SENTENCIA 183-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las quince horas con diez minutos de 06 de julio de dos mil seis.

Conoce este Tribunal el recurso de apelación interpuesto por **Xxxxxxxx**, en su condición de **agente de aduana al servicio de la agencia de aduanas Xxxxxxxx**, contra la resolución Nº **XXXXXXXX del día 28/11/2005**, emitida por la **Aduana Central**.

Resultando

I- Mediante declaración aduanera xxxxxxxx aceptada por la aduana Central el 03 de diciembre de 2001, la agencia de aduanas **XXXXXXXX actualmente Xxxxxxxx** en representación del importador **Xxxxxxxx** realizó el desalmacenaje de 10 vehículos para el transporte de personas de la partida arancelaria 87.03, con beneficio de exoneración de un 50% del monto total resultante de aplicar los impuestos vigentes que afectan la importación de los vehiculos, con excepción del impuesto sobre las ventas que debe ser cancelado en su totalidad. (**declaración aduanera xxxxxxxx adjunta**)

II.- Con resolución número **XXXXXXXX del día 28/11/2005,** la Aduana Central emite el acto final del procedimiento ordinario de cobro tendente a modificar la obligación tributaria de la declaración aduanera de importación número **xxxxxxxx, aceptada el 03/12/2001,** producto de la reliquidación del Impuesto General sobre las Ventas, recaído sobre los 10 vehículos automotores para el transporte de personas desalmacenados, generando un adeudo total a favor del Fisco por concepto de la diferencia derivada de la reliquidación del citado impuesto, la que asciende a la suma de ¢1.258.109,74, en razón de que estima la aduana Central que para el cobro del impuesto de ventas la base de cálculo para cuantificar dicho

impuesto **"debe tomar los tributos que forman la base de cálculo en su totalidad".** (**folio 78).**

III.- A través de escrito presentado el **05 de diciembre 2005**, el agente de aduanas Xxxxxxxx en su condición de agente de aduana persona física al servicio de la agencia de aduanas Xxxxxxxx, S.A. y ésta en representación de la sociedad Xxxxxxxx, S.A, interpone los recursos de reconsideración y de apelación contra la resolución XXXXXXXX, por cuanto en criterio de la parte recurrente, se argumenta que el impuesto de ventas que se adeuda, debe cobrarse sobre la base de los **impuestos efectivamente pagados** y no como lo está calculando erróneamente la aduana Central (**folios 95-96)** y reitera la excepción de prescripción. Solicita el recurrente lo siguiente:

- Se declare con lugar la excepción de prescripción o en su defecto,
- Se declare con lugar el incidente de nulidad.
- Se acepten en todos sus extremos el recurso de reconsideración.

IV.- Que mediante resolución **XXXXXXXX del 16-05-2006,** la Aduana Central resuelve sin lugar el recurso de reconsideración, admite el de apelación y emplaza a la parte recurrente para que se apersone ante este Tribunal (**folios 99 a 122**).

V.- Mediante escrito recibido el 21 de Junio 2006 el recurrente se apersona ante esta instancia administrativa a reiterar su pretensión (**folios 124 a 132**).

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

Redacta el Licenciado Franklin Velázquez Díaz.

Considerando:

I.- La litis. Determinar de conformidad con el artículo 13 de la Ley General sobre las Ventas, la base imponible para el cálculo y pago de la totalidad del Impuesto General sobre las Ventas, recaído sobre la declaración aduanera xxxxxxxx aceptada por la aduana Central el 03/12/2001, que ampara el desalmacenaje de 10 vehículos para el transporte de personas de la partida arancelaria 87.03, a los cuales se les **"concede una exención del 50% del monto total resultante de aplicar los impuestos vigentes que afectan la importación del vehículo. Lo anterior, excepto el impuesto general sobre las ventas el cual debe liquidarse en su totalidad".**

II.- Admisibilidad del recurso de apelación: Que previo a cualquier otra consideración, se avoca este órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme a la normativa aduanera. En tal sentido dispone el artículo 204 de la Ley General de Aduanas que contra el acto final dictado por la Dirección General de Aduanas, caben los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, siendo potestativo usar ambos recursos ordinarios o sólo uno de ellos, los cuales deben 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. En el caso bajo estudio, el proceso de cobro de la diferencia del impuesto sobre las ventas se dirige contra el importador Xxxxxxxx S.A y contra la agencia de aduanas Xxxxxxxx S.A como representante legal y responsable solidario del importador, constando en **folio 133** la acreditación del agente de aduanas Xxxxxxxx en su condición de agente de

aduanas de Xxxxxxxx S.A hoy denominada Xxxxxxxx, cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Además según consta en expediente, el acto final que le impone la acción de cobro fue notificado el **02/12/2005** y los recursos de reconsideración y apelación se interpusieron el **05/12/2005**, dentro del plazo de los tres días hábiles establecidos al efecto (**folios 85 y 86**). En razón de ello, tiene este Tribunal por admitido el recurso de apelación para su estudio.

III.- Sobre la excepción de prescripción. Comparte este Tribunal las consideraciones realizadas por la Aduana en el acto recurrido. No obstante considera oportuno agregar lo siguiente:

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 regula lo que debe entenderse como 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 radica 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[1] y mas bien dichos cuerpos normativos

[1] La Sala primera de la corte Suprema de <justicia al respecto ha indicado: *"VIII.- La prescripción es enumerada dentro de los medios o modos de extinción de la obligación tributaria, según lo establece el artículo 35 del Código Tributario, y como tal, presenta una serie de particularidades que conviene mencionar. Por ejemplo, no extingue la obligación tributaria sino su exigibilidad o determinación. En relación, el artículo 51 in fine, dispone: "La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años. Igual término rige a los efectos de exigir el pago del tributo y sus intereses...". Sea, la prescripción, con su efecto extintivo, está referida a la extinción de la determinación de la obligación*

regulan bajo dicho instituto la pérdida de las facultades de control y fiscalización en razón al tiempo y fundado en un principio de seguridad jurídica. En tal sentido y de interés para el caso, el numeral 59 de la Ley General de Aduanas 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. En consecuencia el plazo es de cuatro años y no de tres como alega la parte, razón por la cual resultan improcedentes las alegaciones y pretensiones tendentes a obtener la prescripción.

IV.- Sobre la nulidad alegada. En relación con la gestión de nulidad incoada contra la resolución **Nº XXXXXXXX**, respecto al acto de liquidación del impuesto sobre las ventas realizado por la aduana Central en la declaración aduanera objeto de la presente litis, dicha alegación recae en la interpretación dada por la aduana Central y aplicada en el procedimiento que emplea dicha aduana al momento de determinar la base imponible de cobro del impuesto sobre las ventas, en contrario a los argumentos que platea la parte recurrente que interpreta en contrario la aplicación del **artículo 13 de la Ley 6826 de cobro del Impuesto General sobre las Ventas, acto recaído en la liquidación del citado impuesto en el proceso de cálculo** de la obligación tributaria de la declaración aduanera Nº xxxxxxxx; análisis que se entrará a realizar en la discusión del fondo del presente auto.

IV.- Sobre el Fondo. Estima este Tribunal que el recurso de apelación se reduce a la correcta aplicación del artículo 13 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas Nº 6826, en razón de que entre las partes se interponen 2 tesis, disímiles

---

tributaria y su exigibilidad (Sentencia: 00002 Fecha: 10/01/1996)" Por su parte y en el mismo sentido la Procuraduría General ha indicado: *"Nuestro ordenamiento jurídico, no es la excepción, ya que en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se regulan diferentes presupuestos de prescripción que el legislador pretende encasillar en el simplismo dogmático, de que tal instituto es una forma de extinción de la deuda tributaria, cuando en realidad no es así, ya que no solo está sujeto a prescripción las facultades de determinación de la obligación tributaria y su acción cobratoria"*(Dictamen C-252-1997 reiterado en el **C-343-2004 de 18/11/2004)**

entre sí, tendente a determinar la correcta base imponible para el cálculo del impuesto sobre las ventas de las mercancía objeto de importación y favorecidas con exoneración del 500% del Derecho Arancelario a la Importación así como de los impuestos nacionales, **con excepción del impuesto sobre las ventas que debe ser pagado en su totalidad**.

En este orden de ideas, **argumenta la parte recurrente** que la base de cálculo del impuesto sobre las ventas, aplicable a mercancías exoneradas, deviene del propio artículo 13 de cita, al consignarse en éste que la base imponible para el cálculo del referido impuesto es como literalmente se manifiesta en el mismo:

" **ARTÍCULO 13.- Base imponible en importaciones.** En la importación o internación de mercancías, el valor sobre el cual se determina el impuesto se establece **adicionando al valor CIF** aduana Costa Rica, **lo pagado <u>efectivamente</u> por concepto de derechos de importación, impuesto selectivo de consumo o específicos o cualquier otro tributo que incida sobre la importación**…así como los demás cargos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero, según corresponda". (Así reformado por el artículo 25 de la Ley de Justicia Tributaria Nº 7535 de 1º de agosto de 1995) **La negrita y subrayado no corresponde al texto original**.

Se colige de lo señalado por la parte recurrente, que la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las ventas, **aplicable a mercancías importadas sobre las que recae exoneración del 50% del pago de tributos a la importación**, con ***<u>excepción del impuesto sobre las ventas,</u>*** se representa según la siguiente fórmula:

Impuesto de Ventas = (Valor en Aduana + 100% DAI + 100% Ley 6946 + 100% Sel. Consumo + 100% otros tributos) 13%

Por el contrario, en la tesis de la aduana Santamaría la materialización de la base imponible bajo el presupuesto de la exoneración, se recoge en su resolución N° **RES-AS-DN-337-2006** al señalarse: **"Esta gerencia es del criterio que para obtener el monto final del impuesto de Ventas a pagar, deben primero establecerse los diferentes impuestos que por Ley debería pagar la póliza sin la exoneración que aquí interesa, esto por cuanto es la única forma contable de acceder al mismo, sea liquidando formalmente los diferentes impuestos para establecer finalmente a cuánto asciende el impuesto de ventas a cancelar"** (folio 31).

En razón de lo argumentado por la aduana Santamaría, traduce este Tribunal, que el cálculo del impuesto sobre las ventas se efectúa con base a la siguiente fórmula:

(Valor en Aduana + Monto* del DAI + Monto* del impuesto de la Ley 6946 + Monto* del impuesto Selectivo Consumo + Monto* de otras cargas) 13 %

Entendiéndose por " **Monto*** ", la suma determinada del impuesto correspondiente, calculada pero no pagada en razón de la exoneración aplicada.

Se colige del razonamiento de la aduana Santamaría, que la base imponible de cálculo del 13% del impuesto sobre las ventas, considera la sumatoria de varios elementos a saber: el monto del CIF por el tipo de cambio a colones a la fecha de aceptación de la declaración aduanera, más el monto calculado y no pagado de los siguientes tributos: DAI, Ley 6946, Selectivo de Consumo y otros tributos, la cual es multiplicada por el 13 % a efecto de establecer el monto del Impuesto sobre las Ventas.

Ahora bien, y teniendo en consideración ambas tesis, es oportuno referirse al término subrayado que se transcribe, contenido en el artículo 13, a saber "…el valor sobre el cual se determina el impuesto se establece adicionando al valor CIF aduana Costa Rica, **lo pagado efectivamente** por concepto de derechos de importación, impuesto selectivo de consumo o específicos o cualquier otro tributo que incida sobre la importación…". En cuanto al término **"efectivamente"** al que refiere el citado artículo 13, la Real Academia Española en su diccionario lo refiere a algo **real y verdadero;** en ese sentido, cuando el legislador hizo referencia a la expresión **"…lo pagado efectivamente…**", dicha expresión entiende este Tribunal hace referencia al pago que efectivamente realiza el contribuyente por concepto de los tributos a la importación, deviniendo que lo "pagado efectivamente" en criterio de este Tribunal corresponde al pago real y total por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, tal y como lo ha planteado la parte recurrente. Es así, que bajo esta tesis el cálculo del impuesto sobre las ventas, requiere previamente que se determine el **monto real de los tributos que efectivamente debe cancelar el importador** y no el monto de tributos calculados y no pagados en razón de la exoneración aplicada a la mercancía importada. Bajo este principio, el impuesto sobre las ventas recaerá únicamente sobre el monto total que se sustraiga de la sumatoria de varios montos, el Valor en Aduana de la mercancía más la suma de cero colones por concepto de tributos nacionales, los que no paga el importador producto de la aplicación de la exoneración correspondiente, sumatoria a la cual se le debe calcular el 13% del impuesto sobre las ventas, para concluir en el monto por concepto de este tributo que debe satisfacer el importador ante la administración tributaria aduanera.

Comparte este Tribunal, como lo señala la Administración Aduanera, que la literalidad de la norma no admite interpretación alguna, **a no ser la que en derecho corresponda, que para este caso ha sido planteada por la parte**

recurrente conforme al espíritu del legislador y que avala este Tribunal y, no a contrario sensu como parece interpretarlo la Administración.

En otro orden de cosas, entiende este Tribunal que la expresión contenida en la nota de exoneración Nº 0275 de 26/01/2006 "**concédase exención de todo tributo, excepto el impuesto de general sobre las ventas <u>el cual debe liquidarse en su totalidad</u>** " (folios 28,29), debe aplicarse al igual que el citado articulo 13, con meridiana claridad en razón de que la citada expresión debe entenderse como el cobro del 100% del impuesto sobre las ventas que recae sobre la base de cálculo previamente determinada para mercancías exoneradas, tal y como en líneas precedentes ha quedado expuesto; entendiendo como tal, que el 100% a tributar por concepto del impuesto sobre las ventas bajo el supuesto de la exoneración aplicada, recae sobre los impuestos efectivamente pagados, lo que traducido en términos del artículo 13 de referencia no es más que lo **"…pagado efectivamente…"** y, **NO** sobre lo que debería pagarse (monto calculado) que no se cancela en razón de la exoneración recaída sobre las mercancías a importar.

En razón de lo planteado, este Tribunal acoge el recurso de apelación y revoca la resolución recurrida, debiendo la Administración liquidar el Impuesto General sobre las Ventas, a partir de los impuestos que **efectivamente pague el importador** en el proceso de desalmacenaje de las mercancías, sobre las que se ha hecho recaer la exención de tributos en función de las leyes que les favorezcan.

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 este Tribunal por mayoría declara con lugar el recurso interpuesto. Se revoca la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Se devuelve el expediente a la oficina de origen. Voto salvado de los licenciados Céspedes Zamora, Barrantes Coto y Reyes Vargas, quienes declaran inadmisible el recurso.

Notifíquese al recurrente en xxxxxxx y a la Aduana Santamaría, por el medio disponible.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Alejandra Céspedes Zamora **Elizabeth Barrantes Coto**

Shirley Contreras Briceño **Xinia Villalobos Orozco**

Dick Rafael Reyes Vargas **Franklin Velázquez Díaz**