Sentencia N°253-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las trece horas con cincuenta minutos del veintiocho de setiembre de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por el señor **XXXXXX**, en su condición de Agente Aduanero, contra la Resolución de la Aduana de la Anexión N° **RES-ANEX-102-2006 del 29 de agosto de 2006.**

RESULTANDO

I. Mediante resolución **N°RESOLUCION ANEXION-0024-2005 del 05 de mayo de 2005**, la Aduana de la Anexión inicia procedimiento ordinario contra el agente aduanero **XXXXXX**y contra el importador **XXXXXX**, tendiente a modificar **el valor** consignado en la declaración aduanera **Nº XXXXXXde 00000**, mediante la que se despachó un vehículo **usado, marca Peugeut, año 1997**, toda vez, que ante la duda por parte del Departamento Técnico de la Aduana de la autenticidad del valor aduanero declarado, se procedió a consultar el sistema VAVI, establecido por los decretos ejecutivos N°29265-H del 7-2-2001 y N°29346-H publicado en el Alcance N°22 a la Gaceta N°47 del 7-3-2001, puesto que se declaró un valor de **$2106** y el valor del sistema VAVI es de **$3631.09**, ajuste que implica una modificación en la liquidación de los gravámenes aplicables generando una diferencia de impuestos por pagar a favor del Fisco de **¢506.972.41** (ver folios **38-51**)

II. Con escrito presentado en fecha **03 de agosto de 2005**, el señor **XXXXXX**, se apersona al procedimiento para realizar el descargo respectivo, y alega nulidad absoluta de la resolución de apertura del procedimiento, esgrimiendo los siguientes argumentos en su defensa: (ver folios **52-53**)

- ✓ *La declaración de referencia presentada sufrió todo el procedimiento establecido según las directrices de la DGA.*
- ✓ *No existe ningún documento de la revisión física del vehículo realizado a posteriori ni tampoco existe motivación basada en ese documento, ni se ha recurrido al importador o a la agencia para la presentación del mismo, violentando el derecho de defensa, artículo 39 de la Constitución Política.*
- ✓ *Que se debió aplicar la normativa vigente a la fecha de la declaración, lo que se efectuó correctamente porque no hay ninguna anotación en la declaración y que la Sala Constitucional ha dicho que los errores de la Administración no pueden afectar a los administrados.*
- ✓ *No existe motivación del acto administrativo referente a la modificación del valor aduanera, violentando el bloque de legalidad (artículo 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública) así como el debido proceso (artículo 39 y 41 de la Constitución Política).*
- ✓ *Que las agencias de aduanas, como importadores y público en general no tienen acceso al VAVI, creando indefensión y vulnerabilidad ante la administración aduanera.*

III. Mediante resolución número **RES-ANEX102-2006 del 29 de agosto de 2006,** la Aduana la Anexión dicta el acto final del procedimiento de revisión y modificación del valor aduanero consignado en la declaración aduanera **Nº XXXXXX de 00000**, presentada a despacho por el agente aduanero **XXXXXX,** a nombre de **XXXXXX**, que ampara la importación a consumo de un vehículo **usado marca Peugeut, año 1997**, al considerar la administración aduanera que existe una diferencia entre el valor declarado y el valor de importación verificado en el sistema VAVI, toda vez que se declaró un valor de **$2106** y el valor del VAVI es de **$3631.09**, ajuste que implica una modificación en la liquidación de

los gravámenes aplicables generando una diferencia de impuestos por pagar a favor del Fisco de **¢506.972.41 (Ver folios 124-132)**

IV. Con escrito presentado el **01-09-2006**, el afectado interpone recurso de apelación contra el acto final. **(Ver folio 133)**

V. Con resolución **RES-ANEX-0104-2006 del 05 de setiembre de 2006**, la Aduana La Anexión remite el asunto para ante este Tribunal y emplaza al recurrente para que se apersone ante esta sede. **(Ver folios 134-135)**

VI. Que según constancia visible a folio 137, a la presente fecha el interesado no se ha apersonado ante este Tribunal.

VII. En la tramitación del recurso de apelación se han observado las prescripciones de ley.

Redacta la Licenciada Contreras Briceño; y,

CONSIDERANDO

I. Objeto de la litis: Procedimiento ordinario tendiente al ajuste del valor aduanero de la mercancía consignada en la declaración aduanera **Nº XXXXXX de 0000000**, presentada a despacho por el agente aduanero **XXXXXX,** a nombre de **XXXXXX**, que ampara la importación a consumo de un vehículo **usado marca Peugeut, año 1997**, al considerar la administración aduanera que existe una diferencia entre el valor declarado y el valor de importación verificado en el sistema VAVI, toda vez que se declaró un valor de **$2106** y el valor del VAVI es de **$3631.09**, ajuste que implica una modificación en la liquidación de

los gravámenes aplicables generando una diferencia de impuestos por pagar a favor del Fisco de **¢506.972.41.**

II. Sobre la admisibilidad del recurso de apelación: En forma previa revisa este órgano el aspecto de admisibilidad del recurso de apelación interpuesto conforme la Ley General de Aduanas No. 7557, es decir, para determinar si en la especie se cumplen los presupuestos procesales, que son necesarios para constituir un procedimiento válido. En tal sentido dispone la ley que contra la resolución dictada por la Aduana, cabe recurso de apelación para ante este Tribunal, el cual debe presentarse dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación del acto impugnado, es decir, que el recurso debe ser presentado en tiempo. Así, tenemos que en este caso la resolución recurrida, para todo efecto legal, fue notificada a la agencia recurrente el día **30 de agosto de 2006** y el recurso de apelación fue interpuesto el **01 de setiembre de 2006**, dentro del plazo legalmente establecido. Además debe ser presentado en forma, o sea, cumpliendo con los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento, lo cual no genera problemas en el presente caso, toda vez que consta en folio **107** del expediente la respectiva acreditación. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal admitir el recurso de apelación.

III. Sobre las Nulidades Alegadas: Por ser de previo y especial conocimiento se avoca este Tribunal al conocimiento de las nulidades alegadas, revisando la actuación administrativa con el objeto de determinar si los actos de la Autoridad Aduanera se han emitido en forma válida y eficaz, para lo cual el análisis se efectuará sobre los aspectos esenciales que la parte ha considerado como violatorios del ordenamiento jurídico aduanero. En tal sentido se aduce esencialmente, que durante el trámite de la declaración se observó el

procedimiento establecido al efecto y que a la misma se le aplicó la normativa vigente a esa fecha, sin que las autoridades aduaneras, hicieran ningún tipo de modificación, siendo que los administrados no deben responder por los errores de la Administración, según la jurisprudencia constitucional. Además agrega que no existe motivación del acto administrativo referente a la modificación del valor aduanero, violentando el bloque de legalidad (artículo 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública) así como el debido proceso (artículo 39 y 41 de la Constitución Política), puesto que no existe ningún documento de la revisión física del vehículo realizado a posteriori ni tampoco existe motivación basada en ese documento, ni se ha recurrido al importador o a la agencia para la presentación del mismo, violentando el derecho de defensa, artículo 39 de la Constitución Política: y que las agencias de aduanas, como importadores y público en general no tienen acceso al VAVI, creando indefensión y vulnerabilidad ante la administración aduanera.

Al respecto debe señalarse que estima este Colegio, que las actuaciones de la Administración en el presente caso, no sólo están fundamentadas en un motivo válido, como antecedente normativo que justifica las facultades de la administración aduanera para haber iniciado las presentes diligencias, sino que además existe en la especie una adecuada motivación de las actuaciones, puesto que tanto en el acto de apertura y final del procedimiento, se han indicado los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan las decisiones en el presente caso. Efectivamente se citan los decretos en virtud de los cuales debe revisarse el valor declarado, puesto que en ellos se establece el procedimiento que se debe seguir al efecto, y se explica en forma detallada, cómo debe procederse a efecto de determinar cual es el valor que conforme a la normativa debe tomarse como aplicable. Tal situación se contempla en la apertura del procedimiento, de tal forma que el afectado conoce cuáles son las razones y el fundamento que ha tenido la aduana, para el ajuste de valor, de

tal forma, que ha tenido la oportunidad en todo momento de refutarlas y de aportar prueba en contrario, no habiendo indefensión en ese sentido, y cumpliendo con los fines previstos por el ordenamiento jurídicos para tales actos. En razón de lo expuesto no lleva razón el recurrente en sus alegatos de falta de motivación y violación del bloque de legalidad, y de su debido proceso, porque en el presente caso las actuaciones de la administración se encuentran ajustadas a derecho.

Por otra parte el hecho de que durante el despacho de las mercancías la administración no haya realizado ningún reparo no significa que las autoridades aduaneras no puedan conforme con la normativa, revisar dentro del plazo de 4 años establecidos por el artículo 62 de la LGA, la determinación de la obligación tributaria aduanera y formular los alcances que correspondan así como exigir el pago de las sumas que se adeudan.

En efecto, nos estamos refiriendo a la posibilidad de la Administración de revisar a posteriori, lo actuado en el despacho, sin que ello sea violatorio de derechos adquiridos o situaciones ya consolidadas, ni que impliquen errores u omisiones cometidas por la Administración en el control inmediato.

En línea con ello, debemos indicar que la normativa otorga la las autoridades aduaneras las atribuciones para el ejercicio del control aduanero y para la revisión de las declaraciones aduaneras dentro de límites previamente establecidos.

Así, de conformidad con las disposiciones comunitarias y nacionales vigentes al momento de los hechos, no existe duda de que corresponde al Servicio Nacional de Aduanas, en forma exclusiva, el ejercicio de la potestad aduanera, entendida como *"...el conjunto de derechos, facultades y competencias que este Código y demás disposiciones legales conceden al servicio de aduanas y que se ejercitan a través de sus*

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

Por su parte la Ley General de Aduanas, en su artículo 22, denomina como control aduanero, precisamente *"...el ejercicio de las facultades del Servicio Nacional de Aduanas en la aplicación, supervisión, fiscalización, verificación y evaluación del cumplimiento de las disposiciones de esta ley, sus reglamentos y las demás reguladoras de los ingresos o las salidas de mercancías del territorio nacional y la actividad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior*".

Como parte integrante y esencial de la potestad aduanera, es decir, del conjunto de atribuciones, facultades y competencia asignada a las autoridades aduaneras, resulta indispensable, a efectos del caso sometido a consideración de este Tribunal, puntualizar las atribuciones, que en forma inequívoca el artículo 24 incisos a) y b), conceden en forma privativa a la autoridad aduanera, en el sentido de que le corresponde *"Exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera como naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor aduanero de las mercancías y los demás deberes, requisitos y obligaciones derivadas de la entrada, permanencia y salida de las mercancías, vehículos y unidades de transporte del territorio nacional."* (Art.24:a)

De igual forma es facultad del servicio aduanero, *"Exigir y comprobar el pago de los tributos de importación y exportación."* (art.24:b).

Debe agregarse que el legislador no se limitó a establecer el conjunto de atribuciones de las autoridades aduaneras, sino que además dispuso diferentes tipos de control en atención al momento o etapa en que pueden ser ejercidos,

estableciendo el artículo 23 de la LGA una división tripartita del control aduanero, que podrá ser**: inmediato, a posteriori o permanente**.

En este orden de ideas, el control aduanero podrá ser "**Inmediato",** que es aquel que puede realizarse sobre las mercancías desde que ingresan al territorio aduanero o desde que son presentadas para su salida, y hasta antes de que se autorice su levante, es decir, antes de que la aduana permita a los interesados disponer de las mercancías que han sido objeto de un despacho.[1](ver artículo 4 CAUCA y 23 LGA). En otras palabras, un primer momento en que puede ser ejercido el control aduanero, es durante el procedimiento de despacho de las mercancías, lo cual se hará mediante la aplicación de criterios selectivos y aleatorios.

Otra oportunidad o momento para el ejercicio de las facultades aduaneras legalmente asignadas, lo es con posterioridad al despacho de las mercancías, y es el que se ha denominado "**control a posteriori"** que a tenor del artículo 23 de repetida cita, *"...se ejerce respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivadas de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares de la función pública aduanera y de las personas, físicas o jurídicas, que intervienen en las operaciones de comercio exterior, dentro del plazo al que se refiere el artículo 62 de esta ley".*

Como se deduce claramente de la norma transcrita, se trata de un control aduanero realizado en forma diferida, es decir, en un momento posterior al despacho de las mercancías, pero que debe ser efectuado dentro del plazo de 4 años establecido por el artículo 62 de la ley, salvo las excepciones de ley.

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

También durante ese plazo podrá exigirse el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza. (ver también artículo 81 del CAUCA II).

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

Por otra parte respecto al tema de la obligación tributaria aduanera, el legislador dispuso como dijimos la posibilidad de su revisión, en tal sentido, señala el artículo 59 e la LGA:

*Artículo 59. **Revisión de la determinación**.*

"En ejercicio de los controles inmediatos, a posteriori o permanentes, la autoridad aduanera podrá revisar la determinación de la obligación tributaria aduanera bajo criterios de selectividad, aleatoriedad o ambos. La determinación podrá ser modificada, en el plazo establecido en el Artículo 62 de esta ley. Cuando se haya determinado definitivamente uno o varios de los elementos que conforman la obligación tributaria aduanera, como resultado final del procedimiento ordinario establecido en los Artículos 192 y siguientes de esta ley o por sentencia judicial firme, estos elementos no se podrán modificar posteriormente, salvo que se haya cometido un delito que haya incidido en la determinación definitiva."

En lo que toca a este artículo 59, son cuatro los aspectos básicos y esenciales, que se regulan, a saber:

1-Que ya sea en el ejercicio de controles inmediatos, a posteriori o permanentes, puede ser revisada por parte de la autoridad aduanera, la determinación de la obligación tributaria. Sobre el particular debe puntualizarse desde ya, que la normativa no hace ninguna diferencia respecto a las determinaciones que pueden ser revisadas, si las efectuadas por la misma autoridad aduanera, las realizadas por el agente de aduanero o las efectuadas bajo el sistema mixto, de lo cual luego se sigue, haciendo una interpretación armónica de los artículos 58 y 59, que ambas determinaciones son revisables, independientemente del (o los sujetos) que determinó.

2-Que la revisión se efectuará bajo criterios de selectividad, aleatoriedad o ambos.

3-Que la determinación podrá ser modificada en el plazo de 4 años establecido en el artículo 62 de la ley. Respecto a este punto deben señalarse dos conclusiones importantes:

a) Que es revisable cualquier determinación ya sea efectuada por la autoridad aduanera o por el agente aduanero.
b) Que la modificación de la determinación puede efectuarse ya sea ejerciendo control inmediato, posterior o permanente, sin que la norma excluya la aplicación de una clase de control, cuando algún otro tipo de control se haya aplicado. Es decir, no se estableció como una limitante para el ejercicio del control aduanero, que respecto de una mercancía, declaración aduanera, los actos derivados de ellas, etc, sólo pudiese efectuarse un tipo determinado de control, con exclusión de los demás, o lo que es lo mismo, no se dispuso que el ejercicio de una clase de control (por ejemplo inmediato), se haga con perjuicio de la aplicación de uno u otro tipo de ellos (por ejemplo a posteriori o permanente) .

4-Si se determina en forma definitiva uno o varios elementos de la obligación tributaria aduanera, y ello sólo puede ocurrir como resultado de un procedimiento ordinario (artículos 192 y ss de la LGA) o bien por sentencia judicial firme, dichos elementos no pueden ser modificados posteriormente, salvo casos de delitos.

Partiendo de lo anterior es importante resaltar que para nuestro legislador la determinación de la obligación tributaria se convierte en definitiva para la autoridad aduanera y en consecuencia es inmodificable por parte de ella, cuando la determinación sea producto de un procedimiento ordinario, que es el procedimiento por excelencia, donde ambas partes, tienen amplia oportunidad procesal para hacer alegaciones, llevar al proceso las pruebas técnicas, especializadas, o planteamientos jurídicos, que fundamenten sus pretensiones. Lo anterior implica, que para nuestro legislador, las demás determinaciones, que no son producto de un proceso ordinario, no se consideran legalmente definitivas para la autoridad aduanera, no así para el declarante para quien su declaración es definitiva una vez que ha sido aceptada por la aduana, según dispone el artículo 34. párrafo tres del CAUCA (sin perjuicio de la posibilidad de rectificación consagrada en el artículo 90 de la LGA). En consecuencia pueden ser modificadas por la autoridad aduanera, siempre que tal acción se efectúe dentro del plazo de 4 años, salvo las excepciones de ley. Ello aún cuando habiéndose realizado bajo el sistema de autodeterminación, la aduana hubiese revisado la determinación en el momento del despacho y aún cuando la misma autoridad aduanera haya efectuado la determinación, con base en la información proporcionada (sistema mixto).

Dicha conclusión que se extrae del artículo 59 de comentario, es reforzada y confirmada por los artículos 93 y 102 de la misma ley, ubicados en el Título VI denominado “Procedimientos comunes a cualquier régimen aduanero”, con los

cuales se demuestra, que el espíritu del legislador fue facultar a la autoridad aduanera a ejercer los diferentes tipos de control, sin perjuicio de unos u otros. Así, en el artículo 93 cuando se regula lo respectivo a la "Verificación**", dentro del procedimiento de despacho de las mercancías,** se dispone en su párrafo II, que los actos que conforman la verificación pueden ser el reconocimiento físico de las mercancías, la revisión documental o incluso puede prescindirse de cualquier acto inmediato de verificación, lo cual se fijará mediante criterios selectivos y aleatorios, **y sin perjuicio del ejercicio de los controles a posteriori y permanentes a que está facultada la autoridad aduanera**. Queda claro que dentro del esquema de control concebido por el legislador , es perfecta y legalmente posible que respecto de una misma mercancía o declaración aduanera, pueda la Administración, mediante la aplicación de criterios selectivos y aleatorios, ejercer sus facultades de revisión en momentos diferentes: durante el despacho o con posterioridad al mismo, para lo cual deberá observar la solemnidad del procedimiento ordinario, sin que se violen situaciones ya consolidadas, ni derechos constitucionales, o se anule el acto del levante como se alega en la especie.

Por su parte el artículo 102, faculta también la revisión de la determinación de la obligación tributaria, mediante el ejercicio de controles a posteriori o permanentes, sin que excluya aquellas mercancías o declaraciones que ya hayan sido sometidas a controles inmediatos, durante el procedimiento de despacho, limitándose a establecer que los ajustes respectivos deberán de formularse por medio de un procedimiento ordinario. Siendo que en consecuencia no puede el intérprete del derecho, establecer una diferencia donde el legislador no lo hizo, sino que por el contrario resulta de la relación de normas efectuada, que su voluntad es que la autoridad aduanera, pueda ejercer los diversos tipos de control, sin que sean excluyentes entre sí, salvo,

obviamente cuando la determinación se convierta en definitiva por ser el resultado de un procedimiento ordinario o por sentencia judicial firme.

Por otro lado debe señalarse que dicha interpretación no atenta contra el principio de seguridad jurídica que inspira nuestro ordenamiento jurídico, sino que es acorde con el espíritu del legislador que a efecto de que se cumplieran efectivamente los fines del régimen jurídico aduanero, dispuso diversos procedimientos cuyas etapas son diferentes. En efecto, nuestra legislación contempla varios procedimientos que podemos denominar como "sumarios" si lo contrastamos con el denominado ordinario, que es el procedimiento por excelencia. En efecto, encontramos por ejemplo un procedimiento común para lo que es el despacho de mercancías. Igualmente para la aplicación de multas el ordenamiento ha establecido un procedimiento especial, así como el ordinario en aquellos casos en que se emitan actos que afecten derechos subjetivos o intereses legítimos y un proceso mucho más sumario en aquellos casos diferentes a los enunciados (ver artículos 86 y siguientes, 196 y 234 de la LGA; y artículos 237 a 262 y 525 a 536 de su Reglamento). Cada uno de dichos procedimientos ha sido debidamente regulado, con las diversas etapas que deben ser obligatoriamente observadas por la Administración, a efectos de poder emitir actos conformen con el orden jurídico.

Así, vemos como el procedimiento de despacho busca por un lado facultar la correcta percepción de tributos pero que a la vez facilite y agilice las operaciones de comercio exterior, entre ellas, el despacho de las mercancías, por lo que ha sido concebido como un proceso ágil y sencillo, que le permita al interesado poder disponer rápidamente de las mercancías. Dentro de esta orientación, y aras de esa facilitación, la normativa faculta a la autoridad aduanera, para aplicar criterios selectivos o aleatorios de control, de tal forma

que no se requiera en todos los despachos de una revisión física de las mercancías, sino que pueda efectuarse únicamente una revisión documental, o que incluso no se realice ningún acto de revisión o verificación inmediata. Obviamente todo ello sin perjuicio de las facultades posteriores de revisión y modificación de las determinaciones aduaneras. Lo anterior, en criterio de este Tribunal, logra precisamente establecer un equilibrio entre la facilitación y el control aduanero, puesto que por un lado , se garantiza la agilización de las operaciones, y por otro, se otorga a las autoridades aduaneras, la posibilidad de revisar exhaustivamente lo actuado en el momento del despacho, abriendo a tales efectos un procedimiento ordinario en el que se busca la verdad real de los hechos, y que desde el criterio de este tribunal, no genera incertidumbre al administrado, ni se trata de la revisión ilegítima de la determinación, ante una actuación defectuosa de los funcionarios aduaneros en el momento del despacho, sino de la revisión a posteriori y dentro de un pleno proceso, de lo actuado en un procedimiento ágil, que responde a las exigencias del comercio internacional**,** (que aún cuando en algunos casos pueda ser más breve que en otros, por ejemplo, cuando se da revisión física de las mercancías el proceso se es más lento, pero que aún en estos casos, la participación del interesado no es tan amplia como en el ordinario) donde por la naturaleza misma de este tipo de procesos, las actuaciones son provisionales y por ende revisables en un proceso ordinario. Considerar que lo actuado en el procedimiento de despacho, independientemente de si se ejerció o no control inmediato, no está sujeto a revisión y en su caso a modificación por parte de las autoridades aduaneras, sería obviar el marco de facultades legales otorgadas a nivel comunitario y nacional a dichas autoridades.

De lo expuesto se sigue que es correcto que la Administración haya iniciado el presente procedimiento en aras de revisar lo actuado en el despacho,

concretamente en cuanto al valor de las mercancías, no llevando razón el recurrente en su planteamiento.[2]

IV. Sobre el Fondo: Solventado lo anterior, resta por señalar que lo actuado por la Aduana La Anexión al revalorar las mercancías objeto del presente despacho, está ajustado al ordenamiento jurídico, puesto que como ha señalado en forma reiterada la jurisprudencia de este Tribunal, el procedimiento aplicable para la valoración de los vehículos usados es el contenido en los decretos utilizados por la aduana en el presente caso, razón por la que debe también mantenerse lo actuado por la aduana en cuanto a la modificación del valor y el aumento del monto total de los impuestos de importación en el caso concreto.

En efecto, debe recordarse, según ya se indicó, que efectivamente la autoridad aduanera es el órgano competente para realizar los ajustes de la mercancía tanto en control inmediato, como en el a posteriori, sin embargo, en materia de vehículos como el que refiere el presente asunto, debe observar el procedimiento establecido por los Decretos Ejecutivos N° 29265-H y 29346-H, ya que ambas disposiciones reglamentarias establecen claramente los procedimientos especiales que deben seguirse para valorar vehículos, conforme lo indica el artículo 2 del Decreto Nº 29265-H[3]

En esa línea, establece la parte considerativa del Decreto 29265-H,[4] básicamente que la tributación de vehículos es una de las mercancías que

[2] En este sentido ver sentencia 11-2000 del TAN

[3] Artículo 2º—El procedimiento para determinar el valor sobre el cual, se cobrarán los impuestos creados por la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo y la Ley Nº 6946, para los casos de importaciones o internaciones de las mercancías comprendidas en las partidas 87.02, 87.03 y 87.04, que estén gravadas con el Impuesto Selectivo de Consumo y no estén afectas a los Derechos Arancelarios a la Importación, será el que se detalla en el anexo al presente decreto.

[4] 1º—Que la tributación de vehículos usados es uno de los rubros principales que inciden en la recaudación fiscal; asimismo, el incremento en las exportaciones de vehículos de diferentes mercados hacia Costa Rica, que se ha venido dando en los últimos años, ha generado diversidad de prácticas comerciales, por lo que se

inciden en la recaudación fiscal, por lo que se debe tener en consideración una serie de aspectos como los listados oficiales de valores promedio de vehículos con los que cuenta el Ministerio a través de la Dirección General de Tributación. De allí que la Aduana con fundamento en los citados decretos debe cumplir los procedimientos del despacho aduanero y el procedimiento especial establecido por el Poder Ejecutivo, consultando mediante el sistema de información el autovalor, o en su defecto solicitar el dictamen correspondiente al Órgano designado por la Dirección General de Tributación, quien tiene la competencia por vía reglamentaria, para efectos de determinar el valor sobre el cual se cobrarán los impuestos internos.

Se evidencia de lo consignado anteriormente que no existe la ilegalidad señala, habiendo actuado la Aduana de la Anexión cumpliendo con las disposiciones que el ordenamiento jurídico le establece al efecto, al haber consultado en el sistema VAVI, el valor para el vehículo amparado a la declaración aduanera de referencia, así como abriendo el correspondiente procedimiento ordinario tendiente a modificar la obligación tributaria aduanera, en el cual procedió en acatamiento al principio de inderogabilidad singular de las normas, consagrado en el numeral 13 de la LGAP, a aplicar el procedimiento especial para la valoración de la importación de vehículos, al estar vigente los Decretos 29265-H del 24-01-01 y N° 29346 -H del 02-03-01 y cuya obligada utilización ha sido

---

requiere implementar lineamientos para el control del valor tributario de ese grupo de mercancías, que conlleven a una mayor transparencia en las importaciones de vehículos usados.2º—Que es necesario establecer un nuevo procedimiento para determinar el valor de los vehículos usados importados. Por tal razón, se elaboró un estudio fundamentado técnica y legalmente, que faculta la aplicabilidad de un procedimiento destinado a las importaciones de vehículos usados.3º—Que de conformidad con las resoluciones de la Sala Constitucional Nº 508-I-95, de 10 de octubre de 1995 y Nº 586-I-95, del 5 de diciembre de 1995, relativas a la importación de vehículos usados, y en relación con los impuestos Selectivos de Consumo y Ventas, y Ley Nº 6946, corresponde al Ministerio de Hacienda, emitir las medidas o directrices en relación con la determinación de la base de cálculo aplicable sobre el valor real al cual se calculan los citados tributos…"

establecida este Tribunal en casos similares al presente al dictar las sentencias 49-2003 y 67, 73 y 93 todas 2004.

De lo anterior, es claro que el procedimiento instaurado en el Decreto Ejecutivo N° 29265-H de repetida cita resultada no sólo de obligado acatamiento sino válido y eficaz para la determinación del valor del vehículo objeto de la presente litis, a efecto del cálculo de los impuestos correspondientes a los impuestos Selectivo de Consumo, Ventas y 1 % a la importación. Por tanto, el recurrente debió efectuar su declaración de importación definitiva, aplicando este procedimiento especial de valoración al momento de presentar la declaración a efectos de la determinación de la obligación tributaria aduanera, y el no haber declarado como correspondía, genera que la Administración instaure el procedimiento ordinario tendiente a efectuar el ajuste en el valor, habiéndose otorgado en la presente litis, las garantías procesales que el ordenamiento jurídico establece al efecto, en especial, la motivación del ajuste ha sido clara y circunstanciada, todo lo cual le ha permitido en el presente caso el ejercicio de su derecho de defensa. Así las cosas debe declararse sin lugar el presente recurso.

POR TANTO

Con fundamento en el artículo 104 105 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 203, 204 y 205 de la Ley General de Aduanas, por unanimidad este Tribunal declara sin lugar el recurso y confirma la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente a la oficina de origen.

Notifíquese

Shirley Contreras Briceño **Franklin Velázquez Díaz**

Alejandra Céspedes Zamora **Xinia Villalobos Orozco**

Elizabeth Barrantes Coto **Dick Reyes Vargas**

Loretta Rodríguez Muñoz

Presidenta

Nota del licenciado Reyes Vargas. Tal como en muchos casos en los que se anliza el valor imponible en la importación de vehículos, y respecto de la cuarta de las consideraciones relativa al principio de inderogabilidad singular de los reglamentos, estima en suscrito no viene al caso, pues considero existe una errónea interpretación respecto del contenido y alcances de dicho principio y, porque la razón por la cual el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Gatt de 1994 (y arts. 251 sigtes de la Ley 7557) no resulta aplicable, es porque,

este regula la base imponible de los Derechos Arancelarios a la Importación y, la Obligación Tributaria Aduanera en análisis, no se compone, en ninguno de sus elementos, por dichos derechos sino por los de Selectivo de Consumo y Ventas respecto de los cuales como bien lo señaló la Sala Constitucional su base imponible se rige por su propia ley de creación. Así, es la misma Sala, aún cuando no se comparta su criterio la que no ha hallado inconstitucionalidad en los Decretos de análisis. Si bien, estima el suscrito, la Sala en sus enfoque no ha considerado expresamente y correctamente el contenido y alcance del denominado "valor CIF" es lo cierto que su jurisprudencia resulta vinculante y de obligado acatamiento por imperio de ley, de manera que no existe violación alguna al principio de jerarquía normativa.

Dick Rafael Reyes Vargas