**SENTENCIA 2006-181. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con cincuenta y cinco minutos de Julio seis de dos mil seis.**

Conoce este Tribunal de recurso de apelación presentado por la señora **sdr**, en su condición de agente de aduana persona física al servicio de Ddd de Costa Rica, S.A. agente de aduana persona jurídica y éste en representación por imperio de norma en el Despacho Aduanero de la sociedad **TH, S.A.** cédula 3-101-000000, contra la Resolución de la Aduana Central número **RES-AC-DN-0136-2005** del día 24/10/2005.

## Resultando

**I.-** Que con resolución número RES-AC-DN-0136-2005 **del día 24/10/2005** la Aduana Central resuelve modificar la determinación de la obligación tributaria aduanera realizada en la declaración aduanera a la importación número **707919 del 26/11/2001** en su elemento liquidación, específicamente se modifica el calculo correspondiente al Impuesto General Sobre Las Ventas de la mercancía consistente en vehículos automotores para el transporte de personas, lo que genera un adeudo dejado de cancelar a favor del Fisco por la cantidad de ¢1.733.802.64 (folios 98 a 135)**.**

**II.-** Que **SDR,** en su condición de agente de aduana persona física al servicio de DDD de Costa Rica, S.A. agente de aduana persona jurídica y éste en representación por imperio de norma en el Despacho Aduanero de la sociedad TH, S.A. contra la resolución de la Aduana Central número RES-AC-DN-0136-2005 y, a través de escrito de fecha de recibido en **Noviembre 24 de 2005** interpone los recursos ordinarios y reitera la excepción de prescripción. Solicita la recurrente lo siguiente:

- Se acoja la excepción de prescripción
- Se declare en todos sus extremos la nulidad absoluta del inicio del procedimiento ordinario.
- Se acepte y se acoja en todos sus extremos el presente recurso.

**III.-** Que mediante resolución **AC-DN-789-2006 del 23-05-2006** 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 Órgano (folios 150 a 172).

**IV.-** Mediante escrito de presentación el día 21 de Junio 2006 la recurrente se apersona en esta instancia y reitera su pretensión (folios 176 a 184).

**V.-** 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 de cálculo de la determinación de la obligación tributaria aduanera en lo que corresponde al Impuesto General Sobre Las Ventas para la declaración aduanera a la importación número 707919 del día de Noviembre 26 de 2001 de la Aduana Central.

**II.- Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal.** El recurso fue interpuesto el 24 de Noviembre del 2005, dentro del tiempo establecido por la legislación aduanera o sea en el plazo de 3 días siguientes a la notificación de la resolución que se llevó a cabo el 21 del mismo mes y año según

corre a los folios 135 a 137 del expediente administrativo. 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 del auxiliar de la función pública que solicita la apelación según constancia que corre a folio 175, por lo que procede este Tribunal a tener por admitido el recurso de apelación.

**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 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*

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.- Nulidades.** Las nulidades incoadas recaen sobre el objeto mismo de la discrepancia a saber el cómo debe de entenderse el artículo 13 de la Ley 6826 al disponer la base imponible a efecto de establecer la correcta base de cálculo para la determinación de la obligación tributaria aduanera en lo que corresponde al Impuesto General Sobre Las Ventas, razón por la cual se deja su análisis para el fondo.

**V.- Sobre el Fondo.** Estima este Tribunal que el asunto se reduce a la correcta aplicación del numeral trece de la Ley 6826 en cuanto a cual debe ser la correcta base de cálculo para la determinación de la obligación tributaria aduanera en lo que corresponde al Impuesto General Sobre Las Ventas. Por un lado el recurrente indica que tal debe ser "lo efectivamente pagado" una vez aplicada la nota de exoneración y sobre esto es que debe aplicar es decir, el valor CIF mas el monto de los tributos a la importación, para el caso Selectivo de Consumo y Ley 6946, menos el monto de lo exonerado, ((VA x TC) + SC + Ley 6946 – exoneración) x 13% IGV operación que refleja la aplicación de la o las notas de exoneración previo al calculo del Impuesto General Sobre Las Ventas, en tanto la Administración indica que tal proceder es incorrecto por ser contrapuesto a la

---

*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)**

literalidad del texto de la nota de exoneración y que tal implica una exención no autorizada por ley y estima que tal base ha de corresponder al valor aduanero por el tipo de cambio más el monto de los tributos a la importación (en el caso SC y Ley 6946) operación que se representa de la siguiente manera ((VA x TC) + SC + Ley 6946) x 13% IGV.

Señala el numeral 13 de la Ley 6826 lo siguiente: *"ARTICULO 13.- Base imponible en importaciones.*

*En la importación o la internación de mercancías,* ***el valor sobre el cual se determina el impuesto se establece adicionando*** *al valor CIF, aduana de Costa Rica,* ***lo pagado efectivamente por concepto de derechos de importación, impuesto selectivo de consumo o específicos y cualquier otro tributo*** *que incida sobre la importación o la internación, así como los demás cargos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero, según corresponda. El impuesto así determinado debe liquidarse separadamente en esos documentos y el pago deberá probarse antes de desalmacenar las mercancías respectivas."*
(Así reformado por el artículo 25 de la Ley de Justicia Tributaria Nº 7535 de 1º de agosto de 1995)

El término efectivamente refiere según el diccionario de la Real Academia Española a algo real y verdadero. En otras palabras, cuando el legislador al indicar como base de cálculo lo pagado efectivamente refiere a lo pagado real y verdaderamente y es claro que lo real y verdadero corresponde, como lo señala el recurrente, a lo pagado una vez aplicada la nota de exoneración. Como lo señala la Administración Aduanera la literalidad de la norma no admite interpretación alguna a no ser la señalada por el recurrente y avalada por este Tribunal y priva sobre la literalidad misma de la nota de exoneración y no al revés como parece entenderlo la Administración. La nota de exoneración tiene su fundamento y esta sometida a la Ley y no lo opuesto como expresa la Aduana al indicar: *"… y confiere en forma indirecta una exoneración no autorizada en el Impuesto General*

*sobre las Ventas, que la literalidad del texto de la nota de exoneración no otorga, texto que expresamente ordena "excepto el Impuesto General sobre las Ventas el cual debe liquidarse en su totalidad"*.

No obstante, entiende este Tribunal que la liquidación "en la totalidad" del Impuesto de Ventas debe realizarse en franca aplicación de lo dispuesto en el numeral 13 de cita, que al señalar la base de cálculo es diáfana, al indicar que tal lo es sobre lo "pagado efectivamente" y no, sobre lo que "debería pagarse" en caso de no existir la nota de exoneración. En otras palabras es criterio de éste Tribunal y, para el caso concreto, que la correcta base de cálculo es la señalada por el recurrente, y que corresponde al valor CIF mas el monto de los tributos a la importación, a saber Selectivo de Consumo y Ley 6946, menos el monto de lo exonerado operación que representamos así ((VA x TC) + SC + Ley 6946 – exoneración) x 13% IGV.

Por otro lado hace ver este Tribunal que las distintas afectaciones sufridas por el numeral 7.d) de la ley 6990 de 15/7/1985 por leyes posteriores como la 7293 y 8114 en nada han afectado el contenido mismo de la Ley Del Impuesto General Sobre Las Ventas en tanto se regula la base imponible o de calculo en importaciones, sino que tales se han limitado a dejar sin efecto las exoneraciones originalmente estipuladas sin mayor afectación.

Es por lo anterior que este Tribunal acoge el recurso de apelación y revoca la resolución recurrida, debiendo la Administración liquidar el Impuesto de Ventas sobre lo efectivamente pagado una vez aplicada la o las notas exoneración pertinentes.

**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 resuelve: Unánime. Se declara con lugar el recurso y se revoca la resolución recurrida, 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, de la MMMMMMMMMMMMM 600 Noroeste Carretera a la Aurora de Heredia y a la Aduana Central por el medio disponible.**

**Loretta Rodriguez Muñoz**
**Presidenta**

**Dick Rafael Reyes Vargas** **Elizabeth Barrantes Coto**

**Alejandra Céspedes Zamora** **Franklyn Velásquez Díaz**

**Shirley Contreras Briceño** **Xinia Villalobos Orozco**