

I. MATERIA:

Se plantea el supuesto en que el Tribunal Fiscal declara fundada la queja presentada por un contribuyente, al no habersele notificado las liquidaciones de cobranza por cargos generados en una fiscalización posterior, las que solo habrían sido notificadas al agente de aduana.

Al respecto, se formulan las siguientes interrogantes:

1. ¿Se debe considerar la notificación efectuada en el año 1998 al agente de aduana, sobre la base del artículo 99° del Decreto legislativo N° 809, como válida para el comitente?
2. ¿Resultan vinculantes los criterios desarrollados en los considerandos de una Resolución del Tribunal Fiscal que resuelve la queja presentada por el contribuyente, para ser aplicados en un procedimiento administrativo distinto?

II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 809, la Ley General de Aduanas; en adelante D. Leg. N° 809.
- Decreto Supremo N° 121-96-EF, que aprueba el Reglamento de la Ley General de Aduanas; en adelante D.S. N° 121-96-EF.
- Decreto Legislativo N° 816, que aprueba el Código Tributario, en adelante Código Tributario.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante actual Código Tributario.

III. ANÁLISIS:

1. ¿Se debe considerar la notificación efectuada en el año 1998 al agente de aduana, sobre la base del artículo 99° del Decreto Legislativo N° 809, como válida para el comitente?

Al respecto, cabe indicar que el artículo 99° del D. Leg. N° 809 desarrolla el mandato aduanero bajo los siguientes términos:

*“El acto por el cual el dueño, consignatario o consignante encomienda el despacho aduanero de sus mercancías a un Agente de Aduana, que lo acepta por cuenta y riesgo de aquellos, es un mandato con representación que se regulará por esta Ley y el Reglamento y en lo no previsto en ella por el Código Civil.
Se entenderá constituido el mandato mediante el endoso del Conocimiento de Embarque, Guía Aérea, Carta Porte u otro documento que haga sus veces o por medio de poder especial otorgado en instrumento privado ante Notario Público”.*

Asimismo, el artículo 156° del D.S. N° 121-96-EF establece que **“el mandato para despachar, otorgado en favor de la agencia de aduana, persona natural o jurídica, incluye la facultad de desaduanar y retirar las mercancías de las aduanas, formular pedidos y reclamos, realizar actos y trámites relacionados con el despacho”.**

Es así que el mandato con representación comprende un conjunto de facultades estrictamente vinculadas con el desarrollo del despacho, con el objeto de obtener el retiro o levante de las mercancías, siendo que el glosario de términos aduaneros del citado decreto define al “despacho” como el *“cumplimiento de las formalidades aduaneras necesarias para importar y exportar las mercancías o someterlas a otros regímenes, operaciones o destinos aduaneros”.*



En ese sentido, dado que el supuesto materia de consulta se centra en un cargo generado en una fiscalización posterior, nos referimos a una acción de control que es posterior al despacho aduanero, el cual se entiende concluido con el retiro o levante de las mercancías¹. Siendo así, al haberse alcanzado la finalidad del mandato aduanero, es que en el contexto de una fiscalización posterior no cabe la intervención del agente de aduana bajo la figura del mandato previsto en el artículo 99° del D. Leg. N° 809 y el artículo 156° del D.S. N° 121-96-EF. Lo que no impide que en esta etapa de fiscalización, el agente de aduana pueda actuar como representante del obligado principal de la deuda, lo cual deberá acreditarse con el poder correspondiente, de acuerdo a lo señalado en los artículos 22° y 23° del Código Tributario², aplicable al supuesto en consulta.

Aclarado este punto, es de relevar que el artículo 11° del D. Leg. N° 809 estipula en su primer párrafo que *"en la obligación tributaria aduanera intervienen como sujeto activo en su calidad de acreedor tributario, ADUANAS y, como sujeto pasivo en su condición de deudor, el contribuyente o responsable"*. Su segundo párrafo agrega que *"para el cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras, son contribuyentes los dueños o consignatarios"*.

De esta forma, el contribuyente como sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, se encuentra constituido por el dueño o consignatario, como obligado o deudor principal. De ahí que la notificación de un acto administrativo vinculado a la obligación tributaria aduanera se dirija al dueño o consignatario como persona particularmente interesada en tomar conocimiento de su contenido, lo que permitirá que este acto administrativo surta sus efectos y que el contribuyente pueda dar cumplimiento al mismo, o interponer los recursos administrativos o judiciales, pertinentes, en ejercicio de su derecho de defensa.

A este efecto, tratándose de una notificación que tiene por destinatario al dueño o consignatario de la mercancía, debemos resaltar que el acto de notificación se materializa según las formas de notificación previstas en el artículo 104° del Código Tributario. Es así que por las formas de notificación puede perfeccionarse la misma con la entrega del acto al interesado directamente o a una persona distinta como podría ser su representante³, debiéndose verificar en este último supuesto los alcances del poder otorgado en cada caso en concreto, a efectos de considerar como válida dicha notificación⁴.

En ese orden de ideas, en el supuesto en consulta, no cabe emplear la figura del mandato aduanero estipulado en el artículo 99° del D. Leg. N° 809 en una fiscalización

¹ El D. Leg. N° 809, modificado por el D. Leg. 951 define al levante como el *"acto por el cual la autoridad aduanera autoriza a los interesados a disponer condicional o incondicionalmente de las mercancías despachadas, siempre que se haya cumplido con las formalidades exigidas para cada régimen, operación o destino aduanero especial. Es incondicional cuando la deuda tributaria aduanera ha sido pagada o está garantizada. En los regímenes suspensivos o temporales, siempre es condicional."*

² "Artículo 22.- REPRESENTACION DE PERSONAS NATURALES Y SUJETOS QUE CARECEN DE PERSONERIA JURIDICA

La representación de los sujetos que carezcan de personería jurídica, corresponderá a sus integrantes, administradores o representantes legales o designados. Tratándose de personas naturales que carezcan de capacidad jurídica para obrar, actuarán sus representantes legales o judiciales.

Las personas o entidades sujetas a obligaciones tributarias podrán cumplirlas por sí mismas o por medio de sus representantes".

"Artículo 23.- FORMA DE ACREDITAR LA REPRESENTACION

Para presentar declaraciones, escritos, interponer medios impugnatorios o recursos administrativos, desistirse o renunciar a derechos, la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación, mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria.

La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o, subsane el defecto dentro del término de quince (15) días hábiles que deberá conceder para este efecto la Administración Tributaria. Cuando el caso lo amerite, la Administración podrá prorrogar dicho plazo por uno igual.

Para efecto de mero trámite se presumirá concedida la representación".

³ HUAMANI CUEVA, Rosendo. Código Tributario Comentado, Jurista Editores, Perú, 2010, pág. 772.

⁴ En concordancia con el criterio expuesto por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 972-1-2005.



posterior, por lo que toda notificación de una liquidación de cobranza vinculada a la obligación tributaria aduanera deberá ser dirigida al dueño o consignatario, como obligado principal del pago, siendo que por excepción, podrá ser notificado un tercero como es el agente de aduana, en la medida que se acredite que éste último cuenta con capacidad suficiente para recepcionar este acto en nombre del obligado principal, de tal forma que se entienda válidamente notificado al dueño o consignatario, lo que deberá ser verificado en cada caso en particular.

2. ¿Resultan vinculantes los criterios desarrollados en los considerandos de una Resolución del Tribunal Fiscal que resuelve la queja presentada por el contribuyente, para ser aplicados en un procedimiento administrativo distinto?

En este punto, corresponde precisar que toda queja se encuentra relacionada a un caso principal, en el cual se advierte una actuación o procedimiento que afecta directamente o infringe lo establecido en el Código Tributario, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera, así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal, de acuerdo a lo prescrito en el artículo 155° del actual Código Tributario⁵.

Precisamente, la queja es un remedio procesal que permite cuestionar una actuación indebida o defectos de procedimiento o tramitación que afectan los derechos del deudor tributario, por no observar el procedimiento legalmente establecido, y que tiene por finalidad reencauzar el procedimiento, o subsanar tales actuaciones o defectos, por lo que no se discuten asuntos de fondo ni aspectos jurídicos de lo que es materia de controversia en el procedimiento principal⁶.

En atención a lo antes expuesto, es que la queja se encuentra vinculada con un procedimiento principal, en el que se cuestiona un aspecto procesal. Así, los criterios que desarrolle el Tribunal Fiscal para resolver la queja serán vinculantes en este procedimiento principal que se pretende corregir, debiendo la Administración Tributaria cumplir lo resuelto, conforme a lo señalado en el artículo 156° del actual Código Tributario⁷; mientras que para un procedimiento distinto al principal, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal será vinculante en la medida que constituya una jurisprudencia de observancia obligatoria, según lo regulado en el artículo 154° del citado código⁸.



⁵ "Artículo 155.- QUEJA

La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

La queja es resuelta por:

- a) La Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada la queja, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria.
- b) El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días hábiles, tratándose de quejas contra el Tribunal Fiscal.

No se computará dentro del plazo para resolver, aquél que se haya otorgado a la Administración Tributaria o al quejoso para atender cualquier requerimiento de información.

Las partes podrán presentar al Tribunal Fiscal documentación y/o alegatos hasta la fecha de emisión de la resolución correspondiente que resuelve la queja".

⁶ HUAMANI CUEVA, Rosendo. Op. Cit., pág. 1032.

⁷ "Artículo 156.- RESOLUCIONES DE CUMPLIMIENTO

Las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.

En caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto".

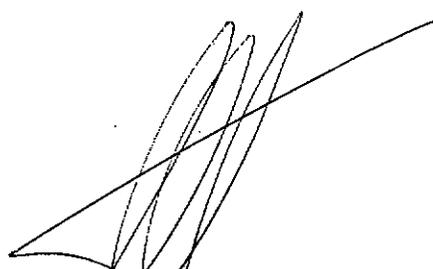
⁸ "Artículo 154.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial.

IV. CONCLUSIONES:

1. La figura del mandato aduanero estipulado en el artículo 99° del D. Leg. N° 809, no abarca la etapa de fiscalización posterior, por lo que toda notificación de una liquidación de cobranza vinculada a la obligación tributaria aduanera, que se determine en esa etapa, deberá ser dirigida al dueño o consignatario de la mercancía, siendo que por excepción, podrá ser notificada a un tercero como el agente de aduana, siempre que acredite contar con capacidad suficiente para recepcionar este acto en nombre del obligado principal del pago, a través del poder correspondiente.
2. Los criterios que desarrolle el Tribunal Fiscal para resolver una queja, resultan vinculantes en el procedimiento principal que se pretende corregir con este remedio procesal, donde deberán ser cumplidos como parte del aspecto procesal que fue evaluado por dicho órgano colegiado; mientras que para un procedimiento distinto al principal, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal será vinculante solo en la medida que constituya una jurisprudencia de observancia obligatoria.

Callao, 29 SET. 2014



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa".

MEMORÁNDUM N° 193 -2014-SUNAT/5D1000

A : **JORGE VIDAL CARDENAS VELARDE**
Intendente de la Aduana de Tarapoto

DE : **SONIA CABRERA TORRIANI**
Gerente Jurídico Aduanero

ASUNTO : Queja- Notificación realizada en una fiscalización posterior

REFERENCIA: Informe Técnico Electrónico N° 00022-2014-3U0010

FECHA : Callao, **29 SET. 2014**

Me dirijo a usted en relación al documento de la referencia, mediante el cual se formulan dos interrogantes vinculadas al supuesto en que el Tribunal Fiscal declara fundada la queja presentada por un contribuyente, al no habersele notificado las liquidaciones de cobranza por cargos generados en una fiscalización posterior, las que solo habrían sido notificadas al agente de aduana.

Al respecto, le remitimos el Informe N° 84 -2014-SUNAT-5D1000 que absuelve lo solicitado, para las acciones y fines que estime convenientes.

Atentamente,



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA