Sentencia N°060-2006. Tribunal Aduanero Nacional, San José a las catorce horas con veinte minutos del catorce de marzo de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el Agente Aduanero **xxx,** en representación del importador xxx S.A, contra la resolución **RES-AC-DT-SS-xx-2005** del xxx de 2005**,** emitida por la Aduana Central.

RESULTANDO

I. Mediante resolución **RES-AC-DT-ACT-xx-2003 del xx de 2003**, la Aduana Central inicia procedimiento ordinario contra el importador **xx S.A**, y contra el Agente de Aduanas **xxx** como responsable solidario y en su condición de representante legal del importador, tendiente a modificar **el valor aduanero** consignado en la declaración aduanera **xx del xx-2001**, mediante la que se despachó un vehículo usado, **marca Hyundai, estilo Accent, año 1995**, toda vez, que según el procedimiento 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, el valor aduanero correcto para el citado vehículo es de **$1.423.10**, estando en consecuencia pendiente de cancelar un monto de **¢459.531.29** (ver folios 64-68)

II. Con escrito presentado en fecha **xxx de 2003**, el señor xxxen su condición de agente aduanero de la Agencia xxx, en representación del importador xx S.A, se apersona al procedimiento para realizar el descargo respectivo, e interpone incidente de nulidad. (ver folios 69-72)

III. Con resolución **RES-AC-DT-SS-xx-2006 del xx de 2005**, la Aduana Central rechaza todos los alegatos de defensa y dicta el acto final del procedimiento, estableciendo un nuevo valor que asciende a **$2.451.28**, generándose también un nuevo adeudo que en definitiva se estableció en, **¢636.151.53** estando un

saldo pendiente de cancelar por la suma de **¢459.531.29**. Dicha resolución fue notificada a las partes **el xxx de 2005** (ver folios 74-84).

IV. En fecha **xx de 2005, el señor xxx**, presenta recursos de reconsideración y apelación contra la citada resolución. (ver folios 119-141)

V. Con resolución **RES-AC-UL-xx-2005 del xx 2005**, la Aduana rechaza el incidente de nulidad y todas las excepciones opuestas por el recurrente manteniendo lo actuado en el acto final del procedimiento, emplazando al recurrente ante este órgano de alzada. (ver folios 95-109).

VI. En fecha **xx de 2005 y xxx de 2006**, el recurrente presenta escritos en los cuales esgrime sus argumentos ante este Tribunal, en los siguientes términos: (ver folios 112-138)

⇨ ***INCIDENTE DE NULIDAD DE ACTUACIONES:*** *Alega que desconoce las actuaciones que supuestamente ha realizado en su nombre y representación del importador, el señor **xx**, toda vez, que no cuenta con documento idóneo que lo acredite como su representante para actuar en el procedimiento que sirve de base a las presentes diligencias, puesto que apoya su representación en una certificación notarial de un supuesto poder especial, que no cuenta con las formalidades para surtir los efectos correspondientes, según lo establecido por los artículo 1251, 1255 y 1256 del Código Civil. Que la Administración atendió y dio curso a gestiones presentadas por el señor **xx**, a pesar del poder presentado, con cumplía con los requisitos básicos e indispensables, lo cual responsabilidad para los funcionarios que intervinieron en la tramitación del asunto, conforme con los artículos 170 y siguientes de la LGAP.*

⇨ ***INEXISTENCIA DE LA SOLIDARIDAD DEL AGENTE DE ADUANAS:*** *La solidaridad del agente de aduanas está siendo incorrectamente interpretada por la*

Administración Aduanera. La solidaridad presupone una acción previa del obligado a hacer o no hacer algo. En razón de la solidaridad, el solidario responde por el principal. En el caso del procedimiento aduanero costarricense, eso implica que alguna falta existe del supuesto responsable. En el caso concreto, es imposible exigir responsabilidad solidaria al agente aduanero o siquiera perseguir los impuestos por el contribuyente en el tanto quien determinó y liquidó los tributos aduaneros fue la propia administración a través de los funcionarios que intervinieron. En materia de vehículos no existe autodeterminación de la obligación tributaria aduanera. Indica también apoyado en la sentencia 80-99 de este Tribunal, que en materia de valoración no hay solidaridad del agente de aduanas.

- ***NULIDAD DEL ACTO POR VIOLACON AL DEBIDO PROCESO Y A LA LEY GENERAL DE LA ADMINISTRACION PUBLICA:*** *Porque se inicia a efectos de determinar diferencias en el monto de los impuestos y no tendiente a buscar a la verdad real de los hechos como corresponde a la Administración.*
  -Porque se encuentra viciado de nulidad absoluta los elementos del acto, según el artículo 128 y siguientes de la LGAP.

- ***NULIDAD DEL ACTO DE INICIO Y FINAL POR INCOMPETENCIA DE LA ADUANA PARA LA EMISIÓN DEL CRITERIO TECNICO DE VALOR Y LA REVALORACION****: El acto de inicio es nulo porque la Aduana no tiene competencia para revalorar el vehículo, pues los decretos respectivos le dan claramente la competencia a la Dirección General de Tributación, sustentados en criterios técnicos que parten de estudios sobre el precio de venta de los vehículos en el mercado interno y en el caso concreto no ha habido acto administrativo de esa Dirección que conste en expediente. Agrega que la aduana en sus resoluciones menciona un dictamen técnico respecto a número de clase y el valor histórico de referencia, sin embargo, ni la consulta ni la respuesta constan en expediente, y que lo que hay es una nota que no contiene la firma de quien la emitió por lo que no es válida conforme con el 134 de la LGAP, situación que violenta su derecho de defensa puesto que el expediente está*

incompleto. Indica que en todo caso, la Sección de Supervisión de la Aduana no es competente para emitir criterios técnicos y recomendaciones cuando se trata de procedimientos ordinarios, según el inciso c) del artículo 37 del RLGA.

- ***NULIDAD DEL ACTO DE INICIO POR VIOLACIONES EN EL CONTENIDO DEL ACTO.***

  El contenido del acto es nulo puesto que existe una grave contradicción de fondo, en tanto en la relación jurídica aduanera el sujeto pasivo es el consignatario o consignante y eventualmente el agente aduanero, y en el por tanto del acto de inicio se refiere al importador consignado en la declaración aduanera no así a quien ostenta la calidad de consignatario, y jurídicamente y en la práctica el importador es diferente del consignatario.

- ***NULIDAD POR AUSENCIA DE MOTIVACION:*** *No se motiva ni se indica en la apertura o en el procedimiento porqué el vehículo corresponde otra clase tributaria y no la que se declaró, lo cual vicia el acto conforme con los artículos 136, 249, 334 y 335 de la LGAP, la jurisprudencia de la Sala Constitucional y del Tribunal Aduanero.*

- ***EN EL CASO DE LOS VEHÍCULOS NUEVOS O USADOS NO EXISTE AUTODETERMINACION DEL DECLARANTE SINO DETERMINACION DE LA ADMINISTRACION ADUANERA****: Alega que en tratándose de vehículos no existe autodeterminación de las obligaciones tributarias y no tributarias, por cuanto la Administración aduanera fija unilateralmente la base imponible, con base en las disposiciones reglamentarias establecidas por el Poder Ejecutivo. Lo anterior por cuanto el declarante no tiene acceso al sistema VAVI ni siquiera por la página WEB del Ministerio de Hacienda ya que este medio de información es diferente al VAVI y ni siquiera está en línea o se actualiza al mismo momento, por lo que jurídicamente y en la práctica ambas bases de datos son diferentes, el VAVI no es igual al Auto valor o su similar, accesible vía Internet. De ello se sigue que quien puede ser perseguido si ha habido un error de valor es el funcionario aduanero o bien la Administración como*

parte del riesgo de poner en práctica el VAVI en las condiciones actuales. Agrega que la Aduana no puede obviar sus argumentos sobre la constitucionalidad de sus actos, ya que la Constitución Política es la norma fundamental, en consecuencia no son de recibo sus argumentos en el sentido de que la Administración Pública no tiene facultades para controlar la constitucionalidad de la ley o acto administrativo ni su interpretación, pues es la jurisdicción constitucional quien tiene la competencia. Realizando posteriormente un desarrollo de la normativa y jurisprudencia constitucional, que estima sustenta su planteamiento.

- ***FALTA DE LEGITIMACION PASIVA DEL AGENTE DE ADUANAS:*** *Al respecto solicita la parte que tenga como parte del expediente, lo actuado por la Administración al devolver tributos a la cuenta corriente del agente* ***xx*** *y conformar la litis consorcio pasiva necesaria y llamar al procedimiento a* ***xx*** *y al agente aduanero* ***xx****, por verse eventualmente afectados. Agrega que la única razón por la cual la Aduana pudo haber devuelto los tributos a esa cuenta corriente, es porque lo hacía en su condición de agente aduanero, teniéndolo como sujeto pasivo para estos efectos legales. Agrega que el sujeto legitimado pasivamente para efectos de este procedimiento de ajuste a posteriori y para efecto del cobro, lo es el agente aduanero a cuya cuenta fueron devueltos los tributos. Su legitimación es tanto para efectos de ser llamado al proceso, legitimación procesal, como para efectos de legitimación como sujeto pasivo el cobro. Indica que ese agente aduanero es el único responsable del pago de tributos en este caso, ya que la propia Administración lo constituyó jurídicamente en sujeto pasivo al tenor de lo dispuesto por la legislación aduanera y tributaria.*

- ***EXCEPCION DE PRESCRIPCION:*** *Se alega el acaecimiento de la prescripción con base en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establece un plazo de 3 años para perseguir el pago de los tributos.*

VII. En las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales en la

tramitación del recurso de apelación.

Redacta la Licenciada Chacón Salas; y,

CONSIDERANDO

I. **Objeto de la litis**: El procedimiento ordinario contra **xx S.A.**, y contra la Agencia de Aduanas **xx** como responsable solidario y en su condición de representante legal del importador, tendiente a modificar **el valor aduanero** consignado en la declaración aduanera **xx del xx-2001**, toda vez, que según la normativa aplicable, el valor aduanero correcto asciende a **$2.451.28**, generándose un nuevo adeudo que en definitiva se estableció en **¢636.151.53** estando un saldo pendiente de cancelar por la suma de **¢459.531.29**.

II. **Autoridad competente para Admitir el Recurso de Apelación.** De conformidad con los cambios introducidos a la fase recursiva en materia aduanera por la Ley N° 8373, a partir del 5 de marzo de 2004, concretamente el cambio introducido por el artículo 200 de la LGA, se deja en manos del órgano AD QUEN la decisión de la admisión del recurso de apelación. Es decir, ya no corresponde al inferior admitir el recurso sino que tal facultad se traslada al Tribunal, quien al momento de decidir la apelación deberá pronunciarse sobre la admisibilidad de la apelación interpuesta. En estos casos la función de la aduana se limita a remitir el expediente al Tribunal, concediéndole un plazo de diez días hábiles a la parte para que se apersone ante este Colegio, a reiterar o ampliar sus argumentos, sin tener facultades para emitir ningún tipo de consideración respecto de la apelación interpuesta. Así, en el caso concreto por haber iniciado la fase recursiva en **mayo de 2005,** no cabe ninguna duda que resultan aplicables los cambios reseñados, de tal forma que actúa correctamente la **Aduana Central** al emplazar al recurrente ante esta sede y

remitir el expediente respectivo.

III. Estudio de admisibilidad del Recurso de Apelación en el caso concreto. Partiendo de lo anterior, debe este Colegiado avocarse en primer término a verificar que en el caso concreto se cumplan los requisitos procesales de conformidad con la legislación aduanera vigente, de tal forma que pueda emitirse o posibilitarse eventualmente, el pronunciamiento de fondo. Lo anterior, toda vez que al estar constituido el Tribunal en un órgano contralor de la legalidad de los procesos, se encuentra obligado en cada caso al análisis de los presupuestos procesales, que son requisitos necesarios para que pueda constituirse un procedimiento válido.

Al efecto el artículo 198 de la Ley General de Aduanas, dispone que contra un acto final dictado por la aduana, incluyendo el resultado de la determinación tributaria, **el agente aduanero, el consignatario o la persona destinataria del acto**, podrá interponer el recurso de reconsideración y el de apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, **dentro del plazo de los tres días hábiles** siguientes a la notificación, siendo potestativo usar ambos recursos ordinarios o solo uno de ellos.

Partiendo de ello, tenemos que en el caso objeto de estudio, son precisamente las personas legalmente legitimadas las que ejercen el derecho a recurrir, pues como consta a folios **85 a 91**, es el agente **xx**, quien interpone el recurso de apelación, este Tribunal tiene por bien cumplido el presupuesto procesal de legitimación.

En cuanto al requisito de temporalidad, tenemos que en el caso concreto, queda documentado en expediente, que el acto final que es la resolución que se recurre, fue debidamente notificado el **xx-2005,** y que el escrito de interposición del recurso de apelación fue recibido en la Aduana el **xx-2005**, según corre a folios **84-85,** dentro del plazo de tres días hábiles, por lo que se

tiene el recurso por presentado en tiempo.

IV. Sobre la excepción de prescripción. No lleva razón la parte sobre el punto, porque erróneamente pretende aplicar un cuerpo de normas improcedente. La LGA es ley especial que regula la entrada y salida de mercancías del territorio nacional cumpliendo todos los requisitos arancelarios y no arancelarios, regulando también el plazo dentro del cual la autoridad aduanera puede ejercer los controles tendientes a revisar la determinación tributaria y exigir el pago de impuestos dejados de pagar, materia expresamente contenida en el artículo 62 de la LGA y que otorga un plazo de 4 años y no de 3 años como pretende la parte. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios que aplica el usuario y específicamente el artículo 51, no aplica por existir norma expresa en la LGA que regula el tema.

Cabe agregar que las actuaciones anteriores al dictado del acto inicial del procedimiento ordinario que nos ocupa, fueron anuladas por la misma aduana atendiendo las razones esgrimidas por la parte precisamente de indefensión por falta de motivación, desapareciendo de la vida jurídica, siendo insubsistente para todo efecto y como muy bien lo expresa el mismo recurrente, la autoridad aduanera con el procedimiento ordinario lo que busca es "encausar el correcto valor del vehículo declarado", para lo cual esta facultada legalmente y ha respetado las normas básicas del debido proceso.

V. Sobre la Incompetencia de la Aduana para revalorar. Indica el recurrente que la Aduana es incompetente para revalorar el vehículo en cuestión, toda vez que los Decretos que regulan la valoración de los vehículos nuevos y usados claramente establecen una competencia a la Dirección General de Tributación y que en expediente no consta ningún acto emitido por esa Dirección. Lo cual no es compartido por este Tribunal por las razones que a continuación se exponen.

No comparte el Tribunal lo anterior, ya que la Aduana Central es competente para

iniciar un procedimiento ordinario tendiente a ajustar la obligación tributaria de acuerdo con los artículos 9 del CAUCA III, 22, 23, 24 incisos a) y b), 59, 62 y 102 de la Ley General de Aduanas, como producto del ejercicio del control a posteriori, el cual se ejerce, respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de tributos y las actuaciones de los auxiliares de la función pública aduanera y de las personas físicas o jurídicas, que intervengan dentro del plazo de cuatro años establecido en el numeral 62 de la LGA, la Aduana Central, como oficina competente, ejerció sus facultades consignadas en el artículo 24 de la LGA de: *"a) 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 derivados de la entrada, permanencia y salida de las mercancías, vehículos y unidades de transporte del territorio aduanero nacional. b) Exigir y comprobar el pago de los tributos de importación y exportación..."*

La normativa señalada es clara en que permite a las autoridades del Servicio Nacional de Aduanas, las potestades para realizar las modificaciones o ajustes que sean necesarios tanto en control inmediato, dentro del proceso de verificación, siendo la Aduana de la jurisdicción que corresponda el órgano competente para ello, o bien en forma posterior al despacho, cuando producto de una revisión se determinen diferencias entre lo declarado y lo que debió declararse, y cobrar el adeudo que resulte pendiente de cancelar, para lo cual deberá iniciar el respectivo procedimiento ordinario, establecido en el artículo 196 y siguientes de Ley General de Aduanas, en cuyo caso están facultados tanto la Aduana que corresponda como la Dirección General de Aduanas.

Precisamente la actuación de la aduana se apega al ordenamiento aduanero, que le confiere atribuciones y facultades precisas para entre otras funciones verifique la determinación de impuestos realizada y el pago correcto de la obligación

tributaria aduanera, que al rigor del artículo 53 de la misma ley, esta compuesta por los tributos exigidos en la importación de mercancías, llámese derechos arancelarios, impuesto selectivo de consumo, impuestos de ventas, Ley 6946 y cualquier otro que se cobre en razón de la internación de mercancías al territorio aduanero nacional. La obligación tributaria aduanera es una sola compuesta por los diferentes impuestos y es responsabilidad de la aduana velar por la correcta recaudación de los mismos (artículo 6 LGA), siendo que en el presente asunto la autoridad aduanera se ha limitado a ejercer las atribuciones conferidas, resultando improcedente el argumento de la parte sobre la incompetencia y sobre los vicios de nulidad.

En consecuencia, la Aduana Central tiene la competencia otorgada por ley para realizar los ajustes a la obligación tributaria aduanera, establecida en la declaración aduanera de citas, en este caso en el control a posteriori, ejerciendo las facultades y atribuciones que el ordenamiento jurídico aduanero le otorga al efecto, debiéndose rechazar en consecuencia la excepción interpuesta por el recurrente.

VI. Sobre los alegatos de nulidad. En el orden de prelación en que deben analizarse cada uno de los asuntos cuestionados, resuelto lo correspondiente a la competencia prosigue el relativo 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.

Señala el recurrente que viola el principio del debido proceso porque se inicia un procedimiento para determinar diferencias en el monto de los impuestos, y no como una actuación normal de la Administración tendiente a determinar la verdad real de los hechos y en consecuencia se encuentran viciados de nulidad absoluta

los elementos del acto administrativo, según lo establecido en los artículos 128 y siguientes de la Ley General de la Administración Pública. Sobre lo cual no lleva razón, toda vez que se desprende del expediente, que una vez que la Aduana, decide realizar una investigación a posteriori del despacho, con base en la normativa y la información proporcionada por la Dirección General de Tributación, es que se considera que en la especie sí existen razones que fundamentan el eventual ajuste en el valor declarado. Con fundamento en ello, la Aduana decide iniciar el respectivo procedimiento ordinario, en el cual expresamente señala en el encabezado del acto de apertura que ***"Se inicia procedimiento ordinario de oficio tendiente a determinar diferencias en el monto de impuestos cancelados…"*** De igual forma en el considerando V se hace mención **a** ***"…Que la obligación tributaria aduanera a la que presuntamente se encontraría sujeto el vehículo asciende a…"*** Posteriormente en el considerando VI.B.1 cuando, se indica ***"…en aplicación de los Decretos 29265-H del 07/02/2001 y 29346-H del 07/03/2001, el procedimiento indica tomar el valor más alto entre los tres valores resultantes…".***

Así las cosas, no comparte este Tribunal, que en la especie la aduana no haya pretendido la búsqueda de la verdad real de los hechos, si precisamente lo primero que hizo fue abrir un procedimiento, donde desde luego y aras de las garantías para el administrado, debe indicar lo que pretende, lo que busca, y que es el eventual ajuste en el valor, y el consecuente cobro de las diferencias que puedan generarse, y así se lo reitero en varias ocasiones durante el acto de apertura. Sin embargo, siempre se planteó con una posibilidad, dando a la parte posiblemente afectada el derecho de defensa y aportar la prueba necesaria, que pudiera contrarrestar la pretensión de la administración, no obstante el recurrente, no suministró ningún dato o prueba que desvirtuara la posición técnica sostenida por la Aduana Central. Sin embargo, en criterio de este Colegiado, no se ha quebrantando en la especie, el principio de verdad real, recogido por el artículo 214 de la LGAP.

Asimismo, indica que existe ausencia de motivación, toda vez que no existe fundamentación para señalar que correspondía a otra clase tributaria y no en la que se declaró el vehículo, lo cual tampoco es compartido por este Tribunal, 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 se han indicado tanto en el acto de apertura y final del procedimiento, los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan las decisiones en el presente caso, de tal forma que el afectado conoce desde las actuaciones preliminares de investigación, 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, de manera tal que no le asiste razón al recurrente al argumentar ausencia de justificación en el cambio pretendido por la Aduana.

VII. Sobre el alegato de la litis consorcio pasivo necesaria y la inexistencia del mandato. Establece el recurrente que debió la administración conformar la litis consorcio pasiva necesaria y llamar dentro del presente procedimiento al señor xx y al agente aduanero xx, al tratarse del agente de aduanas a cuya cuenta fueron devueltos los tributos, siendo el único responsable del pago de tributos en este caso. Además, hay inexistencia de la representación del agente aduanero posterior al despacho, especialmente en materia de valoración aduanera. La notificación de un ajuste o modificación al valor aduanero a través de un agente aduanero que intervino en el despacho aduanero, contraviene disposiciones expresas de la Ley General de Aduanas y el Acuerdo GATT y se interpreta incorrectamente el artículo 33 al considerar que la autoridad aduanera está facultada a notificar al agente aduanero un procedimiento ordinario que tiene por objeto ajustar el valor aduanero,

dejando de lado lo dispuesto en los artículos 261, 262 y 264 de la Ley General de Aduanas. Sobre estas alegaciones tampoco considera este Tribunal que lleva razón el recurrente.

Es importante hacer ver al recurrente que el mandato aduanero, en los términos previstos por la Ley no se extingue, en el caso que nos ocupa por el solo hecho que el importador otorgue un poder especial a un tercero para que realice una gestión o actúe en su nombre en un proceso recursivo.

En materia aduanera la representación del mandante (importador- consignatario) puede ser otorgada a favor de mandatarios personas físicas (agente de aduana independiente) o jurídicas (agencias de aduana) que tengan capacidad para actuar, en el caso de las últimas se nombran personeros de la sociedad para que ejerzan esa representación.

Sabemos en términos generales 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 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, este último ordinales 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 (la iniciación de un procedimiento ordinario a posteriori artículo 102 párrafo segundo) pueden ser notificadas a este por medio de su representante. De manera tal que, no le asiste la razón al recurrente, en su argumento.

VIII. Sobre el fondo del recurso. La principal pretensión de la parte se contrae en que la Aduana aplicó el Decreto Ejecutivo Nº 29265-H, como fundamento legal para iniciar procedimiento ordinario tendiente a modificar el elemento valor de la obligación tributaria aduanera de la mercancía amparada a la declaración aduanera de interés, considerando que la Aduana ya había agotado su facultades de control conforme el numeral 59 de la Ley General de Aduanas.

Al respecto, reitera este Tribunal el criterio externado en otras ocasiones, respecto a la normativa que deben respetar las autoridades aduaneras y el Tribunal Aduanero Nacional, cuando se trata de la importación de vehículos usados y nuevos y la determinación de las obligaciones tributarias. En donde, hemos dicho que se debe respetar el procedimiento especial de valoración, regulado en los Decretos 29265-H del 24-01-01 y N° 29346 -H del 02-03-01, porque al mantener sus efectos no podía la administración derogar o desaplicar tales regulaciones para un caso concreto, conforme lo ordenan los artículos 7 y 13 de la Ley General de la Administración Pública.

En este orden de ideas, es necesario informar a las partes, que este criterio lo ha establecido el Tribunal en casos similares al dictar las sentencias Nº 67 de las 14:45 horas del 26-3-2004 y la Nº 73 de las 15:15 horas del 26-3-2004 (entre otras).

De este modo, al no existir otro argumento o prueba que haga cambiar de posición al colegiado, sobre la obligatoriedad de aplicar el Decreto Ejecutivo en cuestión, debemos mantenerlo, puesto que al estar vigente al momento del hecho generador de la obligación tributaria, que en el caso se dio el xx-2001, se imponía a la aduana el deber de respetarlo y ajustar sus actuaciones y actos administrativos al contenido y procedimiento especial regulados en el citado decreto, para verificar y determinar si el valor declarado era el correcto.

Como vemos, el procedimiento instaurado por el decreto supra resultaba válido y eficaz para la determinación del valor aduanero, a efectos del cálculo de los impuestos correspondientes al Selectivo de Consumo, Ventas y 1% a la importación. Así, el interesado debía efectuar su declaración de importación definitiva, conforme las normas del decreto, respetando el procedimiento que indica tomar el valor más alto al comparar el valor de importación determinado por la Dirección General de Tributación, el valor de la revista especializada autorizada, (Black Book), y el valor facturado; ya que, si superaba el 3% del margen de tolerancia, se tenía que aplicar el parámetro desechando el valor de factura y respetando el más alto. Por ello, al no haber aplicado el agente aduanero este procedimiento especial de valoración al momento de presentar la declaración a efectos de la determinación de la obligación tributaria aduanera, obligó a la Administración a instaurar un procedimiento ordinario, como efectivamente lo hizo para ajustar el valor, con todas las garantías procesales que el debido proceso administrativo regula.

Asimismo es importante resaltar que ese Reglamento había sido objeto de revisión

por parte de la Sala Constitucional, quien se pronunció a través del Voto N° 02-04458 de las 15:20 horas del 5 de mayo de 2002, declarando, sin lugar las acciones de inconstitucionalidad, tramitadas en los expedientes 01-002699-0007-CO y 01-003369-0007-C0, misma resolución que resulta ser vinculante para todos, en virtud del artículo 13 de la Ley 7135 (Ley de la Jurisdicción Constitucional).

Consecuentemente, con lo expuesto, tenemos que la aduana actuó conforme a derecho y ejerció competencias que el marco legal le reconocía, puesto modificó la determinación de la obligación tributaria aduanera en el elemento valor dentro del procedimiento ordinario y como resultado implicó un cambio en la obligación tributaria aduanera, a cargo del sujeto pasivo. Procedimiento administrativo que respeta las facultades aduaneras dentro del ejercicio del control a posteriori, el cual implica análisis, supervisión, verificación, investigación y evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, respecto de las declaraciones aduaneras y los actos derivados de ellas, las determinaciones tributarias y sus pagos, dentro del plazo de cuatro años previsto por el artículo 62 de la Ley General de Aduanas.

En el caso objeto de análisis, vemos que la autoridad aduanera aplicó el procedimiento ordinario dentro de sus facultades de control a posteriori, para determinar el valor correcto, siguiendo el procedimiento especial instaurado por el Decreto 29265-H, mediante el cual se publicó un procedimiento de valoración para la importación de vehículos en condición de usados, y donde la propia Sala Constitucional de acuerdo a su criterio, concluyó que el Decreto no era violatorio del artículo 7 de la Constitución Política al no atentar contra un tratado internacional, debidamente aprobado por nuestro país, en virtud de que el mismo no modificó la base de cálculo, de los impuestos internos, de Selectivo de Consumo, Ventas y 1%; sino que lo vino a establecer un procedimiento especial para la determinación del valor de los vehículos, resultando ajustada a derecho la actuación administrativa.

IX. Sobre la revaloración efectuada: Solventado lo anterior, resta por señalar que lo actuado por la Aduana Central 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, debiéndose declarar sin lugar el recurso.

POR TANTO

Con fundamento en el artículo 91 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 203, 204 y 205 de la Ley General de Aduanas, y demás consideraciones de hecho y de derecho por unanimidad este Tribunal resuelve declarar sin lugar el recurso. Se confirma la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente a la oficina de origen.

Notifíquese al recurrente en el Bufete xxx, sita en xx y a la Aduana Central.

Shirley Contreras Briceño

Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Dick Rafael Reyes Vargas **Desiderio Soto Sequeira**

Luis Gómez Sánchez **Mariela Chacón Salas**

Nota del licenciado Reyes Vargas. Sobre la excepción de prescripción, lleva razón el recurrente en señalar que los tributos que conforman la obligación tributaria son internos y que vistos así llanamente llevaría razón en la aplicación del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. No obstante recuerde el recurrente que en materia de comercio exterior la Ley General de Aduanas creo la **obligación tributaria aduanera** (art. 53 párrafo 2), la que si bien incorpora los tributos internos, difiere de la obligación tributaria pura y simple regulada en el Código de cita y, se diferencia de ésta principalmente por reunir en una sola todos los tributos exigibles con ocasión de la importación (mismo art. 53 párrafo 2) y, ser uno solo el hecho generador (art. 55) para todos y cada uno de los tributos que componen esa obligación tributaria aduanera. Finalmente note el interesado que tanto la ley General de Aduanas como el Código Tributario carecen de regulación que faculte la prescripción de la obligación tributaria simple o aduanera y mas bien dichos cuerpos normativos regulan bajo dicho instituto la perdida de competencia

en razón al tiempo de las facultades de control y fiscalización. En tal sentido y de interés para el caso el numeral 59 otorga a la Autoridad Aduanera las facultades de revisar y modificar la obligación tributaria aduanera (59) y a tales efectos le establece un plazo de en el artículo 102 párrafos uno y cuatro que remiten al artículo 62 a efecto del plazo.

Dick Rafael Reyes Vargas