Tribunal Aduanero Nacional
Expediente N° 2006-219
Sentencia N° 248-2006
Voto N°341-2006

Sentencia N° 248-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las diez horas con diez minutos del veinte de setiembre del año dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por la señora xxxx en su condición de agente aduanero de la Agencia Aduanal xxx S.A. y en representación de la empresa xxx S.A., contra la Resolución RES AC-UL-839-2005 del 09 de agosto de 2005 de la Aduana de Central.

Resultando

I- Que con declaración aduanera **N° xxx de fecha de aceptación** 0**6 de setiembre de 2001** de la Aduana Central presentada a despacho por la entonces Agencia de Aduanas xxx **S.A.,** hoy xxx**) S.A.** en representación de la empresa xxxx **S.A.** se ampara la importación a consumo de 16 vehículos del inciso arancelario 8703.23.90.31, marca Toyota, estilo RAV FOUR. (Ver Declaración aduanera y documentación adjunta al expediente)

II- La Aduana Central procedió a modificar la obligación tributaria aduanera en el control a posteriori, a través de la resolución **RES AC-UL-839-2005 de 09 de agosto de 2005**, acto final del procedimiento, por considerar incorrecta la aplicación de las exoneraciones autorizadas mediante las Notas N° 093, 904, 906, 907, 908, 909, 920, 921, 922, 923, 924, 925, 926, 927, 928 y 929, todas de fecha 30 de agosto de 2001 determinando que el Impuesto General sobre las Ventas fue incorrectamente declarado por el recurrente y consecuentemente estableció un adeudo tributario a favor del Fisco por un monto de **¢2.097.201.83**. (Folios 80 a 100)

III- A través de escrito N° R-6375-05 de fecha de recibido 26 de agosto de 2005, la señora xxx como agente aduanero de la Agencia de Aduanas xxx **S.A.** en representación de la empresa xxxx **S.A.**, presentó recurso de reconsideración y apelación en subsidio contra el citado ajuste, en el que solicita:

- *Se declare con lugar el incidente de nulidad.*
- *Se acepte en todos sus extremos el recurso de reconsideración, se deje sin efecto la reliquidación pretendida por la Administración, se archive el expediente de marras o si se rechazare, sea elevado el recurso de apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional. (Folios 102 a 110)*

IV- La Aduana Central con Resolución **AC-DN-979-2006 de 05 de julio de 2006** rechaza el incidente de nulidad y el recurso de reconsideración interpuesto. Asimismo emplaza a la parte para que amplíe y reitere argumentos en un plazo de 10 días hábiles ante el Tribunal Aduanero Nacional. (Folios 111 a 123)

V- El interesado se apersona con escrito N° R-6861-06 de fecha de recibido 30 de agosto de 2006, reiterando sus pretensiones y argumentos, aduciendo en síntesis lo siguiente:

➢ ***Nulidad de lo actuado por violación a la jerarquía de las fuentes y violación al principio de reserva de ley****, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 121 de la Constitución Política, 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante CNPT a través de los cuales hay una primacía de la Constitución Política, los Tratados Internacionales y las leyes sobre las otras disposiciones normativas, tales como las circulares y oficios, los cuales no pueden ir en contra de lo dispuesto por la norma*

superior, como sucede en el caso concreto, máxime que en el numeral 5 del CNPT en forma clara se establece que es materia privativa de la ley las bases de cálculo de los tributos.

- ***Nulidad por violación al principio de legalidad***

Considera que la Administración Aduanera comete un error a la hora de efectuar el cálculo correspondiente al Impuesto General sobre las Ventas, con fundamento en la interpretación al artículo 17 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria N° 8114, publicada en el alcance número 53 a la Gaceta N° 131 del 09 de julio de 2001 y en la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, pues si bien no contempla la manera de cálculo del Impuesto General sobre las Ventas, pese a eso la Aduana parte del supuesto que a la hora de contabilizar los impuestos debe hacerse en forma individual y no global como se declaró inicialmente, es decir, que debe tomarse como base de cálculo el monto total de los impuestos sin el goce del beneficio. Sin embargo, aduce el recurrente, no comparte este criterio con base en lo establecido en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, en la cual se estipula de manera específica la metodología para aplicar la base imponible, y en aplicación al Principio General del Derecho referente a que la ley especial prevalece sobre la ley general.

- ***Prescripción de impuestos internos***

El Impuesto General sobre las Ventas, es un impuesto distinto a los impuestos arancelarios o de exportación, y de ahí que la Aduana Central carece de competencia para fiscalizar el cobro de ese impuesto, debiéndose tomar en cuenta que el numeral 51 del CNPT establece que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años, rigiendo igual término para existir el pago de sus tributos e intereses.

Por su parte el Código Civil, en los artículos 865, 866 y 867 establecen que por la prescripción negativa se pierde un derecho. Basta para ello el transcurso del tiempo. Según el artículo 62 de la Ley General de Aduanas, la facultad de la autoridad aduanera para exigir el pago de tributos dejados de percibir prescribe en cuatro años. Además, señala que el artículo 57 de la citada ley, dispone que la base imponible de la obligación

tributaria aduanera de los derechos arancelarios a la importación está constituida por el valor aduanero de las mercancías, y, en los demás tributos de importación y exportación, por que establece su respectiva ley de creación. De forma tal que en criterio del recurrente, al no contener las normas específicas de creación que regulan los tributos, disposiciones particulares sobre el instituto de la prescripción, es que se debe recurrir a lo dispuesto por los artículos 51 y siguientes del CNPT, por ser la Ley que regula la materia tributaria.

*En este punto, finalmente concluye el gestionante, indicando que sin lugar a dudas la Aduana es el órgano encargado de cobrar y determinar los tributos de las importaciones de las mercancías, pero ella no está posibilitada a establecer su modo de cobro, ya que el mismo es creado y ordenado por una ley específica y la misma debe ser acatada como Administración Tributaria que es la Aduana. Lo anterior con fundamento a lo que establece el citado artículo 51 del CNPT, con relación a todas las obligaciones tributarias relativas al Impuesto de Ventas, Ley N° 6946, de la declaración aduanera **N° 0000 de fecha 00000**, en la resolución impugnada, cuyo cobro ahora se pretende, se encuentran prescritas, y en consecuencia no podría, validamente, la Administración Aduanera, proceder con el cobro supra señalado.*

- ***Sobre la correcta base de cálculo***

De conformidad con lo establecido en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, la metodología para realizar la base de cálculo está ordenada en su artículo 13, de manera tal que ese tributo, de conformidad con la norma señalada, determina que el valor para el cálculo incluye los tributos y demás conceptos "efectivamente pagados", hecho que no ha sido considerado por la Aduana en el presente caso, pues en forma infundada pretende realizar el cálculo sobre los impuestos no efectivamente pagados sino sobre los impuestos sin aplicar la exoneración de los impuestos de la declaración de marras.

Aduce, que por otra parte, el artículo 19 del Reglamento a la Ley de Impuesto General sobre las Ventas establece que la base imponible en las importaciones o internaciones se determina adicionando al valor aduanero, Aduana de Costa Rica, calculado según las disposiciones legales vigentes en materia aduanera, lo efectivamente pagado por el

importador por concepto de Derechos de Importación, Impuesto Selectivo de Consumo, y cualquier otro tributo o recargo que se aplique a la importación o internación, manifestando a su vez, que en cumplimiento de la anterior disposición, la única ley vigente que establece la metodología para realizar el cálculo de la base imponible del impuesto de ventas, es la Ley del Impuesto General sobre las Ventas.

En consecuencia, alega el recurrente, la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria es de carácter general, mientras que la Ley del Impuesto General sobre las Ventas es especial, razón por la cual, la primera a pesar de que es posterior no deroga a la segunda, en virtud de que el carácter especial prevalece sobre el efecto de una norma general posterior.

Argumenta, que en razón de lo expuesto, la reliquidación pretendida por la Administración Aduanera no procede y por el contrario lo que se aplica es el Artículo 13 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, debiéndose tomar en cuenta para la correcta base de cálculo lo efectivamente pagado.

En conclusión establece que se observa claramente que el pago de impuestos sobre la declaración aduanera de marras es correcto ya que se apega estrictamente a lo citado en la Nota de Exoneración, a la Ley General sobre las Ventas, a la consulta emanada del Departamento de Verificación de la División de Normas y Procedimientos de la Dirección General de Aduanas, dejando en entredicho y en duda lo que supuestamente la Aduana Central pretende cobrar mediante el procedimiento ordinario de cobro aquí recurrido.

Establece como petitoria que se declare con lugar el incidente de nulidad, o en su defecto se declare con lugar la excepción de prescripción, o de lo contrario se acepten en todos sus extremos el recurso de y se archive el expediente de marras. (Folio 126 a 134)

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

Redacta la Licenciada Alejandra Céspedes Zamora; y,

CONSIDERANDO

I. Objeto de la litis. El presente asunto versa sobre la modificación de la obligación tributaria aduanera realizada en el control a posteriori, a la mercancía amparada en la declaración aduanera **N° xxx de fecha de aceptación 0000000** de la Aduana Central por la entonces Agencia de Aduanas xxx **S.A.,** hoy **xxx S.A**. en representación de la empresa xxx **S.A.** se ampara la importación a consumo de 16 vehículos del inciso arancelario 8703.23.90.31, marca Toyota, estilo RAV FOUR, al considerar el A Quo incorrecta la aplicación de las exoneraciones autorizadas mediante las Notas N° 093, 904, 906, 907, 908, 909, 920, 921, 922, 923, 924, 925, 926, 927, 928 y 929, todas de fecha 30 de agosto de 2001 determinando que el Impuesto General sobre las Ventas fue incorrectamente declarado por el recurrente y consecuentemente estableció un adeudo tributario a favor del Fisco por un monto de **₡2.097.201.83**.

II- Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal:

Previo a cualquier otra consideración, se avoca este Órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme la nueva normativa aduanera, que rige a partir del 5 de marzo de 2004. En tal sentido dispone el artículo 198 de la Ley General de Aduanas que contra el acto final dictado por la aduana competente, caben los recursos de reconsideración y apelación para

ante el Tribunal Aduanero Nacional, siendo potestativo usar ambos recursos ordinarios o solo 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 se nota que el recurso fue establecido por la señora xxx actuando como agente aduanero de la anteriormente denominada **Agencia Aduanal xxx S.A**. y en representación de la empresa **xxxx S.A.** según constancia visible a **folio 125**, siendo una de las personas legitimadas para recurrir, cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Además siendo en el caso la resolución **RES AC-DN-839-2005 del 09 de agosto de 2005 de la Aduana Central**, el acto que se impugna, la cual fue notificada el día **23 de agosto de 2005**, presentándose tanto el recurso de reconsideración como el de apelación el **26 de agosto de 2005**, según corre a **folio 102** del expediente administrativo, se colige sin lugar a dudas que se cumple con el requisito de temporalidad al haberse interpuesto el recurso dentro del plazo de los tres días que establece la ley. Por lo anterior estima el Tribunal que el recurso debe ser admitido.

III- Sobre la excepción de prescripción.

El recurrente opone entre sus argumentaciones y alegatos la excepción de prescripción para la revisión y ajuste de la obligación tributaria aduanera realizada a la mercancía amparada en la declaración aduanera **N° xxx de fecha de aceptación 000000000** en virtud de que el Impuesto General sobre las Ventas es un impuesto interno cuya norma aplicable lo es el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual ordena que la acción de

la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años, rigiendo igual para exigir el pago de sus tributos e intereses.

En relación con las excepciones, la doctrina ha establecido que el demandado frente al derecho de acción del actor, una vez entablada la relación jurídico procesal, le corresponde un derecho de pretensión contradictoria, cual es la de exigir del órgano jurisdiccional una declaración positiva o negativa de la pretensión que solicita el actor en su demanda y que precisamente este derecho de pretender que pertenece al demandado, se manifiesta dentro del proceso como una serie de facultades de oposición a su favor dentro de las cuales están las excepciones.

Por su parte **la excepción** ha sido definida como:

> *"...el medio que brinda la ley al demandado, para combatir las diferencias de los presupuestos procesales o formales y de los presupuestos de fondo de un litigio. Podemos también afirmar que habrá excepciones en la medida en que haya deficiencia de tales presupuestos." (Baudrit Solera, Fernando. "Las excepciones en el Derecho Procesal Civil" Revista del Colegio de Abogados #139).*

El derecho de excepción es entonces un poder facultativo que le otorga la ley al demandado, una vez establecida la relación jurídico procesal, de hacer llegar al proceso ciertos hechos, de derecho sustancial o procesal, que una vez acogidos por el órgano competente, ante el cual se han hecho valer, produce la desestimación de la pretensión invocada o la interrupción total o parcial del proceso.

Dentro de las excepciones encontramos la prescripción, la cual tiene prioridad al resolver en relación con los otros alegatos del afectado, debiendo indicarse que no lleva razón la parte sobre el punto, toda vez que erróneamente pretende aplicar un cuerpo de normas improcedente.

Al efecto estima este Tribunal que deben tomarse en cuenta los argumentos entablados por el recurrente sobre este punto, quien considera que el Impuesto General sobre las Ventas, es un impuesto distinto a los impuestos arancelarios o de exportación, y de ahí que la Aduana Central carece de competencia para fiscalizar el cobro de ese impuesto, puesto que el numeral 51 del CNPT establece que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años, rigiendo igual término para exigir el pago de sus tributos e intereses.

Asimismo agrega que, si bien el artículo 62 de la Ley General de Aduanas, establece la facultad de la autoridad aduanera para exigir el pago de tributos dejados de percibir prescribe en cuatro años y el artículo 57 de la citada ley, dispone que la base imponible de la obligación tributaria aduanera de los derechos arancelarios a la importación está constituida por el valor en aduanas de las mercancías, y, en los demás tributos de importación y exportación, por lo que establece su respectiva ley de creación, señalando que lo anterior conlleva a determinar que al no contener las normas específicas de creación que regulan los tributos, disposiciones particulares sobre el instituto de la prescripción, es que se debe recurrir a lo dispuesto por los artículos 51 y siguientes del CNPT, por ser la Ley específica que regula la materia tributaria.

En este punto, finalmente concluye el gestionante, indicando que a pesar de que la Aduana es el órgano encargado de cobrar y determinar los tributos de las importaciones de las mercancías, ella no está posibilitada a establecer su modo de cobro ya que el mismo es creado y ordenado por una ley específica y la misma debe ser acatada como Administración Tributaria (que es la Aduana) y de forma tal que el cobro que se recurre se encuentra prescrito, y en consecuencia no podría, validamente, la Administración Aduanera, proceder con el mismo.

Tal razonamiento a criterio del Colegiado es erróneo, siendo claro en la especie que la normativa aplicable es la Ley General de Aduanas, ley especial que se aplica al caso concreto, la cual regula la entrada y salida de mercancías del territorio nacional que cumplen con todos los requisitos arancelarios y no arancelarios, cuerpo de leyes que contiene una disposición específica que regula 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 cual en lo que interesa a la letra prescribe:

"ARTÍCULO 62.-Prescripción

Prescribe en cuatro años la facultad de la autoridad aduanera para exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza. Prescribe en el mismo plazo la acción del sujeto pasivo para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y recargos de cualquier naturaleza o solicitar el crédito respectivo, a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó el pago…" (El subrayado no es del original)

La norma transcrita es clara al regular el instituto de la prescripción, y sin lugar a dudas el plazo con que cuenta la autoridad aduanera para revisar y modificar la determinación tributaria especifica y con ello exigir el pago de los tributos que se

hubieran dejado de percibir por las diferencias encontradas y demostradas a lo largo del procedimiento ordinario, es de 4 años.

Lo anterior en virtud de 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.

De forma tal que en cuanto a la definición de la obligación tributaria aduanera el artículo 53 de ese cuerpo normativo indica en lo conducente:

"…La obligación tributaria aduanera es el vínculo jurídico que surge entre el Estado y el sujeto pasivo por la realización del hecho generador previsto en la ley y está constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías. Salvo si se dispone lo contrario, se entenderá que las disposiciones de esta Ley respecto al cumplimiento de la obligación tributaria aduanera, será aplicable a sus intereses, multas y recargos de cualquier naturaleza… " *(E*l resaltado no es del texto)

Por su parte el numeral 55 de la LGA en forma clara establece un hecho generador único, entendido como el presupuesto estipulado en la ley para establecer el tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación, para

tales tributos sin excepción, y en lo que respecta al régimen de importación definitiva que es el que interesa en la especie, se constituyó con la aceptación el 00000 de la declaración aduanera **N° xxx.**

En consecuencia la obligación tributaria en ocasión de una importación o una exportación ha de entenderse como una obligación única, aunque este estructurada por una serie de tributos, sean estos de carácter aduanero o internos derivados de la voluntad soberana del Estado.

Finalmente note el interesado que tanto la Ley General de Aduanas regula bajo el instituto de la prescripción 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[1] 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, en virtud de que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) que indica el usuario y específicamente el artículo 51, no aplica por existir norma expresa en la LGA que regula el tema, lo que implica que al existir normativa especial y expresa en la LGA al respecto sin

[1] El Artículo 59 de la LGA en lo que interesa a la letra prescribe: *"En ejercicio de los controles inmediatos, a posteriori o permanentes, la autoridad aduanera podrá revisar la determinación de la obligación tributaria aduanera bajo criterios de selectividad, aletoriedad o ambos. La determinación podrá ser modificada, en el plazo establecido en el artículo 62 de esta ley…"*

duda alguna por el principio de especialidad de las normas, priva sobre las disposiciones del CNPT.

Efectivamente, según ya se indicó el artículo 62 de la LGA establece un plazo de 4 años para que la autoridad aduanera pueda exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza. En el caso concreto, el pago de los impuestos se realizó el 06-09-01, por lo que el plazo para emitir un alcance a los mismos vence el 06 de setiembre de 2005, siendo que las acciones de la Aduana, tanto el acto de apertura como el acto final del procedimiento ordinario se dan dentro de dicho plazo, por lo que en tal sentido se encuentra ajustado a derecho lo actuado por la Aduana Central y no procede la prescripción alegada.

IV- SOBRE LAS NULIDADES

Correspondería en principio de seguido entrar al conocimiento de las nulidades alegadas, revisando la actuación administrativa, con el objeto de determinar si los actos de la Autoridad Aduanera, representada en el presente asunto por la Aduana Central, se han emitido en forma válida y eficaz.

No obstante visto que los dos aspectos esenciales que la parte ha considerado como violatorios del ordenamiento jurídico aduanero, a saber: a) la nulidad de lo actuado por la Aduana Central por violación a la jerarquía de las fuentes y al principio de reserva de ley (de conformidad con lo dispuesto por los artículos 121 de la Constitución Política, 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al considerar que disposiciones normativas de menor rango, tales como las circulares y oficios, los no pueden ir en contra de los dispuesto por la norma

superior, esto es, la Ley y la Constitución Política, y b) nulidad por violación al principio de legalidad, al considerar que la Administración Aduanera comete un error a la hora de efectuar el cálculo correspondiente al Impuesto General sobre las Ventas, con fundamento en lo establecido en la Ley que lo regula, norma que estipula de manera específica la metodología para aplicar la base imponible, en aplicación al principio de que la ley especial prevalece sobre la ley general y siendo que argumentos recaen sobre el objeto mismo de la discrepancia a saber el cómo debe de entenderse la aplicación del 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 concreta a definir cuál 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.

Para tales efectos en primer término es criterio de este Colegio, que con el objeto de tener una comprensión integral de lo actuado en el presente asunto, debe quedar clara la potestad que tiene, la Aduana Central, a efecto de realizar la modificación de la obligación tributaria aduanera, siendo evidente que lo primero que corresponde hacer, de previo a iniciar cualquier procedimiento ordinario para ajustar tal obligación, es precisamente revisar que todos los elementos del acto estén conformes al ordenamiento jurídico a efecto de evitar nulidades del mismo, máxime que el interesado alega como vicio la incompetencia de la Aduana Central para la respectiva modificación y ajuste de la obligación tributaria aduanera.

En el caso bajo análisis, como ya se indicó la Aduana Central al ser una autoridad aduanera[2], en su condición de sujeto o autor del acto, lo dictó conforme a derecho, siendo en efecto el órgano competente, por disposición de la normativa aduanera, que le concede las potestades pertinentes para efectuar el ajuste objeto de examen, según lo señalado por los artículos 7 y 9 del CAUCA III, 22, 23, 24 incisos a) y b), 59, 62 y 102 de la Ley General de Aduanas.

Es así como de conformidad con las disposiciones comunitarias y nacionales vigentes, no existe duda de que corresponde al Servicio Nacional de Aduanas, en forma exclusiva, el ejercicio de la potestad aduanera, entendida como *"...el conjunto de derechos, facultades y competencias que este Código, su Reglamento le conceden al Servicio Aduanero y que se ejercitan a través de* (artículo 7 del CAUCA III).

Además, 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,[3] ejerció sus facultades consignadas en el artículo 24 de la LGA de:

[2] El numeral 266 de la Ley General de Aduanas, define la Autoridad Aduanera como: "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".

[3] Asimismo la LGA establece el concepto de Aduana en lo que interesa los siguientes términos: "La aduana es la unidad técnico-administrativa encargada de las gestiones aduaneras y del control de las entradas, la permanencia y la salidas de las mercancías objeto del comercio internacional, así como

"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 conteste en otorgar 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, debiendo tener claro en el presente asunto, que tal y como se indicó en su oportunidad, la obligación tributaria aduanera si bien está constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías es una sola, no se puede fraccionar, y para ajustar la base imponible de cualquiera de los tributos, debe hacerlo dentro del plazo de 4 años, que es el único plazo establecido por la LGA, ley especial, a pesar de que esté estructurada por una serie de tributos, sean estos de carácter aduanero o internos. Ello independientemente de que para calcular cada impuesto se tomen valores o bases imponibles diferentes, que es otro tema, según se verá más

---

de la coordinación de la actividad aduanera con las otras autoridades gubernamentales ligadas al ámbito de su competencia territorial o funcional...."

adelante para el caso del Impuesto General de las Ventas, cuya correcta determinación de su base de cálculo es lo que se discute en la presente litis.

De forma tal que la Aduana Central tiene la competencia otorgada por ley para realizar los ajustes a la obligación tributaria aduanera, modificando en el control a posteriori los errores que en su criterio hubiesen existido a la hora de establecer la base de cálculo al aplicar las notas de exoneración a la mercancía amparada a la Declaración Aduanera **N° xxx del 00000000** en el presente asunto determinando que el Impuesto General sobre las Ventas fue incorrectamente declarado por el recurrente lo que generó un adeudo tributario a favor del Fisco por un monto de **¢2.097.201.83**.

Para una mejor comprensión de la forma en que se determinó el ajuste en la base de cálculo, estima este Tribunal que deben tenerse claros los siguientes hechos y consideraciones legales:

- El proceso de nacionalización fue realizado al amparo de las notas de exoneración números 093, 904, 906, 907, 908, 909, 920, 921, 922, 923, 924, 925, 926, 927, 928 y 929, todas de fecha 30 de agosto de 2001 aplicadas a la declaración aduanera **N° 000000**, de repetida cita.

- La Aduana Central contabilizó la declaración aduanera de la siguiente forma:

IMPUESTO	MONTO DECLARADO	MONTO EXONERADO	LIQUIDACIÓN DE LA ADUANA
Selectivo	24.849.751.68	12.427.008.48	12.422.743.20

Ley 6946	828.305.44	414.233.60	414.071.84
Caldera	292.16	146.08	146.08
Ventas	25.404.606.24	9.861.384.64	15.543.221.60
TOTAL	51.082.955.52	22.702.772.80	28.380.182.72

- En relación a las exoneraciones correspondientes a ese despacho, al dorso de las notas de exoneración supra citadas, adjuntas a la declaración aduanera de marras, se indica textualmente: "*Se concede exoneración del cincuenta por ciento (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****"* (El resaltado y el subrayado no son del original)

- La Ley N° 6990 del 15 de julio de 1995, es la norma aplicada en el caso concreto, la cual exonera a las empresas Renta Car el 50% de los impuestos a pagar a nivel de aduanas, exceptuando el Impuesto de Ventas, disposición que en su artículo 7, inciso d) estipula: *"….d) Arrendamiento de vehículos a turistas extranjeros y nacionales. Exonérase el cincuenta por ciento (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 sobre el cual debe liquidarse su totalidad",* siendo claro que en el presente asunto los impuestos vigentes son: Selectivo de Consumo: 30%, Ley 6946 1%, Impuesto General sobre las Ventas 13% incrementado con un 25% de ganancia estimada.

En virtud de lo anterior, la Aduana Central, en el momento de aplicar la literalidad del texto, tanto de la Ley N° 6990, como en consecuencia de las respectivas

notas de exoneración que se emitieron para su aplicación, interpretó que lo anterior quiere decir que debe cobrarse el 50% de los siguientes impuestos: Selectivo de Consumo y Ley N° 6946, pero que por el contrario debe cobrarse el 100 % del Impuesto General sobre las Ventas, tomando como base de cálculo de la obligación tributaria aduanera, la importación sin goce de beneficio, es decir, que se deben calcular los impuestos de una importación ordinaria, sin exención y se le aplica al monto de cada impuesto el porcentaje de exoneración concedida, fundamentándose en el oficio DNP-DV-105-2005 de 27 de abril de 2005 y en la Ley de Simplificación Tributaria N° 8114 publicada en el alcance N° 53 a La Gaceta N° 131 del 09 de julio de 2001, artículo 17, el cual establece: "*Derogánse todas las exenciones del pago del impuesto sobre las ventas*"

De ahí que la Administración indica que aplicar el criterio del recurrente, en el sentido de que al liquidar el Impuesto General sobre las Ventas, lo que priva es "lo efectivamente pagado" una vez aplicada la nota de exoneración y sobre esto es que se debe calcular la base imponible, es decir, el valor CIF más el monto de los tributos a la importación, para el caso Selectivo de Consumo y Ley 6946, menos el monto de lo exonerado, ((Valor en Aduanas x Tipo de Cambio) + Selectivo de Consumo + Ley N° 6946 – exoneración) x 13% Impuesto General sobre las Ventas, operación que refleja la aplicación de la o las notas de exoneración previo al cálculo del Impuesto General Sobre Las Ventas, tal proceder en consideración de la Aduana Central es incorrecto por ser contrapuesto a la literalidad del texto de las notas de exoneración y que ello implica una exención no autorizada por ley y estima que tal base ha de corresponder al valor en aduanas 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.

De ahí que considera este Tribunal revierte especial importancia el definir la correcta base de cálculo de la determinación de la obligación tributaria aduanera en lo concerniente al Impuesto General sobre las Ventas.

En razón de lo anterior, debe aclararse, que la base de cálculo de los impuestos nacionales, se regula en las disposiciones de cada tributo, según claramente establece el artículo 57 de la LGA al disponer:

"La base imponible de la obligación tributaria aduanera de los derechos arancelarios a la importación está constituida por el valor en aduanas de las mercancías, según lo definen el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, esta Ley y la demás normativa nacional e internacional aplicable.
La base imponible de la obligación tributaria aduanera de los demás tributos de importación o exportación, será definida ***por la respectiva ley de creación de cada tributo****."* (El subrayado no es del original)

Por tanto interesa en la especie lo definido en la Ley N° 6826 que regula el Impuesto General sobre las Ventas, en concreto, su numeral 13 el cual señala 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."* (El resaltado y subrayado no es del original)

(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 bien lo señala el recurrente, a lo pagado una vez aplicada la o las notas de exoneración pertinentes.

Al contrario de la deducción efectuada por la Administración Aduanera a la citada disposición, 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.

En efecto la nota de exoneración tiene su fundamento y está sometida a la Ley N° 6990, precisamente en estricta aplicación del Principio de Legalidad Administrativa, consagrado en los artículos 11 Constitucional y 11 de la Ley General de la Administración Pública[4], y en cumplimiento a lo preceptuado por el

[4] El Artículo 11 inciso 1. de la Ley General de la Administración Pública en lo que interesa prescribe: "La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes.

numeral 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual como correctamente lo argumenta el recurrente, establece que las bases de cálculo son materia privativa de la ley de los tributos 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 General sobre las 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 este Colegio para el caso concreto, que la correcta base de cálculo es la señalada por el recurrente, y que corresponde al valor CIF más 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:

((Valor en Aduanas x TC) + SC + Ley N° 6946 – exoneración) x 13% IGV, de forma tal que al concederse el 50% de exoneración de todos los tributos, a excepción del Impuesto sobre las Ventas, este impuesto recaerá únicamente sobre el monto total que corresponda de la sumatoria de varios montos, esto es, el Valor en Aduana de la mercancía, más la suma del monto en colones equivalente al 50% de lo no exonerado por concepto de tributos nacionales, sumatoria a la cual se le debe calcular el 13% del impuesto sobre las ventas,

para concluir en el monto que por concepto de este tributo procede pagar por parte del recurrente ante la Aduana Central.

Por otro lado hace ver este Tribunal que las distintas afectaciones sufridas por el numeral 7 d) de la Ley N° 6990 de 15/07/85 por leyes posteriores como la N° 7293 y N° 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 cálculo 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 de exoneración pertinentes.

POR TANTO

Con base en las facultades otorgadas por el artículo 91 del CAUCA artículos 203, 204, 205 y 254 de la Ley General de Aduanas por unanimidad este Tribunal resuelve declarar con lugar el recurso de apelación y revoca la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente a la oficina de origen.

Notifíquese ……

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Alejandra Céspedes Zamora **Elizabeth Barrantes Coto**

Shirley Contreras Briceño **Dick Rafael Reyes Vargas**

Xinia Villalobos Orozco **Franklin Velásquez Díaz**