SENTENCIA 2006-188. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con quince minutos del día veintiséis de Julio del año dos mil seis.

Recurso de apelación presentado por el señor MSV en su condición de Agente de Aduanas y en representación del Importador L S.A., contra la Resolución **RES-AC-UL-618-2005 del 09 de junio del 2005** de la Aduana Central.

Resultando

I.- Que mediante resolución **RES-AC-UL-618-2005 del 09 de junio del 2005**, la Aduana Central dicta acto final, modificando la obligación tributaria aduanera del vehículo usado, marca Geo, estilo Tracker, año modelo 1993, amparado a la declaración aduanera 705385 del 18 de julio del 2001, con fundamento en los Decretos Ejecutivos números 29265-H del 24 de enero de 2001, 29346-H del 07 de marzo del 2001 y 29367-H del 09 de marzo del 2001, modificación en el elemento valor imponible que genera una diferencia de impuestos por la suma de ¢353200.64 (Ver folios 80 a 109).

II.- Que contra la resolución **RES-AC-UL-618-2005**, el interesado interpuso el día 15 de julio del 2005 el recurso de reconsideración y apelación, señalando en esencia lo siguiente. (Ver folios 110 al 125)

- Un incidente de nulidad de la notificación al estimar que faltan elementos formales de la misma, por cuanto se señala que se notifica en su condición de representante del importador, lo que estima no es cierto ya que no hay representación del agente aduanero posterior al despacho en especial en materia de valor, por lo que deviene en nula.

- Que debe declararse la nulidad del presente procedimiento, toda vez que desconoce las actuaciones que supuestamente ha realizado en su nombre y en representación del importador, el señor VHCR, ya que tal individuo no cuenta con documento idóneo que lo acredite como su representante. Resulta evidente que la actuación del señor VC a todas luces es irregular, sin perjuicio de la actuación de la Aduana, al ordenar la devolución de tributos –que hoy pretende cobrar-, que apoya su supuesta representación mediante una certificación notarial de un supuesto "Poder Especial" que aunque se asemeja a uno, no cuenta con las formalidades y especificaciones legales para surtir los efectos correspondientes a tenor de lo establecido en el artículo 1256 del Código Civil.
- Que se violentó lo estipulado en la Ley General de Aduanas en el numeral 38, en el tanto se dio por sustituido el mandato del agente aduanero MSV, sin la debida comunicación y demás formalidades que establece el procedimiento legal, con las consecuentes repercusiones en cuanto a la validez de lo actuado.
- Que se 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. 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.
- Que la Aduana no tiene competencia 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.

- Que existe nulidad por ausencia de motivación, toda vez que la administración no motiva en qué se fundamenta para decir que correspondía otra clase tributaria y no la que se declaró, es decir, no señala lo que motivó ese cambio, pareciera confundir la Aduana motivación con motivo, siendo su actuación nula por violar disposiciones expresas de la Ley General de la Administración Pública, artículos 136, 249, 334 y 335 y los derechos constitucionales de su representada.
- Que en el caso de vehículos nuevos y usados no existe autodeterminación del declarante sino determinación de la administración aduanera, por las mismas disposiciones reglamentarias establecidas e impulsadas por el Poder Ejecutivo. Quien puede ser perseguido si ha habido algún error en la valoración de vehículos, lo es el funcionario aduanero, es la administración quien debe asumir parte del riesgo de poner en práctica un sistema como el VAVI, en las condiciones actuales.
- Falta de legitimación pasiva del importador y del agente de aduanas, solicita que se tenga como parte del expediente administrativo, el expediente en el cual constan los documentos según los cuales la Aduana Central procedió a la acreditación de tributos en la cuenta corriente del agente aduanero OCR Resulta de vital importancia para el caso concreto, conformar la litis consorcio pasiva necesaria y llamar dentro del presente procedimiento al señor VHC y al agente aduanero OC, por eventualmente verse afectadas, además de ejercer su derecho de defensa y eventualmente afrontar las sanciones disciplinarias que le podrían corresponder. Que el sujeto legitimado pasivamente para efectos de este ajuste a posteriori y para efectos del cobro, lo es el agente de aduanas a cuya cuenta fueron devueltos los tributos, dicho agente 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 en la legislación aduanera y tributaria.

- 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. 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.
- Excepción de prescripción: Que los tributos que se están persiguiendo son tributos internos, por lo tanto el plazo de prescripción que debe aplicarse no es el de cuatro años de la Ley General de Aduanas, sino el de tres años del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. (Ver folios 145 al 160)

III.- Que la Aduana dicta la resolución **RES-AC-DN-430-2006 del 08 de junio del 2006** rechazando las excepciones interpuestas así como el recurso de reconsideración. Confirma el adeudo tributario determinado en el acto final y emplaza al recurrente para que en el plazo de diez días se apersone ante el Tribunal Aduanero Nacional (Ver folios 127 a 150).

IV.- Que el recurrente se presentó y reiteró sus alegatos ante esta sede mediante escrito de recibo en Junio 30 de 2006 folios 152 a 165.

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: Determinar mediante procedimiento ordinario iniciado por la Aduana Central si procede un ajuste en el elemento valor de la mercancía consistente en un vehículo usado importado mediante declaración aduanera número 705385 del 18 de julio del 2001, tramitada por el agente aduanero MASV en representación del importador **L S.A**., modificación que implica un ajuste en la obligación tributaria aduanera por un monto de ¢353.200.64.

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 nueva 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 **RES-AC-UL-618-2005 del 09 de junio del 2005** el acto que se impugna, el cual fue notificado al interesado el día 13 de julio del 2005 y el recurso de apelación fue interpuesto el 15 de julio del 2005 según corre a folios 109 y 110 del expediente administrativo, dentro de los tres días que establece la ley, se cumple el requisito de temporalidad. En cuanto a la capacidad procesal del recurrente, se encuentra

debidamente acreditado el señor MASV, según consta a folios 168 a 172 por lo cual se admite el recurso de apelación para su resolución.

III.- Sobre la 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.

Tiene razón el recurrente en señalar que los tributos que conforman la obligación tributaria y objeto de la litis 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, su diferencia rádica 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 como una sola es su regulación sobre la prescripción. Finalmente note el interesado que tanto la Ley General de Aduanas como el Código Tributario carecen de norma 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 en el artículo 102 párrafos uno y cuatro que remiten al artículo 62 a tales efectos.

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 que esta facultada legalmente y ha respetado las normas básicas del debido proceso.

IV.- 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 que entre otras funciones, verifique la determinación de impuestos realizada y el correcto pago 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 cita, 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.

V.- Sobre las nulidades: 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.

Se establece un incidente de nulidad de la notificación al considerar que faltan elementos formales de la misma, por cuanto se señala que se notifica en su condición de representante del importador, lo que estima no es cierto ya que no hay representación del agente aduanero posterior al despacho, en especial en materia de

valor, por lo que deviene en nula. Es importante resaltar que la notificación de un acto conforme a la Ley General de la Administración Pública [1]invocada por el propio recurrente y ampliamente desarrollada por la doctrina tiene como fin poner en conocimiento de las personas interesadas un acto administrativo anterior que les afecta particularmente, es decir, constituye la eficacia del acto administrativo que se comunica y las formalidades tienden precisamente a buscar precisamente el garantizar que el acto que se comunica surja los efectos deseados ante el sujeto destinatario. En el caso la notificación realizada cumple con los requerimientos establecidos tanto en la Ley General de la Administración Pública como con la norma especial de la Ley General de Aduanas (artículo 194), al recurrente se le notifica al lugar que indicó en su escrito de apersonamiento. En todo caso de existir eventualmente algún error en dicha notificación lo sería en relación a la parte representada sea el importador y no el recurrente. No obstante, en relación con la principal argumentación del recurrente sobre la nulidad en la notificación por considerar que el agente de aduanas no tiene la representación del importador una vez finalizado el despacho y por esa razón deviene en nula, no es compartida por este Tribunal como ya lo veremos en adelante por tratarse de un aspecto de fondo. Lo cierto es que la notificación surtió sus efectos respecto al recurrente y no se le ha dejado en indefensión, prueba de ello es que presenta los recursos en tiempo y argumenta sobre todos los aspectos que desarrolla el acto notificado. De manera que estima este Tribunal que no lleva razón en la nulidad alegada.

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

[1] Ver artículos 140, 239, 334

del acto administrativo, según lo establecido en los artículos 128 y siguientes de la Ley General de la Administración Pública. Aspecto sobre el que no lleva razón, ya que lo que obra son los correspondientes criterios técnicos para dar inicio al proceso de investigación del valor a través de un procedimiento ordinario que justamente es el que hoy esta en revisión por este Órgano de Alzada, de manera que no se está violentado dicho principio, sino manifestando la intención de que se proceda a realizar el estudio para poder iniciar el procedimiento ordinario tendiente al ajuste del valor declarado.

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, ello por cuanto, en el criterio técnico de valor del vehículo que corre a folios **54 a 56** del expediente, se encuentran las razones que justifican el inicio del procedimiento, mismas que se indican en las consideraciones de fondo tanto del acto de inicio del procedimiento como del acto final, de manera tal que no le asiste razón al recurrente al argumentar ausencia de justificación en el cambio pretendido por la Aduana Central.

VI.- Sobre 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 VHC y al agente aduanero OC, 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 de 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 que 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 éste.

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 éste por medio de su representante. De manera tal que, no le asiste la razón al recurrente en su argumento.

VII.- 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 números 29265-H del 24-01-01 y 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 números 67 del 26-3-2004 y 73 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 los Decretos Ejecutivos 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 **18 de julio del 2001**, se imponía a la aduana el deber de respetarlo y ajustar sus actuaciones y actos administrativos al contenido y procedimiento especial regulados en los citados decretos, para verificar y determinar si el valor declarado de los vehículos era el correcto.

Como vemos, el procedimiento instaurado por el **Decreto No. 29265-H**, supra resultaba válido y eficaz para la determinación del valor, a efectos del cálculo de los impuestos correspondientes al selectivo de consumo, ventas y 1% a la **importación de vehículos usados**. 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 entonces 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, quién 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. En lo que interesa resaltar para el caso dice la Sala Constitucional, que:

> *"… el artículo 17 y el párrafo 6 del anexo III del Acuerdo de Valoración Aduanera confieren potestad a las administraciones aduaneras para verificar la veracidad o exactitud de los datos y documentos que se le presenten como respaldo a los valores declarados de las importaciones, potestad que fue reiterada mediante la Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduana del 12 de mayo de 1995, texto que fue adoptado por la Ley General de Aduanas, según la adición que se hizo al artículo 261, mediante Ley 8013. Y en lo que atañe en la aplicación de la normativa a que se hace referencia, para la importación de vehículos usados, es importante resaltar otro aspecto señalado por la Procuraduría General de la República, al indicar (folio 335) que "La anterior disposición*

(se refiere al artículo 57 de la Ley General de Aduanas) nos permite afirmar que, en lo que respecta a la base imponible de los impuestos a la importación, el legislador hace una diferenciación entre lo que es la base imponible para la determinación de los aranceles que pesan sobre la importación y lo que es la base imponible para la determinación de los impuestos internos, a saber impuesto general sobre las ventas, e impuesto selectivo de consumo. Ello tiene importancia para la solución del asunto sometido a conocimiento de esta Honorable Sala, por cuanto, respecto de tales impuestos, el legislador supedita la determinación de la base imponible a lo dispuesto en la ley de creación de cada uno de tales tributos, concretamente en lo dispuesto en los artículos 11 y 13 de la Ley del Impuesto General sobre la Ventas (Ley No. 6826 de 8 de noviembre de 1982) y el artículo 10 de la Ley de Consolidación del Impuesto Selectivo de Consumo (Ley No. 6820 de 3 de noviembre de 1982)."

(…)

Con todo ello se concluye en que el Decreto Ejecutivo impugnado no modificó la base de cálculo, como se afirma, sino que estableció un procedimiento para la determinación del valor de los vehículos usados. En efecto, las bases de los imponibles, en la aplicación de los tributos, se encuentran definidas en las Leyes del Impuesto sobre las Ventas y Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, que no se ven modificadas o alteradas por el Decreto, sino que tiene por objeto determinar de manera real y objetiva el valor de los vehículos usados de importación. Por todo lo que viene expresado, estima la Sala que no se presenta, en el caso concreto, la violación al artículo 7 constitucional que se acusa. "

Consecuentemente, con lo expuesto tenemos que la aduana actuó conforme a derecho y ejerció competencias que el marco legal le reconocía, puesto que 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 fue un procedimiento especial para la determinación del valor de los vehículos, resultando ajustada a derecho la actuación administrativa. En consecuencia este Tribunal declara sin lugar el recurso de apelación interpuesto y confirma lo resuelto por la administración aduanera.

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: Bufete Piza, Ortega y Asociados, sita en Barrio González Lahmann, del Templo Votivo Sagrado Corazón de Jesús, 25 metros norte y a la Aduana Central en sus oficinas.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Shirley Contreras Briceño **Xinia Villalobos Orozco**

Dick Rafael Reyes Vargas **Franklyn Velasquez Díaz**