho profesional. Para cerrar recordemos que en varias ocasiones, vigente la normativa en análisis, la Sala

Primera de la Corte Suprema de Justicia ha manifestado "... sobre los alcances de la responsabilidad de los agentes de aduanas frente a la Administración Tributaria y la solidaridad entre éstos y sus comitentes. ..." lo que ha sido reiterado por la jurisprudencia del Tribunal Superior de lo contencioso Administrativo (ver res. No. 31 de las 15 hrs. de 26-01-98)

Conforme lo anterior y pretendiendo enmarcarme dentro de los límites de competencia que establece el artículo 181 de la Ley General de la Administración Pública procedo a entrar a conocer del fondo del asunto conforme el recurso planteado.

Sobre la nulidad alegada por la parte relativa a la falta de notificación al contribuyente, es claro que el vicio existió de previo al apersonamiento del mismo al proceso no obstante en el momento que lo hace y manifiesta conocimiento de la apertura del procedimiento, esta convalidando lo actuado y así lo hace saber de manera expresa de manera que no puede ahora venir a sacar provecho de su dolo al convalidar lo actuado y pretender a esta altura del proceso su nulidad.

En segundo lugar, bien señala la Aduana que la diferencia de valor es producto de una clara omisión del agente de aduana consistente en no informar la existencia del aire acondicionado, el cual pudo determinar al realizar el examen previo de la mercancía de manera que aquí extraña aún más la declaratoria de nulidad de la mayoría en tanto admite en casos como el presente la responsabilidad del agente.

Finalmente, hemos de señalar lleva razón el recurrente respecto a la diferencia en el cálculo o liquidación que la Dirección General de Aduanas pretende justificar en un error de la Aduana. Dicho error consiste en que al administrado se le señala una diferencia por el aire acondicionado de 200 dólares pero que en realidad se le cobran 650 dólares sin justificación alguna. Es en este sentido que el suscrito estima lleva razón el interesado y debe corregirse el valor conforme el traslado efectuado valorando la mercancía en 1500 y no en 1950 dólares. Por es que declaro parcialmente con lugar el recurso.

Dick Rafael Reyes Vargas