**SENTENCIA 2006-286. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con treinta minutos del día veinte de Octubre del año dos mil seis.**

Recurso de apelación presentado por el señor **JAFS** en su condición de Agente de Aduanas, responsable solidario y, en representación por imperio de norma en el Despacho Aduanero del Importador PAPC pasaporte 1011175, contra la Resolución **ANEX-00113-2006 del 20/09/2006** de la Aduana de La Anexión.

**Resultando:**

**I.-** Que mediante resolución **ANEX-00113-2006 del 20/09/2006**, la Aduana de La Anexión dicta acto final, modificando la obligación tributaria aduanera determinada en la declaración aduanera a la importación número 00010 del 22 de Enero de 2004 de la Aduana de la Anexión y que ampara un vehículo usado, marca Nissan, estilo Pathfinder, año modelo 1990, con fundamento en los Decretos Ejecutivos números 29265-H del 24 de enero de 2001 y sus reformas, modificación en el elemento valor imponible que genera una diferencia de impuestos por la suma de ¢540.950.28 a cargo del importador y a favor del Estado (Ver folios 109 a 116).

**II.-** Que contra la resolución **ANEX-00113-2006**, el interesado interpuso el día 28 de Setiembre del 2006 el recurso de apelación sin especial petitoria. (Ver folio 118).

**III.-** Que la Aduana dicta la resolución **RES. ANEX-0120-2006 del 02 de Octubre del 2006** tramitando el recurso y emplazando al recurrente para que en el plazo de diez días se apersone ante el Tribunal Aduanero Nacional (Ver folio 119).

**IV.-** Que el recurrente se presentó y reiteró sus alegatos ante esta sede mediante escrito de recibo en Octubre 6 de 2006 y solicita: Se declare la nulidad absoluta del traslado de cargos como del acto final y se ordene el archivo definitivo del expediente (folios 122 a 129).

**V.-** Que en las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales en la tramitación del recurso de apelación.

**Redacta el licenciado Reyes Vargas y;**

## CONSIDERANDO

**I.- Objeto de la litis:** Lo es la correcta base de imposición de la mercancía importada con la declaración aduanera a la importación número 00010 del 22 de Enero de 2004 de la Aduana de la Anexión y que corresponde a un vehículo usado, marca Nissan, estilo Pathfinder, año modelo 1990, tramitada por el agente aduanero JAFS en representación del importador PAPC pasaporte 1011175, modificación que implica un ajuste en la obligación tributaria aduanera por un monto de ¢540.950.28 a cargo del importador y a favor del Estado.

**II.- De la admisibilidad del recurso.** Previo a cualquier otra consideración, se avoca este Órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme la normativa aduanera y, sus modificaciones con rige a partir del 5 de marzo de 2004.

En tal sentido dispone la LGA que contra la resolución dictada por la aduana competente, cabe recurso de apelación para ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación del acto impugnado, condicionando la admisibilidad a dos requisitos procesales, sea en cuanto al tiempo que dispone el interesado para interponerlo y además el relativo a la capacidad procesal de las partes que intervienen en expediente. Así las cosas, siendo en el caso la resolución **ANEX-00113-2006,** acto que se impugna, fue notificado a los interesados el día 26 de Setiembre del 2006 y el recurso de apelación fue interpuesto el 28 siguiente según corre a folios 117 y 118 del expediente administrativo, dentro de los tres días que establece la ley, con lo cual se cumple el requisito de temporalidad. En cuanto a la capacidad procesal del recurrente, se encuentra debidamente acreditado el señor JAFS como agente aduanero y representante del importador, según consta a folio 131 en relación con las casillas 2, 4 y 60 de la declaración aduanera, por lo cual se admite el recurso de apelación para su resolución.

**III.- Nulidades Alegadas:** Estima el recurrente que la resolución recurrida incurre en vicios de procedimiento, específicamente en el elemento motivación. Hace ver que en el primero de los considerandos no se explica porque no se aplico correctamente el Decreto Ejecutivo 292665-H o que situación causa la no aplicación del mismo.

Si bien es cierto dicha consideración carece de tal señalamiento se justifica en razón a que es en la tercera de las consideraciones del acto inicial como la tercera y sétima del acto final en la que la Administración hace ver que el recurrente presenta una base de imposición sustentada en el valor de factura mas flete y seguro con prescindencia del procedimiento regulado en el decreto de cita que exige la consideración del valor mas alto del resultado de comparar el factura con el de la lista incluida en el Vavi salvo que esa diferencia se encuentre dentro del margen de tolerancia del 3%, lo anterior

llevó a que la base de imposición declarada fuera inferior en $1625, de manera que no observa el Tribunal indefensión que pueda ser causa de nulidad.

Sobre la tercera de las consideraciones señala que la Administración Aduanera da a entender que le corresponde al agente de aduana la aplicación del Sistema Vavi lo que es un error pues la directriz ministerial que obliga su aplicación lo es de carácter interno de la Administración. Respecto de esta misma consideración rescata que la misma hace referencia a una ficha técnica para justificar el cambio en el valor declarado, ficha que carece de señalamiento en su sustento legal, y que, concluye una diferencia en la base imponible sin justificación del porque.

Sobre este punto debe recordar el recurrente que como agente de aduana ejerce una doble actuación en primer lugar como mandatario del importador (art. 33 de la Ley General de Aduanas, en lo sucesivo LGA) pero también en su carácter personal y dadas sus condiciones profesionales ha sido autorizado para el ejercicio de la correduría aduanera y como tal se le ha investido de la calidad de auxiliar de la función pública aduanera (LGA arts. 28 y siguientes) lo que implica el ejercicio de facultades, en otro tiempo exclusivas de la Administración, como por ejemplo la realización de la determinación de la obligación tributaria aduanera, estando obligado por ello a realizar su actividad dentro del marco normativo establecido para cada régimen aduanero. En tal sentido, note el recurrente su obligación de adoptar y aplicar la normativa aduanera y tributaria legalmente establecida, dada su condición de "Munera Pubblica" o auxiliar de la función pública aduanera (sobre el concepto de Munera Pubblica como de las obligaciones de los Auxiliares Aduaneros ver las sentencias 843-2002, 2120 y 11926-2003 de la Sala Constitucional y Pronunciamiento 114 del 16 de marzo de año en curso de la Procuraduría General de la República). Sobre la ficha técnica, es la misma una mera referencia interna a los

efectos de iniciar la revisión de la determinación de la obligación tributaria, no tiene mas efecto que dar noticia de la necesidad de verificar lo determinado por lo que no causa estado, no decide o define sobre el objeto del procedimiento. En este sentido resulta imposible que la misma cause efecto alguno en el procedimiento y, afecte el resultado. Por lo anterior resultan sin sustento las alegaciones en este sentido.

Hace ver el recurrente que, en la cuarta de las consideraciones, la Administración Aduanera estima como correctamente motivado el acto de apertura del procedimiento, cuando en su criterio, los considerandos VIII a X se limitan a una trascripción del artículo cinco de procedimiento de valoración. Hace ver que, lo anterior, se contrapone a lo considerado por este Tribunal en sentencia 34 del año 2000. Para este efecto valga lo señalado en el párrafo segundo de la presente consideración.

Sobre los considerandos 5 y 6 estima el recurrente que, continúa la Administración citando la presunta legalidad del proceso basado en los decretos de cita y, la LGA. Estima este Tribunal que tal reiteración, si bien innecesaria en tanto no se discute la competencia del órgano, en nada afecta el derecho de defensa del recurrente y consecuentemente no puede ser objeto de nulidad alguna.

Respecto del segundo considerando sexto, hace ver que la Administración, manifiesta tener dudas, sin indicar en que consisten esas dudas. Contrario a lo señalado por el recurrente observa el Tribunal que la Administración claramente señala que la duda surge respecto de la autenticidad del valor declarado, es decir respecto de la base de imposición declarada.

El considerando siete hace referencia a que la Administración señala que es el decreto el que establece el procedimiento de valoración para la marca del vehículo nacionalizado y objeto de revisión. Reconoce este Tribunal y es obvio que existe un claro error en tal sentido, dado que el decreto no es específico para esa marca y modelo de vehículo, sino que, establece normas de carácter general. Sin embargo, no encuentra el Tribunal que dicho error pueda ser causa de indefensión y es claro que el decreto es la norma de fundamento para la revisión de la base de imposición.

Que el octavo de los considerandos es omisa la resolución en señalar el objeto de la litis. Es claro que existe un error de redacción en el mismo que en nada ha afectado el derecho a la defensa o el resultado mismo del procedimiento por lo cual no es posible anular por este concepto en el entendido de que solo habrá nulidad cuando exista indefensión o cuando el defecto u omisión hubieren cambiado la decisión de lo resuelto y ello no es del caso.

**De la representación**. Solicita el recurrente la nulidad del procedimiento en tanto considera que a pesar de la disposición del artículo 33 de la Ley General de Aduanas, por principio dicha norma resulta inaplicable en razón a la existencia de intereses contrapuestos que antagonizan respecto del agente de aduana para con su comitente, de manera que roto el mandato resulta inexistente la representación y, en consecuencia, la notificación al importador mediante su persona, resulta en indefensión del primero por ende en nulidad del procedimiento.

Hace ver el recurrente que los fundamentos del mandato a saber confianza y amistad, así como la característica de onerosidad del mandato desaparecen cuando el agente de aduana adquiere conocimiento de que su patrimonio y modo de vida están en

riesgo, en razón del cobro que sobre él recae de una suma de impuestos originada en el servicio prestado.

En primer lugar nótese como el recurrente hace citas doctrinarias del mandato civil con legales del mandato mercantil las cuales procura entremezclar en su beneficio sin considerar la particular circunstancia jurídica como práctica del mandato aduanero.

No obstante lo anterior y sobre el punto valga rescatar y ampliar lo señalado en el párrafo cuarto del considerando anterior. En efecto, la correduría aduanera es una actividad regulada por el Estado y se rige por lo establecido en el ordenamiento jurídico aduanero conforme al cual el Estado mediante el Poder Ejecutivo en el Ramo de Hacienda autoriza únicamente a "profesionales experimentados" (LGA arts. 29, 33 y 34) en la materia aduanera. Tales profesionales, como conocedores que deben ser de las regulaciones aduaneras, desde el momento mismo de su autorización son sabedores de su deber de cumplir con las obligaciones que se fijan en dicho ordenamiento aduanero. Dentro de dichas obligaciones esta la contenida en el numeral 36 de la LGA, la que conlleva al cumplimiento de otra, a saber, la de rendir garantía conforme se señala en el numeral 34 ibidem. De manera que, la supuesta amenaza al patrimonio y modo de vida del agente, no se da con la noticia del inicio de un procedimiento de revisión de una obligación tributaria aduanera previamente determinada. Por el contrario, esa obligación que es de su conocimiento y aceptación desde el momento mismo que decide iniciar operaciones y rendir la garantía correspondiente inicia en cada caso con la presentación misma de la declaración aduanera, dado que, incluso, en caso de que el importador no desee honrar la deuda contraída con el Estado debe el agente de aduana responder por ella, salvo en caso de abandono de las mercancías. Por otro lado, el agente de aduanas es obligado a prestar un servicio profesional y responsable, por lo que es conciente de las facultades

y obligaciones del la administración aduanera, bajo cuya actividad y control se desenvuelve, de supervisar y fiscalizar su actividad. Así, la noticia de un procedimiento de revisión de una obligación tributaria aduanera previamente determinada tiene por objeto principal no un cobro, sino y más bien, la verificación del cumplimiento y aplicación de la legislación tributaria y aduanera como la de comercio exterior, por parte del importador, representado por el agente de aduana que actuó en el despacho, como también la actuación profesional y responsable de éste último, como comitente y auxiliar de la función pública aduanera. Lo anterior, si bien es cierto, puede conllevar a una modificación de la obligación tributaria aduanera previamente determinada y, en consecuencia, la eventual exigencia de las responsabilidades fiscales o administrativas al importador, como al agente de aduana.

De manera que, un agente de aduana que actúa de manera profesional y responsable no tiene razón alguna de preocupación, especialmente si se considera que el legislador le ha concedido el privilegio de titulo ejecutivo a las sumas que se viere obligado a pagar por su actividad, en nombre del importador (art. 39 LGA), con lo cual, se procura la protección de su patrimonio frente al de su comitente. Es decir, los señalamientos del recurrente son insubsistentes toda vez que como se observa las circunstancias apuntadas han sido consideradas por el legislador y conocidas por el agente de aduana previo a la aceptación de su mandato.

Por las razones señaladas no observa este Tribunal fundamento alguno a las argumentaciones de nulidad planteadas debiendo en consecuencia declararlas sin lugar como en efecto se hace.

**IV- Sobre el fondo del recurso.** En asunto previo e idéntico al presente, este Tribunal y sobre el fondo ha considerado: *"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 indico, 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 N° 29265-H*[1]

[1] Artículo 2"—El procedimiento para determinar el valor sobre ef 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 N" 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

I"—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 requiere implementar lincamientos para el control del valor tributario de ese grupo de mercancías, que conlleven a una mayor transparencia en las importaciones de vehículos usados.2°—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. 3°—Que de conformidad con las resoluciones de la Sala Constitucional N° 508-1-95. de 10 de octubre de 1995 y N° 586-1-95. 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 N° 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..."

*En esa linea, establece la parte considerativa del Decreto 29265-H,[4] básicamente que la tributación de vehículos es una de las mercancías que inciden en la recaudación fiscal, por lo que se debe tener en consideración una serie de aspectos corrió 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 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" (sentencia 285-2006).*

De manera que, no encuentra el Tribunal razón alguna para variar el criterio externado el cual se mantiene y por lo cual declara sin lugar el recurso.

## POR TANTO

Con fundamento en el artículo 104 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, los artículos 204, 205 a 210 de la Ley General de Aduanas y demás consideraciones de hecho y de derecho. Por unanimidad se declara sin lugar el recurso y se confirma la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa y se ordena la remisión de los autos a la oficina de origen.

**Notifíquese al recurrente al lugar señalado: su oficina del RAO, 100 metros norte, color verde a mano derecha, Guadalupe Goicoechea, San José y a la Aduana La Anexión**.

**Loretta Rodríguez Muñoz**
**Presidenta**

**Elizabeth Barrantes Coto** **Alejandra Céspedes Zamora**

**Shirley Contreras Briceño** **Xinia Villalobos Orozco**

**Dick Rafael Reyes Vargas** **Franklin Velázquez Díaz**