MH-DGA-RES-1436-2024

DIRECCION GENERAL DE ADUANAS. SAN JOSÉ, A LAS ONCE HORAS DEL DÍA NUEVE DE SETIEMBRE DEL DOS MIL VEINTICUATRO.

Esta Dirección General conoce el **Recurso de Reconsideración** en el procedimiento ordinario seguido contra el importador **CORPORACIÓN AUTOMOTORA M Y R INDEPENDIENTE S.A.**, cédula jurídica número 3-101-52417728 en su condición de obligado principal y contra el auxiliar de la función pública aduanera **Agente de Aduanas Independiente Jairo Ricardo Hall Martínez**, cédula de identidad número 1-1184-0561 en su condición de responsable solidario y representante legal del importador.

RESULTANDO

I. Mediante resolución número **RES-DF-017-2021** de fecha 27 de enero del 2021, la Dirección General de Aduanas (en adelante DGA) dicta acto final del procedimiento ordinario tendiente a determinar la correcta clase tributaria, el correcto valor, la correcta clasificación arancelaria, y la consecuente diferencia de tributos dejados de percibir por el Estado en la importación 21 vehículos Marca Hyundai, contenidos en diferentes líneas de los Documentos Únicos Aduaneros declarados en dos clases tributarias y una posición arancelaria, a nombre de la empresa importadora **CORPORACIÓN AUTOMOTORA M Y R INDEPENDIENTE S.A.**, cédula jurídica número 3-101-52417728, por intermedio del auxiliar de la función pública Agente de Aduanas Independiente **Jairo Ricardo Hall Martínez**, cédula de identidad número 1-1184-0561, según se detalla en el siguiente cuadro. La resolución fue debidamente notificada a las partes (ver folios 166-135).

Numero	DUA	Línea	Fecha Aceptación	Descripción	Valor de aduana declaradas	Número de identificación del vehículo (VIN)	Clase tributaria declarada	Clasificación Arancelaria
1	002-2013-22779	1	10/04/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 1999	1253,90	KMHCG41BPXU043069	1707806	8703226933
2	002 2013 22779	2	10/04/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 1999	1253,90	KMHCG41GPXU022119	1707806	8703226933
3	002 2013 22779	3	10/04/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 1999	1253,90	KMHCG41BPXU022258	1707806	8703226933
4	002 2013 22779	4	10/04/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 1999	1253,9	KMHVF21NPXU566675	1707806	8703226933

5	002 2013 22779	5	10/04/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 1999	1253,9	KMHCG41BPXU025588	1707806	8703226933
6	002 2013 22779	6	10/04/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT EURO AÑO 1999	1583,4	KMHVA21NPXU406678	2315747	8703226933
7	002 2013 31729	1	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2000	1386,56	KMHCG41BPYU112445	1707806	8703226933
8	002 2013 31729	2	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2000	1386,56	KMHCG41BPYU074734	1707806	8703226933
9	002 2013 31729	3	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2000	1386,56	KMHCG41BPYU074363	1707806	8703226933
10	002 2013 31729	4	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2000	1386,56	KMHCG41BPYU166235	1707806	8703226933
11	002 2013 31729	5	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2001	1541,63	KMHCG41FP1U209008	1707806	8703226933
12	002 2013 31729	6	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2002	1724,08	KMHCG41BP2U343943	1707806	8703226933
13	002 2013 31730	1	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2001	1541,63	KMHCG41GP1U289468	1707806	8703226933
14	002 2013 31730	2	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2001	1541,63	KMHCG41FP1U238587	1707806	8703226933

	DUA	Línea	Fecha Aceptación	Descripción	Valor de aduana declaradas	Número de identificación del vehículo (VIN)	Clase tributaria declarada	Clasificación Arancelaria
15	002 2013 31730	3	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2001	1541,63	KMHCG41GP1U264132	1707806	8703226933
16	002 2013 31730	4	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2002	1724,08	KMHCG41FP2U332783	1707806	8703226933
17	002 2013 31730	5	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2002	1724,08	KMHCG41FP2U373163	1707806	8703226933
18	002 2013 31731	2	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2001	1541,63	KMHCG41FP1U311659	1707806	8703226933
19	002 2013 31731	3	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2001	1541,63	KMHCG41GP1U233933	1707806	8703226933
20	002 2013 31731	4	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2002	1724,08	KMHCG41FP2U378874	1707806	8703226933
21	002 2013 31736	1	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2000	1386,56	KMHCG41GPYU160793	1707806	8703226933

II. Que mediante escrito recibido en la Dirección General de Aduanas el día 23 de febrero del 2021, el señor **Ricardo Solano Sánchez,** en su condición de presidente con facultades de apoderado generalísimo sin límite de suma de la empresa importadora **CORPORACIÓN AUTOMOTORA M Y R INDEPENDIENTE S.A.,** interpone los recursos de reconsideración y apelación (ver folios 178-206).

III. Se han respetado los plazos y procedimientos de ley.

CONSIDERANDO

I. **De la competencia para conocer del recurso:** De conformidad con los artículos 11, 12, 22, 23, 24, 62, 192, 196, 204, 231, 232, 234 y siguientes y concordantes de la Ley General de Aduanas y 248 y 525 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, la Dirección General de Aduanas es la competente para conocer el presente Recurso de Reconsideración presentado por la parte recurrente.

II. **Objeto de la litis:** Determinar la correcta clase tributaria, el correcto valor, la correcta clasificación arancelaria y la consecuente diferencia de tributos dejados de percibir por el Estado en la importación 21 vehículos Marca Hyundai, contenidos en diferentes líneas de los Documentos Únicos Aduaneros declarados en dos clases tributarias y una posición arancelaria, a nombre de la empresa importadora **CORPORACIÓN AUTOMOTORA M Y R INDEPENDIENTE S.A.**, por intermedio del auxiliar de la función pública Agente de Aduanas Independiente **Jairo Ricardo Hall Martínez**, según se detalla en el siguiente cuadro:

Numero	DUA	Línea	Fecha Aceptación	Descripción	Valor de aduana declaradas	Número de identificación del vehículo (VIN)	Clase tributaria declarada	Clasificación Arancelaria
1	002-2013-22779	1	10/04/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 1999	1253,90	KMHCG41BPXU043069	1707806	8703226933
2	002 2013 22779	2	10/04/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 1999	1253,90	KMHCG41GPXU022119	1707806	8703226933
3	002 2013 22779	3	10/04/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 1999	1253,90	KMHCG41BPXU022258	1707806	8703226933
4	002 2013 22779	4	10/04/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 1999	1253,9	KMHVF21NPXU566675	1707806	8703226933
5	002 2013 22779	5	10/04/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 1999	1253,9	KMHCG41BPXU025588	1707806	8703226933
6	002 2013 22779	6	10/04/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT EURO AÑO 1999	1583,4	KMHVA21NPXU406678	2315747	8703226933
7	002 2013 31729	1	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2000	1386,56	KMHCG41BPYU112445	1707806	8703226933
8	002 2013 31729	2	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI	1386,56	KMHCG41BPYU074734	1707806	8703226933

				ESTILO ACCENT AÑO 2000				
9	002 2013 31729	3	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2000	1386,56	KMHCG41BPYU074363	1707806	8703226933
10	002 2013 31729	4	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2000	1386,56	KMHCG41BPYU166235	1707806	8703226933
11	002 2013 31729	5	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2001	1541,63	KMHCG41FP1U209008	1707806	8703226933
12	002 2013 31729	6	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2002	1724,08	KMHCG41BP2U343943	1707806	8703226933
13	002 2013 31730	1	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2001	1541,63	KMHCG41GP1U289468	1707806	8703226933
14	002 2013 31730	2	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2001	1541,63	KMHCG41FP1U238587	1707806	8703226933

	DUA	Línea	Fecha Aceptación	Descripción	Valor de aduana declaradas	Número de identificación del vehículo (VIN)	Clase tributaria declarada	Clasificación Arancelaria
15	002 2013 31730	3	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2001	1541,63	KMHCG41GP1U264132	1707806	8703226933
16	002 2013 31730	4	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2002	1724,08	KMHCG41FP2U332783	1707806	8703226933
17	002 2013 31730	5	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2002	1724,08	KMHCG41FP2U373163	1707806	8703226933
18	002 2013 31731	2	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2001	1541,63	KMHCG41FP1U311659	1707806	8703226933
19	002 2013 31731	3	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2001	1541,63	KMHCG41GP1U233933	1707806	8703226933
20	002 2013 31731	4	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2002	1724,08	KMHCG41FP2U378874	1707806	8703226933
21	002 2013 31736	1	17/05/2013	VEHICULO USADO MARCA HYUNDAI ESTILO ACCENT AÑO 2000	1386,56	KMHCG41GPYU160793	1707806	8703226933

III. Sobre la admisibilidad del Recurso:

En primer lugar se les recuerda a las partes que a partir del primero de mayo del 2021 entró en vigencia el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (en adelante CAUCA IV) y su Reglamento Decreto Ejecutivo N° 42876-H-COMEX publicado en la Gaceta N°49 del 11 de marzo del año 2021, donde se regula la **nueva fase recursiva en materia aduanera**, de conformidad con los artículos 127 y 128 del CAUCA IV; 623, 624, 625 y 645 del RECAUCA IV, ello, en razón de

que las normas comunitarias señalan que toda persona que se considere agraviada por las resoluciones, actos finales de las autoridades del servicio aduanero que determinen tributos o sanciones, o que causen agravio al destinatario de la resolución o acto relacionado con regímenes, trámites, operaciones y procedimientos regulados en ese Código y su Reglamento, podrán el consignatario o la persona destinataria del acto, interponer la fase recursiva ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, dentro del plazo de diez días siguientes a la notificación de la resolución que impugna. Además, disponen esas normas que las impugnaciones que se presentan antes del primero de mayo del 2021, deben tramitarse conforme el **Transitorio I del CAUCA IV:** que a la letra señala: *"Conclusión de formalidades: los despachos, procedimientos, recursos, plazos y las demás formalidades aduaneras, iniciados antes de la entrada en vigencia de este Código, se concluirán de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de iniciarlos".*

Así las cosas, en el expediente administrativo se acredita que el recurso de reconsideración fue presentado por el señor **Ricardo Solano Sánchez**, en su condición de presidente con facultades de apoderado generalísimo sin límite de suma de la empresa importadora **CORPORACIÓN AUTOMOTORA M Y R INDEPENDIENTE S.A.**, motivo por el cual resulta aplicable la fase recursiva vigente al momento de los hechos, siendo ese el artículo 204 de la Ley General de Aduanas, el cual señala que el acto final dictado por la Dirección General de Aduanas, puede ser impugnado mediante los recursos de reconsideración y apelación en susidio para ante el Tribunal Aduanero Nacional, siendo **potestativo usar ambos recursos ordinarios o solo uno de ellos**, los cuales deben interponerse dentro de los quince días siguientes a la notificación del acto impugnado, condicionando tal admisibilidad a dos requisitos procesales: a) la capacidad procesal y b) la interposición del recurso dentro del tiempo.

Para el caso en cuestión, tenemos que la resolución **RES-DF-017-2021** de fecha 27 de enero del 2021, fue notificada tanto importador como a la agencia de aduanas en su domicilio el día 03 de febrero del 2021, y los recursos fueron interpuestos el día **23 de febrero del 2021**; es decir justo dentro del plazo legalmente establecido.

Asimismo, los recursos fueron presentados por el señor **Ricardo Solano Sánchez**, en su condición de presidente con facultades de apoderado generalísimo sin límite de suma de la empresa importadora **CORPORACIÓN AUTOMOTORA M Y R INDEPENDIENTE S.A.**, de tal forma que el presupuesto de la capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento, también se cumple.

Una vez examinados los requisitos de admisibilidad, se tiene por demostrado que la gestión cumple a cabalidad con los mismos, siendo entonces que, en la especie, se cumplieron los requisitos de admisibilidad. Bajo esta tesitura, esta Dirección admite para su conocimiento el Recurso de Reconsideración y Apelación.

IV. Sobre las excepciones:

- EXCEPCIÓN DE PRESCRIPCIÓN:

6. PRESCRIPCION DE LAS ACTUACIONES

La Ley General de Aduanas establece en el artículo 63 lo siguiente:

"Los plazos de prescripción se interrumpirán:

a) Por la notificación del inicio de las actuaciones de control y fiscalización aduaneras. ***Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses.***

b) Por la notificación del inicio del procedimiento de verificación de origen.

c) Por la notificación del acto final del procedimiento de verificación de origen.

d) Por la notificación del acto inicial del procedimiento tendiente a determinar y exigir el pago de los tributos dejados de percibir.

e) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier naturaleza contra resoluciones de la autoridad aduanera, incluyendo acciones judiciales que tengan por efecto la suspensión del procedimiento administrativo o imposibiliten dictar el acto administrativo final.

f) Por cualquier actuación del deudor conducente al reconocimiento de la obligación tributaria aduanera.

El cómputo de la prescripción, para determinar la obligación tributaria aduanera, se suspende por la interposición de la denuncia por presuntos delitos, hasta que dicho proceso se dé por terminado."(La negrilla es nuestra).

Que los DUAS sobre los cuales la Dirección General de Aduanas pretende este cobro fueron importados durante los meses de abril y mayo de 2013, sobre los cuales se le notifica a mi representada audiencia de Regularización en el noviembre de 2016.

El día 03 de abril de 2017, mi representada fue notificada del inicio de procedimiento ordinario que se lleva en su contra mediante Resolución No. RES-DN-502-2017 de la Dirección General de Aduanas, de las doce horas dos minutos del veinticuatro de marzo de 2017, y que es hasta el día 03 de febrero de 2021, mi representada fue notificada del acto final del procedimiento ordinario que se lleva en su contra de mi representada mediante Resolución No. RES-DF-017-2021 de la Dirección General de Aduanas, de las quince horas con veintiséis minutos del veintisiete de enero de 2021.

Que con base en lo indicado en el inciso a del artículo 63 de la Ley General de Aduanas se entenderá no producida la interrupción de la prescripción en los casos en que una vez iniciada la fiscalización, sus actuaciones se interrumpan por más un plazo superior a los dos meses, lo cual acontece en el caso de marras, por causas únicamente atribuibles a la Dirección General de Aduanas.

Debe tomarse en cuanta entonces que de conformidad con lo establecido en el inciso a del artículo 63 de la Ley General de Aduanas deberá entenderse por no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo

máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses, tal y como sucede en el caso de marras que las actuaciones de control y fiscalización concluyen hasta con la notificación realizada en fecha 03 de marzo de 2021, notificación que viene a plasmar el dictado del acto final del presente proceso ordinario y los actos anteriores deben considerarse como actos no definitivos, sino más bien de trámite.

Por ende las actuaciones de control y fiscalización realizadas de previo al dictado del acto final se encuentran prescritas al no poder considerarse que se dio un acto de interrupción válido de las mismas.

En este sentido el Voto 096-2020[5] del Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, de las 16 horas del 30 de julio de 2020 ha indicando en casos de interrupción de la prescripción para casos tributarios donde la norma de interrupción de la prescripción es copia a la que regula la materia aduanera, lo siguiente:

> *"Con base en este recuento, estimamos que el primer alegato de abandono procedimental que denuncia la accionante, no es atendible. En efecto, el primer espacio respecto del cual se alega la prescripción se produce desde la notificación del ALO (el día 3 de marzo del 2014) hasta la notificación de la resolución TFA-484-2014 citada, producida el 27 de agosto de 2014. No obstante, hay que tener presente que contra aquel ALO, la accionante planteó recurso de apelación el 19 de marzo del 2014, producto del cual, justamente fue anulado aquel acto liquidatorio. Desde esa arista de examen, para los efectos de la prescripción regulada en el artículo 53 inciso a) del CNPT, no es dable el cómputo de la fase de revisión apelativa, en la medida en que se trata del análisis de validez, en sede administrativa, del acto que comunica al sujeto pasivo, la liquidación de oficio realizada por el Fisco. Ello implica que los plazos en que incurra la fase apelativa, no son imputables o atribuibles a la tramitación de las acciones de fiscalización y determinación, con lo cual, el alegato es improcedente. El segundo alegato que sustenta el pedido de prescripción en relación con el canon 53 inciso a) del CNPT, es respecto de la objeción formulada el 2 de noviembre del 2016 en contra del traslado de cargos determinativo Nº. 1-04-051-13-831-041-03 citado (hecho probado 27) y la notificación de la resolución determinativa ATH-SF-IMP-DT-R-017-17 citada, que aconteció el 24 de abril del 2017 (hecho probado 28). Entre ambas referencias procedimentales se observa un plazo aproximado de 5 meses y 22 días naturales. Lo anterior pese a que, como se ha señalado, en tesis de principio, el artículo 163 del RPT fija un plazo de dos meses para la emisión de la resolución final determinativa. De ese recuento, en principio se desprende que*

[5] En igual sentido véase Voto No. 065-2020-del Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI dictad0 a las 14 horas del 28 de mayo del 2020.

la comunicación de la apertura de las actuaciones de fiscalización (ocurrida el primero de octubre del 2013), en su oportunidad, generó un efecto interruptor de la prescripción, de conformidad con el artículo 53 inciso a) del CNPT, a partir de lo cual, el plazo trienal, aplicable al caso, se computaba nuevamente a partir del primero de enero del 2014, ateniendo a las normas aplicables a esa relación, feneciendo el 31 de diciembre del 2016. Luego, como se ha indicado, el ALO notificado el 3 de marzo del 2014 fue anulado por resolución la resolución TFA-484-2014 citada, la cual fue comunicada el 27 de agosto de 2014; por lo que ese ALO no tendría la virtud de interrumpir el plazo prescriptivo. Sin embargo, el 24 de octubre del 2014 (es decir, aún dentro del plazo de prescripción que fenecía el 31 de diciembre del 2016), la AT emitió un acto en el que comunicó la imposibilidad de dictar un nuevo ALO, producto de la acción de inconstitucionalidad tramitada en el expediente 14-11798-0007-CO. Atendiendo a los efectos de la citada acción de inconstitucionalidad, cuyo auto de admisión fue publicado en los Boletines Judiciales números 171 del 5 de septiembre del 2014, 172 del 8 de setiembre de 2014 y 173 del 9 de setiembre de 2014, es evidente que la AT no podía emitir acto final dentro del procedimiento. Lo anterior porque, de conformidad con el artículo 81 de la Ley de Jurisdicción Constitucional, en los procesos o procedimientos en que se discuta la aplicación de la ley, decreto, disposición, acuerdo o resolución, no puede dictarse resolución final, mientras la Sala no haya hecho el pronunciamiento del caso. En virtud de esa disposición legal, se suspende el plazo de prescripción (que vencía 31 de diciembre del 2016) por la interposición de la citada acción de inconstitucionalidad; restando, en ese momento, un total de 3 meses 21 días del plazo original. Ahora bien, en definitiva, en sentencia No. 2016-012496 del 31 de agosto del 2016, la Sala Constitucional declaró con lugar dicha acción, momento a partir del cual, y considerando que el ALO ya había sido anulado, se reactivó el cómputo de prescripción. De esa manera, la notificación del traslado de cargos el 26 de setiembre del 2016, se efectúa dentro del período de prescripción original. Sin embargo, pese a que la accionante impugnó ese acto el 2 de noviembre del 2016, no fue sino hasta el 24 de abril del 2017 que se comunicó a la actora la resolución determinativa. Así visto, ciertamente existe un lapso superior a dos meses entre la presentación de las medidas recursivas en contra del traslado de cargos y la resolución determinativa; por lo que, en orden a lo expuesto ut supra, la comunicación de la apertura de las actuaciones de fiscalización, no puede producir el efecto interruptor que,inicialmente, produjo. Por ende, considerando que el tributo bajo fiscalización corresponde al período fiscal 2011, período en el cual, el plazo prescriptivo aplicable era de tresaños (siendo que la reforma que sostiene el plazo cuatrienal actual fue emitida mediante la Ley No. 9069 del 10 de septiembre del 2012), el cómputo de ese plazo partiría del primero de enero del 2012 y hasta el 31 de diciembre del 2014. Sin embargo, la acción de inconstitucionalidad ya mencionada, fue publicada el 9 de setiembre del 2014 (es decir, restando 3 meses 21 días para el vencimiento del plazo original de prescripción) a partir de la cual se suspende la posibilidad legal de la AT para dictar el ALO y no fue sino hasta el 22 de setiembre del 2016 que se comunicó la anulación de la reforma realizada al artículo 144 del CNPT y el restablecimiento de la versión previa de esa norma. A partir de esa declaratoria, se levanta el impedimento legal que mantenía suspendida aquella prescripción; debiendo, por ende, computarse los 3 meses 21 días que restaban para cumplir con la

Respecto a lo señalado, resulta necesario realizar un análisis del instituto de la prescripción en materia aduanera, sus causas de interrupción y la aplicación de la jurisprudencia y doctrina. Debe tenerse claro que el instituto prescriptivo constituye una manifestación de la relevancia jurídica del transcurso del tiempo; se conforma éste como un hecho jurídico, es decir, un suceso al que el ordenamiento atribuye la virtud de producir por sí o en unión de otros, un efecto jurídico, esto es, la adquisición, pérdida o modificación de un derecho. Por tal razón *"la prescripción ha sido definida por la doctrina como la extinción de un derecho subjetivo por el silencio de la relación jurídica prolongado en el tiempo fijado en la ley, expresión que quiere indicar los distintos tipos de conductas que concurren a la consumación del efecto prescriptivo, de tal manera que dicho efecto no se producirá cuando, antes del transcurso del plazo, el titular ejercita su derecho o el deudor verifica cualquier acto de reconocimiento del mismo."*

Esta extinción de las facultades de exigir a favor del sujeto pasivo de la relación jurídica que libera el vínculo que hasta el momento de verificarse la prescripción pendía sobre él, constituye una facultad que le confiere la ley a determinadas personas, se fundamenta en la seguridad del tráfico jurídico, es decir, debe producir confianza en el orden jurídico, fundada en pautas razonables de previsibilidad, que es presupuesto y función de un Estado de Derecho, supone el conocimiento de las normas vigentes, pero también una cierta estabilidad del ordenamiento.

Es así que, el estudio de la naturaleza jurídica de la prescripción debe partir de una premisa básica: la prescripción es un modo de extinción del derecho por la inacción de su titular durante el tiempo que marca la ley.

Para el caso concreto, resulta importante señalar que en el ordenamiento jurídico tributario aduanero, la prescripción constituye una forma de extinción de la obligación tributaria aduanera, según lo señala expresamente el artículo 60 inciso c) de la LGA, que a su vez se encuentra regulada en el artículo 62 de la LGA que establece:

> *"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.*

Lo pagado para satisfacer una obligación tributaria aduanera prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción o sin él." (El resaltado y el subrayado no es del texto)

Como se observa en aplicación del principio de seguridad jurídica y legalidad, debe la administración aduanera, velar por el cumplimiento del ordenamiento jurídico y en especial la Ley General de Aduanas que establecen los plazos de prescripción de las obligaciones tributarias aduaneras, las causas de interrupción y de suspensión de la prescripción, así como los plazos, recursos y mecanismos de que dispone el administrado, a efecto de garantizar el debido proceso, conforme la normativa vigente en el momento del hecho generador de la obligación tributaria.

La Ley General de Aduanas prevé las causas que pueden interrumpir el curso normal de la prescripción, las que encontramos en el numeral 63 de la LGA vigente al momento de los hechos, ya que los plazos de prescripción se interrumpían por las siguientes causas:

"Artículo 63.- Interrupción de la prescripción

Los plazos de prescripción se interrumpirán:

a) *Por la notificación del inicio de las actuaciones de control y fiscalización aduaneras. Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses.*
b) *Por la notificación del inicio del procedimiento de verificación de origen.*
c) *Por la notificación del acto final del procedimiento de verificación de origen.*
d) ***Por la notificación del acto inicial del procedimiento tendiente a determinar y exigir el pago de los tributos dejados de percibir.***
e) *Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier naturaleza contra resoluciones de la autoridad aduanera, incluyendo acciones judiciales que tengan por efecto la suspensión del procedimiento administrativo o imposibiliten dictar el acto administrativo final.*
f) *Por cualquier actuación del deudor conducente al reconocimiento de la obligación tributaria aduanera.*

El cómputo de la prescripción, para determinar la obligación tributaria aduanera, se suspende por la interposición de la denuncia por presuntos delitos, hasta que dicho proceso se dé por terminado.

<u>Por la notificación del acto inicial del procedimiento tendiente a determinar y exigir el pago de los tributos dejados de percibir</u>:

Considerado el momento en que se dio el hecho generador, a saber, en fecha 10/04/2013 (tomando el DUA de mayor antigüedad), se observa en el expediente que la **notificación del acto de apertura** del procedimiento ordinario, **fue realizada dentro de los cuatro años**, tal y como se explicará a continuación.

El acto de inicio del procedimiento ordinario previsto en el artículo 192 de la LGA, en donde la administración hace del conocimiento al sujeto pasivo, o sea al importador y a la agencia de aduanas (declarante), como responsable solidario, que elementos de la declaración aduanera se revisan y modifican, su pretensión de ajustar la obligación tributaria aduanera, que en el presente caso corresponde a la resolución **RES-DN-502-2017** del 24 de marzo de 2017, misma que fue notificada a la agencia de aduanas en su domicilio el día 28 de marzo del 2017 y al importador en su domicilio en fecha 03 de abril del 2017, según corre a folios 96 y 97 del expediente administrativo, fecha a partir de la cual se interrumpía la prescripción e iniciaba un nuevo plazo de cuatro años para el dictado de la decisión final, es decir, al día 03 de abril del 2021.

Asimismo, se observa también, que mediante resolución **RES-DF-017-2021** de fecha 27 de enero de 2021, la DGA dicta el **acto final** del procedimiento ordinario, acto que fue notificado a la agencia de aduanas mediante correo electrónico el día 03 de febrero del 2021, y al importador en su domicilio el día 03 de febrero del 2021.

De conformidad con lo señalado supra, la **notificación del acto final** del procedimiento ordinario también **fue realizada dentro del plazo de ley**, ejerciendo por tanto la Administración sus facultades o derecho en plazo. Debido a lo anterior, se rechaza la excepción de prescripción interpuesta.

V. Sobre las nulidades:

Se debe considerar que por tratarse la nulidad absoluta un asunto de orden público como se extrae de los artículos 169 y 175 de la Ley General de la Administración Pública, y en virtud de que ese instituto protege básicamente la correcta actuación de la administración que todo acto que ésta emita se encuentre conforme al ordenamiento jurídico, señalando que aquel acto en que alguno de sus elementos se encuentre viciado se tendrá por nulo o anulable y consecuentemente dependiendo del grado de la nulidad será inexistente o inválido (ver Sentencias N° 42-98, 048-99, 064-99, 072-99, 0152-99 del Tribunal Aduanero).

En conclusión, estando facultada la Dirección General de Aduanas, de previo a pronunciarse sobre el fondo del asunto, procede a referirse sobre las cuestiones de nulidad pretendidas por la parte y sobre aquellas advertidas en forma oficiosa, respecto del mismo ordenamiento legal que lo rige y lo limita, puesto que en nuestro estado de derecho debe imperar el principio de legalidad y en consecuencia el orden público. Estima esta Autoridad Aduanera, que en primer término debe avocarse a revisar si en la especie se han violentado los principios procesales esenciales que todo acto administrativo debe salvaguardar en aplicación del principio de legalidad y del derecho del administrado a un debido proceso, debiendo ser dictado de conformidad con el ordenamiento jurídico, tanto en sus elementos esenciales como formales, puesto que lo contrario puede generar vicios que afecten su validez, en razón de lo cual se avoca esta Dirección al estudio de los posibles vicios que puedan existir.

- SOBRE LA NULIDAD POR FALTA DE MOTIVACIÓN:

En ese sentido señala la parte recurrente lo siguiente:

3. NECESIDAD DE MOTIVACIÓN COMO UN ELEMENTO FORMAL ESENCIAL DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS FINALES Y DE TRÁMITE.

El acto administrativo es la manifestación de la actividad administrativa de conformidad con un determinado ordenamiento jurídico. En este sentido, "el acto administrativo es todo acto jurídico dictado por la administración y sometido al derecho administrativo".[1]

La motivación es uno de los elementos formales del acto administrativo y su ausencia o deficiencia provoca nulidad. El artículo 136 de la Ley General de la Administración Pública recoge este elemento al establecer la obligación de motivar los actos que impongan obligaciones o que limiten, supriman o denieguen derechos subjetivos. El segundo párrafo de dicho artículo señala que "La motivación podrá consistir en la referencia explícita o inequívoca a los motivos de la petición del administrado, o bien a propuestas, dictámenes o resoluciones previas que hayan determinado realmente la adopción del acto, a condición de que se acompañe su copia."

Como bien lo indica el ilustre profesor costarricense Eduardo Ortiz, "el acto administrativo (ya sea como acto de voluntad, enfoque subjetivo; o, como conducta externa de la administración de conformidad con la ley, enfoque objetivo) está compuesto de elementos que lo conforman, constituyen el modo en que el ordenamiento jurídico determina su formación y manifestación. Esos elementos son las cualidades jurídicas que debe reunir una conducta de la Administración destinada a producir un efecto jurídico, para producirlo efectivamente y lograr su finalidad."[2]

Como expone Jinesta Lobo[3], "el motivo son los antecedentes, presupuestos o razones jurídicas (derecho) y fácticas (hechos) que hacen posible o necesaria la emisión del acto administrativo, y sobre los cuales la Administración Pública entiende sostener la legitimidad, oportunidad o conveniencia de éste. El motivo, o como también se le denonima causa o presupuesto, está constituido por los antecedentes jurídicos y fácticos que permiten ejercer la competencia casuísticamente, su ausencia determina la imposibilidad de ejercerla, exclusivamente, para el caso concreto. Desde luego –sigue diciendo el autor-, que tales antecedentes, además de ser legítimos deben concurrir al momento de dictar el acto administrativo, en tal sentido el artículo 133, párrafo 1, LGAP establece que el motivo deberá "....ser legítimo y existir tal y como ha sido tomado en cuenta para dictar el acto". Consecuentemente, habrá ausencia de motivo o causa cuando los hechos invocados como antecedentes y que justifican su emisión son falsos, o bien, cuando el derecho invocado y aplicado a la especie fáctica no existe -v.gr. si la ley o el reglamento que le dan sustento se

encuentran derogados, modificados, reformados o anulados por inconstitucionales." El acto administrativo, sea reglado o discrecional, debe siempre fundamentarse en hechos ciertos, verdaderos y existentes, lo mismo que en el derecho vigente, de lo contrario faltará el motivo."

El Derecho Aduanero se asienta sobre los mismos pilares que el Derecho Administrativo, esto es, la autotutela de la administración y la defensa de la legalidad que impide el mantenimiento de actos con vicios especialmente invalidantes.[4]

A partir de estas consideraciones generales veamos como el mismo Tribunal Fiscal Administrativo dice que:"Los elementos materiales están conformados por el 1) Contenido: Definición del efecto del acto como resultado jurídico inmediato del mismo. Es el "Que" del acto, se distinguen tres tipos de contenido a.1) Esencial o necesario; a.2) Implícito o Natural; a.3) Accidental o eventual; 2) Motivo: Es el antecedente fáctico o jurídico que hace posible o necesaria la emisión de un acto conforme a la Ley. Es el "Porque" del acto administrativo. El antecedente fáctico puede ser un Hecho Técnico o Constatable por Hechos Técnicos; Hecho simple a constatar: Cualidad jurídica o indeterminada de una cosa; acto, etc...; Situación Histórico Ambiental. 3) Fin: Es el "Para Que" del acto, es el resultado social último mediato de índole jurídica que persigue al acto, y se encuentra relacionado con el motivo y contenido. En el presente caso tanto los requisitos como los elementos del acto enunciados anteriormente se encuentran presentes en el acto reclamado, de tal forma que el mismo se encuentra a derecho, razón por la que no es procedente el incidente de nulidad planteado en virtud de no existir ningún motivo de los señalados por nuestro ordenamiento jurídico para que acontezca dicha figura."

Es harto reconocido que la carencia o vicio en los elementos esenciales del acto acarrea la nulidad absoluta del mismo haciéndolo inexistente en el plano jurídico y por ende con imposibilidad de provocar efectos jurídicos sobre la esfera de los contribuyentes.

En el caso del traslado de cargos y observaciones de marras que pretende impugnar mi representada, el vicio en los elementos motivo y fin es evidente, dado que del examen de la estructura jurídica del acto este resulta en absolutamente nulo, dado el carácter esencial de los elementos viciados, conforme lo establecido el artículo 158 de la Ley General de la Administración Pública que declara:

> *"1. La falta o defecto de algún requisito del acto administrativo, expresa o implícitamente exigido por el ordenamiento jurídico constituirá un vicio de éste.*
>
> *2. Será inválido el acto sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico.*
>
> *3. Las causas de invalidez podrán ser cualesquiera infracciones sustanciales del ordenamiento, incluso las de normas no escritas".*
>
> *4. Se entenderán incorporadas al ordenamiento, para este efecto, las reglas técnicas y científicas de sentido unívoco y aplicación exacta, en las circunstancias del caso.*
>
> *5. Las infracciones insustanciales no invalidarán el acto pero podrán dar lugar a responsabilidad disciplinaria del servidor agente."*

En este mismo sentido, el artículo 166 de la LGAP declara que:

---

[4] MARTÍN QUERALT Y OTROS. Curso de Derecho financiero y tributario. Madrid. Tecnos. 1995. Página 509.

Folio Nº: 14

"Habrá nulidad absoluta del acto cuando falten totalmente uno o varios de sus elementos constitutivos, real o jurídicamente".

Resulta importante recordar que de conformidad con el artículo 627 del Código Civil, y en aplicación supletoria, se establece que para la validez de la obligación es esencialmente indispensable:

"1.- Capacidad de parte de quien se obliga.

2.- Objeto o cosa cierta y posible que sirva de materia a la obligación.

*3.- **Causa justa**."*

El artículo 169 de la LGAP establece que no se presumirá legítimo el acto absolutamente nulo, ni se podrá ordenar su ejecución.

El artículo 170 LGAP establece lo siguiente:

"1. El ordenar la ejecución del acto absolutamente nulo producirá responsabilidad civil de la Administración, y civil, administrativa y eventualmente penal del servidor, si la ejecución llegare a tener lugar.

2. La ejecución por obediencia del acto absolutamente nulo se regirá por las reglas generales pertinentes a la misma."

Adicionalmente, el artículo 171 de la LGAP señala que la declaración de nulidad absoluta tendrá efecto puramente declarativo y retroactivo a la fecha del acto, todo sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe.

En abundamiento de lo anterior, podemos indicar que los actos administrativos deben cumplir con requisitos exigidos por ley, en caso contrario será considerado nulo. La nulidad ocurre cuando faltan total o parcialmente uno o varios de los elementos constitutivos del acto. Asimismo, consideramos importante aclarar, lo que establece la Ley General de la Administración Pública, y así fue reconocido por la División de Asesoría y Gestión Jurídica de la Contraloría General de la República, en su Guía sobre nulidades de actos y contratos administrativos en materia de Hacienda Pública, en el tanto existen tres supuestos en los que se puede presentar una nulidad absoluta: "... -cuando faltan uno o varios vicios (sic) de los elementos constitutivos del acto administrativo real o jurídicamente... (art. 166 LGAP) –cuando existan los elementos constitutivos del acto administrativo pero sean imperfectos (que existan pero que no cumplan con todos los requisitos que la ley establece para su validez), siempre y cuando dicha imperfección impida la realización del fin. (art. 167 LGAP)... -cuando la ley sanciona expresamente con nulidad absoluta un determinado acto defectuoso o una omisión". En relación con los casos en que procede dictar la nulidad absoluta de un acto administrativo como el que nos ocupa, ha dicho la Procuraduría General de la República: "(...) La nulidad absoluta, evidente y manifiesta es aquella notoria, que no exija un proceso dialéctico para su comprobación, por saltar a primera vista. Es la nulidad de fácil captación, y no puede hablarse de este tipo de nulidad, cuando se halla muy lejos de saltar a la vista de comprobación, comprobación cuya evidencia y facilidad constituyen el supuesto sustancial que sirve de soporte fundamental a lo que, dentro de nuestro derecho, podemos denominar la máxima categoría anulatoria de los actos o contratos administrativos...". (Dictamen C-019-87 del 27 de enero de 1987 de la Procuraduría General de la República). "(...) Este tipo de nulidad está referida a la existencia de vicios del acto o contrato que sean notorios, claros, de fácil captación, donde no se requiera de mayor esfuerzo y análisis para su comprobación, ya que el vicio es evidente, ostensible, manifiesto y de tal magnitud, y que en

consecuencia, hace que la declaratoria de nulidad absoluta del acto o contrato sea consecuencia lógica, necesaria e inmediata, dada la certeza y evidencia palpable de los vicios graves que padece..." (Dictamen C-062-88 del 04 de abril de 1988 de la Procuraduría General de la República). Según lo establece acertadamente la Procuraduría General de la República, la nulidad absoluta se constata a través de la mera confrontación del acto o contrato administrativo con el ordenamiento jurídico, sin necesidad de acudir a ninguna interpretación, análisis profundo, o estudio de expertos. Y en este caso en concreto, que más evidente y manifiesta la nulidad, si no existe ninguna obligación de pago por diferencia de impuesto de la renta en el período fiscal 2009, ya que el adeudo que pretende cobrar la Administración Tributaria fue DEBIDAMENTE CANCELADO desde el período fiscal 2008, de conformidad con el principio de devengo que deben observar las personas jurídicas en el pago del impuesto sobre la renta.

Al respecto, el Profesor Eduardo Ortiz Ortiz señala que por nulidad absoluta, evidente y manifiesta debe entenderse: "(...) no la que es patente y grosera hasta para el lego –lo que es hipótesis académica- ni tampoco lo que se refiere a sólo un tipo determinado de vicio grave, sino toda la que afecte el orden público de la organización y el funcionamiento de la Administración y que es, por eso mismo, grave y peligrosa para la colectividad. Arribamos así a una verdadera tautología, pues toda nulidad es de pleno derecho precisamente en la medida en que es grave, por afectar el orden público (...)".

Adicionalmente el Artículo 522 del Reglamento a la Ley General de Aduanas establece los requisitos del acto final e indica lo siguiente:

> *"El acto final que emita la autoridad aduanera, deberá cumplir con los elementos del acto administrativo señalados por la Ley General de la Administración Pública, indicando expresamente al menos:*
>
> *Los hechos y relación de argumentos técnicos y jurídicos considerados por la Administración o aportados por las partes que sirven de fundamento para la decisión final.*
>
> *Apreciación de las pruebas, los motivos de aceptación o rechazo y de las defensas alegadas.*
>
> *Determinación de los montos exigibles por tributos y demás recargos e indicación de las infracciones que se le atribuyan.*
>
> *Enunciación del lugar, fecha y firma del funcionario legalmente autorizado para resolver."*

Como abundamiento de la falta de motivación del acto, debemos mencionar que los sistemas de consulta en internet no son documentos fiables, fehacientes ni valederas para establecer la características de los vehículos, ya que entre unas y otras hay variaciones.

Se indica que se utiliza el catálogo técnico automotriz de la Hyundai, pero no se establece claramente cual versión utilizan. La misma Hyundai presente diferentes versiones con diferencias entre año y año. De igual forma, dicho boletín de la Hyundai no es un documento que haya cumplido con los requisitos legales para poder demostrar que es un documento real y fehaciente, ya que no cuenta con traducción alguna, ni cumple con los requisitos del cumplimiento de trámite

de apostilla o de consularización respectiva, con lo cual no puede dársele legalmente validez alguna a dicho documento.

Sobre este particular establece el artículo 374 del Código Procesal Civil:

"Artículo 374. Documentos otorgados en el extranjero.

Los documentos públicos otorgados en el extranjero se equipararán a los públicos del país, si reúnen los siguientes requisitos:

1) Que en el otorgamiento se hayan observado las formas y las solemnidades establecidas en el país donde se hayan verificado los actos los y los contratos.

2) Que la firma del funcionario expedidor esté debidamente autenticada."

Con base en lo anterior resulta evidente que toda actuación fiscalizadora deberá estar debidamente fundamentada, no como en el caso de marras, en que la Dirección General de Aduanas incumplió su deber de cuidado en la revisión de la información en la que se basa para realizar el ajuste de impuestos de importación y se viola el principio constitucional de intangibilidad de los actos propios y de debido proceso, con lo cual el presente procedimiento ordinario aduanero carece de motivación válida alguna.

Al respecto, resulta importante resaltar que la motivación versa sobre la justificación que ha de rendir la correspondiente Autoridad Administrativa al momento de emitir sus actos; es necesario justificar las razones que llevan al dictado de determinado acto administrativo, con el fin de que el administrado conozca con exactitud y certeza la voluntad de la Administración, dado que las decisiones que la misma adopte, afectarán necesariamente sus derechos.

En este sentido, esta Dirección considera que las actuaciones dictadas se encuentran ajustadas a Derecho, conteniendo los fundamentos fácticos y normativos necesarios para que el interesado conociera de forma completa y motivada, las razones que llevaron a efectuar el ajuste que nos ocupa, logrando a raíz de los mismos, plantear sus alegatos de defensa.

Desde el inicio del procedimiento, el recurrente tuvo conocimiento de cuáles eran las razones y el fundamento en que se basó la Autoridad Aduanera para efectuar la modificación de la posición arancelaria, la clase tributaria y el valor aduanero de las mercancías amparadas a las Declaraciones de referencia, teniendo la oportunidad en todo momento de refutarlas y de aportar prueba en contrario; además, resulta válido mencionar que el agente de aduanas, auxiliar de la función pública y profesional aduanero es conocedor de la normativa vigente que rige la clasificación arancelaria y el valor en aduanas, y que desde ese punto de vista no hay duda, según se desprende de su defensa, que tuvo conocimiento pleno del ajuste efectuado por la Administración.

Por tales razones, estima esta Administración, que la actuación en el proceso seguido no fue un aspecto desconocido que le impidiera conocer los fundamentos del ajuste operado, puesto que siempre tuvo conocimiento y prueba de ello lo es su actuación a lo largo de la presente litis, en el cual la Administración le ha concedido todas las etapas procesales para su defensa.

Para el asunto que nos ocupa, considera esta Dirección que los actos dictados se encuentran debidamente fundamentados, los hechos son claros y precisos, además de ser respaldados mediante el fundamento técnico y legal correspondiente, por lo que los mismos resultan suficientes y pertinentes para determinar el ajuste para la importación que nos ocupa, siendo que cada una de las aseveraciones expuestas por parte de la Administración cuenta con su respaldo correspondiente, observándose una identificación de las mercancías en cuestión y de sus características.

Para el presente procedimiento, considera esta Dirección, que el ajuste dictado es el resultado de un análisis que conjuga los elementos de hecho, probatorios y normativos necesarios para respaldar la decisión final, no existiendo vicio alguno en la verificación real de los hechos controvertidos en autos, dado que los mismos fueron debidamente comprobados.

Por último, discute el recurrente aspecto técnicos sobre la utilización de las **páginas de internet** aplicadas por la Administración. Sobre el particular no lleva razón la parte, por cuanto resulta importante indicar, que en el expediente se incorpora toda la investigación previa, las consultas y los informes emitidos por los órganos competentes, los cuales señalan las fuentes, herramientas e instrumentos utilizados para determinar la posición arancelaria, la clase tributaria y el valor aduanero de las mercancías importadas objeto de la presente litis, igualmente, resulta preciso aclarar al interesado que entre las fuentes e instrumentos señalados se encuentra la consulta a las páginas de internet, las cuales son páginas autorizadas por los diferentes fabricantes, siendo ellos mismos los que proporcionan la información contenida en ella, páginas que en esencia contienen las características y especificaciones de cada mercancía, razón por la cual es una información a tomar en cuenta, puesto que por la naturaleza que se discute, con características claramente definidas y reconocidas a nivel internacional, es que esa información resulta fehaciente y valedera puesto que describe detalladamente las características y demás especificaciones de las mercancías nacionalizadas.

Es así, que toda la fundamentación y motivación se contempla en el acto de apertura y el acto final del procedimiento, de tal manera que el afectado conoce

cuáles son las razones y el fundamento en que se basó la DGA para efectuar la modificación de la clasificación arancelaria, la clase tributaria y el valor aduanero, de tal forma, que ha tenido la oportunidad en todo momento de refutarlas y de aportar prueba en contrario, no habiendo indefensión en ese sentido, y cumpliendo con los fines previstos por el ordenamiento jurídico para tales actos, debiendo por ende rechazarse por improcedente el alegato de nulidad esgrimido por la parte.

VI. Sobre los alegatos:

- SOBRE LA COMPETENCIA PARA CREAR LAS CLASIFICACIONES ARANCELARIAS.

Señala el señor Solano Sanchez lo siguiente:

1. **COMPETENCIA PARA CREAR LAS CLASIFICACIONES ARANCELARIAS.**

El artículo 9 de la Ley General de Aduanas regula expresamente las funciones de la Dirección General de Aduanas y establece dentro de sus funciones las siguientes:

*"Artículo 9.- Funciones del Servicio Nacional de Aduanas.**

Las funciones del Servicio Nacional de Aduanas serán:

a) Aplicar todos los convenios, acuerdos y tratados internacionales debidamente ratificados por el Gobierno de Costa Rica, que estén vigentes en el plano internacional, así como la normativa nacional en materia aduanera.

b) Ejercer el control del territorio aduanero establecido en el artículo 2° de esta Ley.

c) Cumplir, dentro del marco de su competencia, los lineamientos y las directrices que se deriven de la política económica del Gobierno de la República.

d) Ejecutar el control aduanero de las políticas de comercio exterior vigentes.

e) Actualizar los procedimientos aduaneros y proponer las modificaciones de las normas, para adaptarlas a los cambios técnicos y tecnológicos y a los requerimientos del comercio internacional.

f) Aplicar, en coordinación con las demás oficinas competentes, las regulaciones no arancelarias que norman las entradas y salidas del territorio aduanero, de vehículos, unidades de transporte y mercancías.

g) Ejercer, en coordinación con las demás oficinas tributarias, las facultades de administración tributaria respecto de los tributos que generan el ingreso, la permanencia y salida de mercancías objeto del comercio exterior.

h) Generar estadísticas de comercio internacional." (La negrilla es nuestra).

El artículo 24 de la Ley General de Aduanas establece que son atribuciones de la Autoridad Aduanera son las siguientes:

"Artículo 24.- Atribuciones aduaneras

Folio N°:

La autoridad aduanera, sin perjuicio de las atribuciones que le corresponden como administración tributaria previstas en la legislación tributaria, tendrá las siguientes atribuciones:

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.

c) Verificar que las mercancías importadas con el goce de algún estímulo fiscal, franquicia, exención o reducción de tributos, estén destinadas al propósito para el que se otorgó el beneficio, se encuentren en los lugares señalados al efecto y sean usadas por las personas a quienes les fue concedido. Esa verificación se realizará cuando el beneficio se haya otorgado en razón del cumplimiento de esos requisitos o a condición de que se cumplan.

d) Requerir, en el ejercicio de sus facultades de control y fiscalización, de los auxiliares de la función pública aduanera, importadores, exportadores, productores, consignatarios y terceros la presentación de los libros de contabilidad, sus anexos, archivos, registros contables y otra información de trascendencia tributaria o aduanera y sus archivos electrónicos o soportes magnéticos o similares que respalden o contengan esa información.

e) Verificar la documentación, la autorización, el contenido y las cantidades de mercancías sujetas al control aduanero que se transporten por cualquier medio.

f) Fiscalizar los depósitos bajo control aduanero, exigir la presentación de las mercancías depositadas y sus registros, comprobar los inventarios y realizar cualquier otra verificación que considere necesaria

....

j) Verificar que los auxiliares de la función pública aduanera cumplan con sus requisitos, deberes y obligaciones..."

Según indica la Ley No. 7088, en su artículo 9) inciso f), cuando no existe información de un determinado vehículo en el mercado interno, la Dirección General de Tributación, estará facultada para establecer el valor mediante tasación o analogía o por similitud con otros vehículos incluidos en la lista referida en este inciso.

Adicionalmente el Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa N° 37477-H establece lo siguiente:

"...

Folio Nº: 17

5. En cada Administración Tributaria se crea el área de Valoraciones. Queda centralizada la valoración de vehículos en la Administración Tributaria adscrita a la Dirección Regional Central que así designe el Director General de Tributación.

Funciones:

A. Valoraciones Administrativas.

a) Ejecutar las actuaciones que en razón del plan anual operativo de la Dirección Regional correspondiente le sea encomendado.

b) Realizar las valoraciones administrativas de acuerdo con los planes y programas establecidos para tal efecto.

c) Asumir la totalidad de los actos del debido proceso, emisión de la resolución y la atención de recursos que se deriven de los actos de valoración efectuados por el Área de Valoraciones, de acuerdo a la normativa aplicable y con los criterios interpretativos y los procedimientos vigentes.

B. Valoraciones Tributarias.

a) Ejecutar las actuaciones que en razón del plan anual operativo de la Dirección Regional correspondiente le sea encomendado.

b) Realizar las valoraciones de bienes muebles e inmuebles de acuerdo con los planes y programas establecidos para tal efecto.

c) Asumir la totalidad de los actos del debido proceso, emisión de la resolución y la atención de recursos que se deriven de los actos de valoración efectuados por el Área de Valoraciones, de acuerdo a la normativa aplicable y con los criterios interpretativos y los procedimientos vigentes.

Con base en lo anterior resulta evidente que el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección de Valoraciones Administrativas y Tributarias de la Dirección General de Tributación es el único ente facultado para crear la clasificación arancelaria que corresponda a los vehículos importados y por ende, la Dirección General de Aduanas podrá solicitarle a dicha Dirección que proceda a asignar la nueva clasificación arancelaria en cuanto se percate de que el vehículo importado no corresponde a las clasificaciones arancelarias existentes.

Debemos indicar que los 21 vehículos importados a los que pretende modificar la clasificación arancelaria declarada fueron TODOS objeto de verificación por distintos aforadores nombrados por la Dirección General de Aduanas , ya que en el momento de la nacionalización de los 21 vehículos, todos las declaraciones únicas aduaneras fueron clasificadas como "semáforo rojo", por ende los 21 vehículos importados fueron revisados físicamente y a su vez sus correspondientes DUAS que sustentaban la información de las características particulares de cada uno de los vehículos, así como clasificación arancelaria con la que fueron nacionalizados.

Con lo cual, se cumple con la potestad de control aduanero inmediata con la que cuenta la Administración Aduanera de conformidad con el artículo 23 de la Ley General de Aduanas. Debemos expresar que la verificación y fiscalización que realiza el aforador de las mercancías

importadas con semáforo rojo y mediante la cual autoriza el levante de las mercancías, se realiza en cumplimiento de sus funciones de supervisión, fiscalización, verificación, investigación y evaluación del cumplimiento de las disposiciones de esta Ley General de Aduanas, y por ende dicho acto de verificación y revisión de las características propias de las mercancías, en este caso en concreto de los vehículo, y de las declaraciones únicas aduaneras, debe considerarse como acto administrativo.

Ciertamente de conformidad con el artículo 23 de la Ley General de Aduanas, dicha entidad se encuentra facultada para realizar los controles aduaneros, los cuales pueden realizarse en forma inmediata y a posteriori sobre las mercancías importadas o exportadas dentro del territorio aduanero nacional y de forma permanente, sobre los auxiliares de la función pública aduanera, respecto del cumplimiento de sus requisitos de operación, deberes y obligaciones. Se ejercerá también sobre las mercancías que, con posterioridad al levante o al retiro, permanezcan sometidas a alguno de los regímenes aduaneros no definitivos, mientras estas se encuentren dentro de la relación jurídica aduanera para fiscalizar y verificar el cumplimiento de las condiciones de permanencia, uso y destino.

Considera mi representada que al haberse realizado el control inmediato quedó en firme el acto administrativo y dicho acto debe considerarse como una situación jurídica consolidada con lo cual si la Dirección General de Aduanas desea revocarlo o anularlo, ya sea por nulidad relativa o absoluta deberá cumplir los procedimientos establecido en la Ley General de la Administración Pública para realizarlo, ya que esta de conformidad con el artículo 520 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, las disposiciones de la Ley General de la Administración Pública sobre el procedimiento administrativo serán de aplicación obligatoria, en caso de ausencia de norma expresa de la Ley y este Reglamento.

Adicionalmente quisiera indicar que de conformidad con el artículo 16 de la Ley General de Aduanas, el aforador debe entenderse como parte del personal aduanero, quien debe conocer y aplicar la legislación atinente a la actividad aduanera. En el desempeño de los cargos, los funcionarios aduaneros serán personalmente responsables ante el Fisco por las sumas que este deje de percibir debido a acciones u omisiones dolosas o por culpa grave, sin perjuicio de las responsabilidades de carácter administrativo y penal en que incurran. Igualmente, serán responsables por no efectuar los controles respectivos de las mercancías objeto de comercio exterior, de conformidad con el artículo 93 de esta Ley, los que se establezcan por vía reglamentaria o los que estipule la Dirección General. La responsabilidad civil prescribirá en el término de cuatro años, contados a partir del momento en que se cometa el delito.

Sobre lo manifestado supra, debe señalarse que la normativa otorga a las autoridades aduaneras las atribuciones para el ejercicio del control aduanero y para la revisión de las declaraciones aduaneras dentro de los límites previamente establecidos.

Así, de conformidad con las disposiciones comunitarias y nacionales vigentes al momento de los hechos, 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 conceden en forma privativa al Servicio Aduanero y que se ejercitan a través de sus autoridades"*. (Artículo 7 del CAUCA).

Por su parte la LGA, en su artículo 22, denomina como control aduanero, precisamente *"...el ejercicio de las facultades del Servicio Nacional de Aduanas en la aplicación, supervisión, fiscalización, verificación y evaluación del cumplimiento de las disposiciones de esta ley, sus reglamentos y las demás reguladoras de los ingresos o las salidas de mercancías del territorio nacional y la actividad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior*".

Como parte integrante y esencial de la potestad aduanera, es decir, del conjunto de atribuciones, facultades y competencia asignada a las autoridades aduaneras, resulta indispensable, a efectos del caso puntualizar las atribuciones que en forma inequívoca el artículo 24 incisos a) y b), conceden en forma privativa a la autoridad aduanera, en el sentido de que le corresponde *"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 derivadas de la entrada, permanencia y salida de las mercancías, vehículos y unidades de transporte del territorio nacional."*. (Art. 24: a)

De igual forma es facultad del servicio aduanero, *"Exigir y comprobar el pago de los tributos de importación y exportación"*. (art.24: b).

Debe agregarse que el legislador no se limitó a establecer el conjunto de atribuciones de las autoridades aduaneras, sino que además dispuso diferentes tipos de control en atención al momento o etapa en que pueden ser ejercidos, estableciendo el artículo 23 de la LGA una división tripartita del control aduanero, que podrá ser: inmediato, a posteriori o permanente.

En este orden de ideas, el control aduanero podrá ser **"inmediato"**, que es aquel que puede realizarse sobre las mercancías desde que ingresan al territorio aduanero o desde que son presentadas para su salida, y hasta antes de que se autorice su levante, es decir, antes de que la aduana permita a los interesados disponer de las mercancías que han sido objeto de un despacho.[1] (Ver artículo 23 LGA). En otras palabras, un primer momento en que puede ser ejercido el

[1] Según el artículo 266 de la LGA, despacho aduanero es el "Conjunto de operaciones y actos necesarios para cumplir con un régimen aduanero; concluye con el levante o la disposición de las mercancías".

control aduanero, es durante el procedimiento de despacho de las mercancías, lo cual se hará mediante la aplicación de criterios selectivos y aleatorios.

Otra oportunidad o momento para el ejercicio de las facultades aduaneras legalmente asignadas, lo es con posterioridad al despacho de las mercancías, y es el que se ha denominado **"control a posteriori"** que a tenor del artículo 23 de repetida cita, *"...se ejerce respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivadas de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares de la función pública aduanera y de las personas, físicas o jurídicas, que intervienen en las operaciones de comercio exterior, dentro del plazo al que se refiere el artículo 62 de esta ley".*

Como se deduce claramente de la norma transcrita, se trata de un control aduanero realizado en forma diferida, es decir, en un momento posterior al despacho de las mercancías, pero que debe ser efectuado dentro del plazo de 4 años establecido por el artículo 62 de la ley, salvo las excepciones de ley. También durante ese plazo podrá exigirse el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza. (Ver también el artículo 59-60 del CAUCA).

Por otra parte, respecto al tema de la obligación tributaria aduanera, el legislador dispuso como dijimos la posibilidad de su revisión, en tal sentido, señala el artículo 59 de la LGA:

> *Artículo 59. Revisión de la determinación.*
>
> *"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, aleatoriedad o ambos. La determinación podrá ser modificada, en el plazo establecido en el Artículo 62 de esta ley. Cuando se haya determinado definitivamente uno o varios de los elementos que conforman la obligación tributaria aduanera, como resultado final del procedimiento ordinario establecido en los Artículos 192 y siguientes de esta ley o por sentencia judicial firme, estos elementos no se podrán modificar posteriormente, salvo que se haya cometido un delito que haya incidido en la determinación definitiva."*

Según lo expuesto, tenemos entonces que tanto la legislación comunitaria como la nacional, le dan a las autoridades aduaneras, la posibilidad de realizar no sólo la verificación de lo declarado durante el despacho, sino que también podrá hacerlo a posteriori, sin que el ejercicio de uno u otro control sea excluyente entre sí, como textualmente lo señala el artículo 59 del CAUCA, que indica:

"Artículo 59. Selectividad y aleatoriedad de la verificación

La declaración autodeterminada, será sometida a un proceso selectivo y aleatorio que determine si corresponde efectuar la verificación inmediata de lo declarado. Dicha verificación no limita las facultades de fiscalización posterior a cargo de la autoridad aduanera."

En igual sentido los artículos 22, 23 y 59 de la Ley General de Aduanas, según lo expuesto, disponen que sólo cuando la determinación de uno o varios elementos de la obligación tributaria aduanera, se haya realizado de manera definitiva a través de un procedimiento ordinario, no podrá ser modificada, salvo caso de delito. Disposiciones estas que de manera clara y contundente desvirtúan el planteamiento del administrado, y las cuales se ve esta Administración obligada a aplicar en virtud del principio de legalidad regulado por los artículos 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública.

De lo expuesto se sigue que es correcto que la Administración haya iniciado el presente procedimiento en aras de revisar lo actuado en el despacho, concretamente en cuanto a la clase tributaria, el valor en aduanas y la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas a los DUAs de marras, no llevando razón el administrado en su planteamiento.

- SOBRE LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE INTANGIBILIDAD PATRIMONIAL DE LOS ACTOS PROPIOS.

Al respecto manifiesta la parte:

2. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE INTANGIBILIDAD PATRIMONIAL DE LOS ACTOS PROPIOS.

"A nadie es lícito ocurrir contra sus propios actos". Este principio general del derecho constituye un límite del ejercicio de un derecho subjetivo, de una facultad o de una potestad; tiene su fundamento en el deber de proceder de buena fe en la vida jurídica, la confianza legítima de las partes *venire contra factum propium non valet* y el derecho de la buena fe en el Derecho Administrativo.

La aplicabilidad de la doctrina de los Actos Propios en las relaciones jurídico-administrativas es incuestionable. De ahí que la Sala Constitucional le haya conferido el rango supremo en la jerarquía normativa por derivar del artículo 34 de la Constitución Política.

de la Administración Pública, si no también, con un dictamen favorable de la Contraloría General de la República. Así, este Despacho, ha sido claro en exponer, que:

"El procedimiento en el artículo 155 será aplicable cuando la Administración por razones de conveniencia, mérito y oportunidad, y siempre que exista una grave divergencia entre los efectos del acto y el interés público, decide revocar un acto declaratorio de derechos (debe solicitarse el dictamen de la Contraloría General de la República y contener pronunciamiento expreso en cuanto a los daños y perjuicios producidos). Nótese que este procedimiento es aplicable siempre que se esté en presencia de un acto dictado conforme al ordenamiento jurídico.

Si por el contrario, el acto contiene vicios que puede producir la nulidad absoluta o relativa de éste, la Administración debe declarar la lesividad del acto y enviar el expediente a la Procuraduría General de la República (si es de los órganos que representa la Institución), a efecto de que se establezca el correspondiente proceso de lesividad ante los Tribunales Contencioso Administrativos."(...)"

La regla general establecida en la jurisprudencia constitucional señala que la Administración Pública no puede anular un acto declaratorio de derechos para el administrado, siendo las excepciones la anulación (procedimiento de nulidad evidente y manifiesta y proceso de lesividad) y la revocación."

Con base en lo anterior y en el principio de la intangibilidad de los actos propios, a la Administración Pública le está vedado revocar sus propios actos, salvo que se cumpla en debido proceso establecido en los artículos 173 o 155 de la Ley General de la Administración Pública, lo cual no se ha dado en este proceso, con lo cual se vicia el debido proceso establecido en nuestra legislación, máxime que el artículo 520 del Reglamento a la Ley General de Aduanas establece expresamente que las disposiciones de la Ley General de la Administración Pública sobre el procedimiento administrativo serán de aplicación obligatoria, en caso de ausencia de norma expresa de la Ley y este Reglamento.

Adicionalmente debemos indicar que no resulta ajustado a derecho la consideración emitida por el Director General de Aduanas en la resolución RES- DN- 502-2017 en cuanto establece que "*Finalmente conforme a la legislación vigente, existen principios básicos que regulan el comportamiento del contribuyente en que se establece que el error no crea derecho.*"

Lo anterior dado que la creación de una nueva clasificación arancelaria nunca podría considerarse como un simple error, sino que las actuaciones realizadas por la Administración Aduanera generan un acto nuevo, basado en nuevas consideraciones fácticas, por lo que legalmente no puede considerarse como un simple error, con lo cual debe observarse necesariamente los principios legales de la intangibilidad de los actos propios de la Administración Pública.

De conformidad con el artículo 130 de la Ley General de la Administración Pública establece claramente que "*El error no será vicio del acto administrativo pero cuando recaiga sobre otros elementos del mismo, la ausencia de éstos viciará el acto, de conformidad con esta ley.*" Para lo cual deberá seguirse los procedimientos propios establecidos en la Ley General de la Administración Pública para subsanarlos.

Considera mi representada que en caso de que se estuviera en presencia de la conversión de un acto administrativo de conformidad con el artículo 189 de la Ley General de la Administración Pública, sus efectos serían en todo caso a partir de la conversión del acto y no a partir de la presentación de las declaraciones únicas aduaneras. En todo caso, si estuviésemos en presencia de una conversión del acto, de igual forma para la conversión del acto debe seguirse los procedimientos fijados en la Ley General de la Administración Pública para dichos efectos, con lo cual el cálculo de los intereses deberá regir a partir del acto de conversión de las declaraciones únicas aduaneras, y no desde la presentación de las declaraciones únicas aduaneras realizadas en 2014, según se indica en los hechos del presente recurso.

Disiente esta Dirección sobre lo señalado por el administrado, toda vez que, tal y como lo ha indicado la Sala Constitucional en su Sentencia **N° 2000-06862** de las 15:07 horas del 08 de agosto de 2000, que a la letra indica:

"En virtud del principio de intangibilidad de los actos propios, derivado del artículo 34 de Constitución Política, a la Administración le está vedado suprimir por su propia acción aquellos actos que haya emitido, que confieran derechos subjetivos al administrado. Esta al emitir un acto y con posterioridad otro contrario al primero, en menoscabo de derechos subjetivos, está desconociendo estos derechos, que a través del primer acto había concedido. La única vía que el Estado tiene para eliminar un acto suyo es el proceso jurisdiccional de lesividad, pues este proceso está concebido como una garantía procesal a favor del administrado..."

Se desprende del "principio de intangibilidad de los actos propios", que a la Administración le está vedado suprimir por su propia acción aquellos actos que haya emitido, que confieran derechos subjetivos al administrado, es decir, la Administración al emitir un acto y con posterioridad otro contrario al primero, en menoscabo de derechos subjetivos, está desconociendo estos derechos, que a través del primer acto había concedido. Sin embargo, esta Autoridad Aduanera considera que con el dictado de las resoluciones **RES-DN-502-2017** de fecha 24 de marzo del 2017 y **RES-DF-017-2021** de fecha 27 de enero del 2021, en ningún momento se le están suprimiendo derechos al administrado, por el contrario, se le está concediendo el debido proceso y derecho de defensa, aunado a ello, se desprende del expediente, que los actos dictados se encuentran debidamente fundamentados, los hechos son claros y precisos, además de ser respaldados mediante el fundamento técnico y legal correspondiente, siendo que los mismos resultan suficientes y pertinentes para determinar el ajuste operado para la importación que nos ocupa, siendo que cada una de las aseveraciones expuestas por parte de la Administración cuenta con su respaldo correspondiente, observándose una identificación de las mercancías en cuestión y de sus características, debiendo por ende, rechazarse por improcedente el alegato de nulidad esgrimido por la parte recurrente.

- SOBRE LA VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO

Indica la parte recurrente al respecto lo siguiente:

4. VIOLACION AL DEBIDO PROCESO

El debido proceso constitucional, en materia de revisión, y eventual modificación, de las determinaciones de las obligaciones tributarias, que la Administración informe al interesado no solo que procura revisar la determinación, sino y además, poner en su conocimiento todas las actividades y operaciones previas realizadas y eventuales consecuencias que podrían recaer sobre él. Lo anterior implica, de ser posible, que la administración informe al interesado lo que estima como erróneo de su parte y establezca, con sustento en los elementos probatorios iniciales cual sería la nueva determinación tributaria de haberse realizado la misma conforme el ordenamiento y recalcamos los elementos de hecho y derecho hasta el momento considerados, dejando espacio a que el administrado participe proponiendo nueva prueba que desvirtúe esos elementos de hecho o considere elementos de derecho nuevos o descarte los señalados indicando los que estima correctos. Es así como esa propuesta de lo que se estima correcto no conlleva en si un adelanto de criterio que afecte al contribuyente sino y más bien un soporte del debido proceso que le permite conocer los elementos de hecho y derecho considerados por la administración para iniciar y dar curso al proceso y por ello. Constituye una garantía del debido proceso y no un elemento de nulidad como se pretende considerar. En efecto, cabe transcribir -parcialmente- lo manifestado en el dictamen de la Procuraduría General de la República N° C-037-99 del 11 de febrero de 1999:

> *"En lo que respecta al contenido mínimo de un procedimiento para que se considere ajustado a las reglas del debido proceso, ese mismo Órgano Contralor de Constitucionalidad ha indicado:*
>
> *"...el derecho de defensa garantizado por el artículo 39 de la Constitución Política, y por consiguiente el principio del debido proceso, contenido en el*

> *artículo 41 de nuestra Carta Fundamental (...) para una mayor comprensión se han sintetizado así: a) Notificación al interesado del carácter y fines del procedimiento; b) derecho de ser oído y oportunidad del interesado para presentar los argumentos y producir las pruebas que entienda pertinentes; c) oportunidad para el administrado de preparar su alegación, lo que incluye necesariamente el acceso a la información y a los antecedentes administrativos, vinculados con la cuestión que se trate; ch) derecho del administrado de hacerse representar y asesorar por abogados, técnicos y otras personas calificadas; d) notificación adecuada de la decisión que dicta la Administración y de los motivos en que ella se funde y e) derecho del interesado de recurrir la resolución dictada. Tomen en cuenta los recurridos que el derecho de defensa resguardado en el artículo 39 ibídem, no sólo rige para los procedimientos jurisdiccionales, sino también para cualquier procedimiento administrativo llevado a cabo por la Administración Pública..." Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto 1224-91 de las 16:30 horas del 27 de junio de 1991."*

De la anterior transcripción concluimos que, el debido proceso exige que se indique al interesado el carácter y los fines del mismo con el objeto de que tal pueda preparar su alegación y producir prueba. Así las cosas las conclusiones previas de la administración de cómo se obtiene el valor de imposición y cual podría ser este no conllevan sino el cumplimiento de la garantía del debido proceso, razón por la cual no puede infringir el principio de imparcialidad por si misma. Por ello no ha lugar a las argumentaciones señaladas.

El magistrado y tratadista Ernesto Jinesta Lobo, indica en su libro Tratado de Derecho Administrativo –Tomo III, Procedimiento Administrativo-, San José, Iusconsultec S.A. y Editorial Jurídica Continental, 2007, pp. 93-129. En relación al debido proceso lo siguiente:

> *El debido proceso y la defensa en el procedimiento administrativo o en la vía administrativa previa, es un derecho fundamental de primer orden que asegura la predictibilidad de la actividad formal de las administraciones públicas. Asimismo, garantiza que, cuando la administración pública ejerce sus potestades, se explique y sea inteligible para el administrado, con lo que se logra actuar relevantes valores del Estado constitucional de Derecho tales como la transparencia y principios inherentes a éste como la interdicción de la arbitrariedad.*

Adicionalmente la Sala Constitucional en los Votos Nos. 5653-93 de las 8:27 hrs. de 5 de noviembre de 1993 y 2945-94 de las 8:42 hrs. de 17 de junio de 1994, ha indicado que "los principios del debido proceso extraíbles de la Ley General y señalados por esta Sala en su jurisprudencia, son de estricto acatamiento por las autoridades encargadas de realizar cualquier procedimiento administrativo que tenga por objeto o produzca un resultado sancionador" .

Con base en lo anterior resulta evidente que al no haber realizado los procedimientos estipulados en los artículos 173 ó 155 de la Ley General de la Administración Pública se le están violentado el derecho constitucional a mi representada.

Adicionalmente debemos indicar que Artículo 9º del Decreto Ejecutivo No. 32458-H establece el procedimiento a seguir la Dirección General de Aduanas cuando el importador de un vehículo de los citados en el artículo 2 del presente decreto, no esté de acuerdo con el Valor Fiscal de dicha unidad establecido en la Lista de Valores de Vehículos de Tributación, será el siguiente:

"a. Si la inconformidad del importador surge antes de la transmisión de la declaración aduanera a la aduana correspondiente, podrá éste solicitar a la Dirección General de Tributación un estudio del valor para el caso que se trate, contemplado en la Lista de Valores. De ser necesario se realizará la corrección que proceda de conformidad con el artículo 157 de la Ley General de Administración Pública y las facultades otorgadas en el ordenamiento jurídico al respecto. Para tal efecto, el importador debe presentar los siguientes documentos:

1. Solicitud explicando el motivo o los motivos para la actualización del valor y el número de clase correspondiente.

2. Copia certificada de la factura.

3. Copia certificada del título de propiedad del vehículo, si se trata de una unidad usada.

4. Copia del conocimiento de embarque.

5. Las pruebas que fundamenten la petición de la actualización.

b. Una vez notificada la obligación tributara aduanera, el agente aduanero o el consignatario podrán impugnar ante la Aduana o el Tribunal Aduanero Nacional, el valor que sirvió de base para el cálculo de los tributos, con fundamento en el artículo 198 de la Ley General de Aduanas, dentro de los siguientes plazos:

1. Si hubiere habido un ajuste efectuado por la Aduana, tres días hábiles siguientes a su notificación.

2. En caso de que no hubiere habido un ajuste y existiese inconformidad con el valor establecido en la Lista de Valores de Vehículos de Tributación, tres días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación de la obligación tributaria aduanera.

Para los efectos de la resolución de los recursos presentados, la Aduana o el Tribunal Aduanero Nacional podrán solicitar los dictámenes técnicos y demás información útil para la Dirección General de Tributación."

El procedimiento anterior nunca fue notificado a mi representada, con lo cual se violan mis derechos al debido proceso al incumplirse con el trámite establecido en el artículo 9 del Decreto Ejecutivo No. 32458-H, con lo cual se violenta el procedimiento para impugnar la nueva valoración con la nueva clasificación arancelaria que se determina mediante oficio No. DVAT-SVT-062-2016 del 05 de julio de 2016 emitido por el señor Federico Jiménez Gutiérrez, Subdirector de Valoraciones Tributarias de la Dirección General de Tributación.

Con respecto a la violación al principio del debido proceso, de previo recordemos su alcance, a efectos de dilucidar su quebranto o no, para ello citaremos jurisprudencia de la Sala Constitucional:

> *"...El debido proceso como principio general consagrado en la Carta Fundamental, integra en su contenido aspectos fundamentales que deben apreciarse de acuerdo con la misma naturaleza del proceso, sea de forma concatenada y lógica. En este sentido, el citado principio general, integra en su contenido, no sólo al derecho a la eficacia formal de la sentencia o cosa juzgada, sino a los derechos del procedimiento y principalmente a un procedimiento desarrollado de conformidad con las normas legales y sin defectos, vicios o errores que eventualmente puedan acarrear su nulidad..."* (Voto 5967-93)

De conformidad con lo expuesto, estima esta Dirección que el argumento de quebranto al derecho al debido proceso, resulta infundado, lo anterior por cuanto, a lo largo del presente procedimiento ordinario, se han respetado los postulados que conforman el debido proceso en materia administrativa, a saber:

1) **Notificación del carácter y fines del procedimiento:** una vez estudiado el expediente, puede afirmarse que tanto el acto de apertura como el acto final, establecen con claridad su naturaleza y el fin que se perseguía con su emisión.

2) **Derecho de ser oído y oportunidad de presentar argumentos y pruebas:** innegablemente en opinión de esta Administración, al interesado a lo largo del procedimiento seguido en su contra, se le han concedido todas las oportunidades que otorga el ordenamiento jurídico para que ejerza su derecho de defensa, de manera que ha podido presentar los alegatos y pruebas que consideró convenientes para rebatir la posición de la Administración.

3) **Acceso a la información y a los antecedentes administrativos:** las partes, para la preparación de su defensa, han contado en todo momento con la información y antecedentes que sustentan el caso, pues desde que se emitió el acto de apertura se procedió a informarle el lugar donde se encontraba el respectivo expediente, que el mismo estaba a su disposición y que podía consultarlo y fotocopiarlo.

4) **Derecho de hacerse representar y asesorar:** del análisis del expediente se desprende que las partes contaron en todo momento con la debida representación y asesoría en el caso que se tramita.

5) **Notificación adecuada de las resoluciones:** cada uno de los diferentes actos emitidos por la Administración que incidían sobre las partes, le fueron debidamente notificados, por lo que no puede alegarse que en este sentido existió violación al principio del debido proceso.

En conclusión, el principio al debido proceso se ha mantenido incólume durante el desarrollo del procedimiento llevado a cabo por la Autoridad Aduanera, quien ha ajustado su conducta a las disposiciones del ordenamiento jurídico, de forma que ha adoptado todas las medidas legales para garantizar el interés fiscal, sin detrimento los derechos que le asisten a los administrados.

- SOBRE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LA IRRETROACTIBILIDAD DE LA LEY:

5. DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

Debemos recordar que el artículo 34 de nuestra Carta Magna establece lo siguiente:

"A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, o de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas."

La jurisprudencia constitucional, sentencias número 259-1991, número 2765-1997 y número 7331-1997, se ha pronunciado sobre el alcance de la garantía de irretroactividad in peius de la ley sancionadora, precisando que: "a) la Constitución no prohíbe la retroactividad de la ley en si misma, sino la retroactividad perjudicial; b) la retroactividad in melius sería una forma permitida al amparo de la Constitución, y c) no constituye un derecho a la inmutabilidad del ordenamiento jurídico por lo que dicha garantía no impide al Legislador reformar el ordenamiento jurídico. Señala que la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dispuesto que la garantía de irretroactividad in peius de la ley no es privativa del Derecho Penal sino aplicable también a la materia sancionatoria administrativa y que está vincula estrechamente con el valor de la seguridad jurídica (Caso Baena Vs. Panamá, sentencia de 2 de febrero de 2001 párrafo 106). Asimismo que la garantía de irretroactividad implica que el Estado no puede aplicar retroactivamente las leyes que aumenten las penas (Caso de Cruz Flores vs. Perú, sentencia de 18 de noviembre de 2004, párrafo 105). En el mismo sentido se ha pronunciado la Corte Europea de Derechos Humanos (Caso Sfrelefz, Kessler and Krenz Vs Alemania, sentencia de 22 de marzo de 2001 párrafo 50; Casos IM in the United Kingdom and CR. v. the United Kingdom sentencias de 22 de noviembre de 1995). La doctrina, continúa, ha señalado que esta garantía de irretroactividad no limita al legislador cuando la ley sancionadora produzca efectos in bonus a favor de la persona procesada o sancionada y que la mencionada garantía es aplicable solamente al caso de la retroactividad in peius."

Con base en lo anterior resulta total y absolutamente violatorio de nuestra legislación constitucional pretender aplicar una clasificación arancelaria creadas en el año 2016, a vehículos importados en los meses de abril a mayo de 2013, habiendo estado la propia Administración Aduanera facultada para realizar su creación desde el momento propio de la importación, máxime que TODOS los vehículos a los cuales se le realiza el cambio de clasificación arancelaria fueron debidamente inspeccionados, al haber sido sujetos a revisión de aforo tipo rojo.

En esencia, argumenta la parte recurrente que resulta violatorio pretender aplicar una clasificación arancelaria creada en el año 2016, a vehículos importados en los meses de abril a mayo del 2013, habiendo estado la propia Administración Aduanera facultada para realizar su creación desde el momento propio de la importación, máxima que todos los vehículos a los cuales se les realizó el cambio de clasificación arancelaria fueron debidamente inspeccionados, al haber sido sujetos a revisión de aforo tipo rojo.

Sobre el particular, se le indica a la parte recurrente que, tal y como se ha señalado líneas atrás, resulta claro que la normativa otorga a las autoridades aduaneras las atribuciones para el ejercicio del control aduanero y para la revisión de las declaraciones aduaneras dentro de los límites previamente establecidos.

Así, de conformidad con las disposiciones comunitarias y nacionales vigentes al momento de los hechos, 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 conceden en forma privativa al Servicio Aduanero y que se ejercitan a través de sus autoridades"*. (Artículo 7 del CAUCA).

Por su parte la LGA, en su artículo 22, denomina como control aduanero, precisamente *"...el ejercicio de las facultades del Servicio Nacional de Aduanas en la aplicación, supervisión, fiscalización, verificación y evaluación del cumplimiento de las disposiciones de esta ley, sus reglamentos y las demás reguladoras de los ingresos o las salidas de mercancías del territorio nacional y la actividad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior*".

Como parte integrante y esencial de la potestad aduanera, es decir, del conjunto de atribuciones, facultades y competencia asignada a las autoridades aduaneras, resulta indispensable, a efectos del caso puntualizar las atribuciones que en forma inequívoca el artículo 24 incisos a) y b), conceden en forma privativa a la autoridad aduanera, en el sentido de que le corresponde *"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 derivadas de la entrada, permanencia y salida de las mercancías, vehículos y unidades de transporte del territorio nacional."*. (Art. 24: a)

De igual forma es facultad del servicio aduanero, *"Exigir y comprobar el pago de los tributos de importación y exportación".* (art.24: b).

Debe agregarse que el legislador no se limitó a establecer el conjunto de atribuciones de las autoridades aduaneras, sino que además dispuso diferentes tipos de control en atención al momento o etapa en que pueden ser ejercidos, estableciendo el artículo 23 de la LGA una división tripartita del control aduanero, que podrá ser: inmediato, a posteriori o permanente.

En este orden de ideas, el control aduanero podrá ser **"inmediato"**, que es aquel que puede realizarse sobre las mercancías desde que ingresan al territorio aduanero o desde que son presentadas para su salida, y hasta antes de que se autorice su levante, es decir, antes de que la aduana permita a los interesados disponer de las mercancías que han sido objeto de un despacho.[2] (Ver artículo 23 LGA). En otras palabras, un primer momento en que puede ser ejercido el control aduanero, es durante el procedimiento de despacho de las mercancías, lo cual se hará mediante la aplicación de criterios selectivos y aleatorios.

Otra oportunidad o momento para el ejercicio de las facultades aduaneras legalmente asignadas, lo es con posterioridad al despacho de las mercancías, y es el que se ha denominado **"control a posteriori"** que a tenor del artículo 23 de repetida cita, *"...se ejerce respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivadas de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares de la función pública aduanera y de las personas, físicas o jurídicas, que intervienen en las operaciones de comercio exterior, dentro del plazo al que se refiere el artículo 62 de esta ley".*

Como se deduce claramente de la norma transcrita, se trata de un control aduanero realizado en forma diferida, es decir, en un momento posterior al despacho de las mercancías, pero que debe ser efectuado dentro del plazo de 4 años establecido por el artículo 62 de la ley, salvo las excepciones de ley. También durante ese plazo podrá exigirse el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza. (Ver también el artículo 59-60 del CAUCA).

Por otra parte, respecto al tema de la obligación tributaria aduanera, el legislador dispuso como dijimos la posibilidad de su revisión, en tal sentido, señala el artículo 59 de la LGA:

[2] Según el artículo 266 de la LGA, despacho aduanero es el "Conjunto de operaciones y actos necesarios para cumplir con un régimen aduanero; concluye con el levante o la disposición de las mercancías".

Artículo 59. Revisión de la determinación.

"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, aleatoriedad o ambos. La determinación podrá ser modificada, en el plazo establecido en el Artículo 62 de esta ley. Cuando se haya determinado definitivamente uno o varios de los elementos que conforman la obligación tributaria aduanera, como resultado final del procedimiento ordinario establecido en los Artículos 192 y siguientes de esta ley o por sentencia judicial firme, estos elementos no se podrán modificar posteriormente, salvo que se haya cometido un delito que haya incidido en la determinación definitiva."

Según lo expuesto, tenemos entonces que tanto la legislación comunitaria como la nacional, le dan a las autoridades aduaneras, la posibilidad de realizar no sólo la verificación de lo declarado durante el despacho, sino que también podrá hacerlo a posteriori, sin que el ejercicio de uno u otro control sea excluyente entre sí, como textualmente lo señala el artículo 59 del CAUCA, que indica:

"Artículo 59. Selectividad y aleatoriedad de la verificación

La declaración autodeterminada, será sometida a un proceso selectivo y aleatorio que determine si corresponde efectuar la verificación inmediata de lo declarado. Dicha verificación no limita las facultades de fiscalización posterior a cargo de la autoridad aduanera."

En igual sentido los artículos 22, 23 y 59 de la Ley General de Aduanas, según lo expuesto, disponen que sólo cuando la determinación de uno o varios elementos de la obligación tributaria aduanera, se haya realizado de manera definitiva a través de un procedimiento ordinario, no podrá ser modificada, salvo caso de delito. Disposiciones estas que de manera clara y contundente desvirtúan el planteamiento del administrado, y las cuales se ve esta Administración obligada a aplicar en virtud del principio de legalidad regulado por los artículos 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública.

De lo expuesto se sigue que es correcto que la Administración haya iniciado el presente procedimiento en aras de revisar lo actuado en el despacho, concretamente en cuanto a la clase tributaria, el valor en aduanas y la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas a los DUAs de marras, no llevando razón el administrado en su planteamiento.

VII. Sobre las pruebas:

-Sobre la prueba en general: La actividad probatoria dentro del procedimiento administrativo es aquella que tiene por objeto la búsquela de la verdad real y cuya evacuación debe realizarse una vez valorada la admisión de cada una de las pruebas ofrecidas y contenidas dentro del expediente administrativo. Lo anterior se desprende de los artículos 221 y 297 de la Ley General de Administración Pública, los cuales se refieren a la amplitud de la prueba.

No obstante lo anterior, la admisión de dichas pruebas no es absoluta, y por el contrario, ella debe enmarcarse dentro de los principios de trascendencia de la prueba y utilidad de ésta, en atención a lo señalado por el propio artículo 297 de la Ley General de la Administración Pública, que se refiere específicamente a que la *"Administración ordenará y practicará todas las diligencias de prueba necesarias para determinar la verdad real de los hechos..."*.

En igual sentido, el artículo 317 del mismo cuerpo normativo establece que la parte tendrá el derecho y la carga en la comparecencia de: *"a) Ofrecer su prueba y b) Obtener su admisión y trámite* ***cuando sea pertinente y relevante"*** (El resaltado no es del original)

-Sobre la admisión de la prueba ofrecida en el caso en concreto: Procede esta Dirección a referirse sobre la admisión o el rechazo de la prueba ofrecida por el interesado dentro del procedimiento administrativo de marras:

a) Sobre la prueba documental:

1. El propio expediente administrativo: Al respecto aclara esta Dirección al interesado que el expediente administrativo no constituye por sí mismo un objeto de prueba, sino más bien el instrumento dentro del cual se incorporan todas las actuaciones administrativas que sirven de antecedente y fundamento a las resoluciones administrativas, que al efecto se dicten dentro del procedimiento administrativo así como todas aquellas diligencias relacionadas con dicho procedimiento, por ende, es deber de esta Administración tomar en cuenta todos los elementos probatorios incorporados en el expediente.

De conformidad con lo indicado supra, deben rechazarse todos y cada una de las excepciones, argumentos y nulidades interpuestos por la parte recurrente, procediéndose a declarar sin lugar el Recurso de Reconsideración incoado y manteniéndose incólume en todos sus extremos la resolución recurrida y se eleva el Recurso de Apelación en alzada ante el Tribunal Aduanero Nacional.

POR TANTO

Con base en los fundamentos fácticos y legales expuestos, esta Dirección General de Aduanas en uso de sus atribuciones resuelve: **PRIMERO:** Rechazar en todos sus extremos las excepciones, nulidades y demás argumentos señalados por la parte recurrente. **SEGUNDO:** Emplazar a las partes para que, dentro de los **diez días hábiles** siguientes contados a partir de la fecha de la notificación de este acto, reitere o amplíe los argumentos de su pretensión ante el Tribunal Aduanero Nacional. **TERCERO:** Remitir el expediente administrativo número **DN-178-2017** al Tribunal Aduanero Nacional. **Notifíquese:** Al importador y a la Agencia de Aduanas de marras.

CRISTIAN MONTIEL TORRES (FIRMA)
Firmado digitalmente por CRISTIAN MONTIEL TORRES (FIRMA)
Fecha: 2024.09.24 15:31:26 -06'00'

CRISTIAN MONTIEL TORRES
DIRECTOR GENERAL DE ADUANAS

DAMARIS JIRON BOLAÑOS (FIRMA) PERSONA FISICA, CPF-07-0094-0238. Fecha declarada: 10/09/2024 11:53:17 AM	NAZICK MENDOZA SOLIS (FIRMA) Firmado digitalmente por NAZICK MENDOZA SOLIS (FIRMA) Fecha: 2024.09.09 11:30:50 -06'00'
Aprobado por: Damaris Jirón Bolaños, Directora Dirección de Fiscalización	Elaborado por: Nazick Mendoza Solís, Abogada Dirección de Fiscalización