SENTENCIA 2006-321. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con treinta minutos del veintiuno de noviembre de dos mil seis.

Conoce este Tribunal de recurso de apelación presentado por la señor xxxxxxxxxxxxxxx, en su condición de agente de aduana persona física y en representación por imperio de norma en el despacho aduanero de la sociedad xxxxxxxxxxxxxxx, S.A. cédula 3-101-096356, contra la modificación a la determinación de la obligación tributaria aduanera en la declaración aduanera de importación número 0000000 del 11 de noviembre de 2004 realizada por la Aduana Central en el procedimiento de despacho.

Resultando

1. Que en la línea uno de la declaración aduanera a la importación número 0000000 de 11 de noviembre de 2004 de la Aduana Central el recurrente declaró "Vehículo para el transporte de mercancías" el que clasificó en la posición arancelaria 8703.33.90.21, y que describió como sigue: Marca: 746 Mahindra, Estilo: Scorpio GLX, Carrocería: 9 Station Wagon, Categoría: 1 automóviles, Año modelo: 2005, Serie: MA1TM4BFC52F71240. Sometida la declaración a control inmediato, el Técnico de Operaciones Aduaneras procedió a modificar el valor imponible por cuanto el de referencia en el Sistema Vavi es superior en $434.48 haciendo la anotación respectiva en las casillas 37 y 48 del formulario de la Declaración Aduanera. Lo anterior implico una diferencia en la determinación de la obligación tributaria aduanera que se vio incrementada en cantidad de ¢103.002.84 (ver declaración aduanera casillas 36, 37, 48 y de obs. de la Aduana como resolución AC-DT-SV-1000-2004).

2. Que **xxxxxxxxxxxxxxxxx,** en su condición de agente de aduana persona física en representación por imperio de norma en el despacho aduanero de la sociedad xxxxxxxxxxxxxxxxxx S.A. contra la modificación apuntada y, a través de escrito de fecha de recibido el 19 de noviembre de 2004 interpone los recursos ordinarios. Solicita el recurrente lo siguiente:

- Se tengan por interpuestos, se admitan y se acojan como en derecho corresponde los incidentes y recursos planteados, liquidándose la determinación de la obligación tributaria con base en el precio realmente pagado o por pagar, más los ajustes por seguro y flete como a efectuar los créditos correspondientes a su cuenta de agente en el despacho.
- Subsidiariamente se le explique el método de valoración aplicado conforme el numeral 262 de la Ley General de Aduanas, LGA en lo sucesivo.

Asimismo, presenta como alegaciones las siguientes:

- Existe nulidad absoluta en lo actuado por falta de motivación del acto de reajuste, conforme la Ley General de la Administración Pública, al no fundamentar la causal por la cual descarta el valor de transacción, aun en el marco jurídico de los decretos, al no justificar cuál es el parámetro de valor correcto que se utilizó.
- El procedimiento que debió seguirse es el previsto en el artículo 192 de la Ley General de Aduanas, es decir un procedimiento ordinario, por la afectación del acto de revaloración.
- Que existe violación del concepto de base imponible del Acuerdo Sobre Valoración Aduanera de la OMC (GATT), en concreto del artículo 1 y 8 del Acuerdo.

- Nulidad de la comunicación de los actos y la incompetencia de los funcionarios que firman la den nominada "MOTIVACIÓN REAJUSTE DE VALOR"
- Existencia de una violación de los procedimientos de determinación de la base imponible de la obligación tributaria aduanera, que consignan inconstitucionalmente varios Decretos del Poder Ejecutivo. (folios 1 a 12)

3. Que mediante resolución **RES AC-UL-987-2004 del 29-10-2004** la Aduana Central conoce el incidente de nulidad y el recurso de reconsideración, rechazando la nulidad y manteniendo lo actuado, da trámite al de apelación y emplaza a la parte recurrente para que se apersone ante este Órgano (folios 16 a 29).

4. A través de Voto N° 474-2004 de fecha 24 de diciembre de 2004, este Tribunal resuelve suspender el dictado de la resolución del presente asunto hasta tanto la Sala Constitucional no se haya pronunciado sobre la Acción de Constitucionalidad número 04-006069-007-CO interpuesta contra el artículo 14 del decreto ejecutivo número 29265-H y sus reformas. (folios 32 a 37)

5. Mediante Voto N° 388-2006 de 18 de octubre de 2006 este Tribunal resolvió acoger la inhibitoria de la licenciada Loretta Rodriguez Muñoz teniéndola por separada del conocimiento del asunto y en su lugar se incorpora el licenciado Noel Carboni Garro según acuerdo número 113-H del Ministro de Hacienda (folios 38 a 67).

6. Que no consta en expediente apersonamiento del recurrente ante este Tribunal.

7. Que en las presentes diligencias se han respetado las formalidades legales en la tramitación del recurso de apelación.

Redacta la Licenciada Elizabeth Barrantes Coto; y,

Considerando:

1. **Objeto de la litis.** Lo es la correcta base imponible para la determinación de la obligación tributaria aduanera en la declaración aduanera a la importación número **000000** de 11 de noviembre de 2004 de la Aduana Central cuya mercancía lo es el "Vehículo para el transporte de mercancías" Marca: 746 Mahindra, Estilo: Scorpio GLX, Carrocería: 9 Station Wagon, Categoría: 1 automóviles, Año modelo: 2005, Serie: MA1TM4BFC52F71240 y que el recurrente declaró en cantidad de $12.428.33 y que, el funcionario de la Aduana con vista del Sistema VAVI modifica y eleva a la cantidad de $12.862.81 modificación que implica una variante en la carga tributaria y por ende en la liquidación de la obligación tributaria a favor del Estado y en perjuicio de la declarante en suma de ¢103.002.84 sobre el monto originalmente determinado por el agente de aduana.

2. **Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal.** El recurso fue interpuesto el 19 de noviembre de 2004, dentro del tiempo establecido por la legislación aduanera o sea en el plazo de 3 días siguientes a la notificación de la modificación de la determinación de la obligación tributaria aduanera que, junto con su motivación se llevó a cabo el 17 de noviembre de 2004, según consta en original de la resolución AC-DT-SV-1000-2004, adjunta a la declaración aduanera. También se respeta el requisito de forma con lo cual se cumple 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 según constancia que corre a folio 31 en relación con la casillas 2 y 60 de la declaración, por lo que procede este Tribunal a tener por admitido el recurso de apelación.

3. **Aspectos de nulidad.** Que en primer término este Tribunal como contralor de legalidad se avoca a revisar la actuación administrativa, determinando si en la especie se han violentado los principios procesales esenciales que todo acto administrativo debe salvaguardar en aplicación del principio de legalidad y del derecho del administrado a un debido proceso, pronunciándose previamente sobre la existencia o no de nulidades del acto administrativo, debiendo este último ser dictado de conformidad con el ordenamiento jurídico, tanto en sus elementos esenciales como formales, puesto que lo contrario puede generar vicios que afecten su validez, en especial ante la invocación del recurrente a una serie de defectos, los cuales no advierte este Tribunal pero que entra a analizar de seguido.

   a) **Sobre la incompetencia y el error en la notificación.** Señala el recurrente la incompetencia de los funcionarios que firman la denominada "MOTIVACIÓN REAJUSTE DE VALOR", para reajustar el valor declarado por el interesado de conformidad con la distribución que al efecto realiza la LGA y su Reglamento, así como la nulidad en la comunicación de dicho acto.

   Sobre este aspecto, olvida el recurrente que se esta en presencia de un procedimiento regulado en forma especial por la Ley General de Aduana, (en adelante LGA) por tratarse de la importación a consumo de un vehículo, en donde la Aduana actuando dentro de sus facultades de control inmediato procede a realizar la verificación física el bien, procediendo en ese acto a modificar uno de los elementos de la obligación tributaria aduanera cual es el valor. Es decir, realiza su actuación conforme el artículo 93 que regula lo

respectivo a la "Verificación inmediata", dentro del procedimiento de despacho de las mercancías. Indica ese artículo:

"La declaración aduanera autodeterminada será sometida a un proceso selectivo y aleatorio, para determinar si corresponde efectuar la verificación inmediata de lo declarado.
Durante la verificación inmediata podrá ordenarse el reconocimiento físico de las mercancías, la revisión de los documentos que sirvieron de soporte a la declaración aduanera y los análisis de laboratorio de las mercancías, así como cualquier otra medida necesaria para verificar la exactitud y veracidad de lo declarado por el declarante y por el agente aduanero, si ha intervenido ese auxiliar.
La verificación inmediata no limitará las facultades de fiscalización posterior a cargo de la autoridad aduanera." (El resaltado no es del texto)

Es claro dicho artículo en su párrafo segundo, que los actos que conforman la verificación pueden ser el reconocimiento físico de las mercancías, la revisión documental o incluso puede prescindirse de cualquier acto inmediato de verificación, lo cual se fijará mediante criterios selectivos y aleatorios, y sin perjuicio del ejercicio de los controles a posteriori y permanentes a que está facultada la autoridad aduanera, según expresamente lo indica el párrafo III o final. Quedando claro que dentro del esquema de control concebido por el legislador, posible que respecto de una misma mercancía o declaración aduanera, pueda la Administración, mediante la aplicación de criterios selectivos y aleatorios, ejercer sus facultades de revisión en momentos diferentes: durante el despacho o con posterioridad al mismo, para lo cual deberá observar la solemnidad del procedimiento ordinario. No obstante en el caso, el control que se realizó la Aduana es el inmediato, modificando en ese acto el valor en aduana de la mercancía.

Ahora bien teniendo claro la facultad de la Aduana en cuanto al ejercicio del control al momento de la verificación de la declaración aduanera, debe también señalarse que los funcionarios que suscriben el escrito de "MOTIVACIÓN REAJUSTE DE VALOR", tiene competencia para realizar tal acto. El artículo 266 la LGA nos define a la autoridad aduanera como el "Funcionario del Servicio Nacional de Aduanas que en razón de su cargo y en virtud de la competencia otorgada, ejecuta o aplica la normativa aduanera". En ese sentido, la distribución interna de competencias indicada en el Reglamento a la Ley General de Aduanas (en adelante RLGA), vigente al momento de los hechos, establece que es el Departamento Técnico, tiene como una de las funciones encomendadas el de "Ejecutar la verificación de las mercancías de acuerdo con los procedimientos y disposiciones técnicas y administrativas establecidas" (artículo 35 RLGA), lo cual realiza a través de la Sección de Verificación, de allí que en forma expresa el artículo 36 del RLGA indica expresamente:

Artículo 36.— Competencia de la Sección de Verificación

La Sección de Verificación tendrá las siguientes funciones:

a. *Efectuar el <u>procedimiento de verificación</u> de las mercancías; analizar cualitativa y cuantitativamente la información generada por los sistemas automatizados, que se usan en el proceso de verificación.*
b. *Realizar la <u>notificación</u> a los auxiliares y sus asistentes, y además a los usuarios del servicio, de manera oportuna, segura y de conformidad con las disposiciones legales y reglamentaciones respectivas.*
c. *(…)*
d.
e.

f. Supervisar la aplicación y el cumplimiento de la legislación aduanera vigente, en lo relativo al proceso de verificación. (El resaltado no es del texto)

Así, siendo que la justificación por el cambio en el elemento valor, de la declaración aduanera de cita, fue realizada por el Jefe de la Sección de Verificación y un Técnico de Operaciones Aduaneras, según consta en el oficio AC-DT-SV-1000-2004, no encuentra este Tribunal que exista la incompetencia alegada por el recurrente, debiendo rechazar este extremo.

En igual sentido, estima este Órgano de Alzada que no lleva razón el recurrente en cuanto a su alegato de nulidad en la comunicación de los actos, toda vez que su señalamiento se basa en que conforme el artículo 239 de la Ley General de la Administración Pública (en adelante LGAP), todo acto que afecte derechos o intereses de las partes debe ser comunicada al afectado, sin mayor desarrollo. En el caso de la comunicación del acto que justifica el cambio en el valor de la mercancía, el mismo le fue notificado al señor xxxxxxxxxxxxxxx en su condición de agente de aduanas declarante, conforme el procedimiento de verificación previsto en la LGA, a saber el artículo 98, que reza:

"ARTICULO 98.- Discrepancias con el resultado de la verificación
Cuando en el proceso de verificación se determinen diferencias con respecto a la declaración, la autoridad aduanera lo notificará de inmediato al declarante y efectuará las correcciones y los ajustes correspondientes."

Es decir, la Aduana cumplió notificando al declarante el ajuste, bajo la observancia del citado artículo 239 de la LGAP, y el 245 de ese mismo texto normativo, según se observa en el documento adjunto a la declaración aduanera numerado AC-DT-SV-1000-2004.

b) **Sobre el procedimiento legal aplicable.** Señala el recurrente que en razón a las reformas a la LGA, que incluyen en ésta el Título XII producto de la entrada en vigencia del Acuerdo Sobre Valoración Aduanera de la OMC, la Aduana debió aplicar el procedimiento ordinario regulado en la misma LGA en sus artículos 192 y siguientes, en su defecto y ante la duda en el valor aplicar el procedimiento regulado en el artículo 261 ibidem, ya que las disposiciones del artículo 98 del mismo cuerpo legal no facultan para desconocer el deber de aplicar los procedimientos señalados.

No comparte el Tribunal lo señalado. Ya que no toma en consideración el recurrente que la LGA al regular las facultades de Control Aduanero (artículos 22 y siguientes.), al distinguir momentos distintos para su realización (art. 23). En el caso se circunscribe al control inmediato, por lo que se transcribe parte de la sentencia 11-2000 de este Tribunal que sobre ese aspecto indicó:

"Así, vemos como para el despacho de las mercancías (que es lo que interesa al caso), se estableció un procedimiento común para todos los regímenes aduaneros, con etapas mínimas que deben ser cumplidas, independientemente del régimen al que sean destinadas las mercancías, procedimiento que encontramos regulado a partir del artículo 83 de la LGA y artículos 237 y siguientes de su Reglamento. Así, en términos generales se regulan diversas etapas, que inician con lo que la ley ha denominado "Actuaciones previas", que tienen como objeto que efectúe una correcta declaración aduanera. Se contempla de seguido lo correspondiente a la declaración misma y cómo debe realizarse. Posteriormente se consagra otra etapa que consiste en la aceptación de la declaración por parte de la aduana, una vez que se verifica el cumplimiento de los requisitos de todo

tipo necesarios para el régimen que se solicita. Realizado lo anterior se inicia el proceso de verificación a fin de comprobar los elementos determinantes de la obligación tributaria, mediante la aplicación de criterios selectivos y aleatorios, que implica una necesaria notificación inmediata a los interesados de lo actuado, a fin de que ejerza las acciones que estime procedentes, sobre todo en aquellos casos en que la autoridad aduanera determine o establezca diferencias o ajustes entre lo declarado y lo que considera debió declararse y el interesado estime que con tal actuación se le está perjudicando. Concluida dicha etapa, el proceso de despacho viene a finalizar con el levante de las mercancías, una vez que se hayan cumplido con todo el procedimiento establecido. Lo anterior sin perjuicio del derecho del interesado de recurrir o impugnar cuando esté inconforme con el resultado de la determinación tributaria o cualquier acto que en su criterio le perjudique. *Se trata de un procedimiento, en el cual se busca por un lado facultar la correcta percepción de tributos pero que a la vez facilite y agilice las operaciones de comercio exterior, entre ellas, el despacho de las mercancías. Dentro de esta orientación, y aras de esa facilitación, la normativa faculta a la autoridad aduanera, para aplicar criterios selectivos o aleatorios de control, de tal forma que no se requiera en todos los despachos de una revisión física de las mercancías, sino que pueda efectuarse únicamente una revisión documental, o que incluso no se realice ningún acto de revisión o verificación inmediata. Obviamente todo ello sin perjuicio de las facultades posteriores de revisión y modificación de las determinaciones aduaneras. Lo anterior, en criterio de este Tribunal, logra precisamente establecer un equilibrio entre la facilitación y el control aduanero, puesto que por un lado , se garantiza la agilización de las operaciones, y por otro, se otorga a las autoridades aduaneras, la posibilidad de revisar exhaustivamente lo actuado en el momento del despacho, abriendo a tales efectos un procedimiento ordinario en el que se busca la verdad real de los hechos, y*

*que desde el criterio de este tribunal, no genera incertidumbre al administrado, ni se trata de la revisión ilegítima de la determinación, ante una actuación defectuosa de los funcionarios aduaneros en el momento del despacho, sino de la revisión a posteriori y dentro de un pleno proceso, de lo actuado en un procedimiento ágil, que responde a las exigencias del comercio internacional,**(que aún cuando en algunos casos pueda ser más breve que en otros, por ejemplo, cuando se da revisión física de las mercancías el proceso se es más lento, pero que aún en estos casos, la participación del interesado no es tan amplia como en el ordinario)** donde por la naturaleza misma de este tipo de procesos, las actuaciones son provisionales y por ende revisables en un proceso ordinario. Considerar que lo actuado en el procedimiento de despacho, independientemente de si se ejerció o no control inmediato, no está sujeto a revisión y en su caso a modificación por parte de las autoridades aduaneras, sería obviar el marco de facultades legales otorgadas a nivel comunitario y nacional a dichas autoridades. Además podría llevar a considerar que si así como la aduana, no puede modificar posteriormente, tampoco podría el agente rectificar en caso de error, siendo que si el error hubiese significado un pago en exceso de impuestos, debe en justicia y en derecho permitirse al administrado la corrección o reclamo respectivo, a fin de que repita del Estado lo pagado de más, y sólo si se demostrase que con tal actuación infringió el régimen aduanero, que le sea reprochable incluso a título de mera negligencia en el deber de cuidado, podría eventualmente, quedar sujeto al algún tipo de responsabilidad."* (el subrayado no es del texto)

Es claro que, el presente procedimiento lo es uno de despacho, que inicio por instancia de parte, con la presentación de la declaración aduanera de importación el día de 11 de noviembre de 2004. Procedimiento que se ubica en el momento de control inmediato y que es excluyente de las normas del procedimiento ordinario regulado en el Título VIII de la LGA, lo que se

dispone de manera clara en los numerales 83 y 86 ibidem en relación con los numerales 102 y 59 del mismo cuerpo normativo. De manera que, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 98 de la LGA no implica un desconocimiento de lo preceptuado en el 196, sino que, dicho artículo no es de aplicación en el procedimiento de despacho, en el cual nos encontramos.

Por otro lado, hace ver el recurrente que en materia de procedimiento también desaplicó la norma del numeral 261 de la LGA. Dicha consideración tampoco es compartida por este Colegio. En efecto, en materia de comercio exterior la LGA creó la **obligación tributaria aduanera,** (art. 53), la que si bien incorpora los tributos internos y externos, difiere de la obligación tributaria pura y simple regulada en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y, se diferencia de ésta principalmente por reunir en una sola, "la aduanera" todas las obligaciones tributarias de los tributos exigibles con ocasión de la importación (mismo art. 53), fijando una misma regulación sobre el hecho generador (art. 55 LGA) para todos y cada uno de los tributos que componen esa obligación tributaria aduanera, sin embargo no quiso el legislador reunir la base de imposición de la obligación tributaria aduanera en una sola, sino que, dispuso de manera expresa mantener separada su designación, así y, respecto de los Derechos Arancelarios a la Importación, DAI, estableció que se regularía por el Acuerdo Sobre Valoración Aduanera de la OMC y en tratándose de los demás tributos la definida por la respectiva ley de creación de cada tributo (LGA art. 57).

Así las cosas, siendo el Titulo XII de la LGA, dentro del cual se ubica el citado artículo 261, parte conjunta con el Acuerdo Sobre Valoración Aduanera de la OMC, de la normativa reguladora de la base imponible de

los DAI más conocida como "Valor en Aduana" y, siendo en el caso que la obligación tributaria aduanera carece en su composición de derechos arancelarios a la importación, la normativa de cita no es aplicable. En efecto, se observa en la casilla 47 de la declaración aduanera a la importación, que el mismo recurrente señala como componentes de la obligación tributaria aduanera los impuestos Selectivo de Consumo, Leyes 6946 y 5582 y Ley Sobre el Impuestos General sobre las Ventas. Así las cosas no existe base legal para la aplicación de normas reguladoras de la base imponible que solo corresponden a los DAI. Por tales razones, los vicios de procedimiento apuntados resultan inexistentes y por ende improcedente la pretensión de nulidad en ellos sustentada.

c) **Falta de Motivación.** Apunta el recurrente como otro vicio de procedimiento la falta de motivación que resume en el hecho de que no se justificó cual es el parámetro de valor correcto utilizado.

Respecto de lo señalado por el recurrente, observa el Tribunal que en el escrito de interposición del recurso, en los puntos introductorios números tercero y cuarto (folio 2) que reconoce que la base de imposición por él aplicada lo fue el valor de factura y, señala que ello obedeció a que la base de datos de la Dirección General de Tributación (sistema Vavi) se encontraba "desactualizada". Entonces, como profesional aduanero, nos hace ver el recurrente que conoce de la existencia y disposición de una base de datos a efecto de verificar y declarar adecuadamente la base de imposición de vehículos según se establece en el decreto ejecutivo 29265-H y sus reformas lo cual efectivamente hizo, solo que, según su dicho, optó libre y voluntariamente por no aplicar en el caso, por estar, como dice, desactualizada. Por ello, se inclinó por aplicar la base de imposición de los

DAI, sea el valor de transacción del Acuerdo Sobre Valoración Aduanera de la OMC y, solicita a este Tribunal se confirme como válida su actuación.

Como se analizó anteriormente, el método del valor del transacción resulta inaplicable en el caso toda vez que, la OTA no comporta dentro de sus elementos derecho arancelario a la importación alguno. Por otro lado la resolución AC-DT-SV-1000-04 como contenedora de la motivación del acto de reajuste o modificación de la determinación declarada, si bien en forma sucinta, pero suficientemente clara para un profesional como el recurrente, le hace ver que, el parámetro del valor utilizado se obtuvo de confrontar el valor de factura con el de la base de datos contenida en el sistema VAVI base que como se indicó conoce el recurrente, de manera que, no existe la señalada violación al numeral 136 de la LGAP.

d) **Sobre la violación al concepto de base imponible.** Sobre este punto en que pretende el recurrente señalar una violación al concepto de base imponible del Acuerdo Sobre Valoración Aduanera de la OMC, estése la parte a lo señalado en las consideraciones anteriores sobre su inaplicabilidad al caso concreto por no comportar la base imponible derechos arancelarios.

e) **Inconstitucionalidad de los Decretos Ejecutivos.** Es la presente argumentación de mero trámite a los efectos de establecer la acción de inconstitucionalidad correspondiente, sin que se tenga noticia del establecimiento de Acción de tal naturaleza distinta de la que obligó a la suspensión del presente asunto número 04-006069-007-CO de manera que no existe impedimento para el dictado de la presente resolución.

Por lo anterior no existen las nulidades señaladas debiendo es este extremo declarase sin lugar el recurso.

4. **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 **11 de**

noviembre del 2004, 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**. Así, el interesado debía efectuar su declaración de importación definitiva, conforme las normas del Decreto (art. 14 inciso a)), respetando el procedimiento que indica tomar el valor más alto al comparar el valor de importación determinado por la Dirección General de Tributación para la clase especifica, y el valor facturado desechando entonces el valor de factura y respetando el más alto que para el caso era el de la clase correspondiente en la lista de Tributación. 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 imponible dentro del procedimiento ordinario de despacho 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 inmediato, 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.

En el caso objeto de análisis, vemos que la autoridad aduanera aplicó el procedimiento legal de sus facultades de control inmediato, para determinar el valor correcto, siguiendo el procedimiento especial instaurado por el Decreto 29265-H y sus reformas, mediante el cual se publicó un procedimiento de valoración para la importación de vehículos 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 imponible 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.

5. Por lo anterior, estima el Tribunal que debe confirmar lo actuado sobre la modificación a la determinación de la obligación tributaria aduanera en la declaración aduanera a la importación número 0000000 de 11 de noviembre de 2004 realizada por la Aduana Central en su elemento base de imposición o valor imponible.

POR TANTO:

Con fundamento en los artículos 204, 205 a 210 de la Ley General de Aduanas y en las consideraciones de hecho y de derecho establecidas y, por unanimidad este Tribunal 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 en el lugar ……. y a la Aduana Central.

Noel Carboni Garro
Presidente

Dick Rafael Reyes Vargas **Elizabeth Barrantes Coto**

Alejandra Céspedes Zamora **Shirley Contreras Briceño**

Xinia Villalobos Orozco **Franklin Velázquez Díaz**