**No notificación del acto de apertura**

Sentencia número 047-2011. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con cuarenta minutos del veintidós de marzo de dos mil once.

**Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por el señor XXX en su condición de Agente Aduanero, contra la Resolución de la Dirección General de Aduanas número RES-DN-XXX-2XXX del xx de febrero de 2XXX.**

**RESULTANDO**

##### Por medio de los oficios ONVVA-DCP-REG-697-2010 y ONVVA-DCP-REG-698-2010, ambos de fecha 01 de octubre de 2010, se notificó al importador, señor XXX, a través de su agente de aduanas y a éste último, XXX, vía fax, los días 05 y 06 de octubre de 2010, respectivamente, la comunicación del Departamento de Control Posterior del Valor en Aduana del Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera (en adelante ONVVA) de la Dirección General de Aduanas (en adelante DGA), sobre los resultados obtenidos en el ejercicio de las funciones fiscalizadoras contenidas en el estudio número 17-DCP-SR-2007-53, en atención a lo dispuesto en los artículos 55 bis, 536 bis y 536 ter del Reglamento a la Ley General de Aduanas (en adelante RLGA), convocándoseles a una audiencia oral y privada a celebrarse el 13 de octubre de 2010 a las 13:30 horas, con el objetivo de exponerles los resultados de la investigación realizada. Además se les informa que de no presentarse ni el importador ni su agencia de aduanas como representante legal y responsable solidario, se remitirá el expediente a la Dirección Normativa para el inicio de los procedimientos administrativos que en derecho correspondan. (Ver folios 47 a 54)

##### Según Acta número P-REG-ONVVA-DCP-338-2010 de fecha 13 de octubre de 2010, levantada con el fin de dejar constancia de la realización de la audiencia indicada en el Resultando anterior, se consigna que a la misma no se presentaron ni el importador ni el agente de aduanas previamente convocados al efecto. (Folio 55)

##### Mediante resolución número RES-DN-XXX-2XXX del xx de noviembre de 2xxx, la DGA inicia procedimiento ordinario contra el importador XXX y contra el agente aduanero XXX, tendiente a modificar la clase tributaria y el valor de importación consignados en la Declaración Aduanera de Importación número XXX de fecha xx de diciembre de 2XXX, mediante la cual se despachó un vehículo automóvil, marca Nissan, estilo Sentra XE, 1600 cc, número de identificación vehicular (VIN) XXX, combustible gasolina, año 1997, 4 puertas y transmisión automática, en la clase tributaria 2263143[[1]](#footnote-1) y con un valor de importación de $1.535,06; toda vez que la DGA considera que, de acuerdo a las características técnicas declaradas en relación al estilo del vehículo y con fundamento en el Informe número INF-ONVVA-DCP-AR-299-2010 del 30 de agosto de 2010 emitido por el ONVVA, que en la validación técnica de ese automóvil se encontraron diferencias en cuanto al estilo y transmisión del mismo y las concernientes a la clase tributaria declarada, ya que ésta hace referencia a un vehículo Nissan estilo Sentra Standard con transmisión manual[[2]](#footnote-2), y realizados los estudios por parte del ONVVA, se determinó que la mercancía en cuestión es un vehículo Nissan estilo Sentra XE, con transmisión automática, información corroborada con las consultas realizadas a las páginas de internet [www.pronto-net.com](http://www.pronto-net.com), [www.vindecipher.com](http://www.vindecipher.com), [www.motoverse.com](http://www.motoverse.com) y [www.carfax.com](http://www.carfax.com), considerando el número de identificación del vehículo (VIN); con base en lo cual se determinó que efectivamente el vehículo desalmacenado es un Nissan Sentra XE, transmisión automática, tal y como lo declaró el agente aduanero al momento del despacho, motivo por el cual le corresponde la clase tributaria 2196844[[3]](#footnote-3) y un nuevo valor de importación de $2.473,79, ajuste que implica una modificación en la liquidación de los gravámenes aplicables, generando una diferencia de impuestos por pagar a favor del Fisco de ¢384.860,34. Dicha resolución fue notificada al importador y al agente aduanero, en forma personal por medio de éste último, en fecha 17 de noviembre de 2010. (Ver folios 58 a 67)

##### Mediante escrito recibido en fecha 29 de noviembre de 2010, el agente aduanero XXX presentó los siguientes alegatos de defensa en contra de lo indicado en la resolución de apertura del presente procedimiento ordinario: (Ver folios 69 y 70)

##### Solicita la nulidad y el archivo del expediente, al estimar que no observa el cambio en la clase tributaria alegado por el ONVVA, considerando que no cabe el cobro pretendido por cuanto no hay manifestación en el DUA, además de que a su parecer, hay falta o defecto tanto en el procedimiento como en el funcionario público que realizó el estudio.

##### Con resolución número RES-DN-209-2011 del 02 de febrero de 2011, la DGA dicta el acto final del presente procedimiento, determinando como correcta para el vehículo de cita, la clase tributaria número 2196844 y el valor de importación de $2.473,79, modificaciones que generan un adeudo pendiente de cancelar a favor del Fisco por un monto de ¢384.860,34. Esta resolución se notificó a los interesados a través del agente aduanero XXX por medio de fax, el día 17 de febrero de 2011. (Ver Folios 71 a 79)

##### Con escrito presentado en fecha 22 de febrero de 2011, el señor XXX interpone recurso de apelación y nulidad en contra del acto final, indicando los siguientes argumentos: (Ver folios 81 y 82)

* *Alega que existen defectos en el acto inicial, al indicarse en el Considerando III la existencia de las páginas* [*www.pronto-net.com*](http://www.pronto-net.com)*,* [*www.vindecipher.com*](http://www.vindecipher.com)*,* [*www.carfax.com*](http://www.carfax.com)*, las cuales son nuevamente señaladas en el acto final, indicando que las mismas contienen información sobre el vehículo de cita, pero que, consultado el señor* **XXX***, Director de Valoraciones Administrativas y Tributarias de la Dirección General de Tributación, acerca del Black Book y las páginas autorizadas de internet, haciendo referencia al oficio VA-113-09, éste manifiesta que al primero de dichos instrumentos se hacía mención en el Decreto Ejecutivo número DE-29265-H, que fue derogado por el Decreto Ejecutivo DE-32458-H, eliminándose el uso del mismo para determinar el parámetro de control, con lo cual concluye el recurrente que al decidir sobre el estilo de un automotor, si las páginas indican diversos estilos posibles, es importante recordar por experiencia que ninguna de las revistas especializadas está exenta de errores ni brinda la información completa o cien por ciento segura.*
* *Que no consta en expediente notificación al importador, lo cual considera genera una nulidad, respaldando tal argumento en la Sentencia Nº 200-2009 de este Tribunal.*
* *Señala defectos en el procedimiento y la no existencia de pruebas contundentes.*

**VII.** A través de la resolución **RES-DN-447-2011** del 28 de febrero de 2011, la DGA conoce de los argumentos de nulidad esgrimidos por el recurrente en la presentación del recurso de cita, rechazando los mismos y emplazando al agente aduanero **XXX** para que se apersone ante esta sede.(Ver folios 83 a 87)

**VIII.** En fecha 18 de marzo de 2011, el recurrente presenta ante este Tribunal, reiteración de los argumentos esbozados al momento de interposición del recurso que nos ocupa. (Ver folios 112 y 113)

##### En la tramitación del recurso de apelación se han observado las prescripciones de ley.

**Redacta la Licenciada Rodríguez Muñoz; y,**

**CONSIDERANDO**

1. **Objeto de la litis:** Procedimiento ordinario tendiente a modificar la clase tributaria y el valor de importación consignados en la Declaración Aduanera de Importación número **XXX** de fecha 05 de diciembre de 2006, mediante la que se despachó un vehículo automóvilmarcaNissan,estilo **Sentra XE**,1600 cc,número de identificación vehicular (VIN) **XX**,combustiblegasolina,año1997,4 puertasy transmisión **automática**, toda vez que la DGA considera de acuerdo a las características técnicas declaradas en relación al estilo del vehículo y con fundamento en el Informe INF-ONVVA-DCP-AR-299-2010 del 30 de agosto del 2010 emitido por el ONVVA, que en la validación técnica de ese automóvil se encontraron diferencias en cuanto al estilo y transmisión, ya que la clase tributaria declarada **2263143** corresponde a un vehículo Nissan, estilo **Sentra Standard** con transmisión **manual**, y realizados los estudios por parte del ONVVA, se determinó que la mercancía en cuestión es un automóvil estilo **Sentra XE**, con transmisión **automática**, tal y como lo declaró el agente aduanero al momento del despacho, información que es además corroborada con las consultas realizadas a las páginas de internet [www.pronto-net.com](http://www.pronto-net.com), [www.vindecipher.com](http://www.vindecipher.com), [www.carfax.com](http://www.carfax.com) y [www.motoverse.com](http://www.motoverse.com), motivo por el cual le corresponde la clase tributaria **2196844**, y un nuevo valor de importación de **$2.473,79**, ajuste que implica una modificación en la liquidación de los gravámenes aplicables generando una diferencia de impuestos por pagar a favor del Fisco de **¢384.860,34**.
2. **Sobre la admisibilidad del recurso de apelación**: En forma previa revisa este órgano el aspecto de admisibilidad del recurso de apelación interpuesto conforme la Ley General de Aduanas, es decir, para determinar si en la especie se cumplen los presupuestos procesales que son necesarios para constituir un procedimiento válido. En tal sentido dispone el artículo 204 de la LGA, que contra la resolución dictada por la DGA cabe recurso de apelación para ante este Tribunal, el cual debe presentarse dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación del acto impugnado, es decir, que el recurso debe ser presentado en tiempo. Así, tenemos que en este caso la resolución recurrida, para todo efecto legal, fue notificada por medio de fax el día **17 de febrero de 2011** (folios 76 a 80) y el recurso de apelación fue interpuesto el día **22 de febrero de 2011** (folio 81), dentro del plazo legalmente establecido. Además, el recurso debe ser presentado cumpliendo con los presupuestos procesales de forma relativos a la capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento, lo cual no genera problemas en el presente asunto, toda vez que el procedimiento es dirigido en contra del importador y del agente aduanero **XXX**,constando en autos que el recurso es presentado por este último (folio 81) del cual corre a folio 111 del expediente la respectiva acreditación. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal admitir el recurso de apelación.
3. **Hechos Probados**: De interés para las resultas del caso, se tienen en expediente como demostrados los siguientes hechos demostrados:
4. Con Declaración Aduanera de Importación número **XXX** de fecha 05 de diciembre de 2006, se despachó un vehículo automóvil,marcaNissan,estilo **Sentra XE**,1600 cc,número de identificación vehicular (VIN) **XXX**,combustiblegasolina,año1997,4 puertasy transmisión **automática**, declarado en la clase tributaria **2263143** y con un valor de importación de **$1.535,06**. (Ver impresiones del Sistema TICA de la declaración aduanera visibles a folios 89-102)
5. Que mediante el Informe INF-ONVVA-DCP-AR-299-2010 del 30 de agosto de 2010 el ONVVA con respecto al vehículo en mención señala entre otros aspectos lo siguiente: (Ver folios 37 a 46)

***“Con el objetivo de validar la clase tributaria 2263143 declarada para el vehículo amparado a la*** *DUA Nº* **XXX***-2***XXX***-XXX* ***de fecha*** *xx/xx/2xxx* ***de la Aduana Santamaría, se realizó una verificación documental de las características técnicas declaradas para ese vehículo.***

***Para la verificación de las características técnicas del vehículo en estudio se utilizaron las páginas web*** [***www.pronto-net.com***](http://www.pronto-net.com)***,*** [***www.vindecipher.com***](http://www.vindecipher.com)***,*** [***www.carfax.com***](http://www.carfax.com)***,*** [***www.motoverse.com***](http://www.motoverse.com)***, considerando el número de identificación vehicular (VIN),*** *XXX****, las cuales indican que corresponde a un vehículo: marca*** *NISSAN****, estilo*** *SENTRA (XE-GLE-GXE)****, cilindrada*** *1600* ***cc, año 1997, carrocería*** *SEDAN 4* ***PUERTAS, combustible gasolina, tracción 4x2, transmisión*** *Automática****. (...)***

***No obstante, el ONVVA, en la validación de las características técnicas de ese vehículo, determinó diferencias en cuanto al*** *“estilo y transmisión”****, ya que la clase tributaria declarada por el importador*** *(2263143)****, corresponde al estilo*** *“SENTRA Standard* ***y*** *Transmisión Manual”****; mientras que las páginas WEB especializadas y la hoja de*** *“Consulta de Códigos Variables de un DUA” del Sistema Informático TICA****, indican que el vehículo corresponde a un*** *Nissan* ***estilo***  *“SENTRA**XE”* ***y transmisión*** *“Automática”****, lo que consecuentemente conlleva a un cambio en la clase tributaria declarada, pasando de la*** *2263143* ***a la clase*** *2196844****, la cual se refiere al estilo*** *“SENTRA XE, AUTOMATICA”****.***

1. Con base en el criterio vertido por el Órgano Técnico citado y al no presentarse los interesados a la audiencia de la propuesta de regularización realizada por la Autoridad Aduanera, se procedió por parte de la DGA a iniciar un procedimiento ordinario en contra del importador **XXX** y el agente de aduanas **XXX**, mediante resolución número **RES-DN-1962-2010** del 10 de noviembre de 2010, el cual concluyó a través del dictado del acto final correspondiente a la resolución número **RES-DN-209-2011** del 02 de febrero de 2011, determinándose como correctos, para el vehículo de cita, la clase tributaria número **2196844** y el valor de importación el monto de **$2.473,79**, y consecuentemente una modificación de la obligación tributaria aduanera que generó una diferencia de impuestos a favor del Fisco por la suma de **¢384.860,34**.(Ver folios 58 a 67 y 71 a 79)
2. **Sobre las nulidades:** Por ser de previo y especial conocimiento se avoca este Tribunal al conocimiento de los argumentos de nulidad planteados por el recurrente, revisando la actuación administrativa con el objeto de determinar si los actos de la Autoridad Aduanera se han emitido en forma válida y eficaz.

* **Nulidad por falta de notificación al importador*:***

*Básicamente el agente aduanero* ***XXX****, se opone a la disposición del acto inicial de notificar al importador a través de su persona como auxiliar de la función pública, en razón de lo cual concluye que no consta en expediente una notificación hacia el importador, respaldando tal argumento en la Sentencia Nº 200-2009 de este Tribunal, afirmando la existencia de una violación procesal al no haberse notificado a todas las partes del procedimiento.*

En evidente oposición a lo manifestado por el recurrente, claramente consta en expediente que la Administración Activa ha actuado conforme a Derecho y en estricto resguardo del derecho de defensa de los sujetos pasivos del presente procedimiento. El acto de inicio, correspondiente a la resolución número RES-DN-1962-2010 del diez de noviembre de 2010, le fue debidamente notificado al importador como obligado principal, por medio del agente de aduanas XXX, en fecha 17 de noviembre de 2010, según consta en el acta que corre a folio 66 del expediente. De igual forma, el acto final del procedimiento, emitido a través de la resolución número RES-DN-209-2011 del 02 de febrero de 2011, se le comunica al importador en los mismos términos señalados, el día 17 de febrero de 2011, según consta en acta visible a folio 76 del expediente.

En aras de comprender las razones por las cuales dichas notificaciones se encuentran ajustadas a Derecho, debe tenerse presente la naturaleza propia de la relación entre el agente aduanero y el consignatario/importador de las mercancías, la cual tiene su origen en un contrato de mandato que la ley presume existente entre ambos, naciendo dicha relación de un acto volitivo de las partes, en virtud del cual el agente se constituye en responsable civil de su mandante por las lesiones patrimoniales que pudieren surgir como consecuencia del mandato; sin embargo, en razón del interés público que subyace en la actividad de las personas físicas y jurídicas que se dedican a la correduría aduanera, el legislador ha dispuesto un régimen jurídico especial que gobierna ya no la relación privada, sino la situación especial del agente aduanero, como auxiliar de la función pública aduanera frente a las Autoridades Aduaneras, que constituye parte del contenido esencial del acto de autorización que se emite cuando se faculta a una determinada persona a fungir como agente aduanero.

Lo anterior, queda efectivamente reflejado en la jurisprudencia de la Sala Constitucional, que al abordar el tema de los auxiliares de la función pública, ha venido señalando que la actividad que realizan los agentes aduaneros:

*"...No se trata del ejercicio de cualquier actividad comercial o empresarial sino que se refiere a una labor de coadyuvancia con los órganos de la Administración Pública en la gestión pública aduanera y que se les ha delegado por parte del Estado en razón del cumplimiento de una serie de requisitos previos que así lo permiten..."[[4]](#footnote-4)*

Así, el agente aduanero no está concebido como un simple intermediario entre el Servicio Nacional de Aduanas y el consignatario-importador de las mercancías, sino que por el contrario, el agente aduanero es un profesional, especialista con conocimiento técnico en la materia aduanera y de comercio exterior, que ejerce una representación legal de su poderdante (importador-consignatario de las mercancías), para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que deriven de él, según lo establece el artículo 33 de la LGA:

*“Concepto.* ***El agente aduanero es el profesional auxiliar de la función pública aduanera*** *autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y los requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y en esta Ley, en la presentación habitual de servicios a terceros, en los trámites, los regímenes y las operaciones aduaneras.*

*El agente aduanero rendirá la declaración aduanera bajo fe de juramento y, en consecuencia, los datos consignados en las declaraciones aduaneras que formule de acuerdo con esta Ley, incluidos los relacionados con el cálculo aritmético de los gravámenes que guarden conformidad con los antecedentes que legalmente le sirven de base, podrán tenerse como ciertos por parte de la aduana, sin perjuicio de las verificaciones y los controles que deberá practicar la autoridad aduanera dentro de sus potestades de control y fiscalización.*

***El agente aduanero será el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que se deriven de él.*** *En ese carácter, será el responsable civil ante su mandante por las lesiones patrimoniales que surjan como consecuencia del cumplimiento de su mandato.”*(El resaltado no es del original)

Resulta evidente la relevancia que para el Fisco tiene la participación del agente aduanero en el procedimiento de despacho, al punto que le ha delegado parte de la gestión aduanera, convirtiéndose en su coadyuvante o cogestor. Paralelamente a ello, el agente ha asumido un régimen de responsabilidad no sólo frente a su cliente sino también ante el Fisco, precisamente por el ejercicio de la representación legal que despliega. Dicha representación implica que los actos que le han sido encomendados, se consideran realizados en nombre del representado y en consecuencia los efectos jurídicos recaen en la esfera jurídica del comitente.

Partiendo de la especial relación caracterizada supra y siendo que la representación que ejerce el agente aduanero deviene directamente de la ley, es que se da la posibilidad de notificar al importador en la persona del agente aduanero, considerándose tal actuación totalmente válida. En razón de lo anterior, resulta ajustado a derecho que la Administración decida notificar por separado y directamente a cada uno, esto es, al agente aduanero y al importador/consignatario, por los medios establecidos, o bien, podría suceder que, contando con el respaldo legal señalado, notifique tanto al importador como al agente en la figura de éste último. [[5]](#footnote-5)

De esta forma, aún después del despacho, en todo lo que esté relacionado con el régimen aduanero en que el agente representó al consignatario-importador de las mercancías, continúa ostentando la representación de éste, tal y como sucede en autos, razón por la cual se notifica al señor XXX por medio del agente aduanero XXX, siendo que en el acta de notificación se deja constancia de la condición en la cual se realiza la correspondiente comunicación, teniéndose al primero como debidamente notificado.

En relación a la Sentencia número 200-2009 de este Tribunal, mediante la cual pretende el recurrente respaldar su argumento de nulidad, se señala que la misma discurre sobre la necesidad de notificar a todas las partes sujetas al procedimiento como elemento de validez y eficacia de los actos administrativos, lo cual, por las razones expuestas, evidentemente se cumple en autos, no siendo oponible la misma a los efectos, ya que precisamente la actuación de la Administración Activa cumple a cabalidad con los argumentos expresados en dicha Sentencia, notificando debidamente a todos los sujetos interesados en el presente procedimiento.

En consecuencia, este Órgano de alzada rechaza el alegato de nulidad debatido por el recurrente, por cuanto en la especie se tiene demostrado en expediente que tanto el acto inicial como el final fueron notificados al importador por medio del agente aduanero, aspecto que acepta expresamente el apelante, actuación con la cual, según se desarrolló supra, se tiene por válidamente notificados a todos los sujetos interesados en el presente procedimiento y por cumplidas las disposiciones señaladas por los artículos 102 y 196 de la LGA[[6]](#footnote-6), razón por la cual estima este Colegiado que no se ha dejado en estado de indefensión a ninguna de las partes afectadas.

* **Nulidades por violación al debido proceso**

Al respecto, el señor **XXX** desarrolla una serie de aspectos:

* *Señala el recurrente que no observa el cambio de la clase tributaria alegado por el ONVVA, siendo que el cobro no procede al no existir manifestación en el DUA.*

**Resulta imprecisa esta consideración del agente aduanero, al desconocer el tipo y las características que envuelven los antecedentes del inicio del presente procedimiento ordinario, sin tener presente las disparidades procedimentales que existen en la legislación aduanera para hacer un ajuste en el despacho, a diferencia de hacer una modificación de la obligación tributaria aduanera en el control a posteriori, como sucedió en la especie, tal y como se analiza a continuación. Así tenemos que, de conformidad con la normativa aduanera nacional y comunitaria, le corresponde en forma exclusiva al Servicio Nacional de Aduanas, 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.”*. [[7]](#footnote-7)**

**Dentro de dicho elenco de atribuciones aduaneras, se confiere, por disposición expresa del artículo 22 de la LGA, el ejercicio del control aduanero:**

*“El control aduanero es el ejercicio de las facultades del Servicio Nacional de Aduanas para el análisis, la aplicación, supervisión, fiscalización, verificación, investigación y evaluación del cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, sus Reglamentos y las demás normas reguladoras de los ingresos o las salidas de mercancías del territorio nacional, así como de la actividad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior.”*

Por su parte, el numeral 23 de la LGA caracteriza los tipos de controles que pueden ejercitar las Autoridades Aduaneras:

*“El control aduanero podrá ser inmediato, a posteriori y permanente.*

*El control inmediato se ejercerá sobre las mercancías desde su ingreso al territorio aduanero o desde que se presenten para su salida y hasta que se autorice su levante.*

***El control a posteriori se ejercerá respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados 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 intervengan en las operaciones de comercio exterior, dentro del plazo referido en el artículo 62 de esta Ley.***

*El control permanente se ejercerá en cualquier momento 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.”* (El resaltado no es del original)

Para los efectos específicos del caso que nos ocupa, se tiene que el artículo 59 de la LGA dispuso que en ejercicio de los tres tipos de controles aduaneros indicados existe la facultad por parte de la Autoridad Aduanera de la revisión de la **determinación[[8]](#footnote-8) de la obligación tributaria**, lo anterior como parte integral de las potestades señaladas, teniendo el A Quo la posibilidad de exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan dicha obligación, tal y como lo son su 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 nacional[[9]](#footnote-9).

De esta forma, la revisión de la determinación de la obligación tributaria aduanera, se podrá ejercer de **forma inmediata durante el despacho de las mercancías**, sea desde que las mismas ingresan al territorio aduanero y con anterioridad a que se autorice su levante. Es precisamente en este momento, y para hacer referencia al alegato del recurrente, cuando la autoridad aduanera por medio del Sistema Informático TICA, puede realizar las observaciones al DUA transmitido, por medio de las conocidas pantallas de “Notificaciones del DUA”, donde establecerá las razones por las cuales, en caso de ser procedente, considera que deben realizarse ajustes a la autodeterminación efectuada por el declarante. De forma diferida existe la potestad de otra revisión de la determinación de la obligación tributaria aduanera, sea según se expuso, se efectúa “**a posteriori**”, que sucede precisamente con posterioridad al despacho de las mercancías, sea cuando a las mismas ya se les ha dado autorización de levante, que es justamente el caso que se presenta en autos, y siguiendo con lo señalado supra, a este momento no se emitirán por parte de la Autoridad Aduanera observaciones al DUA, dado que ya se autorizó el levante de las mercancías, por lo que resulta necesario el inicio de un procedimiento ordinario, en aras de hacer del conocimiento de los interesados, la revisión efectuada y el ajuste pretendido por la Administración.

Es por las razones expuestas, que el agente aduanero **XXX** asevera que no existe manifestación en el DUA de cita, referente a la modificación de autos, dado que no se está en el presente asunto frente a un ajuste efectuado en el despacho, sino que estamos ante el ejercicio del control a posteriori por parte de la Autoridad Aduanera, la cual, al haber operado el levante de la mercancía, no puede legalmente realizar tal notificación a través del sistema TICA, sino que debe hacerlo de conformidad con el procedimiento ordinario señalado en los artículos 192 y siguientes de la LGA, tal y como sucede en la especie, donde se le comunica al agente aduanero y al importador el inicio de las presentes diligencias.

Por los fundamentos indicados, y siendo correcto el proceder de la DGA de iniciar el presente procedimiento con el fin de revisar lo actuado en el despacho y comunicar las modificaciones pretendidas a través de los mecanismos propios del procedimiento ordinario, que se rechaza el argumento de nulidad esgrimido por el recurrente.

El señor **XXX** señala otros aspectos que considera vicios de nulidad por violación al debido proceso, básicamente referentes al procedimiento dispuesto por el Decreto Ejecutivo número 32458-H del 07 de julio de 2005 y los respaldos probatorios para una modificación de la obligación tributaria como la que se pretende en autos, dado que la naturaleza de los mismos se encuentran aparejados con las consideraciones de fondo que necesariamente han de realizarse, éstos se conocerán en el siguiente apartado; pero desde ya debe quedar clara la posición de este Tribunal respecto a que, no se considera violentado el debido proceso, y que, como se verá de seguido, la Administración Activa desarrolló el presente asunto respetando los derechos de los sujetos pasivos así como el procedimiento señalado a fin de realizar la modificación pretendida.

Al no proceder las nulidades alegadas por el recurrente, lo correspondiente es resolver el fondo de la presente litis, siendo que además, en esencia discute el apelante discrepancia sobre el criterio técnico emitido para determinar la clase tributaria y el valor de importación; alegatos que estima este Tribunal se refieren al fondo del asunto y que serán abordados de seguido por este Colegio en las siguientes consideraciones[[10]](#footnote-10).

##### Sobre el fondo del asunto:

Resta por señalar que lo actuado por la DGA al revalorar las mercancías objeto del presente asunto, está ajustado al Ordenamiento Jurídico, puesto que como ha señalado en forma reiterada la jurisprudencia de este Tribunal[[11]](#footnote-11), el procedimiento aplicable para la valoración de los vehículos usados, es el contenido en el decreto utilizado por la Administración Aduanera en el presente caso, correspondiente al Decreto Ejecutivo número 32458-H del 07 de julio de 2005, razón por la que debe mantenerse lo actuado en cuanto a la modificación de la clase tributaria y del elemento valor, lo que consecuentemente determinó un aumento en el monto total de los impuestos de importación en el caso concreto.

Debe recordarse que, efectivamente la Autoridad Aduanera es el órgano competente para realizar los ajustes de la mercancía tanto en el control inmediato, como en el a posteriori, según lo señalado por los artículos 7 del CAUCA, artículos 8, 9, 11, 22, 23, 24 incisos a) y b), 59, 62 y 102 de la LGA, aspectos que ya fueron tratados en el apartado referente a las nulidades, sin embargo, en materia de vehículos como el que refiere el presente asunto, debe observarse el procedimiento establecido por el Decreto Ejecutivo supra citado, vigente y aplicable al momento de los hechos, toda vez que esa disposición reglamentaria establece claramente el procedimiento especial que debe seguirse para valorar vehículos. De conformidad con los artículos 1, 2 y 8 del Decreto Ejecutivo señalado, los importadores de vehículos de las partidas arancelarias 87.02, 87.03, 87.04 y 87.11, gravadas con el impuesto Selectivo de Consumo (ISC) y que no están afectos a los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI), deben desalmacenar esas mercancías con la variable mayor al comparar el parámetro denominado VIT (Valor de Importación de Tributación) con la sumatoria de la factura de compra, el flete y el seguro correspondiente o VSF (Valor según Factura[[12]](#footnote-12)). El procedimiento de cálculo para el VIT utiliza el Sistema de Información Integral de la Administración Tributaria (SIIAT), el cual ha venido suministrando la información de valores al sistema TICA, así, con la fecha de registro de un DUA, se logra determinar el valor del bien a la fecha deseada, si la clase tributaria se encuentra vigente en el SIIAT, se puede calcular el valor fiscal de cualquier año anterior al de referencia. Una vez encontrado el mismo, se procede a determinar el valor de importación, para ello se deduce del valor fiscal del vehículo el monto correspondiente al Impuesto de Ventas, un 25% de valor agregado, el monto correspondiente al Impuesto Selectivo de Consumo vigente según el año modelo del vehículo declarado y la fecha de determinación del valor y finalmente, un 1% correspondiente a la Ley número 6946[[13]](#footnote-13).

La parte considerativa del Decreto apuntado, establece que la tributación de vehículos es una de las mercancías que inciden en la recaudación fiscal, lo que obliga a adoptar procedimientos para un mejor control del valor tributario de ese grupo de mercancías, y que a su vez conlleven a una mayor transparencia tanto en la comercialización como en la importación de los vehículos, por lo que se debe tener en consideración una serie de aspectos como los listados oficiales de valores promedios de vehículos con los que cuenta el Ministerio a través de la Dirección General de Tributación. De allí que la Administración Aduanera con fundamento en el Decreto de cita, debe cumplir los procedimientos del despacho aduanero y el procedimiento especial establecido por el Poder Ejecutivo, consultando el valor establecido en la Lista de Valores de Vehículos de Tributación y/o solicitar el dictamen correspondiente al Órgano designado por la Dirección General de Tributación, quien tiene la competencia por vía reglamentaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de dicho Decreto, a efectos de determinar el valor sobre el cual se cobrarán los impuestos internos:

*“La Dirección General de Tributación, en lo que corresponda a su competencia, será el ente encargado de emitir los lineamientos para la correcta aplicación del procedimiento consignado en el presente Decreto, además se encargará del manejo y actualización de la Lista de Valores que maneja esta Dirección General. En la actualización de dicha Lista de Valores, se deberá utilizar como una de las herramientas de consulta, para formar criterio en la definición del Valor Fiscal, el Black- Book y otras publicaciones especializadas, adicionando los gastos por flete y seguro, hasta el primer puerto de ingreso al país, así como los impuestos internos y el margen de valor agregado. La información contemplada en la Lista de Valores estará a disposición del público en general, en la página Web del Ministerio de Hacienda.”*

Así, tenemos que en el presente asunto la Administración Aduanera se apegó al procedimiento reglado para determinar la clase tributaria y el valor de importación del vehículo investigado, toda vez que el ONVVA dentro de sus facultades de control y fiscalización, procedió a revisar la declaración aduanera de repetida cita y emitió el Informe INF-ONVVA-DCP-AR-299-2010 del 30 de agosto de 2010, visible de folio 37 a folio 46 del expediente, siendo que para ello verificó las características técnicas declaradas y las confrontó con la información contenida en las páginas de internet [www.pronto-net.com](http://www.pronto-net.com), [www.vindecipher.com](http://www.vindecipher.com), [www.carfax.com](http://www.carfax.com), [www.motoverse.com](http://www.motoverse.com), considerando el número de identificación vehicular (VIN número XXX) determinando “*diferencias en cuanto al “estilo y transmisión”, ya que la clase tributaria declarada por el importador (2263143), corresponde al estilo “SENTRA Standard y Transmisión Manual”; mientras que las páginas WEB especializadas y la hoja de “Consulta de Códigos Variables de un DUA” del Sistema Informático TICA, indican que el vehículo corresponde a un Nissan estilo “SENTRA XE” y transmisión “Automática”, lo que consecuentemente conlleva a un cambio en la clase tributaria declarada, pasando de la 2263143 a la clase 2196844, la cual se refiere al estilo “SENTRA XE, AUTOMATICA.”* (Ver hechos probados 2 y 3)

El agente aduanero XXX como parte de sus alegatos, hace mención a la utilización que con anterioridad se realizaba del Black Book, siendo que, efectivamente, hasta el 06 de julio de 2005, el decreto que regía el procedimiento para la determinación del valor de vehículos importados en condición de usados era el Decreto Ejecutivo Nº 29265-H de 07 de febrero de 2001, el cual establecía que entre los elementos de análisis que se debían considerar estaba la determinación de un parámetro de control, definiéndose como tal parámetro el más alto obtenido entre el valor deducido del valor de mercado interno del vehículo en la base de datos de la Dirección General de Tributación y el valor del vehículo de la revista especializada Black Book, tomando en consideración si el importador era mayorista (wholesale) o minorista (retail). No obstante, los datos que suministraba la citada revista, no contemplaban algunas de las variables que se utilizaban en la lista de valores de vehículos de la Dirección General de Tributación, situación que determinó que en consecuencia se procediera a utilizar, como base para el estudio de las características de los vehículos y así definir el parámetro de control al Black Book, la verificación de otras características efectuada en otras páginas Web. Al derogarse el Decreto Ejecutivo Nº 29265-H, se eliminó el uso del Black Book según lo dispuesto por el Decreto Ejecutivo de cita, número 32458-H, y por tanto los funcionarios aduaneros deben prescindir del uso de dicha publicación como parámetro de control para determinar el valor o base imponible para el cálculo de la obligación tributaria aduanera, lo cual es recogido por su Considerando III que al efecto dispone:

*“Que en la aplicación conocida como Valoración Aduanera de Vehículos Importados (VAVI), dentro de las fuentes de información de que dispone para aplicar los parámetros de comparación, se encuentra el Black-Book. El cual presenta algunos problemas en el momento de su automatización en aduanas por medio Sistema TIC@, entre otros, que para ciertos modelos y/o estilos de vehículos en algunas marcas, se observa más de un valor, dejando cierta subjetividad al funcionario aduanero, al determinar la base imponible para el cobro de los impuestos correspondientes, por lo que se requiere prescindir del Black-Book como parámetro.”* (El resaltado no es del original)

De esta forma, se deja la aplicación del Black Book únicamente como una herramienta de consulta por parte de los funcionarios de las áreas de valoración de las Administraciones Tributarias de la Dirección General de Tributación, a efecto de formar criterio para la definición y creación del valor fiscal.[[14]](#footnote-14)

En este punto y en relación a las herramientas a utilizar para efectuar las modificaciones que en autos se proponen, valga la pena rescatar el hecho de que, el recurrente no aportó prueba ni alegatos técnicos tendientes a desvirtuar el acto recurrido, mientras que la Administración procuró la prueba técnico- jurídica necesaria, a efectos de determinar las características del vehículo nacionalizado que por tanto, permitieran respaldar lo actuado por el A Quo, siendo parte de ellas las páginas de internet visibles de folio 28 a 30 del expediente, estudiadas considerando el número de identificación vehicular. Al respecto, cuestiona el recurrente como argumento de descargo, la veracidad de los datos contenidos en las páginas especializadas de internet, por lo que resulta imperioso aclarar que, dichas consultas se realizan a páginas autorizadas por los diferentes fabricantes de vehículos, siendo éstos los que proporcionan la información contenidas en ellas, páginas que en esencia contienen las características y especificaciones de cada vehículo, razón por la cual es una información a tomar en cuenta por parte de la Administración Aduanera, dado que por la naturaleza de la mercancía que se discute, la cual trata de un vehículo con características claramente definidas y reconocidas a nivel internacional, esa información resulta fehaciente y pertinente, puesto que describe detalladamente las especificaciones del vehículo que permitieron a la DGA verificar y validar las características técnicas del vehículo nacionalizado.

En este sentido, debe tenerse claro que el objeto más importante del procedimiento lo es la búsqueda de la verdad real, según lo dispone el artículo 214 inciso 2) de la LGAP, por lo que, de conformidad con los artículos 297 y siguientes de la LGAP, el Derecho Administrativo admite casi toda clase de elementos probatorios, de manera que, la consulta a Internet resulta válida a los efectos, en tanto responda a la ciencia o técnica requerida, tal y como sucede en autos, donde mediante la consulta en páginas de internet considerando el número de identificación del vehicular (VIN) se logra corroborar o constatar la información declarada por el agente aduanero al momento del despacho, referente a las características del vehículo, dado que, para el caso concreto, es precisamente con base en la información declarada que se establece la clase tributaria y el correspondiente valor de importación. Por lo tanto, no son de recibo los argumentos que desmeritan valor a tales herramientas, y por el contrario se confirma la utilización de las mismas como referencias para los efectos que nos ocupan, rechazándose la nulidad alegada. [[15]](#footnote-15)

Obsérvese que, como se ha venido indicando, para el caso concreto no existe contradicción entre las características declaradas por el propio agente aduanero en el despacho, para el vehículo de cita y las que señalan las páginas de internet consultadas por el ONVVA, ya que éste expresamente declaró que se trataba de un vehículo marca: Nissan y estilo Sentra XE con transmisión automática; el problema medular radica en que, precisamente el auxiliar de la función pública se equivoca en la clase tributaria declarada (2263143), dado que la misma no corresponde con dichas particularidades, siendo que a efectos de determinar la clase tributaria que efectivamente coincidía con las características de la mercancía presentada a despacho, lo mismo que para la modificación del valor del vehículo en estudio, en expediente queda fehacientemente demostrado que, la Administración se basó en el procedimiento establecido legalmente al efecto, señalando las diferentes disposiciones, lineamientos y herramientas utilizadas para modificar la obligación tributaria aduanera, determinando que por las especificaciones del vehículo, siendo coincidentes las declaradas al momento del despacho como las indicadas por las páginas de internet consultadas, sea marca Nissan, estilo Sentra XE, transmisión automática, le corresponde la clase tributaria 2196844 y un valor de importación de $2.473,79, lo que genera una diferencia de impuestos no cancelados a favor del Fisco, por la suma de ¢384.860,34. (Ver hecho probado 4)

Siempre en relación a las características del vehículo, tomadas en consideración para determinar la modificación de la obligación tributaria que se pretende en la especie, el agente aduanero **XXXX**, en su apersonamiento ante este Tribunal, menciona el documento número VA-113-2009, ante lo cual este Órgano considera que hace referencia al oficio número VA-113-2009 de fecha 17 de junio de 2009 que constituye la respuesta que, a modo de colaboración brindó la Dirección General de Tributación, específicamente el Proyecto de Fortalecimiento Integral de las Valoraciones Administrativas y Tributarias del Estado, en la persona del señor Hernán López Ruíz, Director de Valoraciones Administrativas y Tributarias al ONVVA, y bajo el consecutivo indicado, la cual en lo que interesa dispone, en relación a la existencia de varios **“estilos”** que pueden ser aplicados según las características de un vehículo, que si no se encuentran más elementos para definir la situación se opta por escoger el estilo con la clase tributaria de menor valor, siendo que, debe quedarle claro al recurrente que para el caso concreto, no se aplicó la situación descrita por el citado oficio, dado que la modificación de la clase tributaria se da con fundamento en las características declaradas por el propio agente aduanero al momento del despacho, las cuales fueron corroboradas mediante la coincidencia con las características señaladas por las páginas de internet consultadas, razón por la cual no lleva razón el recurrente en su alegato.

En relación al caso concreto, se le hace ver al recurrente que parte de la motivación efectuada por la DGA en el acto final, sea la resolución número **RES-DN-209-2011**, para la modificación supra citada, es que la misma se encuentra basada en la información declarada al momento del despacho, la cual fue corroborada a través de las características que del vehículo de cita señalaban las páginas web consultadas (ver folios 28 a 30), considerando el número de identificación vehicular, y si bien las páginas arrojaron tres posibles “emblemas” “XE, GLE y GXE”, su justificación se encuentra debidamente motivada por el A Quo (ver folio 72), al indicar que el ONVVA determinó que el estilo en el presente asunto es **“Sentra XE”** asociándolo con la información que el mismo declarante señaló en la hoja de variables, lo que implicó el cambio de la clase declarada de la 2263143 a la 2196844, por lo que no resulta de aplicación el oficio de cita.

En efecto, nótese que las características técnicas declaradas para el vehículo en cuestión en el procedimiento de despacho son: Nissan, **Sentra XE**, año modelo 2001, 1600 cc, sedan 4 puertas, tracción 4X2, **transmisión automática**, cabina sencilla, las cuales, de conformidad con lo prescrito por el artículo 1º del Anexo del Decreto Ejecutivo Nº 32458-H pasan a constituirse en una “Validación Automática”, con el fin de identificar el automotor en la Lista de Valores de la Dirección General de Tributación de conformidad con el procedimiento prescrito en el Decreto indicado, con el fin de determinar la clase tributaria correspondiente y el valor de importación de los vehículos para los casos de importaciones de las mercancías comprendidas en las partidas 87.02, 87.03, 87.04 y 87.11, que estén gravadas con el Impuesto Selectivo de Consumo y no estén afectas a los Derechos Arancelarios a la Importación, siendo un hecho cierto que el declarante estableció en la hoja de variables que el estilo era **Sentra XE**, por lo que es evidente que no existe en la presente litis controversia por este concepto, lo que genera que para este Tribunal esté suficiente probado que el estilo XE escogido tanto por el declarante como por la Administración corresponde efectivamente a las características técnicas del automotor desalmacenado, pero que erróneamente el agente aduanero le asignó una clase tributaria que evidentemente no coincidía con las características declaradas.

Aunado a lo expuesto, se tiene que consta en expediente la consulta efectuada a la Lista de Valores de la Dirección General de Tributación, sobre los valores de las clases tributarias 2263143 (declarada) y la 2196844 (modificada), tal y como lo dispone el decreto de cita, concluyéndose que la DGA actúo en cumplimiento de las disposiciones que el Ordenamiento Jurídico le establece al efecto, al haber consultado las herramientas que la Dirección General de Tributación pone a su alcance para determinar el valor de importación del vehículo amparado a la declaración aduanera de referencia, así como abriendo el correspondiente procedimiento ordinario tendiente a modificar la obligación tributaria aduanera, en el cual procedió en acatamiento al principio de inderogabilidad singular de las normas, consagrado en el numeral 13 de la Ley General de la Administración Pública, aplicando el procedimiento especial para la valoración de la importación de vehículos vigente, sea el señalado por el Decreto Ejecutivo indicado.

**De lo anterior, es claro que el procedimiento supracitado era no sólo de obligado acatamiento sino válido y eficaz para la determinación del valor del vehículo objeto de la presente litis. Por tanto, el recurrente debió efectuar su declaración de importación definitiva, aplicando este procedimiento especial de valoración al momento de presentar la declaración a efectos de la determinación de la obligación tributaria aduanera, y el no haber declarado como correspondía, genera que la Administración instaure el procedimiento ordinario tendiente a formalizar la modificación en el valor, habiéndose otorgado en la presente litis, las garantías procesales que el Ordenamiento Jurídico establece al efecto y que le han permitido al recurrente en el presente caso el ejercicio de su derecho de defensa.**

**Así, tanto respecto a la clase tributaria aduanera como al elemento valor, debe declararse sin lugar el presente recurso, confirmando la clase tributaria determinada por la DGA,** 2196844 **y el valor determinado por dicha Autoridad Aduanera, de** $2.473,79**, por lo que consecuentemente se reafirma la existencia de un adeudo a favor del Fisco, por la suma de** ¢384.860,34**.**

# POR TANTO

Con fundamento en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y en los artículos 204 y 205 de la Ley General de Aduanas, por mayoría este Tribunal declara sin lugar el recurso de apelación y se confirma la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado del Lic. Reyes Vargas quien de previo a resolver solicita a la Dirección General de Aduanas se sirva completar el expediente con su respectiva autorización de importador y del agente de aduanas que le faculte a notificarle por fax los oficios números ONVVA-DCP-REG-697-2010 y ONVVA-DCP-REG-698-2010, conforme el numeral 194 inciso f) de la Ley General de Aduanas.

**Notifíquese al medio señalado por el recurrente, fax número xxx y a la Dirección General de Aduanas.**

**Loretta Rodríguez Muñoz**

**Presidente**

**Shirley Contreras Briceño Franklin Velázquez Díaz**

**Alejandra Céspedes Zamora Xinia Villalobos Orozco**

**Elizabeth Barrantes Coto Dick Reyes Vargas**

Voto salvado del licenciado Reyes Vargas. **No comparte el suscrito lo resuelto, y por ello salvo mi voto con sustento en las siguientes consideraciones:**

En el primero de los resultandos de la presente resolución tiene la mayoría como un hecho que los oficios ONVVA-DCP-REG-697-2010 y ONVVA-DCP-REG-698-2010 fueron notificados al importador y a su agente de aduana y como constancia de lo anterior cita los folios 47-54. En el resultando inmediato hace ver que a la audiencia que se convoca a las partes mediante los citados oficios no asistieron éstas.

Considerando el suscrito que este Tribunal en sentencias 162 y 175 del año en curso reconoció que: “En casos como el presente en que el procedimiento ordinario ha sido precedido de una actuación fiscalizadora,y contestes con el numeral 76 del Reglamento a la LGA como requisito de procedibilidad para poder iniciar el Procedimiento Ordinario resulta insoslayable pronunciamiento, para la Administración Tributaria Aduanera en el sentido de que se ha invitado a los interesados a regularizar su situación. Dicho requisito de procedibilidad se echa de menos en el presente asunto y por ello comparte el Tribunal con el recurrente el señalamiento de un vicio de nulidad absoluta, al no constar en autos que se haya motivado conforme lo señalado.”

Declarando en tales casos la nulidad absoluta de lo actuado en el procedimiento desde el acto inicial. Por lo anterior, y previo a resolver, siendo que en el caso no consta la autorización señalada en el numeral 194.f) de la Ley General de Aduanas, estima el suscrito necesario solicitar al inferior remita a la brevedad dicha autorización a efecto de completar el expediente, en caso de existir tal.

**DICK RAFAEL REYES VARGAS**

1. Ver impresión de pantalla de Sistema Informático TICA correspondiente a la consulta de Códigos de Variables de un DUA, visible a folio 97. [↑](#footnote-ref-1)
2. Ver consulta CAR-TICA visible a folio 31. [↑](#footnote-ref-2)
3. Ver consulta CAR-TICA visible a folio 32. [↑](#footnote-ref-3)
4. Sentencia número 2002-00843 del 30 de enero del 2002. Posteriormente en el voto N° 2003-11926, dictada a las catorce horas con treinta y un minutos del veintitrés de octubre del dos mil tres, la Sala reitera su posición indicando que: "///.- *CARÁCTER DE MUNERA PUBBLICÁ DEL TRANSPORTISTA O AGENTE NAVIERO. En el Derecho Administrativo se denomina "numera pubblica" al sujeto privado que ejerce, permanente o transitoriamente, funciones o competencias públicas cuando han sido previamente habilitados legal o contractualmente convirtiéndose en vicarios de la respectiva administración pública. El numera pubblica a diferencia del funcionario público actúa a nombre y por cuenta propia o de terceros y no de la Administración Pública que auxilia. La Ley General de Aduanas establece en su Título III que son numera pubblica o auxiliares de la función pública aduanera "...las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que habitualmente efectúan operaciones de carácter aduanero, en nombre propio o en representación de terceros ante el Servicio Nacional de Aduanas". El numera pubblico está sujeto a una relación de sujeción o subordinación especial por ¡o que tiene una serie de obligaciones y deberes que debe cumplir y observar a cabalidad. En este sentido, el numeral 30 de la Ley General de Aduanas le establece un elenco de obligaciones básicas... "* [↑](#footnote-ref-4)
5. Ver sentencias 94-2007 del 27 de abril de 2007, 160-2007 del 18 de mayo de 2006, 253-2006 del 28 de setiembre de 2006, 287-2006 del 20 de octubre de 2006. [↑](#footnote-ref-5)
6. “ARTICULO 102.- Revisión a posteriori del despacho La autoridad aduanera podrá, mediante el ejercicio de controles a posteriori o permanentes, revisar la determinación de la obligación tributaria aduanera y el cumplimiento de las demás normas que regulan el despacho de mercancías, en el plazo estipulado en el artículo 62 de esta ley.

   Cuando la autoridad aduanera determine que no se cancelaron los tributos debidos o que se incumplieron otras regulaciones del comercio exterior, **abrirá procedimiento administrativo notificando al declarante y al agente aduanero que lo haya representado, en los términos del artículo 196 de esta ley.** (…)”(El resaltado no es del original)

   “ARTICULO 196.- Actuaciones comunes del procedimiento ordinario Para emitir cualquier acto que afecte derechos subjetivos o intereses legítimos, deberán observarse las siguientes normas básicas:

   a) La apertura del procedimiento, de oficio o a instancia de parte, debe ser notificada a las personas o entidades que puedan verse afectadas. (…)” [↑](#footnote-ref-6)
7. Artículo 7 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA). [↑](#footnote-ref-7)
8. ARTICULO 58 de la LGA: Determinación: Determinar la obligación tributaria aduanera es el acto por el cual la autoridad o el agente aduanero, mediante el sistema de autodeterminación, fija la cuantía del adeudo tributario. Este adeudo deviene exigible al día siguiente de la fecha de notificación de la determinación de la obligación tributaria aduanera.

   Cuando no se encuentren las mercancías, se hubieran destruido, ocultado o imposibilitado su inspección, o no estén disponibles los elementos necesarios para determinar fehacientemente la obligación tributaria aduanera, la autoridad aduanera determinará, cumpliendo el debido procedimiento administrativo, el monto prudencial de los tributos sobre la base de la información disponible. [↑](#footnote-ref-8)
9. Artículo 24 inciso a) de la LGA. [↑](#footnote-ref-9)
10. En igual sentido ver Sentencia de este Tribunal número: 212-2010, 213-2010 y 214-2010, todas del 16 de diciembre de 2010. [↑](#footnote-ref-10)
11. Entre otras, Sentencias números 47-2008 del 6 de marzo del 2008, 083-2009 del 21 de mayo de 2009 y 212-2010 del 16 de diciembre de 2010. [↑](#footnote-ref-11)
12. Mediante resolución número 011 del 20 de julio de 2009, la Dirección General de Tributación, interpreta el concepto de "Valor según factura" en el sentido de que:"... se refiere al valor consignado en la factura original de la transacción internacional, y no al valor de las facturas posteriores, emitidas como resultado de transacciones efectuadas durante la permanencia del vehículo en el almacén fiscal. El valor consignado en la factura original de la transacción internacional, es el valor que se tomará  como base para realizar la comparación con el "Valor Importación Tributación (VIT) a efecto de establecer el valor a declarar". [↑](#footnote-ref-12)
13. Valor Importación Tributación (VIT): Es el valor resultante de deducir al Valor Fiscal, los impuestos de importación y un margen de valor agregado que se origina en la fase de comercialización, entre el importador y el consumidor final. (Artículo 1 inciso c) del Decreto de cita). [↑](#footnote-ref-13)
14. Considerando IV del Decreto de cita. [↑](#footnote-ref-14)
15. En similar sentido, ver Sentencias de este Tribunal número 238-2008 del 23 de octubre de 2008, 74-2010 del 06 de mayo de 2010, 212-2010 y 213-2010, ambas del 16 de diciembre de 2010 y 024-2011 del 17 de febrero de 2011. [↑](#footnote-ref-15)