Tribunal Aduanero Nacional
Expediente N°2006-059
Sentencia: 062-2006
Voto N°075-2006

SENTENCIA N° 062-2006. Tribunal Aduanero Nacional, San José a las catorce horas con veinticuatro minutos del catorce de marzo de dos mil seis.

Conoce el Tribunal del recurso de apelación interpuesto por **……** agente de aduanas independiente, contra la resolución **N° RES-AC-UL-490-05 del dieciocho de mayo de dos mil cinco,** emitida por la **Aduana Central**.

RESULTANDO

I.- Que mediante resolución número RES AC-UL-490-05 de 18 de mayo del 2005, la Aduana Central dicta el acto final del procedimiento ordinario tendiente a ajustar el valor aduanero declarado en la declaración aduanera a la importación número …….. de esa Aduana, presentada a despacho por el agente de aduana …….. en representación de la sociedad …… que ampara la importación a consumo de un vehículo usado, lo que a su vez implica una modificación en la liquidación de los gravámenes aplicables generando una diferencia de impuestos no pagada.

II- A través de escrito con fecha de recibido 30 de mayo de 2005, el señor ……presentan recurso de reconsideración y apelación contra la resolución indicada en el resultando anterior, mismo que es rechazado por la Aduana Central con la resolución AC-UL-954-2005 del 07 de setiembre del 2005 y emplaza a la parte para que amplíe y reitere argumentos para ante este Tribunal.

III.- Que en fecha 07 de octubre del 2005, el recurrente se apersona a este Tribunal argumentando: incidente de nulidad de actuaciones, además de que considera que existe nulidad toda vez que no hay representación del agente aduanero posterior al despacho; nulidad por haber hecho la Aduana devolución de los impuestos pagados a un tercero, irrespetando los procedimientos

establecidos y perjudicando al mismo Estado; incidente de nulidad de actuaciones del señor ……. quién no cuenta con documento idóneo para actuar en expediente; inexistencia de la solidaridad del agente de aduanas; nulidad del procedimiento porque se inicia 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 y por fundarse en una supuesta consulta a la Dirección General de Tributación, siendo la única prueba para la revaloración sin que la misma conste en expediente; nulidad del acto de inicio y final por incompetencia de la Aduana para la emisión del criterio técnico de valor y la revaloración; nulidad por ausencia de motivación; en el caso de los vehículos nuevos o usados no existe autodeterminación del declarante sino determinación de la Administración Aduanera; falta de legitimación pasiva del importador y del agente de aduanas; inexistencia de la representación del agente aduanero posterior al despacho, especialmente en valoración aduanera; nulidad del acto de inicio del procedimiento por violación en el contenido del acto; excepción de prescripción.

IV- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones de ley.

Redacta el licenciado Gómez Sánchez; y,

CONSIDERANDO

I.- **Competencia del Tribunal Aduanero Nacional.** Se encuentra prescrita en el numeral 102 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano III y en el Título IX, Capítulo único de la Ley General de Aduanas y en particular el recurso de apelación contra actos dictados por las Aduanas regulado en el artículo 198 de la L.G.A. Es así como los artículos 198, 204 y 205, otorgan al Tribunal Aduanero

Nacional competencia para conocer en última instancia administrativa de los recursos de apelación contra los actos del Servicio Nacional de Aduanas.

II.- Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal: El recurso fue interpuesto el 30 de mayo del 2005, en tiempo (dentro del plazo de 3 días) y en forma cumpliendo con los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento, para el caso la persona inscrita como agente aduanero independiente, por lo que al cumplirse con dichos requisitos de admisibilidad, procede este Tribunal a tener por admitido el recurso de apelación.

III. Objeto de la litis. Determinar el valor correcto del vehículo usado, importado al amparo de la declaración de aduanas Nº …….. de la Aduana Central, presenta por el agente independiente ……

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. 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 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 garantizar que el acto que se comunicar surja los efectos deseados ante el sujeto destinatario. En el caso la notificación realizada cumple con los requerimientos tanto de 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 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, ya que lo que obra en expediente al folio 54 es la solicitud de la Coordinadora de la Unidad Legal a la Sección de Supervisión de que se emitan los correspondientes criterios técnicos para dar inicio al proceso de investigación del valor aduanero 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 esta 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, ellos por cuanto, en el criterio técnico de valor del vehículo que corre los folio 49 se encuentra las razones que justifican el inicio del procedimiento, mismas que se encuentran en las consideraciones de fondo 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.

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 ……, 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 07-06-2001, 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.

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, artículos 204, 205 a 210 de la Ley General de Aduanas, y demás consideraciones de hecho y de derecho este Tribunal por unanimidad resuelve declarar sin lugar el recurso y se confirma la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente a la oficina de origen.

Notifíquese al recurrente …….. y a la Aduana Central.

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Mariela Chacón Salas **Desiderio Soto Sequeira**

Dick Rafael Reyes Vargas **Luis Alberto Gómez Sánchez**

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