

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

SENTENCIA N° 20-2012. Tribunal Aduanero Nacional. San José a las catorce horas con treinta minutos del día tres de febrero de dos mil doce.

Conoce este Tribunal sobre el recurso de apelación presentado por el agente de Aduanas XXX, de la Agencia XXX (XXX), en representación de su cliente XXX, en contra del ajuste realizado a la Declaración Aduanera de Importación Definitiva número XXX del 11 de junio de 2010 de la Aduana Central.

RESULTANDO

- I. Con Declaración Aduanera de Importación Definitiva N°XXX del 11 de junio de 2010 de la Aduana Central, **la Agencia XXX. (XXX)**, en representación de su cliente **XXX**, presenta a despacho un cabezal usado, en la posición arancelaria **8701.20.00.00** del S.A.C., declarada en la clase tributaria 2332425 como un tractocamión de carga pesada, año 2003, extra cabina, anotando como extras, aire acondicionado, dirección hidráulica, volante ajustable y cabina condominio, con un valor en aduanas de \$15.721.39. (Folios 81-100)

- II. En el procedimiento de despacho, la Aduana a través del Sistema de Información Tica, le notifica a la Agencia de Aduanas el día **18 de junio de 2010**, lo siguiente: *“Motivo: Cambio de Partida –Otros Cambios – Marco Legal: ART 98 DE LA LEY 7557, AUTOVALOR - ART 98 DE LA LEY 7557(sic), AUTOVALOR EN EL CUAL SE ESPECIFICA EL VALOR DE HACIENDA PARA VEHÍCULOS, POR LO CUAL AL REALIZAR LA REVISIÓN FÍSICO DOCUMENTAL SE ENCUENTRA QUE SE DECLARA UN CABEZAL O TRACTOCAMIÓN MARCA MACK AÑO 2003 CX 613 CABINA CONDOMINIO, PERO EN REALIDAD SE TRATA DE UN CABEZAL CON*

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

ESTILO DE CABINA EXTRA, CONSULTANDO LAS CLASES TRIBUTARIAS EXISTENTES SE CONSTATA QUE SE DEBE CAMBIAR DE LA CLASE TRIBUTARIA 2332425 A 2381057, PASANDO ASÍ DE UTILIZAR COMO VALOR DE HACIENDA 19,620,000 COLONES A 27,824,800 COLONES AUMENTANDO ASÍ EL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS EN 950,265.49 COLONES, PASANDO DE LIQUIDAR 2,343,877.41 COLONES A 3,294,142.90 COLONES – ...” (Ver folios 17-20)

- III. El señor **XXX**, de la Agencia **XXX (XXXX)**, en representación de su cliente **XXX**, presentó mediante un escrito recibido el 23 de junio de 2010 ante la Aduana el recurso de reconsideración y en esa misma fecha ante este Tribunal la apelación, contra el Acto de determinación de la declaración aduanera No. **XXX del 11 de junio de 2010**, fundamentando sus recursos en que el funcionario que revisó la unidad considera que se trata de un cabezal con cabina extra y no como lo solicitaron, cabina condominio, en la clase **2332425**, al no existir clase tributaria mandó abrir la misma asignándole la **2381057**. Su inquietud es que cómo es posible que la clase solicitada tiene un valor de Hacienda de ¢19.620.000, siendo una unidad más sofisticada y la clase asignada tiene un valor de ¢37.300.000, teniendo cabina extra, al ser la razón por la que se impugna. (Ver folios 1-2 y 26-27)
- IV. Con Acta de Inspección de Vehículos **N° 091 de fecha 25/11/2010**, funcionarios del departamento Normativo de la Aduana realizan una inspección de cabezal en las instalaciones del importador, anotando las características del mismo, indicando en carrocería “cabezal condominio” y en observaciones “La parte del condominio mide 1.80 metros”. (Folios 12-13)
- V. Con Oficio AC-DN-294-2011 de 02 de marzo de 2011, la Aduana Central solicita a Valoraciones Administrativas de la Dirección General de Tributación, el criterio técnico y

Expediente N° 2012-23

Sentencia N° 20-2012

Voto N° 24-2012

que se sirva “indicar las diferencias físicas entre los cabezales condominio y cabezales cabina extra, por cuanto existen las clases tributarias para ambos (**2332425** y **2381057**) y las mismas corresponden un cabezal Marca MARK estilo CX613VISION, centimetraje:12.000, carrocería CABEZAL o TRACTOCAMION, ESTANDAR, combustible DIESEL, transmisión MANUAL y tracción 6x4.” Señalando además, que dicha información se ha solicitado varias veces por medio de correos electrónicos. (Folio 41)

- VI.** El funcionario Jorge Esquivel Rodríguez del Departamento Normativo de la Aduana, rinde Dictamen Técnico **N° AC-DN-DIC-187-2010** sin fecha, con base en el estudio realizado, en el Acta de Inspección de Vehículos **N° 091 de fecha 25/11/2010** y el escrito “SVT-17-2001 de 10 de marzo de 2010”¹, de la Dirección de Valoraciones Administrativas y Tributarias de la Dirección General de Tributación, donde hace referencia a las Directrices N° VA-02-2009 y N° VA-03-2007, donde concluye que efectivamente el cabezal presentado a despacho *“corresponde a un cabezal extra cabina esto por cuanto el camarote que posee el cabezal consiste en una cama y un armario, y según el escrito en mención para que sea cabezal condominio, debe contener un camarote donde pueda pernoctar dos personas y generalmente poseen ventanillas en la parte superior del camarote además contienen equipos eléctricos adicionales como horno de microondas, refrigerador y otros, ya que estos cabezales son utilizados para viajes largos.”* (Folios 49-51)

¹ La fecha correcta del oficio de la Dirección de Valoraciones Administrativas y Tributarias de la Dirección General de Tributación es **SVT-17-2011 de 10 de marzo de 2011**. Además parece existir un error en el año asignado al dictamen

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

- VII.** A través de la resolución **RES-AC-DN-1059-2011 de 28 de abril de 2011**, la Aduana Central, conoce el recurso de reconsideración interpuesto manteniendo lo actuado en el despacho y emplazando al recurrente para ante este Tribunal. (Folios 56-63)
- VIII.** Con oficio TAN-015-2012 de 20 de enero de 2012, recibido en la Aduana Central el 23 de enero de este año, la Jueza de Instrucción de este Tribunal remite escrito recibido el 08 de julio de 2011, rotulado como un recurso de apelación, pero que debe entenderse como el apersonamiento, ya que dice reiterar sus alegatos presentados. (Folios 68-69)
- IX.** Mediante oficio AC-DN-0095-2012 recibido en esta Sede el 25 de enero de 2012, la Aduana remite el expediente respectivo. (Folio 80)
- X.** En virtud de las vacaciones legales de la Licenciada Loretta Rodríguez Muñoz, se integra el Colegio con el Miembro Suplente Lic. Noel Carboni Garro, nombrado mediante Acuerdo N° 067-H del 07-12-2011. (Ver folio 105)
- XI.** En las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales en la tramitación del recurso de apelación.

Redacta la Licenciada Elizabeth Barrantes Coto; y,

CONSIDERANDO

- I. Objeto del Litigio:** El presente asunto trata de un ajuste en el procedimiento de despacho, realizado por la Aduana Central, al modificar la clase tributaria declarada por el interesado y consecuentemente el valor de importación de un vehículo amparado a la

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

declaración aduanera **XXX del 11 de junio de 2010**, tipo cabezal, declarado en la posición arancelaria **8701.20.00.00** del S.A.C., clase tributaria **2332425** como un tractocamión de carga pesada, año 2003, extra cabina, anotando como extras, aire acondicionado, dirección hidráulica, volante ajustable y cabina condominio, al considerar la Aduana que en realidad se trata de un cabezal con estilo de cabina extra, por lo que consultando las clases tributarias existentes se constata que se debe cambiar a la clase tributaria **2381057**, pasando así de utilizar como valor de hacienda ¢19,620,000 a ¢27,824,800, aumentando así el Impuesto General sobre las Ventas en ¢950,265.49, estableciéndose una diferencia en el pago de tributos por la suma de ¢3,294,142.90.

II- Sobre la Admisibilidad del Recurso de Apelación ante este Tribunal: En forma previa revisa este órgano el aspecto de admisibilidad del recurso de apelación interpuesto conforme la Ley General de Aduanas No. 7557, 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 la ley que contra la resolución dictada por la Aduana, cabe recurso de apelación para ante este Tribunal, el cual debe presentarse dentro de los tres días siguientes a la notificación del acto impugnado. Es decir, que el recurso debe ser presentado en tiempo, así tenemos que en este caso el ajuste a la clasificación arancelaria de la declaración aduanera **XXX del 11 de junio de 2010**, para todo efecto legal, fue notificada al interesado el 18 de junio de 2010 (**ver folio 17**) y el recurso de apelación contra el acto de reclasificación fue interpuesto el 23 de junio de 2010 (**folio 26-27**), dentro del plazo legalmente establecido. Además debe ser presentado en forma, o sea, cumpliendo con los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento, lo cual no genera problemas en el presente caso, toda vez que consta en expediente la acreditación de quien recurre señor **XXX**, en su condición de agente

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

de Aduanas de la **Agencia XXX (XXX)**. (Ver folio 104). Cumpliéndose en el presente asunto con los requisitos de admisibilidad.

III- Sobre el Fondo del Recurso: A efecto de determinar la correcta clase tributaria y el valor de importación del cabezal en cuestión amparado a la declaración aduanera N° **XXX del 11 de junio de 2010**, se avoca este Tribunal a analizar los hechos probados que constan en expediente:

Hechos probados:

1. Que en la declaración aduanera N° **XXX del 11 de junio de 2010**, el agente de Aduanas **XXX** de la **Agencia XXX (XXX)**. en representación de su cliente **XXX** esenta a despacho un cabezal usado, en la posición arancelaria **8701.20.00.00** del S.A.C., declarada en la clase tributaria **2332425** como un tractocamión de carga pesada, año 2003, extra cabina, anotando como extras, aire acondicionado, dirección hidráulica, volante ajustable y cabina condominio, con un valor en aduanas de \$15.721.39. (Folios 81-100)
2. Que la Aduana a través del Sistema de Información Tica, le notifica al agente de Aduanas el día **18 de junio de 2010**, lo siguiente: *“Motivo: Cambio de Partida – Otros Cambios – Marco Legal: ART 98 DE LA LEY 7557, AUTOVALOR - ART 98 DE LA LEY 7557(sic), AUTOVALOR EN EL CUAL SE ESPECIFICA EL VALOR DE HACIENDA PARA VEHÍCULOS, POR LO CUAL AL REALIZAR LA REVISIÓN FÍSICO DOCUMENTAL SE ENCUENTRA QUE SE DECLARA UN CABEZAL O TRACTOCAMIÓN MARCA MACK AÑO 2003 CX 613 CABINA CONDOMINIO, PERO EN REALIDAD SE TRATA DE UN CABEZAL CON ESTILO DE CABINA EXTRA, CONSULTANDO LAS CLASES TRIBUTARIAS EXISTENTES SE*

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

CONSTATA QUE SE DEBE CAMBIAR DE LA CLASE TRIBUTARIA 2332425 A 2381057, PASANDO ASÍ DE UTILIZAR COMO VALOR DE HACIENDA 19,620,000 COLONES A 27,824,800 COLONES AUMENTANDO ASÍ EL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS EN 950,265.49 COLONES, PASANDO DE LIQUIDAR 2,343,877.41 COLONES A 3,294,142.90 COLONES – ...” Como consecuencia de lo anterior se ajusta la obligación tributaria aduanera estableciéndose una diferencia de tributos por el monto de ¢3,294,142.90. (Ver folios 17-20)

3. Con Acta de Inspección de Vehículos **N° 091 de fecha 25/11/2010**, funcionarios del departamento Normativo de la Aduana realizan una inspección de cabezal en las instalaciones del importador, anotando las características del mismo, indicando en carrocería *“cabezal condominio”* y en observaciones *“La parte del condominio mide 1.80 metros”*. (Folios 12-13)
4. A folios 36 a 40 aparecen fotografías del cabezal que describen tanto el cabezal como la cabina.
5. Con Oficio **AC-DN-294-2011 de 02 de marzo de 2011**, la Aduana Central solicita a Valoraciones Administrativas de la Dirección General de Tributación, el criterio técnico y que se sirva *“indicar las diferencias físicas entre los cabezales condominio y cabezales cabina extra, por cuanto existen las clases tributarias para ambos (232425 y 2381057) y las mismas corresponden un cabezal Marca MARK estilo CX613VISION, centimetraje:12.000, carrocería CABEZAL o TRACTOCAMION, ESTANDAR, combustible DIESEL, transmisión MANUAL y tracción 6x4.”* Señalando además que, dicha información se ha solicitado varias veces por medio de correos electrónicos. (Folio 41)

Expediente N° 2012-23

Sentencia N° 20-2012

Voto N° 24-2012

6. El funcionario Jorge Esquivel Rodriguez del Departamento Normativo de la Aduana, rinde Dictamen Técnico **N° AC-DN-DIC-187-2010** sin fecha, con base en el estudio realizado, en el Acta de Inspección de Vehículos **N° 091 de fecha 25/11/2010** y el escrito SVT-17-2011 de 10 de marzo de 2011 de la Dirección de Valoraciones Administrativas y Tributarias de la Dirección General de Tributación, donde hace referencia a las Directrices N° VA-02-2009 y N° VA-03-2007, donde concluye que efectivamente el cabezal presentado a despacho *“corresponde a un cabezal extra cabina esto por cuanto el camarote que posee el cabezal consiste en una cama y un armario, y según el escrito en mención para que sea cabezal condominio, debe contener un camarote donde pueda pernoctar dos personas y generalmente poseen ventanillas en la parte superior del camarote además contienen equipos eléctricos adicionales como horno de microondas, refrigerador y otros, ya que estos cabezales son utilizados para viajes largos.”* (Folios 49-51)

De los hechos expuestos queda claro que la discusión de fondo es si el cabezal o tractocamión de carga pesada presentado a despacho, posee o no una extra cabina o una cabina condominio, como lo declara el interesado. Por lo que se debe proceder al análisis del caso concreto.

Sobre el caso concreto

Debe este Órgano de Alzada señalar que lo actuado por la Aduana al modificar la clase tributaria declarada y consecuentemente el valor de importación del cabezal objeto del presente asunto, está ajustado al Ordenamiento Jurídico, puesto que 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 N° 34042-H del 19 de octubre del 2007 sobre la **"Regulación del**

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

Cobro del Impuesto General sobre las Ventas en la Importación de Cabezales”, razón por la que debe mantenerse lo actuado en cuanto a la modificación de la clase tributaria y del elemento valor para la citada Declaración Aduanera de Importación, 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 las mercancías 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, 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 este tipo de vehículos. Así, conformidad con el artículo 1 se establece que *“Para los vehículos nuevos y usados importados, incluidos en la subpartida arancelaria 8701.20, se fija la base imponible del impuesto general sobre las ventas a nivel de aduanas, sobre el precio de venta estimado al consumidor final.”*

Establece ese artículo que para el cálculo del Impuesto General Sobre las Ventas en los cabezales importados bajo la subpartida arancelaria 8701.20 se aplicará la siguiente fórmula:

*“IGV = [Valor Fiscal ÷ (1+Tarifa IGV)] * Tarifa IGV en donde:*

IGV = Monto del impuesto general sobre las ventas.

Valor Fiscal = Monto correspondiente al valor de los vehículos automotores contemplados en la Lista de Valores de la Dirección General de Tributación, como Valor de Hacienda.

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

Tarifa IGV = Tarifa porcentual del impuesto general sobre las ventas, que se computará como fracción de unidad de modo tal que un trece por ciento (13%) deberá entenderse en la fórmula como un cero coma trece (0,13)."

Es decir se parte del Valor Fiscal establecido en la Lista de Valores de la Dirección General de Tributación (DGT), para lo cual se debe realizar la consulta respectiva y determinar la clase tributaria que corresponde a las características del vehículo y determinada ésta, tomar el correspondiente Valor Fiscal a efecto de aplicar la fórmula citada.

Se debe además, tener presente que 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 DGT. De allí que la Administración Aduanera con fundamento en el citado Decreto y con el fin de garantizar una mejor recaudación, puede establecer el cobro del Impuesto General sobre las Ventas a nivel de aduanas, en el caso de la importación de vehículos nuevos y usados comprendidos en la subpartida 8701.20 correspondiente a Tractores (cabezales) de carretera para semiremolques, determinando la base imponible para el impuesto de ventas, partiendo del precio de venta al consumidor final de los citados cabezales, registrado en la Lista de Valores de la Dirección General de Tributación, con la carrocería tractocamiones (cabezales), la cual tiene su fundamento en el artículo 11 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas.

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

En la especie, tenemos que se presenta la declaración aduanera, N° **XXX del 11 de junio de 2010** de la Aduana Central, a través de la agencia de aduanas **XXX**, en representación de su cliente **XXX**, en donde se despacha un cabezal usado, en la posición arancelaria **8701.20.00.00** del S.A.C., declarada en la clase tributaria **2332425** para un tractocamión de carga pesada, con **cabina condominio**. No obstante en el procedimiento de despacho, a la hora de la revisión física y documental, el funcionario determina que la clase declarada es incorrecta ya que el vehículo presenta una cabina con características de una cabina extra y no condominio. Tal y como lo señala el propio recurrente, el funcionario encargado procede a realizar la consulta respectiva al órgano competente de la DGT y se le asigna la clase **2381057**, la cual modifica la base de imposición del Impuesto Sobre las Ventas, estableciéndose una diferencia en el pago de tributos por la suma de **¢3,294,142.90**.

Por su parte, el principal argumento del interesado, lo constituye el hecho de que la clase por ellos declarada para un cabezal que tiene una cabina condominio - que es más lujosa que la cabina extra-, no debe tener un valor de importación menor, siendo más sofisticada, ya que la nueva clase asignada para un vehículo con cabina extra tiene un valor mayor, considerándolo incongruente, por lo que señala que solicitará un estudio, mismo que se echa de menos en el expediente. Es decir, su defensa se basa en que la nueva clase tributaria, a pesar de ser para un tractocamión con una cabina extra tiene un valor de Hacienda mayor que una unidad con cabina condominio cuya clase tiene un valor de Hacienda menor, constituyendo básicamente su argumento en la asignación de valores o su actualización, asunto que si escapa de la competencia del Servicio Nacional de Aduanas por disposición expresa del Decreto de cita y cuya discusión se relaciona a un caso en que se tenga que aplicar la clase declarada.

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

Asimismo, argumenta ante este Tribunal que de acuerdo a consultas realizadas a los fabricantes, no existe la extra cabina, sino la **cabina dormitorio**, para lo cual estarán presentando una certificación, misma que no se aporta a expediente, pero que en cuyo caso el uso que tiene dispuesto el fabricante al tener una cama o camarote esencialmente, en efecto lo hace una cabina dormitorio, pues el objetivo del mismo es que el chofer de vehículo pueda dormir en él. Sin embargo, el hecho de que se le denomine cabina dormitorio, por la función que realiza, en nada se relaciona, con las **características de la carrocería** para efectos de determinar su valor en el mercado, por la amplitud y condiciones de comodidad que cada una presenta, por lo que es precisamente esas características propias del vehículo, para efectos de valor, lo que se discute.

Así tenemos que, en el caso en estudio, lo actuado por la Aduana y reflejado en Dictamen Técnico (hecho probado 6), es consistente con el criterio del Órgano Técnico encargado de las valuaciones de este tipo de vehículo, en apego al procedimiento establecido el Decreto de cita y en la DIRECTRIZ N° VA-02-2009 de 01 de junio de 2009, que da sustento al mismo, en donde se define la cabina de los automotores de la siguiente manera:

“La cabina en los vehículos automotores lo constituye el espacio reservado para el conductor y el acompañante. Dependiendo de las características propias de cada unidad las dimensiones y su equipamiento varían considerablemente de un tipo de cabina a otro. En los vehículos del mercado, no solo debe observarse el espacio propio en el cual el conductor accede al volante si no también el espacio posterior al asiento del conductor, así como las diferentes posibilidades de acceder a dicho habitáculo.

Dependiendo de la marca comercial del vehículo o del estilo se definirá el tipo de cabina con la que se puede clasificar la unidad. Para la efectiva identificación de las cabinas a

Expediente N° 2012-23

Sentencia N° 20-2012

Voto N° 24-2012

efecto de su ingreso como variables dentro de la lista de valores se deben considerar las siguientes denominaciones:

- ☞ Cabina Sencilla.*
- ☞ Cabina Extra.*
- ☞ Cabina Doble.*
- ☞ Cabina Condominio*

Para cada una de las anteriores definiciones se indicarán las características correspondientes, el código asignado por la Administración Tributaria, así como la imagen que posibilita con mayor exactitud su ubicación. “

Sigue señalando la citada Directriz respecto de la definición para cabezales o tractocamiones y carrocerías similares, en particular para la cabina extra:

“6.1.1 CABINA EXTRA

6.1.1.1 DEFINICIÓN.

Debido a las diferencias constructivas de este tipo de cabina seguidamente se efectúa la definición separando las unidades en dos tipos, las cabinas para los vehículos de carga liviana y los vehículos de carga pesada, en los cuales se ubica los cabezales o tractocamiones y las modificaciones a otras carrocerías para este tipo de transporte.

a) DEFINICIÓN PARA CABEZALES O TRACTOCAMIONES Y CARROCERÍAS SIMILARES

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

Este tipo de cabina posee un compartimiento detrás del conductor del vehículo, el cual puede variar en tamaño de 106 centímetros a 177 centímetros en promedio (42 pulgadas a 70 pulgadas como promedio). En Norte América generalmente se les llama FLAT ROOF o MID ROOF, las dimensiones de estas cabinas varían en tamaño y este se da en pulgadas.

FLAT ROOF, con dimensiones de 106 centímetros a 177 centímetros en promedio (42 pulgadas a 58 pulgadas).

MID ROOF, con dimensiones de 152 centímetros a 177 centímetros en promedio (60 pulgadas a 70 pulgadas).

Su acceso se da por cualquiera de las puertas principales o en algunas marcas por una compuerta adicional al costado de la cabina extra. “



Imagen de ejemplo

Sobre las cabinas condominio establece la Directriz:

“6.1.2 CONDOMINIO

6.1.1.2 DEFINICIÓN.

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

La descripción del tipo de cabina condominio se utiliza para clasificar aquellas unidades de carrocería cabezal o tractocamión o cualquier tipo de carrocería para el transporte de carga pesada. La característica principal de este tipo de cabina lo representa el hecho de que posee en el compartimiento un mayor espacio y tienen un camarote más grande. En algunas marcas se le conoce como Raised Roof, sus dimensiones varían de 155 centímetros a 221 centímetros en promedio (61 a 87 pulgadas), generalmente posee ventanas en la parte superior del camarote.

6.1.1.3 CÓDIGO.

El código para su descripción es el 06.

6.1.1.4 IMAGEN.”



Por otra parte, la Directriz N° VA-03-2007, citada en el criterio técnico de la Aduana, en cuanto a la forma de determinar el tipo de cabina nos indica:

“DETERMINACIÓN DE LA CABINA

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

La información de la cabina, solamente en muy pocos casos se puede obtener de la información de la página web anterior, por lo que se recomienda su determinación mediante:

1- Inspección ocular.

2- Fotografías.

3-En algunos casos la pagina Web antes indicada (<http://www.vindecipher.com/gates/>), nos da información respecto de la cabina.

Debido a la diversidad de tipos de cabina y con el fin de uniformar el criterio para su valoración, el Proyecto de Fortalecimiento Integral de las Valoraciones Administrativas y Tributarias del Estado ha determinado establecer tres tipos básicos de cabina:

1-Cabina Sencilla

Es una cabina muy sencilla, la cual no tiene ningún compartimiento detrás del conductor. El código para su descripción es el 02. Ver la siguiente figura.



2- Extra Cabina:

Este tipo de cabina posee un compartimiento detrás del conductor del vehículo, el cual puede variar en tamaño de 106 centímetros a 177. centímetros en promedio (42 pulgadas a 70 pulgadas como promedio). En Norte América generalmente se les llama FLAT ROOF ó MID ROOD, las dimensiones de estas cabinas varían en tamaño y este se da en pulgadas. El código para su descripción es el Código 03.

Expediente N° 2012-23

Sentencia N° 20-2012

Voto N° 24-2012

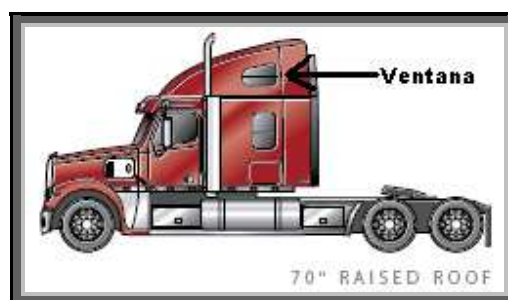
FLAT ROOF, con dimensiones de 106 centímetros a 177 centímetros en promedio (42 pulgadas a 58 pulgadas).

MID ROOF, con dimensiones de 152 centímetros a 177 centímetros en promedio (60 pulgadas a 70 pulgadas).



3- Condominio:

Posee el compartimiento o camarote más grande, en algunas marcas se le conoce como Raised Roof, sus dimensiones varían de de 155 centímetros a 221 centímetros en promedio (61 a 87pulgadas), generalmente posee ventanas en la parte superior del camarote, ver siguiente figura. El código para su descripción es el Código 06.



Finalmente con la información del ejemplo obtenido se procede a efectuar la búsqueda en la página Web del Ministerio: Cartica/Auto Valor.”

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

Es así que, tomando en consideración los elementos que se encuentran en expediente, sean el acta de inspección, fotografías y fundamentalmente el criterio emitido por la Dirección de Valoraciones Administrativas y Tributarias de la Dirección General de Tributación, mediante oficio SVT-17-2011 de 10 de marzo de 2011, señalado en el Dictamen Técnico N° AC-DN-DIC-187-2010, constituyen el fundamento técnico y jurídico para modificar la clase tributaria, la cual es conforme con lo establecido en el Decreto Ejecutivo 32042-H de 19 de octubre del 2007 sobre la *"Regulación del Cobro del Impuesto General sobre las Ventas en la Importación de Cabezales"*, de manera que lo actuado por la Aduana al modificar la clase tributaria declarada por no poseer una cabina condominio sino un cabina extra, está ajustado al ordenamiento jurídico, puesto que el procedimiento aplicable para la valoración de los vehículos usados correspondientes a la partida 8701.20, es el contenido en el decreto de cita y es el aplicado por la Administración Aduanera en el presente caso, razón por la que debe mantenerse lo actuado en cuanto a la modificación del valor y el aumento del monto total de los impuestos de importación en el caso concreto.

- IV. En virtud de lo expuesto, estima este Tribunal que en el presente asunto se debe declarar sin lugar el recurso de apelación interpuesto, confirmado lo actuado en el procedimiento de despacho, para el vehículo usado nacionalizado con la Declaración Aduanera de Importación Definitiva N°XXX del 11 de junio de 2010 de la Aduana Central.

POR TANTO

Con base en las facultades otorgadas por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 198, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas, y demás consideraciones de hecho y de derecho expuestas en esta sentencia. Por mayoría este

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

Tribunal resuelve declarar sin lugar el recurso y confirmar el ajuste a la Declaración Aduanera número XXX del 11 de junio de 2010 de la Aduana Central. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado de los Licenciados Reyes Vargas y Velázquez Díaz quienes declaran la nulidad del ajuste realizado en el despacho.

Notifíquese, al recurrente al medio señalado: al fax XXX y a la Aduana Central por el medio disponible.

Noel Carboni Garro
Presidente

Elizabeth Barrantes Coto

Alejandra Céspedes Zamora

Jose Alberto Martínez Loria

Desiderio Soto Sequeira

Franklin Velázquez Díaz

Dick Rafael Reyes Vargas

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

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

Nulidad de forma por vicio en el procedimiento. En el primero de los resultandos de la presente resolución tiene la mayoría como un hecho que los oficios ONVVA-DCP-REG-645-2010 y ONVVA-DCP-REG-646-2010 fueron notificados al importador y a su agente de aduana y como constancia de lo anterior cita los folios 49-54. 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 2010 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.”

Declaró el Tribunal, en tales casos, la nulidad absoluta de lo actuado en el procedimiento desde el acto inicial, en razón a la consideración transcrita. Por lo anterior, y siendo que en el caso no consta la autorización señalada en el numeral 194.f) de la Ley General de Aduanas, como que tampoco los interesados de forma alguna se hayan dado por enterados del contenido de los oficios ONVVA-DCP-REG-645-2010 y ONVVA-DCP-REG-646-2010, al punto que no participaron de la audiencia ni tuvieron en consecuencia oportunidad real de ser informados de los resultados de la

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

investigación preliminar y en consecuencia tampoco de ser invitados a regularizar su situación y poder hacerlo, estima el suscrito que en el asunte existe un vicio de nulidad absoluta en tanto se impide a los interesados el ejercicio de un derecho como lo es la regularización que incluso pudo eliminar o dar por extinto el motivo al presente procedimiento.

Nulidad por vicio en el elemento procedimiento por una motivación insuficiente que genera indefensión. Para una mejor comprensión del punto repasemos cual es el origen y naturaleza de las clases tributarias de vehículos. Mediante artículo nueve de la Ley de Reajuste Tributario número 7088 del 30 de noviembre de 1987 se crea el “Impuesto a la propiedad de vehículos” y, a los efectos de ajuste y control en la aplicación del tributo se obligó y, autorizó al Poder Ejecutivo para que mediante Decreto Ejecutivo emita una lista de los vehículos objeto del tributo, indicando sus características, como por ejemplo, año, carrocería y estilo del artículo de cita. Además se autorizó al Poder Ejecutivo para actualizar de conformidad con un índice de valuación determinado por el comportamiento de la tasa de inflación (índice de precios al consumidor que calcula la Dirección General de Estadística y Censos), una tasa de depreciación anual del diez por ciento (10 %) y la tasa de variación de la carga tributaria que afecta la importación de cada tipo de vehículo. Con base en el crecimiento de la tasa de inflación, la tasa mínima de seis mil colones (artículo 9, inciso f) subinciso 1). También se autorizó al Poder Ejecutivo para ampliar la lista con el fin de incorporar nuevos tipos, marcas, estilos y otras características de vehículos, es decir modificar y crear nuevas clases tributarias. Finalmente, se facultó a la Dirección General de la Tributación para establecer el valor mediante tasación o por analogía o similitud con otros vehículos incluidos en la lista referida en este inciso cuando no existiere información sobre el valor de un determinado vehículo en el mercado interno.

Expediente N° 2012-23

Sentencia N° 20-2012

Voto N° 24-2012

La última actualización de la citada lista de valores de los vehículos, para la fecha de aceptación de la declaración en revisión lo es la contenida en el Decreto del Poder Ejecutivo número 35605-H del 30/10/2009. Conforme dicha lista los parámetros a considerar para definir una clase tributaria son: 1) la marca, 2) el estilo, 3) el tipo de carrocería, 4) el año modelo, 5) el cubicaje o c.c., 6) la tracción, 7) el tipo de combustible, 8) el tipo de cabina, 9) las extras, 10) el tipo de transmisión y finalmente, 11) el tipo de techo, de manera que contestes con la legislación de cita clasificaremos el vehículo en la clase tributaria específica si la hay en plena coincidencia con todos los parámetros de cita y sino en la de mayor semejanza, es decir en la que presente mayor similitud en la totalidad de parámetros a considerar. No obstante hemos de señalar que tal como se recoge en el tercero de los resultandos la clase aplicada por la administración no forma parte de las contenidas en la lista de valores de cita a más de que tal resultado omisa en establecer las clases tributarias, sin que se diera la respectiva fe de erratas.

DICK RAFAEL REYES VARGAS

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

Voto Salvado del licenciado Velázquez Díaz: Se separa el suscrito de la mayoría en el presente caso, que corresponde a la sentencia número **020-20102**, expediente N° 023-2012, toda vez que no comparto con base en la información que consta en expediente, la decisión de declarar en primera instancia sin lugar el recurso de apelación interpuesto, sino que por el contrario considero procedente la nulidad todo lo actuado a partir del **AJUSTE EN EL DESPACHO** a efecto de la búsqueda de la verdad real, en razón de la insuficiente motivación respecto a la modificación de la clase tributaria del cabezal declarado como un cabezal condominio cabezal y que en criterio del funcionario aduanero corresponde a un cabezal extra cabina, con base en los siguientes hechos:

1. Que la declaración del Código de Variables del DUA N° XXX aceptado el 11 de junio de 2010, registra un cabezal marca Mack VISIÓN CX613, **año 2003, VIN VIN**, diesel, de 12.000 centímetros cúbicos, manual, con una doble condición de la cabina: Tipo Condominio y Extra Cabina, clase tributaria N° 2332425. (Folio 89)
2. Que el avalúo N° 1096-2010 del 10 de mayo de 2010, emitido por el funcionario del Área de Valoraciones Tributarias de la Administración de San José, señor xxx asigna a un cabezal marca Mack VISION CX613, **año 2003**, 12.000 centímetros cúbicos, **cabina Condominio**, 6x4, la clase tributaria N° 2332425. (Folios 4 y 29)
3. Que en respuesta del 15 de junio de 2010 a la consulta realizada por el funcionario aduanero José Alberto Vargas Herrera, la Administración Tributaria de la Dirección General de Tributación, responde que la clase tributaria N° 2381057 corresponde a un cabezal marca MACK VISIO N CX613, **año 2005**, diesel, manual, 6x4, Cabina Extra. (Folios 8-9 y 33-34)
4. Que la modificación de la clase tributaria declarada N° 2332425 por la N° 2381057 en el Procedimiento del Despacho Aduanero, la sustenta el funcionario aduanero únicamente en la siguiente expresión: ***“Pero en realidad se trata de un cabezal***

Expediente N° 2012-23

Sentencia N° 20-2012

Voto N° 24-2012

con estilo de cabina extra”, omitiendo justificar apropiadamente, aún ante las limitantes del Procedimiento del Despacho Aduanero, las razones que fueron consideradas para afirmar que el cabezal tiene una cabina distinta a la cabina de la clase tributaria declarada. Ajuste notificado a través del sistema informático aduanero Tica el 18 de junio de 2010. (Folios 18-19)

5. Que el 25 de noviembre de 2010 funcionarios del Departamento Normativo de la Aduana Central levantan el acta de inspección de vehículos N° 091, en la empresa xxxx donde se consigna que el cabezal marca Mack VISION CX613 con **VIN xxx, año 2003**, tiene una **carrocería con cabina Condominio que mide 1.80 metros**, la cual firman el presidente de dicha compañía señor Ronald Vargas Corrales y los funcionarios Fernando Campos González y Jorge Esquivel Rodríguez. (Folios 12-13)

Como puede apreciarse de los elementos de hecho señalados, no existen en expediente pruebas contundentes que justifiquen sustentadamente el tipo de cabina que tenía el cabezal marca Mack estilo Visión CX613, año modelo 2003, manual, 6x4, al momento que se declaró al régimen de importación definitiva, factor a tomar en consideración para la asignación de la clase tributaria que le corresponda y la correcta percepción de los tributos, en otras palabras, erra la Administración en la búsqueda de la verdad real, por cuanto la asignación de la clase tributaria reasignada en el Despacho Aduanero **N° xxxx como puede apreciarse a folios 8, 9 33 y 34**, corresponde a un cabezal marca Mack estilo Visión CX613, **año 2005** y no a un **año modelo 2003** del cabezal desalmacenado con el DUA 001-2010- XXX aceptado el 11 de junio de 2010.

Y es que en razón de lo señalado, considero que la Aduana Central ante tan evidentes pruebas contenidas en el expediente de marras, no fue en búsqueda de la verdad real a

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

la que refiere la Ley General de Administración Pública en sus numerales 214 y 221, siendo que este Tribunal de Alzada en su jurisprudencia se ha pronunciado al respecto en los siguientes términos:

Principio de Verdad Real:

El **principio de la búsqueda de la verdad real**, se configura en el objeto de todo procedimiento administrativo, según lo prevé la Ley General de la Administración Pública, según se indica en el inciso 2 del artículo 214:

“ Artículo 214:

[...]

2. Su objeto más importante es la verificación de la verdad real de los hechos que sirven de motivo al acto final.”

En razón de tales disposiciones, la Administración tiene el deber de buscar en todo momento, alcanzar la verdad material que le permita culminar con una decisión adecuada, bajo tal parámetro, tiene que procurar el descubrimiento de la verdad real de los hechos imputados, para lo cual goza de plena libertad de practicar las diligencias y pruebas que estime pertinentes, tal y como lo facultan los artículos 297 y 298 inciso 1) del cuerpo normativo citado, que señalan:

“Artículo 297:

Expediente N° 2012-23

Sentencia N° 20-2012

Voto N° 24-2012

1. La Administración **ordenará y practicará todas la diligencias de prueba necesarias para determinar la verdad real de los hechos objeto del trámite, de oficio o a petición de parte.**

2. El ofrecimiento y admisión de la prueba de las partes se hará con las limitaciones que señale esta ley.

3. Las pruebas que no fuere posible recibir por culpa de las partes se **declararán inevaluables.**” (El resaltado no es del original)

“Artículo 298:

1. Los medios de prueba podrán ser todos los que estén permitidos por el derecho público, aunque no sean admisibles por el derecho común.

[...]”

Se establece de esta forma el sistema de la libre prueba y su valoración conforme a las reglas de la sana crítica, que engloba la lógica, la experiencia, técnica y la razonabilidad; los órganos administrativos no poseen limitaciones probatorias, por el contrario, éstos deben adaptar su **actuación oficiosa para superar las restricciones cognoscitivas que puedan derivar de la verdad jurídica meramente formal presentada por los administrados**, lo cual incide en las atribuciones jurídicas que tiene la Administración tanto en lo relativo a la introducción como a la valuación de los medios de prueba. La impulsión de oficio cumple el objeto de determinar la verdad real, aplicarla y ejecutarla, tratando de satisfacer con eficacia los intereses públicos, pudiendo concluirse que la oficiosidad y la verdad material son principios básicos del procedimiento administrativo, ambos evidentemente trastocados en autos por la desidiosa actuación del A Quo.

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

El **principio de oficiosidad** se refiere a la facultad dada a la Administración para ordenar y efectuar actos dentro de un procedimiento, aunque éstos no hayan sido expresamente solicitados por alguna de las partes, por medio del principio en comentario *“incumbe a la autoridad administrativa dirigir el procedimiento y ordenar la práctica de cuanto sea conveniente para el esclarecimiento y resolución de la cuestión planteada. El principio de oficialidad es el que domina el procedimiento administrativo”*², tal principio se encuentra recogido por el numeral 222 inciso 1) de la LGAP³, que al efecto señala:

“Artículo 222.

1. *El impulso del procedimiento administrativo se realizará de oficio, sin perjuicio del que puedan darle las partes”.*

La satisfacción del interés público que persigue de manera directa el procedimiento administrativo en general, justifica el principio de oficiosidad, el cual se traduce en la carga para la Administración, del estímulo del procedimiento a través de todas sus etapas hasta llegar al acto final, implicando la actividad instructora para determinar la verdad real de los hechos sometidos a su conocimiento, bajo el prisma del carácter de imparcialidad de la actividad administrativa. Debe tenerse presente, que aunque se le reconoce a los administrados su derecho para alegar lo que convenga y para aportar pruebas, no por ello se desvirtúa el principio de oficiosidad, siendo responsabilidad de la Autoridad Administrativa impulsar el procedimiento y verificar los elementos de

² DROMI, José. Instituciones del Derecho Administrativo. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.1983, p. 509.

³ Tal principio también es dispuesto en el artículo 284 de la LGAP: “El procedimiento podrá iniciarse de oficio o a instancia de parte, o sólo a instancia de parte cuando así expresa o inequívocamente lo disponga al ley.”

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

descargo presentados, así se configura “no sólo el principio de oficiosidad como tal, según ha quedado explicado, sino también el principio inquisitivo, como una derivación del anterior, conforme al cual los actos de impulso en el procedimiento, más que actos de ordenación, son actos de instrucción, por constituir actos necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse una resolución... Como quiera que sea, los actos de instrucción, sean realizados exclusivamente por la autoridad o sean realizados tanto por ella como por los particulares, constituyen una actividad técnica que investiga y comprueba la existencia de los antecedentes necesarios para dictar la resolución administrativa ejecutoria.”⁴

De esta forma, el **principio de verdad real** constituye una obligación de la Administración, siendo que debe imperar una búsqueda oficiosa de las pruebas que le ayuden a resolver de la mejor manera el objeto del procedimiento, tal y como señala el artículo 221 de la LGAP:

“Artículo 221.-

*En el procedimiento administrativo se deberán verificar los hechos que sirven de motivo al acto final en la forma más fiel y completa posible, **para lo cual el órgano que lo dirige deberá adoptar todas las medidas probatorias pertinentes o necesarias, aún si no han sido propuestas por las partes y aún en contra de la voluntad de éstas últimas.**”* (El resaltado no es del original)

⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. Definitividad del Procedimiento Administrativo Fiscal. Revista Jurídica: Boletín Mexicano de Derecho Comparado, número 100 Enero-Abril, Año 2001. Versión Digital, consultada el 24 de junio de 2010, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/100/art/art7.htm>.

Expediente N° 2012-23
Sentencia N° 20-2012
Voto N° 24-2012

En razón de lo expuesto, **las reglas vinculadas a la carga de la prueba deben ser apreciadas de acuerdo a la índole y características del asunto concreto**, siendo una necesidad dar primacía a la verdad jurídica objetiva por encima de la mera verdad formal, constituida esta última por las pruebas y argumentos de descargo que puedan ser aportadas por los administrados, de este modo, tal situación probatoria no puede verse afectada por un excesivo rigor formal. La Administración **no puede prescindir de los medios a su alcance** para determinar la verdad real de los hechos puestos a su conocimiento, *“en principio, corresponde a la autoridad administrativa adoptar los recaudos conducentes a la impulsión del procedimiento, hasta el dictado del acto final, y, asimismo, desarrollar la actividad tendiente a reunir los medios de prueba necesarios para su adecuada resolución.”*⁵

De los elementos fácticos que constan en expediente, puedo concluir que la aduana no fue en busca de la verdad real, que le permita a toda luces con los elementos de prueba recabados, tomar la decisión correspondiente en relación con la correcta clase tributaria que le correspondería asignar al cabezal marca Mack estilo Vision CX613, año modelo 2003, y solo así poder confirmar la clase tributaria declarada o bien la reasignación de una nueva, confirmando la liquidación tributaria o en su defecto generando una nueva liquidación de la obligación tributaria aduanera.

FRANKLIN VELÁZQUEZ DÍAZ

⁵ Comadira, Julio, citado por Rodríguez Lobato, Raúl, op.cit.