SENTENCIA 2006-293. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con veinticinco minutos de Octubre 24 de dos mil seis.

Conoce este Tribunal de recurso de apelación presentado por la señor **AQB**, en su condición de agente de aduana persona física y en representación por imperio de norma en el despacho aduanero de la sociedad **AS, S.A.** cédula **3-101-000000**, contra la modificación a la determinación de la obligación tributaria aduanera en la declaración aduanera de importación número **308737** de Octubre 22 de 2004 realizada por la Aduana Central en el procedimiento de despacho.

Resultando

I.- Que en la línea uno de la declaración aduanera a la importación número **308737** de Octubre 22 de 2004 de la Aduana Central el recurrente declaró "Vehículo para el transporte de mercancías" el que clasificó en la posición arancelaria 8704.21.11.11, y que describió como sigue: Marca: 746 Mahindra, Estilo: Bolero DC, Carrocería: Pick Up doble cabina, Categoría: 100 Carga Liviana, Año modelo: 2005, Serie: MA1SN4DXC52054907. 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 $849.67 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 ¢200.308.55.(ver declaración aduanera casillas 36, 37, 48 y de obs. de la Aduana como resolución AC-DT-SU-930-04).

II.- Que **AQB,** en su condición de agente de aduana persona física en representación por imperio de norma en el despacho aduanero de la sociedad AS, S.A. contra la modificación apuntada y, a través de escrito de fecha de recibido en

Octubre 29 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.

III.- Que mediante resolución **RES AC-UL957-2004 del 10-11-2004** la Aduana Central resuelve sin lugar el recurso de reconsideración, da trámite al de apelación y emplaza a la parte recurrente para que se apersone ante este Órgano (folios 16 a 29).

IV.- Mediante escrito de presentación el día 09 de Diciembre 2004 el recurrente se apersona en esta instancia y reitera su petitoria (folios 32 a 43).

V.- Que mediante auto 078 de Diciembre 24 de 2004 este Tribunal ordeno la suspensión del dictado de la resolución del asunto hasta tanto la Sala Constitucional no resolviera la Acción de Constitucionalidad número 04-006069-007-CO interpuesta contra el artículo 14 del decreto ejecutivo número 29265-H y sus reformas (folios 44 a 47).

VI.- Mediante auto 093-2006 de Octubre 03 de 2006 este Tribunal resolvió acoger la inhibitoria de la licenciada Loretta Rodrigues 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 50, 72 a 75 y 79).

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

Redacta el licenciado Reyes Vargas; y,

Considerando:

I.- Objeto de la litis. Lo es la correcta base imponible para la determinación de la obligación tributaria aduanera en la declaración aduanera a la importación número **308737** de Octubre 22 de 2004 de la Aduana Central cuya mercancía lo es el "Vehículo para el transporte de mercancías" Marca: 746 Mahindra, Estilo: Bolero DC, Carrocería: Pick Up doble cabina, Categoría: 100 Carga Liviana, Año modelo: 2005, Serie: MA1SN4DXC52054907 y que el recurrente declaró en cantidad de $10528.33 y que, el funcionario de la Aduana con vista del Sistema Vavi modifica y eleva a la cantidad de $11378.00 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 ¢200.308.55 sobre el monto originalmente determinado por el agente de aduana.

II.- Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal. El recurso fue interpuesto en Octubre 29 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 26 del mismo mes y año según consta en original de la resolución AC-DT-SU-930-04. 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.

III.- Nulidad. Solicita el recurrente la nulidad con sustento en diversas argumentaciones que de seguido se entran a conocer.

Incompetencia de los funcionarios que firman el acto. Señala el recurrente que los funcionarios que dictaron el acto "Motivación Reajuste Valor de Vehículos" carecen de competencia para reajustar el valor declarado por el interesado de conformidad con la distribución que al efecto realiza la LGA y su Reglamento. Sobre este punto debe tenerse presente que el artículo 98 de la LGA dispone que cuando en el proceso de verificación como etapa del procedimiento de despacho que es se determinen diferencias con respecto a la declaración, la autoridad aduanera lo notificará de inmediato al declarante y efectuara las correcciones y ajustes que correspondan. Luego en 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. Observa el Tribunal que la verificación de los tributos fue asignada a un funcionario regular de la Aduana Central, al Técnico de Operaciones Aduaneras señor Dennis Castañeda Muñoz (casilla 55 DAI) como que la resolución que procura la motivación # AC-DT-SV-930-2004 también fue suscrita por el señor Castañeda Muñoz funcionario asignado en ese momento a la Sección de Verificación de la Aduana, órgano encargado de la tramitación del despacho conforme al numeral 36 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, RLGA en lo siguiente, de manera que, no observa el Tribunal causa alguna de incompetencia. El hecho de que la resolución de cita sea suscrita además por el jefe de la Sección de Verificación en nada afecta la competencia otorgada al

servidor Castañeda Muñoz, sino y, por el contrario, da respaldo jerárquico a la misma sin afectar como se indicó su validez legal.

Procedimiento legal aplicable. Señala el recurrente que en razón a las reformas a la Ley General de Aduanas, LGA en lo sucesivo, 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. Tome en cuenta el recurrente que la LGA al regular las facultades de Control Aduanero (art. 22 sigts.), distingue tiempos o momentos para su realización (art. 23), en lo que interesa para el caso, distingue entre el control inmediato y el control a posterior, estableciendo que, el primero se "ejercerá sobre las mercancías desde su ingreso… y hasta que se autorice su levante.". Regula además la LGA, en lo que respecta a la determinación de la obligación tributaria aduanera dos tipos de procedimiento, en primer lugar el comúnmente conocido como "De Despacho" en el Título VI y que aplica a cualquier régimen aduanero que se solicite, para el caso, el de importación definitiva. 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 Octubre 22 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, OTA** (art. 53), la que si bien incorpora los tributos internos y externos, difiere de la obligación tributaria pura y simple regulada en el CNPT 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 OTA en una solo, 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 mas conocida como "Valor en Aduana" y, siendo en el caso que la OTA 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 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.

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.
Sobre el punto observa el Tribunal que es el mismo recurrente, en los puntos introductorios de su escrito números tercero y cuarto quien reconoce que la base de imposición por el 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-930-04 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.

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.

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.

Nulidad de la Notificación. Solicita el recurrente la nulidad de la notificación de la resolución AC-DT-SV-930-2004 por cuanto y, según sus consideraciones, al carecer la misma de motivación en los términos señalados en sus argumentaciones anteriores, conlleva a que el acto se le notificó incompleto, violentándose los artículos 239, 245 y 247 de la LGAP. Este punto de la motivación fue analizado supra cuando se analizó el supuesto quebrantamiento del numeral 136 de la LGAP, claramente se señaló entonces la inexistencia de dicho vicio y se estimo suficientemente motivada la resolución de marras razón por la cual resulta innecesario repetir las consideraciones, bastando señalar al recurrente que tal aspecto ya fue analizado.

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

IV- 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.

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 **22 de Octubre 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.

V.- Por lo anterior, estima el Tribunal sin fundamento el recurso debiendo rechazarse, confirmando la modificación a la determinación de la obligación tributaria aduanera en la declaración aduanera a la importación número 308737 de Octubre 22 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: Se declara sin lugar el recurso confirmándose la resolución recurrida y dando por agotada la vía administrativa. Se ordena la devolución de los autos a la oficina de origen.

Notifíquese al recurrente en el lugar señalado, Bufete PO y Asociados, San José barrio xxx calle 25 avenidas 6 y 8 número 673 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**