

Universidad de Costa Rica
Facultad de Derecho

Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho

Acuerdo de Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Comercio en la importación de vehículos automotores a partir de 2007 al 2017: Incumplimiento por parte de Costa Rica en la determinación del valor en aduanas.

Daniel Alpízar Pérez
A80250

Fabiola de los Ángeles Gamboa Ávalos
B32712

Sede Universitaria Rodrigo Facio

San José, Costa Rica

Julio, 2019



17 de junio de 2019
FD-1750-2019

Dr. Alfredo Chirino Sánchez
Decano
Facultad de Derecho

Estimado señor:

Para los efectos reglamentarios correspondientes, le informo que el Trabajo Final de Graduación (categoría Tesis), los estudiantes Daniel Alpízar Pérez, carné A80250 y Fabiola Gamboa Ávalos, carné B32712 denominado: "Acuerdo de valoración aduanera de la organización mundial de comercio en la importación de vehículos automotores a partir de 2006 hasta la actualidad: Incumplimiento por parte de Costa Rica en la determinación de valor en aduanas" fue aprobado por el Comité Asesor, para que sea sometido a su defensa final. Asimismo, el suscrito ha revisado los requisitos de forma y orientación exigidos por esta Área y lo apruebo en el mismo sentido.

Igualmente, le presento a los (as) miembros (as) del Tribunal Examinador de la presente Tesis, quienes firmaron acuso de la tesis (firma y fecha) de conformidad con el Art. 36 de RTFG que indica: **"EL O LA ESTUDIANTE DEBERÁ ENTREGAR A CADA UNO DE LOS (AS) MIEMBROS (AS) DEL TRIBUNAL UN BORRADOR FINAL DE SU TESIS, CON NO MENOS DE 8 DÍAS HÁBILES DE ANTICIPACIÓN A LA FECHA DE PRESENTACIÓN PÚBLICA"**.

Tribunal Examinador

Informante	MSc. Ilse Díaz Díaz
Presidente	Dr. Francisco Chacón Bravo
Secretario	Licda. Mónica Sancho Rueda
Miembro	Lic. Federico Torrealba Navas
Miembro	Lic. Alejandro Villegas Ramírez

Por último, le informo que la defensa de la tesis es el **04 de julio del 2019**, a las 6:00 p.m. en el cuarto piso de la Facultad.

Atentamente,


Ricardo Salas Porras
Director



RSP/lcv
Cc: arch. Expediente

San José, 27 de mayo de 2019

Dr. Ricardo Salas Porras
Director Área de investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica
Ciudad Universitaria Rodrigo Facio B.
Presente

Estimado Dr. Salas Porras,

Por este medio me permito comunicarle que, en mi calidad de Director del Trabajo Final de Graduación de los estudiantes egresados Fabiola de los Ángeles Gamboa Ávalos, carné de la Universidad de Costa Rica número B32712; y, Daniel Alpízar Pérez, carné de la Universidad de Costa Rica número A80250, he leído y revisado la tesis titulada **“Acuerdo de Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Comercio en la importación de vehículos automotores a partir de 2007 al 2017: Incumplimiento por parte de Costa Rica en la determinación del valor en aduanas.”**.

A partir de esta revisión, considero que los sustentantes han desarrollado el tema propuesto en su hipótesis, concluyendo que efectivamente se incumple el acuerdo en la determinación del valor de aduanas, en ese proceso de investigación brindan un importante aporte didáctico y normativo de los institutos que se deben comprender en el tratamiento de los acuerdos de valoración, que permite a los no versados en la materia conocer su aplicabilidad.

Dicho lo anterior, otorgo de forma expresa mi aprobación del Trabajo Final de Graduación de los estudiantes Gamboa Ávalos y Alpízar Pérez.

Se despide muy cordialmente,

Atentamente,



Msc. Ilse Díaz Díaz

23 de mayo de 2019

Dr. Ricardo Salas Porras
Director, Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimado señor Director,

Reciba de mi parte un cordial saludo. A través de la presente, hago constar que, en mi calidad de profesor lector y miembro del Comité Asesor, he revisado el Trabajo Final de Graduación de los estudiantes **DANIEL ALPÍZAR PÉREZ**, carné número A80250 y **FABIOLA DE LOS ÁNGELES GAMBOA ÁVALOS**, carné número B32712, el cual lleva por título **“ACUERDO DE VALORACIÓN ADUANERA DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE COMERCIO EN LA IMPORTACIÓN DE VEHÍCULOS AUTOMOTOREZ A PARTIR DE 2007 AL 2017: INCUMPLIMIENTO POR PARTE DE COSTA RICA EN LA DETERMINACIÓN DEL VALOR EN ADUANAS”**.

El trabajo cumple satisfactoriamente con los requisitos de forma y fondo establecidos por la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica para este tipo de investigaciones, por lo cual extiendo la aprobación respectiva.



Lic. Federico Torrealba Navas
Lector

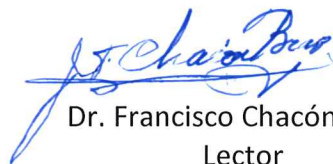
23 de mayo de 2019

Dr. Ricardo Salas Porras
Director, Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimado señor Director,

Reciba de mi parte un cordial saludo. A través de la presente, hago constar que, en mi calidad de profesor lector y miembro del Comité Asesor, he revisado el Trabajo Final de Graduación de los estudiantes **DANIEL ALPÍZAR PÉREZ**, carné número A80250 y **FABIOLA DE LOS ÁNGELES GAMBOA ÁVALOS**, carné número B32712, el cual lleva por título **“ACUERDO DE VALORACIÓN ADUANERA DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE COMERCIO EN LA IMPORTACIÓN DE VEHÍCULOS AUTOMOTOREZ A PARTIR DE 2007 AL 2017: INCUMPLIMIENTO POR PARTE DE COSTA RICA EN LA DETERMINACIÓN DEL VALOR EN ADUANAS”**.

El trabajo cumple satisfactoriamente con los requisitos de forma y fondo establecidos por la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica para este tipo de investigaciones, por lo cual extiendo la aprobación respectiva.



Dr. Francisco Chacón Bravo
Lector

CARTA DE REVISIÓN FILOLÓGICA

San José, martes 10 de junio de 2019

Universidad de Costa Rica

Facultad de Derecho

Estimados Señores:

Hago constar que leí y corregí, en calidad de filóloga, el trabajo final de graduación denominado: "Acuerdo de Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Comercio en la importación de vehículos automotores a partir de 2007 al 2017: Incumplimiento por parte de Costa Rica en la determinación del valor en aduanas", elaborado por los estudiantes: **Daniel Alpízar Pérez** y **Fabiola Gamboa Ávalos**, para optar por el grado académico de Licenciatura Derecho.

Corregí el trabajo en aspectos concernientes con la estructura gramatical (morfología y sintaxis), construcción de párrafos y vicios del lenguaje, que se trasladaban al escrito; así como ortografía, puntuación y otros aspectos relacionados con el campo filológico.

He comprobado que las correcciones hechas por mi persona han sido incorporadas al documento en mención, por lo que, hago constar que cuenta con una correcta estructura para ser entendido por quien lo leyere, por cuanto reúne las condiciones de un documento con valor filológico para ser presentado ante las autoridades de la Universidad.

Suscribe cordialmente,



Tania González Pérez
Filóloga Clásica- UCR
Incorporada al COLYPRO
Carné N° 023429
thaniagonzalezperez@gmail.com

Dedicatoria Daniel Alpizar Pérez

“Él da sabiduría a los sabios, y conocimiento a los estudiosos... Te agradezco y te alabo, Dios de mis padres, porque me has dado sabiduría y fortaleza.”

Daniel 2:21-23

A mis padres, Miguel Ángel Alpizar Salas y Dora Alicia Pérez Romero, quienes, desde mi primer momento de vida, han dado todo por mí, y me han acompañado en todo mi desarrollo personal y profesional. A DIOS y ellos les dedico el fruto de mi esfuerzo.

Dedicatoria Fabiola Gamboa Ávalos

*A Dios, porque mi vida entera la debo a él y gracias a su amor y fidelidad es que hoy
veo esta meta como una realidad.*

A mi abuelita Emilce Villalobos, mi eterna fuente de inspiración y fortaleza.

*A mi madre, Yanira Ávalos Villalobos, quién me ha guiado en este camino de vida y ha
dado todo para verme triunfar.*

“Fíate de Jehová con todo tu corazón, y no te apoyes en tu propia prudencia.

Reconócelo en todos tus caminos, y él enderezará tus veredas.”

Proverbios 3: 5-6

Agradecimientos Daniel Alpizar Pérez

*A mis hermanos **Emanuel, Miguel y Acsa**, su apoyo desde el principio y excelente ayuda para formarme en la persona que soy.*

*A mis tíos **Cecilia Alpizar y Juan Carlos Arias**, por estar al pendiente de mis necesidades personales y académicas.*

*A don **Jose Calvo y Osquitar Hidalgo**, pues sus consejos fueron cruciales para que empezará en el estudio del Derecho.*

*A **mis compañeros de clases**, sin los cuales no hubiera sido posible llegar hasta acá.*

*A la profesora **Ilse Díaz** por su tiempo y esfuerzo en la orientación del presente trabajo.*

*A **Fabi**, compañera necesaria para lograr culminar el presente proyecto de graduación, gracias por darme pelota con el tema y “socarme” cuando se necesitó. Te agradezco tu disposición y profesionalidad.*

*Y finalmente a **Paola Chaves Flores**, por ser parte de estos últimos años de mi vida universitaria como mi mejor amiga. Gracias por darme tanto e inspirarme a lograr los sueños que deje de perseguir. Tu motivación y cariño agilizaron los últimos metros de la carrera.*

Agradecimientos Fabiola Gamboa Ávalos

*A mi hermana **Lucía**, por alegrarme los días y motivarme a ser un buen ejemplo en su vida.*

*A mi papá **Fabio**, por enseñarme a aspirar siempre a lo mejor.*

*A **Jorge**, por ser mi apoyo incondicional en estos últimos años de universidad, mi compañero de largas jornadas de estudio y mi consejero en momentos decisivos. Gracias por siempre ver en mí esas cosas maravillosas que yo no podía ver y por nunca dejar que me diera por vencida.*

*A mis tíos **Guiselle, Beleida y Víctor** por amarme y cuidar de mí desde el día en que nací y siempre velar porque tuviera todo lo necesario y más en cada una de mis etapas académicas.*

*A **Dani**, por ser un excelente compañero en este proceso, por ser siempre paciente y estar dispuesto a escucharme en cualquier momento. Gracias por el voto de confianza para desarrollar este trabajo juntos, sin vos esto no habría sido posible.*

*A la profesora **Ilse Díaz**, por su guía y acompañamiento que enriquecieron este trabajo.*

Índice General

Dedicatoria Daniel Alpízar Pérez.....	i
Dedicatoria Fabiola Gamboa Ávalos.....	ii
Agradecimientos Daniel Alpízar Pérez.....	iii
Agradecimientos Fabiola Gamboa Ávalos.....	iv
Índice General.....	v
Resumen.....	vii
Ficha Bibliográfica.....	xiii
Marco Teórico.....	1
Introducción.....	17
Capítulo I – El Acuerdo de Valoración Aduanera Derivado del GATT.....	19
Subtítulo I: Adhesión de Costa Rica al GATT, consideraciones históricas.....	19
Subtítulo II: El Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) de 1947.....	23
Subtítulo III: Instituciones Multilaterales.....	26
A) La Organización Mundial de Comercio.....	26
B) La Organización Mundial de Aduanas.....	31
Subtítulo IV: El Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración).....	33
A) Resumen histórico del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC....	33

B) El Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC.....	36
C) Prohibición de la Lista de Precios o Valores de Referencia.....	46
 Subtítulo V: El Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías de la Organización Mundial de Aduanas.....	 53
Capítulo II: Importación de Vehículos a Costa Rica.....	56
Subtítulo I: Reseña histórica y estadística de la importación de vehículos automotores de las partidas arancelarias 8703 y 8704.....	56
Subtítulo II: Legislación aduanera aplicable a la importación de vehículos en Costa Rica.....	66
Subtítulo III: Proceso de Importación de Vehículos.....	71
Subtítulo IV: La Obligación tributaria aduanera.....	83
Capítulo III: Determinación del valor en aduanas como base de la Obligación Tributaria Aduanera.....	91
Subtítulo I: Casos Prácticos.....	91
Subtítulo II Análisis de la Prohibición de la lista de precios.....	102
Subtítulo III: Jurisprudencia Constitucional.....	105
Conclusiones.....	122
Recomendaciones.....	126
Bibliografía.....	127

Resumen

Justificación

El presente análisis pretende evaluar el cumplimiento de la normativa multilateral de Costa Rica en materia de valoración aduanera sobre la importación de vehículos automóviles.

Constituye un hecho notorio que, en Costa Rica, los precios de los vehículos automotores suelen ser mayores que en el resto de los países de la región. Las personas, a menudo, se cuestionan sobre las causas de esta situación y señalan la afectación de impuestos a la importación como el principal rubro que encarece este tipo de bienes. Al ahondar sobre el proceso de importación y nacionalización, resulta de particular interés los siguientes aspectos:

En primer lugar, existe un interés particular en la Administración Tributaria por gravar este tipo de bienes, debido al volumen de recaudación fiscal que representan. El Ministerio de Hacienda elaboró un listado de categorías fiscales, en el cual se determina el valor fiscal y aduanero de cada clase de vehículo, de esta manera, se pretende determinar la base imponible para el cálculo en el monto de los tributos correspondiente. Nótese que todas las mercancías susceptibles de ser nacionalizadas, generalmente, utilizan el precio de factura ajustado al Valor CIF como Valor en Aduanas. Sin embargo, en el caso de los automóviles, el proceso de importación definitiva posee la particularidad de utilizar una lista de valores de referencia, según la clase tributaria del vehículo, como paso previo para determinar el Valor en Aduanas.

En segundo lugar, nuestro país, se adhirió a los acuerdos de la Organización Mundial de Comercio, en ese entonces Acuerdo General de Aranceles y Comercio (en adelante, "GATT", por su anacronismo en inglés). Entre los compromisos adquiridos, se suscribió el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, sobre la valoración aduanera de las Mercancías. Dicho acuerdo establece la prohibición de los países miembros a elaborar lista de

precios o valores de referencia que incidan en la imposición del valor en aduanas, así como otras medidas prohibidas.

La justificación del presente análisis es evaluar la lista de valores de referencia impuesta por Costa Rica a los vehículos automotores a la luz del Acuerdo de Valoración Aduanera. Si la hipótesis resulta ser cierta, se debe advertir una violación al Derecho Internacional por parte de la Administración Tributaria, en consecuencia, una violación al derecho de los contribuyentes en Costa Rica.

En virtud de lo anterior resulta interesante y necesario descartar cualquier incumplimiento de las autoridades costarricense a la normativa aduanera internacional. En caso de incumplimiento del Derecho Internacional Aduanero, se debe denunciar la práctica confiscatoria que pagamos los ciudadanos para nacionalizar un vehículo. El valor en Aduanas (base imponible) podría ser estimado de forma ilegal y arbitraria por parte de la Administración.

Al indagar sobre este tema, se han encontrado distintos trabajos relacionados con el tema de la importación de vehículos y el cumplimiento de los Acuerdos relativos al GATT. La autora Sancho Carpio,¹ en su tesis para optar al título de Licenciatura en Derecho, abordó el tema de la importación de vehículos a la luz de la legislación aduanera. El trabajo, en su primer título, realiza una descripción del proceso de importación. Dentro de la descripción de los procesos, se halla un capítulo destinado a la Valoración. El segundo título señala las cuestiones constitucionales sobre la regulación en la importación de vehículos usados. Se considera un material importante para nuestra investigación, no obstante, responde al año 1998, desde ese entonces han surgido cambios en el proceso aduanero.

Seguidamente, se han realizado otros trabajos relacionados con los temas de importación de vehículos. No obstante, ninguna de ellas aborda el tema en cuestión de forma directa. Por ejemplo, los autores Aracelly Espinoza y Carlos

¹ María Gabriela Sancho Carpio, "Importación de vehículos a la luz de la legislación aduanera" (Tesis de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1998).

Badilla² realizaron una tesis de grado sobre la necesidad de una reforma tributaria en la importación de vehículos, encaminada a una política ambiental. En dicha obra no se menciona el proceso aduanero, ni la determinación de los tributos. Por el contrario, los autores hacen ver la necesidad de imponer impuestos más gravosos a los vehículos usados para dejar de ser importados. Ana Cristina Bellavita³ analiza la normativa actual para la importación temporal de vehículos para fines no lucrativos. En este caso, ante la hipótesis cuestionada, no resulta ser de aplicabilidad para nuestro análisis, ya que corresponden a un régimen aduanero suspensivo de tributos. En nuestro caso de análisis, únicamente es aplicable al régimen de importación definitivo.

Por otro lado, se han llevado a cabo trabajos finales de graduación en la carrera de Administración Aduanera y Comercio Exterior, en relación con el cumplimiento de Costa Rica de los Acuerdos OMC, y más específicamente, el Acuerdo de Valoración. Guillermo Solís Vargas y otros⁴ analizan el cumplimiento de Costa Rica de las normas generales de la OMC, con énfasis en la Facilitación de Comercio, no obstante, no se aborda el tema de la Valoración Aduanera en la importación definitiva de vehículos automotores.

Finalmente, Karina Barahona Rojas y otros⁵ evalúan el cumplimiento del Acuerdo de Valoración Aduanera de forma general sobre todas las mercancías, sin ahondar en el tema de los vehículos automotores y la manera de determinar el valor en Aduanas (la base imponible).

² Aracelly Espinoza Allan; Carlos Guillermo Badilla Jiménez, “Hacia una Política Ambiental, necesidad de reforma tributaria en la importación de vehículos” (Tesis de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 2003).

³ Ana Cristina Bellavita Loría, “Análisis Jurídico de la Normativa Actual en cuanto al Régimen de Importación Temporal de Vehículos Automotores Terrestres, Marítimos y Aéreos para Fines no Lucrativos – propuesta para su reforma”. (Tesis de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 2011).

⁴ Guillermo Solís Vargas; Juan Carlos Vindas Martínez; Rolando Mora Fallas, “Costa Rica: Propuesta Estratégica para Alcanzar el Pleno Cumplimiento de las Normas y Requisitos Básicos para la Facilitación de Comercio” (Tesis de Licenciatura en Administración Aduanera y Comercio Exterior, Universidad de Costa Rica, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Administración Pública 2012).

⁵ Karina Barahona Rojas; Rossy Mary Salas Campos; Guillermo Sánchez Vargas, “Estudio sobre el Cumplimiento de las Disposiciones del Artículo VII del GATT de 1994, en el Sistema Aduanero de Costa Rica, a partir de la promulgación de la Ley 8013” (Tesis de Licenciatura en Administración Aduanera y Comercio Exterior, Universidad de Costa Rica, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Administración Pública 2004).

Hipótesis

Costa Rica incumple los parámetros y lineamientos establecidos en el Acuerdo de Valoración Aduanera al usar mecanismos con valores mínimos predeterminados para fijar la base imponible de los vehículos automotores importados.

Objetivo General

Determinar el incumplimiento por parte de Costa Rica en la determinación del valor en aduanas de conformidad con el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC en la importación de vehículos automotores a partir de la última década.

Metodología de la investigación

La presente investigación se llevará a cabo por medio de la utilización de dos mecanismos distintos que se consideran trascendentales para dilucidar, de forma integral, la problemática planteada. La mayor parte de la investigación se realiza por medio de un estudio crítico de las fuentes doctrinales, así como de la normativa nacional e internacional aplicable al caso concreto, la comparación entre dichas fuentes de información y finalmente, la aplicación de los fundamentos teóricos obtenidos, a la problemática estudiada.

Como segundo mecanismo, se llevan a cabo actividades de campo, tales como: entrevistas con los dirigentes o representación de las asociaciones de importadores de vehículos constituidas en el país, esto con la finalidad de conocer la perspectiva del sector comercial que es afectado diariamente por la implementación de listas de valoración aduanera de los vehículos importados.

Por lo anterior, se utiliza un método de investigación deductivo, el cual Ferrer señala que mediante el se aplican los principios descubiertos a casos

particulares, a partir de un enlace de juicios. Este método es útil para aplicar los casos de silogismos lógicos, en donde se entrelazan dos premisas para construir una conclusión.

Se empieza a partir de lo más general, es decir, lo establecido en el Convenio Marco de la OMC sobre Valoración Aduanera, para evaluar seguidamente el proceso de importación de vehículos, enfatizando en el establecimiento de la base imponible y el cálculo de los impuestos. De esta manera, es posible construir las premisas que permitan concluir si existe una violación por parte de Costa Rica al Derecho Internacional Aduanero.

Se realiza una investigación bibliográfica a través de fuentes primarias y secundarias de información. Se está ante una investigación con enfoque cualitativo, pues pretende explicar y comprobar un fenómeno jurídico aduanero a través de la obtención de datos extensos. Señala De Pelekais referente a la recolección de datos, se da a través de “Recolección de documentos, observación participativa, entrevistas informales y no estructuradas, notas de campo detalladas y extensas” (De Pelekais, 2000).

En el presente trabajo se pretende emplear los diferentes textos legales sobre la normativa aduanera, tanto nacional como internacional, así como la doctrina y los trabajos de graduación relacionados con el tema.

Sobre el paradigma empleado en la presente investigación, se estima que es de modo naturalista, pues a diferencia del positivista, tiene una visión holística. Se trata de interpretar una realidad jurídica y aduanera, siguiendo el enfoque cualitativo. Cabe señalar que el investigador no es ajeno a la investigación, pues es administrado y consumidor, por lo que sus conclusiones están interrelacionadas con su objeto de estudio.

Conclusiones

Se concluye que el Estado Costarricense utiliza un mecanismo de valores mínimos y ficticios para estimar el valor en aduanas de los vehículos importados. En consecuencia, dicha práctica estaría vulnerando los principios y normas contempladas en el Acuerdo de Valoración Aduanera.

La finalidad del Acuerdo de Valoración Aduanera adscrito al GATT, suscrito por Costa Rica es mantener entre los diferentes países objeto de comercio internacional un sistema de valoración equitativo, uniforme y neutro, no fundado en valores arbitrarios o ficticios, lo cual supone que el valor aduanero se fija por el precio de venta de las mercancías importadas.

En nuestro país, el valor de transacción es sustituido por otros factores o métodos de valoración alternativos, entre las que se encuentra el uso de valores de importación de referencia contenidas en CAR-TICA, este registro de valores de importación de referencia que posee la Dirección General de Tributación incide directamente en la determinación del valor en aduanas. Este procedimiento especial para la determinación del valor en aduanas para efectos de tributos internos no está fundamentado en la ley.

Así las cosas, la aplicación de valores ficticios o arbitrarios, valores en aduanas mínimos o un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles se constituye en un incumplimiento del artículo 7 del Acuerdo de Valoración.

FICHA BIBLIOGRÁFICA

Alpízar Pérez, Daniel y Gamboa Ávalos Fabiola. Acuerdo de valoración aduanera de la Organización Mundial de Comercio en la importación de vehículos automotores a partir de 2006 hasta la actualidad: incumplimiento por parte de Costa Rica en la determinación del valor en aduanas. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2019.

Directora: Ilse Díaz Díaz.

Palabras clave: Acuerdo de Valoración Aduanera, Organización Mundial de Comercio, importación de vehículos usados, valor en aduanas, listas de precios, valor de transacción, obligación tributaria aduanera, incumplimiento, Derechos Arancelarios a la Importación, Impuesto General sobre las Ventas, Impuesto Selectivo de Consumo.

Marco Teórico

Es menester definir el concepto de potestad aduanera, el cual según la Ley General de Aduanas en su artículo 22, 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 la Ley General de Aduanas, sus reglamentos, y las demás normas reguladoras de los ingresos y 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.¹

En el presente trabajo de graduación, la potestad aduanera se entiende como la facultad de ejercer un control integral sobre todas aquellas actividades, personas o mercancías que involucren diligencias aduaneras con la finalidad de hacer cumplir la normativa vigente al respecto.

El término “aduana” es uno de los términos esenciales del presente trabajo por lo cual resulta necesaria su definición. Según la Ley General de Aduanas, es la unidad técnico-administrativa encargada de las gestiones aduaneras y del control de las entradas, la permanencia y la salida de las mercancías objeto del comercio internacional, así como de la coordinación de la actividad aduanera con otras autoridades gubernamentales ligadas al ámbito de su competencia, que se desarrollen en su zona de competencia territorial o funcional.²

En esta tesis, la aduana se entenderá como la oficina u ente local encargado del control in situ de todas las operaciones de importación y exportación, así como las de entrada y salida de personas. Esta oficina ejerce en plenitud las potestades aduaneras estipuladas en el ordenamiento jurídico costarricense.

¹ Asamblea Legislativa, “Ley 7557, Ley General de Aduanas: 20 de octubre, 1995”, La Gaceta No. 212 (8 de noviembre, 1995) SINALEVI, consultado el 15 de agosto, 2017.

http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=25886&nValor3=89979&strTipM=TC, artículo 22.

² *Ibíd.*, artículo 13.

Una vez entendido el concepto general de aduana, se detallan distintas categorizaciones con base en la función específica que desempeñan desde la óptica del usuario. La aduana de control, según la Guía Aduanera de Costa Rica, es la que posee la potestad de ejercer el control sobre las operaciones y trámites en los que interviene el auxiliar. Salvo disposición en contrario, se entiende como tal a aquella aduana que tiene competencia territorial en el lugar donde se efectúan las operaciones, es decir, se entiende la aduana de control como la oficina con competencia jurisdiccional que conoce y autoriza los distintos trámites y operaciones.³

La aduana de ingreso es contemplada por la Guía Aduanera de Costa Rica, bajo cuya jurisdicción se encuentran los puestos aduaneros y demás lugares habilitados para el ingreso de personas, vehículos y utilidades de transporte al territorio nacional.⁴

Para los efectos del presente trabajo, la aduana de ingreso es aquella por la cual deben ingresar las personas y mercancías provenientes del extranjero, con la finalidad de cumplir con los trámites respectivos previo a su entrada al país.

La de aduana de salida, según la Guía mencionada, es desde la perspectiva de los regímenes de importación, la oficina bajo cuya jurisdicción se inicia una operación de tránsito aduanero, y para los regímenes de exportación, es bajo cuya jurisdicción se encuentran los puestos aduaneros y demás lugares habilitados para la salida de personas, vehículos, unidades de transporte y mercancías del territorio nacional.⁵

Es decir, al contrario de la caracterización anterior denominada como aduana de ingreso, en este caso, se trata de la oficina por la cual deben pasar las personas y mercaderías que deseen salir del país en el que se encuentran.

Con la finalidad de ejercer de la forma más efectiva y oportuna sus funciones, las aduanas utilizan aplicaciones informáticas, las cuales son definidas por la Guía como los sistemas informáticos utilizados por el Servicio Nacional de Aduanas como

³ “La Guía Aduanera de Costa Rica”, United States Agency for International Development, consultado el 17 de agosto, 2017, http://www.hacienda.go.cr/docs/5224c2cfb7c51_GUIAADUANERADECOSTARICA.pdf, 9.

⁴ *Ibíd.*

⁵ *Ibíd.*

herramientas de apoyo a la gestión y en la interacción con los auxiliares, instituciones públicas y demás usuarios.⁶

En lo que concierne a este trabajo final de graduación, la aplicación informática es la plataforma digital utilizada por el Servicio Nacional de Aduanas para agilizar los trámites y tener a disposición de sus usuarios la información pertinente para la realización expedita de los trámites respectivos.

En el caso costarricense, la aplicación informática utilizada se denomina Tecnología de Información para el Control Aduanero (TICA), según el Ministerio de Hacienda, este modelo aprovecha la tecnología para agilizar los procesos, reforzar los controles, aumentar la transparencia y eliminar los trámites en papel, ya que éstos se pueden realizar por medio de Internet. El TICA posibilita a los ciudadanos para darle seguimiento en línea al proceso de despacho de las mercancías convirtiéndose en un fiscalizador de la administración aduanera.⁷

Existe también una aplicación informática más especializada que se denomina AutoValor CAR-TICA, la cual se enfoca únicamente en los vehículos automotores. Por medio de esta aplicación se le permite al contribuyente obtener el valor de importación y el valor fiscal, que el Ministerio de Hacienda ha definido previamente. Uno de los fines de este listado es la determinación de la base imponible para calcular los impuestos correspondientes (Derechos Arancelarios de Importación, Impuesto General sobre las Ventas e Impuesto Selectivo de Consumo) cobrados a nivel de Aduanas en la importación definitiva de vehículos.⁸

Otro término importante dentro del presente trabajo final de graduación es el de la Declaración Aduanera de Mercancías, que según el Código Aduanero Centroamericano IV, en su artículo 4, se refiere al acto efectuado en la forma escrita, mediante el cual los interesados expresan libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que este impone.

⁶ *Ibíd.*

⁷ “Tecnología de Información para el Control Aduanero”, Ministerio de Hacienda, consultado el 17 de agosto, 2017, http://www.hacienda.go.cr/docs/51c35dfcbce8c_QUEESELTICA.pdf, página 1.

⁸ “Car-Tic@ Auto Valor”, Ministerio de Hacienda, consultado el 17 de agosto, 2017, <https://www.hacienda.go.cr/autohacienda/autovalor.aspx>.

El Depósito Fiscal es el régimen aduanero por el cual las mercancías son depositadas bajo custodia, conservación y responsabilidad del depositario y el control de la Aduana, sin el pago de los tributos a la importación, tal y como lo describe la Ley General de Aduanas.⁹

En consecuencia, se entiende el depósito fiscal como la figura mediante la cual se almacenan mercancías en depósitos debidamente autorizados por las autoridades aduaneras, con la finalidad de que se conserven debidamente custodiadas hasta que se realice el pago del tributo correspondiente.

Los Derechos de Importación corresponde, según el tratadista Guillermo Cabanellas de Torre, al impuesto hecho efectivo en las aduanas, con el cual se gravan las mercancías cuya entrada al país está sujeta a tal pago, sin cuyo requisito no pueden circular, salvo exponerse al comiso y multa o prisión correspondiente, es decir, al hablar de Derechos de Importación se hace referencia al tributo que se le impone a cualquier mercancía que se pretenda ingresar al país, sin el cual se prohíbe el tránsito o consumo de la mercancía dentro del territorio costarricense.

Al realizar la importación de cualquier tipo de mercancía, es necesario que se emita el Documento Único Aduanero (DUA), el cual contiene la declaración realizada mediante transmisión electrónica de datos, a través de la cual el interesado indica el régimen aduanero y la modalidad que debe aplicarse a las mercancías y suministra la información requerida para la aplicación del régimen solicitado, todo esto según lo estipulado en la Guía Aduanera de Costa Rica.¹⁰

En palabras simples, el DUA corresponde a un documento que se transmite en el Sistema Informático TICA, que se utiliza en trámites aduaneros de importación y exportación que proporciona información sobre las características de la mercancía que

⁹ Asamblea Legislativa, “Ley 7557, Ley General de Aduanas: 20 de octubre 1995”, La Gaceta No. 212 (8 de noviembre, 1995) SINALEVI, consultado el 15 de agosto, 2017, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=25886&nValor3=89979&strTipM=TC, artículo 155.

¹⁰ “La Guía Aduanera de Costa Rica”, United States Agency for International Development, consultado el 17 de agosto, 2017, http://www.hacienda.go.cr/docs/5224c2cfb7c51_GUIAADUANERADECOSTARICA.pdf, 11.

se pretende importar o exportar y que va a funcionar como base para determinar el tributo a imponer.

El ingreso de Mercancías al país es, según la Guía Aduanera de Costa Rica, un tipo de operación en la que se reporta el ingreso de mercancías bajo un número de movimiento de inventario que es comunicada por el responsable del depósito, a través de un mensaje electrónico.¹¹

El levante corresponde al acto mediante el cual la Autoridad Aduanera le permite a los declarantes el retiro de las mercancías sujetas a despacho. Es por lo tanto, el acto por el cual la autoridad autoriza la entrada de la mercancía al importador para que puedan ingresar al país, una vez conforme los impuestos arancelarios, permisos y regulaciones internas.¹²

La Dirección General de Aduanas, tal y como la define la Ley General de Marras, es el órgano superior jerárquico nacional en esta materia. En el uso de esta competencia, le corresponde la dirección técnica y administrativa de las funciones que esta ley y las demás disposiciones del ramo le conceden al Servicio Nacional de Aduanas; la emisión de políticas y directrices para las actividades y dependencias a su cargo; el ejercicio de las atribuciones y la decisión de las impugnaciones interpuestas ante ella por los administrados.

Asimismo, la Dirección coordinará y fiscalizará la actividad de las aduanas y dependencias a su cargo, para asegurar la aplicación correcta y uniforme del régimen jurídico aduanero, acorde con sus fines y los objetivos del Servicio Nacional de Aduanas, mediante la emisión de directrices y normas generales de interpretación, dentro de los límites de las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes.¹³

¹¹ *Ibíd.*, 12.

¹² *Ibíd.*

¹³ Asamblea Legislativa, "Ley 7557, Ley General de Aduanas: 20 de octubre, 1995", *La Gaceta* No. 212 (8 de noviembre, 1995) SINALEVI, consultado el 15 de agosto, 2017, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=25886&nValor3=89979&strTipM=TC, artículo 11.

Para efectos de la presente tesis, la Dirección General de Aduanas es el órgano de más alta jerarquía en materia aduanera, el cual ejerce control sobre las diversas aduanas y demás entes relacionados con actividades aduaneras, velando por el cumplimiento de la normativa aduanera vigente.

En el universo arancelario existen principalmente dos tipos de impuestos. Tal como define la doctrina ampliamente, el impuesto AD VALOREM (del latín de acuerdo al valor) es aquel que se determina con base en un porcentaje sobre el valor del bien. De forma precisa y sin mayor abundamiento, se entiende el concepto de impuesto AD VALOREM de conformidad con el autor Joseph E. Stiglitz, que sostiene que es un impuesto basado en un porcentaje fijo del valor de las ventas, o en nuestro caso en específico, del valor en aduanas de la mercancía al momento de la importación¹⁴. A manera de ejemplo, supongamos que el Estado de Costa Rica grava el 15% de impuesto, sobre el valor (precio) de cada manzana que se comercializa o importa en el país; lo anterior sería un ejemplo de un impuesto AD VALOREM

Por otro lado, existe otro tipo de impuesto que la doctrina ha denominado impuesto específico. El mismo autor norteamericano señala que es un impuesto basado sobre cada unidad vendida, o para el caso aduanero, sobre las unidades importadas, es decir, se grava una tarifa fija por cada unidad del producto importado. Siguiendo con el ejemplo anterior, supongamos que el Estado de Costa Rica grava con \$.50 centavos cada kilo (unidad) de manzanas que se comercializa o importa en el país; lo anterior sería un ejemplo de un impuesto específico.

Una vez delimitado el concepto de impuesto específico e impuesto AD VALOREM, se señala que los impuestos que se expondrán a continuación son del tipo AD VALOREM. Es preciso enfatizar que el presente trabajo aborda la temática de la importación de vehículos; este tipo de bienes no están gravados por impuestos específicos, sino únicamente por los que se detallan en los siguientes apartados.

Cuando se pretende importar o exportar un bien para que sea objeto del comercio internacional se crea una Obligación Tributaria Aduanera, que consiste en un

¹⁴ Joseph E. Stiglitz, La economía del sector público, 3era ed. (Editor: Antoni Bosch, 2000), 549.

vínculo jurídico personal entre el Estado y las personas que realizan operaciones de importación o exportación, en el cual el importador o exportador queda sujeto a la potestad aduanera y se le obliga a cancelar los tributos correspondientes.

Dentro de los tributos aplicables a las operaciones de importación se encuentran los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI), los cuales son definidos por la Guía Aduanera de Costa Rica como los tributos contenidos en el Arancel Centroamericano de Importación y que tienen como hecho generador la operación aduanera de importación.¹⁵ Con excepción de las franquicias y exenciones establecidas, toda importación de mercancías al territorio aduanero de Costa Rica, debe pagar los derechos arancelarios que le sean aplicables. Conviene ahondar que este impuesto es el gravamen que cancela el importador para nacionalizar las mercancías.

Durante el año de 1984 se reformó la Ley 6879 mediante la Ley 6946, denominada Ley del Impuesto de Emergencia Nacional, donde se estable un impuesto AD VALOREM del uno por ciento (1%) sobre el valor aduanero de las mercancías importadas, que se debe pagar en el momento de liquidarse la póliza (hoy día DUA) correspondiente. Lo recaudado por el Estado, a través de este impuesto, tiene como fin dotar de recursos al Ministerio de Salud para los Centro de Educación y Nutrición y los Centros Infantiles de Atención Integral. (Ley 6946)

El impuesto selectivo de consumo es definido por el Ministerio de Hacienda como “un impuesto que recae sobre la importación o fabricación nacional de las mercancías detalladas en el Anexo de la Ley No. 4961, Ley de Consolidación del Impuesto Selectivo de Consumo y sus reformas. Este impuesto grava la importación y la transferencia del dominio de mercancías específicas, por parte de fabricantes. Las tasas son variables y selectivas, al afectar solamente ciertos tipos de mercancías.”¹⁶

¹⁵ “La Guía Aduanera de Costa Rica”, United States Agency for International Development, consultado el 17 de agosto, 2017, http://www.hacienda.go.cr/docs/5224c2cfb7c51_GUIAADUANERADECOSTARICA.pdf, página 39.

¹⁶ “Impuesto Selectivo de Consumo”, Ministerio de Hacienda, consultado el 17 de agosto, 2017, <http://www.hacienda.go.cr/contenido/13001-impuesto-selectivo-de-consumo>, párrafos 1 y 2.

Para efectos de este trabajo final de graduación, el impuesto selectivo de consumo es ese tributo que se le impone a las mercancías que son importadas al país y a las mercancías que son fabricadas en lo interno del país e incorporadas al mercado costarricense.

Impuesto General sobre las Ventas es definido por el Ministerio de Hacienda como “un impuesto que recae sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de algunos servicios específicamente indicados en el artículo 1° de la Ley No. 6826 del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas. El impuesto que debe pagarse al Fisco se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscal que estén debidamente respaldados por comprobantes y registrados en la contabilidad de los contribuyentes.”¹⁷

En síntesis, el Impuesto General sobre las Ventas es el tributo que se cobra por el valor agregado, es decir, el impuesto de ventas cobrado al cliente final por el producto, menos el impuesto de ventas pagado por el productor en la compra de los insumos necesarios para crear el producto final, este resultado es denominado como Ganancia Estimada, y como se menciona supra, funciona para calcular el tributo.

Como se estableció anteriormente, los impuestos específicos se establecen por la suma de una unidad cuantitativa concreta; puede ser kilos, unidades, metros, litros, etc. En este tipo de impuestos, no hace falta determinar el valor en aduana de las mercancías, pues el derecho se basa en un criterio de cantidad. Los impuestos Ad Valorem si dependen estrictamente del valor de la mercancía; por lo tanto, la definición de valoración en aduanas es una cuestión medular en el tema que deseamos abordar y su problemática.

Se define la valoración aduanera como el procedimiento aplicado para determinar el valor en aduanas de las mercancías sujetas a importación. En consecuencia, si se aplica un derecho Ad Valorem, el valor en aduanas resulta fundamental en aras de determinar la obligación tributaria aduanera. Cabe señalar que

¹⁷ “Impuesto General Sobre las Ventas Régimen tradicional”, Ministerio de Hacienda, consultado el 17 de agosto, 2017, <http://www.hacienda.go.cr/contenido/13131-impuesto-general-sobre-las-ventas-regimen-tradicional>, párrafos 1 y 2.

la importación de vehículos del capítulo 87 del Sistema Armonizado se encuentra afectada de impuestos Ad Valorem.

Conviene traer a colación, de forma breve, una reseña histórica de la valoración aduanera. El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT, por sus siglas en inglés) de 1947, su artículo VII, establece los principios generales para un sistema internacional de valoración. Se dispone que el valor en aduanas deba ser estimado sobre el valor real de las mercancías objeto de importación, o en su defecto, mercancías similares, sobre el cual se tasan los derechos. Se pretende sustituir los valores determinados en origen nacional o ficticio y arbitrario. Si bien se menciona el “valor real”, permitía a los Estados miembros utilizar variedad de métodos para establecer el valor en aduanas. Así mismo, se permitían la continuación de viejas normas violatorias al Acuerdo mediante “cláusulas de anterioridad”.

Muchos países utilizaron la Definición del Valor de Bruselas (en adelante DVB) para calcular los derechos de importación. Este método denominado “valor teórico” consiste en determinar para cada producto un precio de mercado en condiciones normales (precio de libre mercado entre comprador y vendedor independientes entre sí), que se utiliza como base imponible para calcular los derechos arancelarios de importación. Cuando el valor declarado es superior al valor establecido mediante DVB se toma en cuenta el primero; cuando el valor declarado es inferior al valor establecido mediante DVB se toma en cuenta el primero, si la variación es menor al 10%. No obstante, dicho método resulta perjudicial para los comerciantes, pues no se refleja el precio realmente pagado o por pagar por el importador, especialmente cuando la Aduana no ajusta los precios teóricos a fecha actual. Por otro lado, la importación de productos nuevos o desconocidos no enlistados en las listas de precios de la Aduana dificulta la determinación del valor aduanero.

Finalmente, algunos países como Estados Unidos de América no utilizaron el método DVB. En consecuencia, en aras de brindar seguridad jurídica y armonización en todos los países se buscó un método de valoración más flexible y acorde para todos los Estados miembros.

En el año 1979, se concluyó la Ronda de Tokio dentro del GATT, y se estableció el sistema positivo de valoración mediante el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT (en adelante Código de Valoración), basado en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías objeto de importación. El método denominado “valor de transacción” tiene como finalidad proporcionar un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que se ajusta a la realidad comercial. En un inicio el Código de Valoración fue suscrito por 40 Estados contratantes.

Tras la creación de la Organización Mundial de Comercio, mediante la Ronda de Uruguay, se sustituyó el texto por el Acuerdo de la OMC a la aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 (en adelante Acuerdo de Valoración Aduanera). El Acuerdo de Valoración Aduanera, en esencia, es el mismo que su antecesor inmediato, salvo que es exigible para todos los Estados Miembros. Se aplica únicamente para valorar mercancías a efectos de calcular los impuestos Ad Valorem. No contiene obligaciones sobre la valoración de mercancías objeto de exportación en el país de origen (impuestos a la exportación) o a la administración de contingentes arancelarios, tampoco establece condiciones para la valoración de las mercancías con fines de aplicación de impuestos internos o control de divisas.

Este Acuerdo de Valoración Aduanera actualmente se encuentra vigente para Costa Rica y dispone el método de “valor de transacción” para valorar las mercancías objeto de importación, salvo en determinados casos. El precio realmente pagado o por pagar, más los ajustes correspondientes del artículo 8 (gastos, seguro y flete, etc.) constituye el primer y principal método a que se refiere el Acuerdo.

Si no fuera posible determinar el valor de transacción como valor en aduanas, por la presencia de vinculación entre vendedor y comprador u otras distorsiones en el precio, se establecen otros cinco métodos de valoración aduanera que deberán aplicarse en orden de prelación.

1. Valor de transacción de mercancías idénticas.

Cuando sea improcedente utilizar el valor de transacción como método de valoración en aduanas, la norma internacional establece como método siguiente el uso

de mercancías idénticas. Al respecto, el artículo 2 del Acuerdo de Valoración supra citado, establece:

- a. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado (Artículo 2.a)¹⁸

De la anterior norma es importante destacar dos aspectos. En primer lugar, el Acuerdo dispone la obligación de utilizar este método como segunda opción, una vez descartado el método de valor de transacción. En virtud de ello, ningún Estado Parte del Acuerdo podrá valerse de otros métodos para determinar el valor en aduanas, si en primer lugar, no se descarta el valor de mercancías idénticas.

Ahora bien, como segundo aspecto, se debe entender la definición de “idénticas”. Al respecto, el mismo Acuerdo establece que las mercancías idénticas son aquellas exportadas al mismo tiempo y presentadas a despacho de la Aduana, o en un momento aproximado. Igualmente, fueron exportadas del mismo país exportador, y mantienen el mismo nivel comercial y en la misma cantidad sustancialmente. De forma obvia, las mercancías deben mantener las mismas características y especificaciones que la mercancía objeto de valoración en Aduanas. Al respecto, el artículo 15.2 del mismo cuerpo normativo establece:

- b. Se entenderá por "mercancías idénticas" las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como

¹⁸ “Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del acuerdo General sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994 ” World Trade Organization, accesado el 25 de febrero, 2018, https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val.pdf, página 3.

idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición.¹⁹

Tome en cuenta que en caso de variedad de precios en mercancías idénticas, se debe tomar el valor de referencia más bajo entre los precios considerados.

2. Valor de transacción de mercancías similares.

De igual forma, si no fuera posible determinar el valor en aduanas de las mercancías utilizando el método de mercancías “idénticas”, el Acuerdo establece el método de mercancías similares como medio para determinar la valoración aduanera.

Este método es prácticamente similar al anterior, cuya única variante en el texto del Acuerdo es sustituir la palabra “idéntica”, por la palabra “similares”. Consecuentemente, el Acuerdo establece en el mismo numeral 15.2 sobre mercancías similares:

- a. “se entenderá por “mercancías similares” las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial”²⁰

En todo lo demás, los Estados Miembros utilizaron la misma construcción gramática para regular la figura del tercer método de valoración aduanera. Véase artículo 3 del Acuerdo.

- b. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el

¹⁹ Ibid. 9.

²⁰ Ibid.

mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.²¹

3. Método deductivo

Si no fuera posible determinar el valor en aduanas con alguno de los métodos antes descritos, el Acuerdo dispone dos métodos más, cuya aplicación será a modo optativo por el importador (al respecto puede consultarse el artículo 4 del Acuerdo de Valoración).

El artículo 5 del citado Acuerdo, comprende el método deductivo, el cual consiste en tomar el valor o precio unitario de las mercancías importadas y **restar** (de allí su nombre de método deductivo) una serie de deducciones taxativas:

- I. Las comisiones pagadas o convenidas usualmente, o los suplementos por beneficios y gastos generales cargados habitualmente, en relación con las ventas en dicho país de mercancías importadas de la misma especie o clase.
- II. Los gastos habituales de transporte y de seguros, así como los gastos conexos en que se incurra en el país importador.
- III. Cuando proceda, los costos y gastos por ajustes al precio de los indicados en el artículo 8 del Acuerdo.
- IV. Los derechos de aduana y otros gravámenes nacionales pagaderos en el país importador por la importación o venta de las mercancías.²²

De esta forma, el precio unitario es reducido a un precio realmente pagado o por pagar para efectos aduaneros. Nótese que el importador únicamente puede deducir estos rubros, otros gastos o pagos incurridos fuera de este marco no serán objeto de deducciones aplicables para efectos de determinar el valor en aduanas.

²¹ *Ibid.*, 4.

²² *Ibid.*, 4.

4. Método del valor reconstruido

Contrario al método deductivo, el método de valor reconstruido en esencia consiste en sumar una serie de gastos y costos que permiten reconstruir el valor unitario de las mercancías y determinar un valor aduanero. Es menester mencionar el artículo 6 que dispone:

El valor reconstruido será igual a la suma de los siguientes elementos:

- i. el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas;
- ii. una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de la valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación;
- iii. el costo o valor de todos los demás gastos que deban tenerse en cuenta de conformidad con el numeral 8 del Acuerdo, es decir, los ajustes regulados para el valor de transacción.²³

Consecuentemente, se busca sumar el costo de cada insumo, más una utilidad general acorde a los reflejados en el mercado, así como incluir los rubros del artículo 8.2 del Acuerdo. El total de esta ecuación representa el valor en aduanas, basado en el método de valor reconstruido.

Nótese que entre el método de valor reconstruido y el método deductivo, podría resultar en menor o mayor medida favorable para el importador, según las circunstancias de cada caso.

5. Método de la última instancia

Finalmente, si aún fuera imposible determinar el valor en aduanas de una mercancía objeto de importación, utilizando cualquier de los métodos contemplados

²³ Ibid. 5.

anteriormente, el Acuerdo expone que podrá recurrirse a criterios razonables que permitan estimar un valor en aduanas, respetando las garantías y derechos consagrados en el Acuerdo General de Aranceles y Comercio y la Organización Mundial de Comercio. Específicamente, el articulado 7 expone:

- a. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6 inclusive, dicho valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación.²⁴

No obstante, el Acuerdo establece una serie de medidas que considera prohibidas y violatorias por sus afectaciones negativas al espíritu mismo de la norma, y al comercio internacional en general. Sigue diciendo la norma inmediatamente al párrafo anterior:

- b. El valor en aduana determinado según el presente artículo no se basará en:
 - i. el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;
 - ii. un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles;
 - iii. el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;
 - iv. un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6;
 - v. el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación;

²⁴ *Ibid.*, 6.

- vi. valores en aduana mínimos;
- vii. valores arbitrarios o ficticios.²⁵

Los Estados Miembros podrán utilizar como último método de valoración, todas aquellas medidas que justifiquen y determinen un valor en aduanas para las mercancías en cuestión. Sin embargo, es claro que el cuerpo normativo internacional prohibió el uso de lista de precios o valores de referencia mínimos para determinar el valor en aduanas de una mercancía.

En virtud de lo anterior y a la luz del procedimiento aduanero costarricense en la importación de vehículos, es necesario plantearse el siguiente cuestionamiento: ¿Es el uso de CAR-TICA, un método de valoración prohibido y regulado en el artículo 7 del acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994?

²⁵ Ibid.

Introducción

El presente trabajo pretende abordar un tema que envuelve dos esferas de las ciencias humanas: la ciencia jurídica y la económica.

Dentro de la esfera jurídica, el alcance de este trabajo de graduación posee una mezcla de Derecho Internacional, Derecho Aduanero y el Derecho Tributario. En primer lugar, se mencionan los mecanismos y acuerdos internacionales suscritos y vigentes en Costa Rica que regulan temas aduaneros. En segundo lugar, se explica el método de valoración aduanera para la construcción de la base imponible de las mercancías objeto de comercio internacional. Cabe recordar que la función primaria de la aduana costarricense es recaudar tributos al momento de la importación de mercancías. En tercer lugar, se analiza la determinación de la base imponible, es decir, valor en aduanas en la estimación de impuesto para los vehículos importados a Costa Rica a la luz de los acuerdos internacionales. Como último punto, se determina si la práctica costarricense en la importación de vehículos está en cumplimiento con lo pactado en el Derecho Internacional Aduanero.

Dentro de la esfera aduanera, primeramente, se hace un repaso de la historia del GATT y el Acuerdo de Valoración Aduanera en Costa Rica. Luego, se reseña el Acuerdo de Valoración, haciendo énfasis en los métodos de valoración estipulados en los primeros artículos del Acuerdo, así como las prohibiciones establecidas para los países Miembros. Después, se ilustra el comportamiento de las importaciones de vehículos en el periodo de 2007 al 2017. Cabe indicar que, al momento de recabar los datos y estadísticas de las fuentes oficiales, el año 2018 aún no estaba disponible. De inmediato, se describe el proceso de importación definitiva de las mercancías estudiadas. Finalmente, se realiza el ejercicio arancelario, usando los métodos de valoración empleados por las autoridades aduaneras y tributarias costarricenses.

Para lograr comprobar la hipótesis del presente trabajo, es necesario manejar conceptos claves como: impuesto Ad Valorem, obligación tributaria aduanera, hecho generador, base imponible, Impuesto General sobre las Ventas y el Impuesto Selectivo de Consumo, GATT, valor de transacción, valor en aduanas, valor fiscal, valores de

referencia, lista de precios, valor CIF, tributo interno, tributo aduanero, instrumentos y acuerdos internacionales, legislación internacional y nacional aduanera, entre otros, que se explican en el desarrollo del mismo.

Adicionalmente, se computaron las estadísticas relativas de importación de vehículos totales, así como los principales países exportadores. Lo anterior con el fin de lograr identificar la indecencia fiscal y volumen de estas mercancías, así como los Estados Miembros, que, siendo afectados directos, podrían elevar una consulta por este tema al Órgano de Solución de Diferencias.

A través del estudio de ambas disciplinas, se demostró que existe una disconformidad teórica con el ordenamiento jurídico multilateral. Se concluye que las bases de datos sobre valores de referencia, conocida como CAR-TICA, genera una distorsión en la determinación del valor en aduanas de los vehículos usados que se presentan ante despacho, específicamente vehículos de más de tres años. En consecuencia, las disposiciones adoptadas por el Ministerio de Hacienda violan el mecanismo y normas pactadas en el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC.

Finalmente, se desea que el presente proyecto final de graduación genere en el lector mayor interés del Derecho Aduanero, el cual nos incumbe a todos como consumidores, sin excepción, pues en algún momento todos nos beneficiamos del comercio internacional, Sin embargo, este tema resulta ser poco visto en la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica. Por tal motivo se estructuró como una breve y pequeña guía para aquellas personas que incursionan en el estudio de del Derecho Aduanero.

Capítulo I – El Acuerdo de Valoración Aduanera Derivado del GATT

Subtítulo I: Adhesión de Costa Rica al GATT, consideraciones históricas

Costa Rica forma parte de un sinnúmero de organizaciones y tratados internacionales sobre las más diversas materias, que aportan, en su mayoría, una serie de normas que deben ser acatadas de manera obligatoria por nuestro país, enriqueciendo y ensanchando nuestro ordenamiento jurídico.

En este caso, Costa Rica, mediante acta del Consejo de Gobierno del 3 de julio del año 1985, presentó formal solicitud de adhesión al Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT, por sus siglas en inglés), sin embargo, fue hasta el 24 de noviembre de 1990, que comenzó a formar parte oficialmente del Acuerdo, después de concluir con el proceso y los requerimientos para dicha adhesión.

Las decisiones tomadas por un gobierno deben ser conscientes y razonadas, respondiendo a un objetivo o una necesidad específica y en aras de obtener beneficios o mejorías para el país, o al menos ésta es la expectativa que se tiene sobre aquellos que ejercen, dentro de la función pública, la toma de decisiones.

Para lograr determinar si la adhesión de Costa Rica al Acuerdo General de Aranceles y Comercio fue una decisión razonada que respondió a un objetivo específico, es menester retomar la coyuntura social y económica vivida en el país en la época en que dicha decisión fue tomada, es decir, finales de la década de los setentas e inicio de la década de los ochentas.

El país recibe la década de los setentas afrontando las consecuencias negativas que trajo consigo la crisis petrolera de 1973, crisis originada por el acuerdo tomado por la Organización de Países Árabes de Petróleo, de no exportar el crudo hacia los países que apoyaron a Israel en la guerra gestada entre Israel contra Siria y Egipto también conocida como guerra de Yom Kipur.²⁶

²⁶Aníbal José Maffeo, “La Guerra de Yom Kippur y la crisis del petróleo de 1973”, Revista Relaciones Internacionales 25 (2003).

Uno de los países “castigados” por este acuerdo fue Estados Unidos de América, donde el precio del petróleo aumentó en forma desmedida debido a la escasez y desencadenó un aumento de la inflación y el inicio de una época de recesión. Tomando en cuenta que para esos años, Estados Unidos era el principal y casi exclusivo socio comercial de Costa Rica, el país sufrió también las consecuencias negativas de esta situación.

Es importante recordar que, en la década de los setentas, el país empleaba el modelo de sustitución de importaciones, el cual implicó sustituir las importaciones de productos industriales y bienes finales por productos y bienes fabricados en la región. Lo anterior, derivó en un papel activo del Estado como empresario, siendo un actor protagónico del sector económico a través de sus empresas estatales que brindaron empleo y estabilidad a gran parte de los ciudadanos.

En los años 1976 y 1977, el precio del café subió considerablemente en los mercados internacionales, y al ser este el principal producto producido en el país y posteriormente exportado, generando un tiempo de bonanza y auge en los ingresos al Estado, sin embargo, a raíz de ese superávit de ingresos, el Estado comenzó a generar nuevos gastos, sin que esas erogaciones pudieran aumentar la inversión externa y el desarrollo.²⁷

Pasado el periodo de bonanza económica, el país quedó con un sinnúmero de gastos que no podía costear por sí mismo, motivo por el cual se acudió al financiamiento en mercados internacionales, aumentando considerablemente la deuda externa.

Así mismo, de forma paralela, a finales de esta década, hubo nuevamente un aumento en los precios del petróleo, las tasas de interés en el mercado internacional subieron y los precios del café bajaron considerablemente, por lo cual la situación económica del país comenzó a debilitarse, hasta un punto donde el país optó por

http://www.iri.edu.ar/revistas/revista_dvd/revistas/R25/ri%2025%20hist%20Articulo_1.pdf, acceso el 13 de diciembre del 2018.

²⁷ Miguel Ángel Rodríguez Echeverría, “Crisis de los 80 y desarrollo de Costa Rica” (ponencia, Universidad de Costa Rica, 5 de diciembre de 2014).

obtener nuevos préstamos para poder pagar los préstamos preexistentes, llevando la situación económica al límite.²⁸

En el año 1981, la deuda externa se volvió insostenible, motivo por el cual, bajo el mando del presidente Rodrigo Carazo Odio, el gobierno decidió rechazar las propuestas de colaboración presentadas por el Fondo Monetario Internacional y dejar de pagar sus préstamos internacionales, cerrándose así todas las posibilidades de conseguir más financiamiento internacional, subsumiendo al país en un estado de crisis económica, que trajo consigo consecuencias muy graves.

Algunas de las consecuencias sufridas durante el periodo de crisis fueron la subida abrupta del dólar, disminución drástica en los salarios, aumento masivo en el desempleo, alza en la inflación, escasez de productos básicos, prohibición de las importaciones e inclusive, amenazas del estado de embargar las exportaciones a los Estados Unidos.

A partir del año 1982, se impulsó un nuevo modelo de desarrollo orientado hacia la diversificación de las exportaciones. Luis Alberto Monge Álvarez recibió un país en una decadente situación económica y social derivada de la crisis. Buscó mejorar la economía a través de los Programas de Ajuste Estructural, los cuales incluían medidas hacia la apertura comercial y liberalización del comercio. Tanto esta administración como la siguiente, enfocaron muchas de sus acciones en buscar nuevos y mejores aires económicos para el país, logrando unir fuerzas políticas en pro de la reactivación económica.²⁹

Así lo manifestaba el profesor Álvaro López, doctor en Relaciones Económicas Internacionales, en su artículo “Consideraciones generales sobre la adhesión de Costa Rica al GATT”, del año 1988, del cual se toma un extracto que se cita a continuación.

²⁸ Jorge Villasuso, “Reformas estructurales y política económica en Costa Rica”, Instituto de Investigaciones Económicas de la Universidad de Costa Rica
https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/7608/1/S2000578_es.pdf , acceso el 05 de enero del 2019,

²⁹ Miguel Ángel Rodríguez Echeverría, ponencia, Mesa Redonda “Crisis de los 80 y desarrollo de Costa Rica” San José, Costa Rica, 5 de diciembre de 2014.

“La reactivación de la economía costarricense sigue siendo una de las metas fundamentales (...) con tal propósito, la estrategia básica del gobierno, ha consistido en el fomento y la diversificación de las exportaciones no tradicionales a terceros mercados. El ingreso al GATT por lo tanto, debe circunscribirse dentro del proceso de reajuste de la economía costarricense que se ha venido impulsando, en el sentido en que éste organismo internacional viene a constituir un esfuerzo en la misma dirección a través del cual se busca expandir y diversificar las relaciones comerciales a escala mundial.”³⁰

Al ser el GATT el único mecanismo internacional encargado de regular los aspectos de comercio internacional y brindar un foro para la discusión y multilaterales, era vital para Costa Rica formar parte de éste, pues al ser un país en vías de desarrollo, que además se encontraba intentando superar una crisis que sacudió sus cimientos económicos. Paralelamente, al proceso de ingreso de Costa Rica, los países Miembros del GATT entendieron la necesidad de institucionalizar el acuerdo marco en un foro para la discusión y creación de acuerdos multilaterales. Después de varios años de negociación a finales de la década de los ochenta y principios de la última década del siglo XX, se creó la Organización Mundial de Comercio (OMC). Costa Rica forma parte de estas negociaciones.

Al formar parte de la OMC, se abrieron nuevas puertas comerciales, nuevos posibles socios, una serie de beneficios arancelarios y demás aspectos que contribuían directamente con el crecimiento económico del país. Además, ser miembro de la OMC le permitía a Costa Rica tener una voz en la toma de decisiones y buscar acuerdos más equitativos.

Así las cosas, es posible apreciar que la adhesión de Costa Rica al Acuerdo General de Aranceles y Comercio y posteriormente OMC fue una decisión consciente y razonada, que respondió una voluntad política de dinamizar la economía

³⁰ Álvaro López Mora, “Consideraciones Generales sobre la adhesión de Costa Rica al GATT”, Revista Relaciones Internacionales Universidad Nacional de Costa Rica 23 (1988) <http://www.revistas.una.ac.cr/index.php/ri/article/view/7345/7591>, acceso el 08 de enero del 2019.

costarricense, de abrir los mercados y diversificar la producción, dejando de lado el modelo de sustitución de importaciones, en aras de hacer surgir nuevamente al país y procurar una estabilidad económica y social para la ciudadanía después de la crisis vivida en los inicios de la década de los ochenta.

Subtítulo II: El Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) de 1947

En el año 1947, posterior a la finalización de la Segunda Guerra Mundial, el entorno económico se encontraba endeble y árido, producto de las devastadoras consecuencias de una guerra, sufriendo un inminente daño las relaciones comerciales internacionales; es en estas circunstancias que un conjunto de países deciden que es necesario crear algún instrumento que facilite y potencie el desarrollo comercial internacional y que permitiera contar con reglas homogéneas sobre el trasiego internacional de bienes.

La idea original era crear la Organización Internacional de Comercio, para que velara por la esfera del comercio internacional, esta organización iba a funcionar como un organismo especializado de las Naciones Unidas, el cual iba a ser constituido mediante la Carta de La Habana, por motivo de la celebración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre comercio y empleo, celebrada en la Habana, Cuba en 1947. Sin embargo, en el ínterin, un conjunto de países comenzó a negociar diversas regulaciones y concesiones arancelarias de carácter internacional.³¹

A raíz de estas negociaciones, de común acuerdo, se da origen a un sistema multilateral de normas comerciales denominado Acuerdo General de Aranceles y Comercio o GATT por sus siglas en inglés, firmado el día 30 de octubre de 1947 en la ciudad de Ginebra, Suiza, con 23 países miembros, un organismo que no estaba ligado a las Naciones Unidas y que entró en vigencia a partir del 30 de junio de 1948.

³¹ “Los años del GATT: de La Habana a Marrakech”, World Trade Organization, acceso el 10 de noviembre del 2018, https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact4_s.htm párrafo 2.

Según datos de la Organización Mundial de Comercio, durante esa primera ronda de negociaciones que dio origen al GATT, se establecieron aproximadamente 45 000 concesiones arancelarias, que afectaban aproximadamente a una quinta parte del comercio mundial (por un valor de 10.000 millones de dólares EEUU).³²

Un aspecto muy particular de este Acuerdo, es el hecho de que se pensó como un instrumento provisional que sería posteriormente reemplazado por la Organización Internacional de Comercio, sin embargo, esta organización nunca tuvo efectos prácticos, pues no fue ratificada por los países y por ente, este acuerdo provisional estuvo en vigor por casi 40 años funcionando como el único instrumento internacional con regulaciones respecto al comercio y los aranceles.

La estructura interna del GATT comenzó con un único órgano denominado La Conferencia, que se encargaba de concertar las reuniones entre las partes contratantes, sin embargo, con el paso del tiempo se fueron añadiendo más órganos tales como la Secretaría, los comités y los grupos de trabajo.³³

En sus inicios, este acuerdo tuvo como objetivos principales contribuir a aumentar los niveles de vida, lograr el pleno empleo, aprovechar los recursos mundiales, desarrollar la producción y el intercambio de mercancías, así como fomentar el desarrollo económico.³⁴

Para lograr estos fines propuestos, los países miembros enfocaron sus esfuerzos en dinamizar el comercio por medio de la reducción considerable de aranceles y el establecimiento de concesiones arancelarias entre los países miembros, entre otras acciones. El mecanismo utilizado para llegar a estos resultados fueron el desarrollo de las llamadas “rondas”, las cuales consistían en reuniones de los países

³² *Ibíd.*, párrafo 4.

³³ María Isabel Heredero de Pablos “La Organización Mundial de Comercio. Antecedentes, situaciones y perspectivas”, *Revista de Economía Mundial*, Universidad Autónoma de Madrid 4 (2015), http://sem-wes.org/sites/default/files/revistas/rem4_2.pdf acceso el 11 de noviembre del 2018.

³⁴ “*El Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio (GATT) sus finalidades y realizaciones*”, Secretaría del GATT, <https://docs.wto.org/gattdocs/s/GG/MGT/59-37.PDF> consultado el 28 de noviembre del 2018.

miembros para discutir diversos temas de comercio internacional y adoptar convenios aplicables para todos los miembros.

Durante la vigencia del Acuerdo General de Aranceles y Comercio, se celebraron un total de 8 rondas. Conforme transcurrieron los años, los países miembros del GATT, fueron abordando en las rondas, temas comerciales acordes a las necesidades de una sociedad en evolución constante, un ejemplo de esto es la ronda conocida como “Kennedy”, en la cual además de discutir la disminución arancelaria, también se aprobó un acuerdo Anti-dumping, tomando en cuentas las malas prácticas comerciales que venían surgiendo.

La ronda de Uruguay fue la octava y última realizada en el marco del Acuerdo General de Aranceles y Comercio, esta ronda inició en 1986 y finalizó 7 años después, en 1993, con la participación de 123 países, por lo cual estuvieron sobre la mesa temas de toda índole en material comercial, podría decirse que fue la reunión comercial de mayores dimensiones en la historia.

Algunos de los acuerdos que surgieron de esta octava ronda fueron algunos beneficios arancelario que permitieran mayor acceso a los mercados para los productos tropicales, provenientes en su mayoría de países en vías de desarrollo, la modernización del sistema de solución de controversias, así como importantes avances en temas de propiedad intelectual, pero sin duda, el acuerdo más trascendente fue la creación de la Organización Mundial de Comercio, potenciando la liberalización del comercio y la cooperación internacional nacida con el GATT; este acontecimiento, sin duda alguna, constituyó la reforma más importante en materia de comercio internacional desde la creación del GATT en 1947.

El GATT fue sustituido entonces por la Organización Mundial de Comercio en el año 1995, sin embargo, el Acuerdo General sigue existiendo como tratado general de la Organización Mundial de Comercio sobre el comercio de mercancías, actualizado como consecuencia de las negociaciones de la Ronda Uruguay.³⁵

³⁵ “La Ronda Uruguay”, Organización Mundial de Comercio, consultado el 15 de noviembre del 2018, https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact5_s.htm, párrafo 10.

Subtítulo III: Instituciones Multilaterales

A) La Organización Mundial de Comercio (OMC)

Tal y como se analizó anteriormente, durante los años 1497 al 1994, el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio fue el único ente encargado de establecer normas y políticas en materia de comercio internacional y velar por la afluencia de las relaciones comerciales entre sus países miembros, periodo en el cual se consiguieron algunas de las tasas de crecimiento comercial más altas, sin embargo, en la Ronda de Uruguay, además de adoptar una serie de normas con respecto a reducción de los aranceles y liberalización del comercio, los países miembros optaron por reformar y constituir un nuevo organismo encargado de las relaciones comerciales internacionales, y el 15 de abril de 1994, se firmó el acto final de la Ronda de Uruguay en la ciudad de Marruecos, mediante el cual nació a la vida jurídica la Organización Mundial del Comercio, transformando el protocolo provisional mediante el cual funcionó el GATT, en una organización permanente.

La Organización Mundial de Comercio es el organismo internacional encargado de las normas que rigen las relaciones comerciales entre sus países miembros, esta organización está compuesta por 167 países, que constituyen aproximadamente un 95 por ciento del comercio mundial.

La serie de acuerdos adoptados por el GATT en la Ronda de Uruguay así como las demás normas nacidas bajo la tutela de este organismo, fueron encomendadas a la Organización Mundial de Comercio para su administración y fiscalización, motivo por el cual la mayor cantidad de trabajo de la OMC proviene directamente de su antecesor, el GATT, sin embargo, con el transcurso de los años, la OMC fue generando sus propias negociaciones entre los países miembros, trayendo consigo una serie de nuevas normas aplicables tanto al comercio de mercancías como al comercio de bienes y servicios y aspectos de propiedad intelectual, ampliando los horizontes que había trazado el GATT durante sus años de vigencia.

El acuerdo de Marruecos, mediante el cual se creó la OMC establece como funciones las siguientes:

1. Facilitar la aplicación, administración y funcionamiento del presente acuerdo y de los acuerdos comerciales multilaterales.
2. Fungir como foro para las negociaciones entre los países miembros sobre relaciones comerciales multilaterales abarcadas por los acuerdos establecidos en el GATT, así como servir de foro para discusiones futuras y de marco para la aplicación de los resultados de esas negociaciones.
3. Administrar el entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias.
4. Administrar el Mecanismo de Examen de las Políticas Comerciales (denominado en adelante MEPC).
5. Cooperar según proceda con el Fondo Monetario Internacional y con el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento y sus organismos conexos.³⁶

Con respecto a la toma de decisiones dentro de la organización, como primer mecanismo se utilizará el consenso entre los miembros, sin embargo, si este consenso no se logra, se recurre a la votación, donde cada país miembro posee un voto. Algunos temas específicos requieren para la toma de decisiones, de una mayoría distinta, por ejemplo, cuando se discute la inclusión de un nuevo país miembro, se requiere de una mayoría de dos tercios.

La Organización Mundial de Comercio está compuesta, en un primer nivel, por un órgano denominado La Conferencia Ministerial, éste es el órgano medular de la OMC, está compuesto por representantes de todos los países miembros, esta conferencia es la encargada de cumplir las funciones delegadas a la Organización Mundial de Comercio, por lo cual tiene la potestad de que los representantes, de común acuerdo, adopten decisiones relacionadas con cualquier acuerdo o norma

³⁶ “Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio”, Organización Mundial de Comercio, acceso el día 13 de noviembre del 2018 https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/04-wto_s.htm artículo 3.

establecida dentro del sistema multilateral de comercio (el GATT y la OMC). La Conferencia Ministerial se debe reunir al menos cada dos años.

En un segundo nivel, dentro de la estructura de la OMC, se encuentra el Consejo General, el cual está integrado por representantes de todos los países miembros y que desempeña las funciones de la Conferencia Ministerial en los lapsos en que ésta no se encuentra sesionando. También, el Consejo General se reunirá cuando sea pertinente para ejercer las funciones del Órgano de Solución de Diferencias y el Órgano de Examen de las Políticas Comerciales.

Además de los órganos mencionados, en un tercer nivel se encuentran los diversos consejos especializados tales como el Consejo del Comercio de Mercancías, un Consejo del Comercio de Servicios y un Consejo de los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (denominado en adelante “Consejo de los ADPIC”), que funcionan bajo la orientación general del Consejo General.³⁷

La OMC también cuenta con una serie de comités para discutir determinados temas tales como: comercio y medio ambiente, comercio y desarrollo, acceso a los mercados, agricultura, asuntos presupuestarios, financieros y administrativos.

La Secretaría de la OMC es otro órgano esencial dentro de esta organización, según la misma OMC, las principales funciones de la Secretaría son ofrecer apoyo técnico y profesional a los distintos consejos y comités, prestar asistencia técnica a los países en desarrollo, vigilar y analizar la evolución del comercio mundial, facilitar información al público y a los medios de comunicación y organizar las conferencias ministeriales. Además, la Secretaría presta algunas formas de asistencia jurídica en los procedimientos de solución de diferencias y asesora a los gobiernos que desean pasar a ser Miembros de la OMC³⁸, esta secretaría es dirigida por un Director elegido por la Conferencia Ministerial y contiene una serie de divisiones por temática, que

³⁷ Ibid.

³⁸ “La Secretaría y el presupuesto de la OMC”, Organización Mundial de Comercio, acceso el día 13 de noviembre del 2018 https://www.wto.org/spanish/thewto_s/secre_s/intro_s.htm párrafo 3.

dependen directamente del director general o algún director adjunto, por ejemplo, la división de información y relaciones exteriores que se encuentra al mando del director general.

Las normas que rigen el comercio internacional han sido fruto de cientos de negociaciones celebradas entre los países interesados a lo largo del tiempo, y es por medio de estas normas que se ha logrado homogeneizar prácticas comerciales, disminuir aranceles y generar beneficios equitativos, lo cual se traduce en un ambiente comercial más eficiente y pacífico tanto para los comerciantes como para los consumidores.

En la actualidad, la normativa sobre relaciones comerciales internacionales está compuesta por los acuerdos establecidos en el seno del Acuerdo General de Aranceles y Comercio o GATT, junto con los acuerdos adoptados dentro de las Conferencias Ministeriales de la Organización Mundial de Comercio; según datos de la OMC, el compendio completo de normas de comercio internacional contiene alrededor de 30.000 páginas, que contienen aproximadamente 30 acuerdos.³⁹

Uno de los temas regulados por medio de los acuerdos administrados por la OMC se refiere a las reducciones arancelarias, pues por medio de las negociaciones realizadas a lo largo de los años, se han logrado reducciones muy importantes en los aranceles lo que ha traído como consecuencia una mayor liberalización del comercio internacional. Las negociaciones sobre disminuciones arancelarias se suelen trazar sobre un principio de reciprocidad, es decir, dar reducciones y a su vez, obtener reducciones a cambio, donde ambas reducciones sean equilibradas para los negociadores.

Otro de los temas normados dentro del sistema multilateral de comercio internacional es la valoración aduanera, es decir, los mecanismos utilizados por los países en la determinación del valor de los bienes importados en aduana, con la intención de armonizar los métodos de valoración, lo cual resulta muy relevante dentro

³⁹ “Acuerdos de la OMC”, Organización Mundial de Comercio, acceso el día 14 de noviembre del 2018 https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/inbrief_s/inbr03_s.htm párrafo 22.

del comercio internacional, pues con base en esa valoración se determina el valor sobre el cual se aplica el arancel. Este tema será abordado a mayor profundidad en los siguientes capítulos de la presente investigación.

La clasificación de las mercancías también se encuentra regulada dentro de los acuerdos de la OMC, en los cuales se busca principalmente una nomenclatura arancelaria común entre los países miembros.

Otro aspecto tomado en cuenta dentro de los acuerdos multilaterales es la denominado inspección previa a la expedición, la cual consiste en una práctica utilizada en los países en vías de desarrollo, mediante la cual, el país importador paga a una empresa privada del país exportador para que fiscalice el proceso de importación para determinar que no se están utilizando ningún tipo de mecanismos fraudulentos.

Además de los temas mencionados, los cuales se centran específicamente al comercio de las mercancías, en la Ronda de Uruguay se incluyeron también dentro de los acuerdos aplicables a sus miembros, regulaciones en temas de comercio de servicios por medio del Acuerdo General Sobre el Comercio de Servicios (AGCS), y aspectos de propiedad intelectual mediante el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC).

Todos los acuerdos administrados por la Organización Mundial de Comercio son obligatorios para todos los países miembros, con excepción de los acuerdos plurilaterales.

Sin duda alguna, la Organización Mundial de Comercio es el pilar que le permite al comercio internacional tener un funcionamiento eficaz, garantizando prácticas comerciales homogéneas y funcionales que brindan un ambiente apto para un pleno desarrollo y crecimiento de las relaciones comerciales entre los países miembros.

B) La Organización Mundial de Aduanas (OMA)

En el año 1947, dentro del denominado Comité Europeo para la Cooperación Económica, los trece países miembros acordaron la necesidad de crear un tipo de unión europea de aduanas, utilizando como fundamento los principios que regían en ese momento el Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT), lo cual originó un grupo de estudio enfocado en los temas aduaneros.

Sin embargo, hasta el año 1952, cuando entró en vigor la convención que da origen formalmente el Consejo de Cooperación Aduanera (CCC, por sus siglas en inglés), para cumplir los fines previstos desde 1947; el día 26 de enero de 1953 se celebró la sesión inaugural de este consejo.

El CCC estuvo vigente durante más de cuarenta años, hasta que, en el año 1994, el Consejo decidió adoptar el nombre de la Organización Mundial de Aduanas, con la intención de enfatizar su carácter de organización intergubernamental y único organismo internacional encargado de la regulación y el seguimiento de los aspectos aduaneros entre sus países miembros.

La Organización Mundial de Comercio tiene como objetivos principales el ayudar a las administraciones aduaneras de sus países miembros a llevar a cabo su función de la manera más eficaz y transparente, brindando normativa que permita tener procedimientos aduaneros armonizados entre los países para permitir la fluidez del comercio internacional.

Es menester recordar que los procedimientos aduaneros suelen ser uno de los mecanismos más importantes de recaudación de tributos para el funcionamiento de los gobiernos, motivo por el cual es de gran trascendencia que estos procesos se realicen de la mejor manera y se le facilite a los respectivos gobiernos una recaudación eficiente de sus tributos. Así mismo, el poseer una administración aduanera eficiente y honesta protege a los consumidores de un ejercicio abusivo o arbitrario de los gobiernos en el cobro de los tributos respectivos.

Es por estos motivos que la OMA funge una posición tan importante en el desarrollo del comercio exterior, y para cumplir con estos objetivos, esta organización brinda a sus países miembros un cuerpo normativo que regula las situaciones más importantes en los procesos de salida y entrada de mercancías y personas en los diversos países, y a su vez, fiscaliza el cumplimiento adecuado de los mismos, además también brinda dentro de la organización un foro para la discusión de temas relevantes, que a su vez generen nuevos acuerdos que promuevan prácticas aduaneras homogéneas.

La OMA está constituida por una serie de cuerpos de trabajo con funciones específicas; el órgano principal es el Consejo, el cual es el encargado de adoptar el Plan Estratégico de la organización y se reúne anualmente; este Consejo se compone por una serie de comités especializados, entre los cuales figuran los siguientes:

- El comité de política tiene la función de ser un grupo dinámico y propulsor dentro de la organización, se reúne dos veces al año bajo la dirección del presidente del Consejo.
- El comité de finanzas consta de 17 miembros y sus funciones radican en revisar los planes presupuestarios de la Organización y dar recomendaciones al Consejo sobre aspectos financieros.
- El comité técnico es el encargado de moldear y desarrollar los instrumentos jurídicos internacionales de la Organización y se subdivide en diferentes temas tales como valoración aduanera, normas de origen y lucha contra el fraude.

El Consejo se encuentra apoyado por la Secretaría, órgano dirigido por el Secretario General, ubicada actualmente en la ciudad de Bruselas, Bélgica, está constituida por alrededor de 125 colaboradores y se encarga de poner en marcha el plan estratégico vigente, además brinda asesoría técnica logística y profesional a diferentes grupos de trabajo de la Organización.

Para cumplir con los fines propuestos para la Organización, esta cuenta con un cuerpo normativo constituido principalmente por convenciones, acuerdos, recomendaciones, declaraciones y resoluciones.

La OMA posee actualmente 182 países miembros, los cuales manejan aproximadamente el 98% del comercio internacional, posicionando a la organización como una de las más importantes del mundo en materia de aduanas y comercio.

Costa Rica es un país pequeño en vías de desarrollo, cuya economía es altamente dependiente de las inversiones extranjeras y el comercio exterior, motivo por el cual las organizaciones internacionales de comercio juegan un papel importante al aportar normas comerciales de aplicación general para todos los países miembros, un ejemplo de ello es el Acuerdo de Valoración Aduanera que aquí se estudia.

Conocer la estructura y funcionamiento de estos organismos de los cuales emana la norma objeto de esta investigación, permite entender los objetivos del foro que le da origen así como los mecanismos de resolución de conflictos previstos para dilucidar cualquier denuncia que pudiese existir contra Costa Rica, en calidad de país miembro, por el incumplimiento al Acuerdo mencionado.

Subtítulo IV: El Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración)

A) Resumen histórico del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC

El valor en aduana es uno de los aspectos fundamentales en el comercio internacional. A medida que los países y territorios mudaron el cobro de impuestos específicos a impuestos Ad Valorem, la forma de calcular este valor cobró mayor importancia. Conviene citar sobre este aspecto lo manifestado por las autoridades hacendarias al hablar sobre este tema:

El valor en Aduana de las mercancías es un tema de gran relevancia para los participantes en el comercio internacional; para los declarantes, porque es una muestra de la transparencia con que operan bajo el principio de la buena fe, y para la autoridad aduanera porque representa la base

imponible sobre la cual se determinarán los derechos arancelarios a la importación y los demás tributos de importación de las mercancías, condición esta última de suma importancia para la hacienda pública, ya que los tributos son una fuente de ingresos que permiten atender las necesidades de la población.⁴⁰

Del extracto anterior e introductorio al tema de la valoración aduanera, conviene precisar que la relevancia que obtiene la determinación de un valor de las mercancías al momento de su importación, recae sobre la cantidad de impuestos que debe pagar esa mercancía para ingresar al país. A manera de ejemplo, el importador podría defraudar al fisco, declarando un valor sumamente inferior al valor real de las mercancías, de este modo el monto estimado de impuestos sería bajo. Por otro lado, el fisco podría ser confiscatorio si estima un valor en aduana muy elevado, porque el monto estimado de impuestos será mayor de lo esperado por el importador. En virtud de ello, surge la necesidad de establecer un mecanismo transparente, confiable, veraz, ágil, previsible y funcional que permita a todas las partes llegar a un acuerdo sobre el valor en Aduana de las mercancías.

Conviene recordar al lector sobre las épocas de crisis derivadas de las guerras siglo XX, cuando los Estados utilizaron sus potestades para establecer mecanismos arbitrarios y mercantilistas, limitando el comercio con las demás naciones, e imponiendo tarifas elevadas de aranceles. En no pocas ocasiones, para evitar el incumplimiento de aplicación de aranceles, se utilizaron mecanismos que permitían elevar el valor en Aduana de las mercancías por parte de la autoridad aduanera. De esta forma el importador debía cancelar un monto más alto de impuestos y se desincentivaba la importación de productos extranjeros.⁴¹

Es a raíz de estos acontecimientos que los Estados acordaron establecer un Acuerdo de aceptación general entre aquellos países que lo suscriben, brindando

⁴⁰ “Valoración Aduanera de las mercancías,” Ministerio de Hacienda; Servicio Nacional de Aduanas, consultado el 05 de marzo de 2019, https://www.hacienda.go.cr/docs/559d929728db9_Resumen%20Valoracion%20Aduanera%20de%20las%20Mercancias.pdf , párrafo 1.

⁴¹ “Información Técnica sobre la Valoración Aduanera,” Organización Mundial de Aduanas, acceso en línea 05 de marzo de 2019 https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm , párrafo 3.

certeza jurídica a los importadores. El Ministerio de Hacienda de la República de Costa Rica lo define de la siguiente manera:

La valoración aduanera es una materia que ha evolucionado en forma constante y paralela a las prácticas del comercio internacional, teniendo como referencia los primeros intentos formales de sistemas de valoración que se empiezan a dar en la década de los años veinte del siglo anterior. Con el establecimiento de la Sociedad de las Naciones, antesala de lo que se conoce hoy como la Organización Mundial del Comercio (OMC), se presentan en la década que inicia en 1930 nuevos esquemas de valoración aduanera que no tuvieron gran éxito. Es así, que al suscribirse en 1947 el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio”, mejor conocido como el GATT por sus siglas en inglés, un grupo de países europeos promulga en diciembre de 1950, un método de valoración aduanera de aceptación internacional que se denominó como la “Definición del Valor de Bruselas”. La “Definición del Valor de Bruselas” consignada en el artículo VII del GATT, constituye un método de valoración que se establece bajo un concepto de “valor teórico”, que implica que el valor en aduana se determina desde un precio normal de las mercancías, estableciéndose esa condición a partir del cumplimiento de una serie de disposiciones y ajustes al momento del despacho de esta, en consideración del precio de mercancías idénticas o similares importadas; en resumen, es el precio al que se vendería la mercancía que se ha de valorar en condiciones de libre competencia.⁴²

No obstante, a pesar del esfuerzo y buena voluntad de los países signatarios, el método “Definición del Valor de Bruselas” resultaba aún confuso y difícil de aplicar en algunos casos. Considérese que una de las características del Comercio Internacional

⁴² “Valoración Aduanera de las mercancías,” Ministerio de Hacienda; Servicio Nacional de Aduanas, acceso en línea el 05 de marzo de 2019 en https://www.hacienda.go.cr/docs/559d929728db9_Resumen%20Valoracion%20Aduanera%20de%20las%20Mercancias.pdf , párrafo 5.

es su constante cambio y dinamización. Lo anterior ocasiona que las leyes y normas en general se vuelvan obsoletas o anticuadas en el mediano plazo, ante las innovaciones y nuevos esquemas comerciales.

Es a raíz de los acelerados cambios que se dieron en la segunda mitad del siglo XX, que a finales de los años 1970 se presentó una nueva propuesta para modificar el Artículo VII del GATT, de modo que en abril de 1979 se suscribió dentro del marco del GATT, el “Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre aranceles aduaneros y comercio”.

Este Acuerdo aún está vigente hoy con algunas modificaciones y es el marco normativo para realizar nuestro análisis. La última gran enmienda a este Acuerdo se llevó a cabo durante la Ronda de Uruguay en 1994, donde se estableció la noción positiva del valor, donde se conceptualiza por primera vez el valor teórico “Precio realmente pagado o por pagar” de la mercancía, ergo, precio al que se vende la mercancía que se ha de valorar.

Costa Rica se adhirió al GATT el 24 de noviembre de 1990⁴³ y es miembro fundador de la OMC desde el 1 de enero de 1995. Como Estado Miembro, se legisló el “Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994” (en adelante Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC), mediante la promulgación de la Ley No. 7475 del 21 de diciembre de 1994.

B) El Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC

El Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC está dividido en 5 partes enunciadas de la siguiente manera:

1. Introducción General
2. Parte I: Normas de Valoración en Aduana
3. Parte II: Administración del Acuerdo, Consultas y Solución de Diferencias
4. Parte III: Trato Especial y Diferenciado
5. Parte IV: Disposiciones Finales

⁴³ “Costa Rica,” Organización Mundial de Comercio, acceso en línea el 5 de mayo de 2019 en https://www.wto.org/spanish/thewto_s/countries_s/costa_rica_s.htm.

En la primera parte titulada “Introducción General” se esboza un breve resumen de los métodos de valoración aduanera. Conviene señalar que la primera línea establece que: “El valor de transacción, tal como lo define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente Acuerdo”

El valor de transacción debe entenderse en sentido amplio, no limitarse a la literalidad del texto en el sentido de tomar el precio facturado por el vendedor como el valor de transacción. En consecuencia, el artículo primero del Acuerdo de Valoración debe leerse junto con el artículo octavo, de modo que ese valor de transacción debe añadirse los ajustes correspondientes que más adelante se detallan. Todos los gastos que incurra el comprador para adquirir y transportar el bien, conforman el precio realmente pagado o por pagar, también denominado, valor de transacción, incluso en aquellas circunstancias donde media el pago en especie.

Si no es posible determinar este valor de transacción, mediante el artículo primero, el Acuerdo de Valoración dispone de métodos de valoración subsiguientes para construir el valor de transacción, enumerados en los artículos 2 al 7.

La Aduana o el importador pueden utilizar los valores de referencia de mercancías idénticas o similares para determinar el valor de transacción (Artículos 2 y 3). Los artículos 5 y 6 disponen el método deductivo o el método de valor reconstruido, cuando no existe mercancías idénticas o similares importadas bajo las mismas condiciones en un plazo no mayor a 90 días.

Finalmente, el artículo 7 establece el método del último recurso, pero que no es estrictamente un método como tal, sino pautas para determinar el valor en aduana en los casos que no pueda estimarse con los artículos anteriores.

Seguidamente, se dictan los principios sobre los cuales se constituyó el Acuerdo de Valoración. A continuación, se mencionan brevemente los fines de este Acuerdo:

1. La consecución de los objetivos del GATT de 1994 y lograr los beneficios adicionales para el comercio internacional de los países en desarrollo.
2. La elaboración de normas que regulen el artículo VII del GATT.

3. La creación de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduanas que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios.
4. El establecimiento de criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales y que los procedimientos de valoración deben ser de aplicación general, sin distinciones.

Posterior a la Introducción General, comienza la Parte I denominada “Normas de Valoración Aduanera”. Esta parte constituye el contenido fundamental del Acuerdo de Valoración, el fondo del asunto, su esencia y razón de ser. El primer artículo establece:

Artículo 1

1. El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que:

i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación;

ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías;

iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías.

b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar;

c) que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8;

d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2.

2.

a) Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito.

b) En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado:

i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador;

ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5;

iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6.

Al aplicar los criterios precedentes, deberán tenerse debidamente en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 8 y los costos que soporte el vendedor en las ventas a compradores con los que no esté vinculado, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tiene vinculación.

c) Los criterios enunciados en el apartado b) del párrafo 2 habrán de utilizarse por iniciativa del importador y sólo con fines de comparación. No podrán establecerse valores de sustitución al amparo de lo dispuesto en dicho apartado.

Del primer artículo se puede extraer que el valor en aduana debe ser el precio realmente pagado o por pagar del comprador, es decir, el método de valor de transacción es la regla en general, y las partes únicamente podrán separarse de este criterio cuando ocurra una de las situaciones (lista taxativa) de excepción.

Las excepciones mencionadas en el primer párrafo del artículo primero no son de interés para el presente estudio, toda vez que no se relacionan al alcance de la hipótesis, el problema ni los objetivos del presente trabajo. Por ende, se evitará ahondar en estos conceptos, que, si bien son importantes para el estudio de la disciplina legal aduanera, resulta para el presente estudio sobreabundar de información al lector, desviarse de nuestro fin, e incluso confundir al lector no versado en estos temas.

No obstante, lo anterior, conviene señalar que los Miembros del Acuerdo de Valoración desearon establecer el valor de transacción como principal método de valoración aduanera, e incluso en el párrafo segundo se abordan posibles soluciones para mantener este método, aun cuando existe una de las situaciones de excepción a la regla.

El artículo 2 dispone que en aquellos casos donde existe una excepción a la regla general, es decir al artículo 1, deberá tomarse el valor en aduanas de mercancías idénticas exportadas en el mismo momento o un momento aproximado.

Entendemos mercancías idénticas como aquellas iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial.

El artículo 3 dispone que en aquellos casos donde existe una excepción a la regla general, es decir al artículo 1, y no existan valores de referencia de mercancías idénticas, deba tomarse el valor en aduanas de mercancías similares exportadas en el mismo momento o un momento aproximado. Se entiende mercancías similares como aquellas que, aunque no son iguales en todo, tienen características y composición semejantes que les permiten cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Deben considerarse otros factores como su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.

El artículo 4 dispone una ruptura del orden exhaustivo para la aplicación de los métodos de valoración aduanera. El primer método también conocido como valor de transacción es de aplicación obligatoria para todas las partes del Acuerdo. Solamente bajo ciertas circunstancias, si no es posible determinar el valor en aduanas usando el primer método, podrá recurrirse al segundo método, mercancías idénticas.

De igual forma, solamente bajo ciertas circunstancias, si no es posible determinar el valor en aduanas usando el primer y el segundo método, podrá recurrirse al tercer método, mercancías similares.

Sin embargo, el artículo 4 concede una licencia para aplicar uno de los dos métodos siguientes, escogiendo cualquiera de ambos de forma facultativa:

Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 3, se determinará según el artículo 5, y cuando no pueda determinarse con arreglo a él, según el artículo 6, si bien a petición del importador podrá invertirse el orden de aplicación de los artículos 5 y 6.

El artículo 5 dispone el método valoración aduanera basado en el precio unitario al que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas, o bien de mercancías idénticas o similares. Este método también es comúnmente denominado como el método deductivo.

Por otro lado, el otro método que se enumera en el artículo 6 es el de valor reconstruido. Consiste en la suma de los siguientes elementos para determinar el valor de las mercancías objeto de importación:

- i. Costo de los materiales y de las operaciones de fabricación u otras para producir el bien.
- ii. Una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales que respondan a valores de mercado habituales a esa industria, tratándose de mercancías producidas en el país.
- iii. El costo asociado o demás gastos contemplados en el artículo 8.

En última instancia y solamente en casos donde no se logró obtener el valor en aduanas utilizando los 5 métodos anteriores, el artículo 7 establece el método del último recurso. Como se mencionó anteriormente, no es un método en estricto sentido, sino una serie de lineamientos que deben satisfacer al momento de determinar un valor de aduanas:

Artículo 7

1. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6 inclusive, dicho valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación.

2. El valor en aduana determinado según el presente artículo no se basará en:

a) el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;

- b) un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles;
- c) el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;
- d) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6;
- e) el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación;
- f) valores en aduana mínimos;
- g) valores arbitrarios o ficticios.

3. Si así lo solicita, el importador será informado por escrito del valor en aduana determinado de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y del método utilizado a este efecto.

El artículo anterior establece la prohibición por parte de las Autoridades Aduaneras de utilizar sistemas de valor en aduana con valores mínimos, o bien implementar listas de valores de referencia de forma arbitraria o ficticia.

Es importante resaltar este artículo, pues junto con el primer artículo, se pretende analizar si Costa Rica incurre en alguna falta al presente Acuerdo, al momento de establecer listas de valores de referencia, denominada CAR-TICA para efectos de la importación de vehículos automotores.

El artículo 8 es una norma complementaria al artículo primero, pues establece cuáles costos deberán añadirse al valor de factura para construir el valor de transacción. En virtud de que este tema implica un análisis extenso para discernir cuáles valores deben sumarse o deducirse del precio realmente pagado o por pagar, este artículo se podría resumir de la siguiente forma: Todo costo o gasto que incurra el comprador para adquirir, transportar y disponer de las mercancías en la Aduana del país de importación, debe añadirse al precio de factura. El resultado de esta ecuación es el valor de transacción que debe usarse como valor en aduanas de conformidad con el artículo 1.

El artículo 9 regula el tipo de cambio. Debe usarse el tipo de cambio publicado por las autoridades competentes del país de importación y vigente al momento de la importación. El artículo 10 establece la confidencialidad de la información que brinde el importador a las autoridades aduaneras.

El artículo 11 dispone el derecho recursivo contra el acto administrativo ejecutado por la Aduana al momento de desconocer el valor en aduana y fijar un valor distinto. Este derecho no puede derivar en una penalización para el recurrente. Se establece la obligación de regular localmente al menos un recurso en la vía judicial sin penalización.

El artículo 12 plasma el principio de publicidad para las leyes, reglamentos, jurisprudencia judicial y administrativa que normen la valoración aduanera de las mercancías en el país Miembro.

El artículo 13 brinda el derecho al importador para ejecutar un “levante con garantía”, en caso que la Aduana inicie un procedimiento de determinación de valor en Aduana. El “levante con garantía” es empleado para casos donde existe una Litis pendencia o diferencia entre el importador y la autoridad aduanera. En virtud del tiempo que demora el acto administrativo para determinar el valor en aduana de las mercancías, el primero podrá retirar las mercancías en disputa, si brinda una fianza o garantía con un valor equivalente al pago de derechos de aduana.

El artículo 14 establece que las Notas Interpretativas del Anexo I son parte íntegra del presente Acuerdo de Valoración. Los artículos deberán leerse junto con las Notas Interpretativas para efectos de aplicar el presente Acuerdo. Asimismo, establece que los anexos II y III también forman parte íntegra del mismo.

El artículo 15 consiste en un glosario donde se conceptualizan los siguientes términos: “valor en aduana de las mercancías importadas”, “país de importación”, “producidas”, mercancías idénticas”, “mercancías similares”, “mercancías de la misma especie o misma clase” y “vinculación entre las partes”.

El artículo 16 establece la comunicación por escrito de la motivación del acto administrativo. Este principio dicta que el importador posee el derecho de recibir por escrito los argumentos y explicaciones que utilizó la Aduana para definir un método de valoración distinto y el valor en aduana establecido.

El artículo 17 reafirma la potestad de la autoridad aduanera para buscar e investigar la veracidad de la información suministrada por el importador, para efectos de determinar el valor en aduanas. El artículo 17 concluye la primera parte del Acuerdo de Valoración. La Parte II –Administración del Acuerdo, Consultas y Solución de Diferencias– establece garantías y normas de aspecto formal sobre la implementación y regulación del Acuerdo mismo. En este sentido, el artículo 18 crea el Comité de Valoración Aduanera dentro de la OMC. Adicionalmente, se forma un Comité Técnico bajo el auspicio de la Organización Mundial de Aduanas, cuyas funciones están enlistadas en el Anexo II. En el primero se evalúan las políticas y reformas al Acuerdo de Valoración, entre tanto el segundo funciona como un órgano técnico que brinda criterios y jurisprudencia sobre la interpretación del Acuerdo.

El artículo 19 establece el mecanismo de Consultas y solución de Diferencias. El presente artículo dispone que cuando un Miembro presuma una afectación a sus intereses, deberá celebrar consultas con el país de importación. El Comité Técnico podrá asesorar y asistir a los Miembros que establezcan consultas sobre este tema. Con este artículo se concluye esta sección.

La Parte III –Trato Especial y Diferenciado– únicamente posee un artículo. El artículo 20 brinda tratamientos más ventajosos a los países en desarrollo para efecto de implementar el presente Acuerdo. Establece una serie de plazos para los países en desarrollo para satisfacer todos los compromisos asumidos en este Acuerdo.

Finalmente, la última sección Parte IV -Disposiciones Finales- está compuesta por cuatro breves artículos. El artículo 21 establece la prohibición para que los países Miembro realicen reservas sobre las disposiciones del Acuerdo, sin el aval de los demás Miembros. De conformidad con este artículo, Costa Rica no puede reservarse ninguna disposición del presente Acuerdo.

El artículo 22 obliga a los Miembros a legislar a favor del Acuerdo de Valoración, o bien derogar aquellas normas no conformes con las disposiciones del Acuerdo de Valoración. En caso de hallar alguna norma que vulnere este Acuerdo, deberá corregirse, enmendarse o ajustarse.

El artículo 23 dispone que el Comité examine anualmente la aplicación y funcionamiento del presente Acuerdo con el fin de hacer mejoras. Finalmente, se ordena que la Secretaría de la OMC asuma las funciones del Comité de Valoración Aduaneras, así como la Secretaría de la OMA asuma las funciones del Comité Técnico.

C) Prohibición de la Lista de Precios o Valores de Referencia

La Cámara de Comercio Internacional manifestó preocupación por el aumento de casos donde los países Miembros hacen uso indebido de las bases de datos de valoración (listas de precios) o aplicación de métodos de valoración prohibidos, generalmente conocidos como “establecimiento de precios de referencia, infringiendo la normativa de la OMC al fijar precios de referencia o mínimos para las declaraciones de importación.”⁴⁴

Es necesario salvaguardar el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, ya que permite herramientas armonizadas y previsibles para facilitar los flujos de comercio entre los países. Cualquier violación de sus normas, se constituye en un obstáculo al desarrollo económico y el fortalecimiento del comercio internacional.

En virtud de lo anterior, conviene repetir el artículo 7.2 del Acuerdo donde se prohíbe expresamente el uso de valores de aduanas mínimos, ficticios o arbitrarios:

Artículo 7

1. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6 inclusive, dicho

⁴⁴ Cámara Internacional de Comercio, “El uso indebido de las bases de datos de valoración en aduanas” consultado el 06 de marzo, 2019, https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2016/10/ICC-Policy-Statement-on-the-Misuse-of-Customs-Valuation-Databases_ES.pdf

valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación.

2. El valor en aduana determinado según el presente artículo no se basará en:

- a) el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;
- b) un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles;
- c) el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;
- d) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6;
- e) el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación;
- f) valores en aduana mínimos;
- g) valores arbitrarios o ficticios.

3. Si así lo solicita, el importador será informado por escrito del valor en aduana determinado de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y del método utilizado a este efecto.

Por tanto, el establecimiento de precios de referencia está prohibido por el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, y su aplicación resulta inaceptable en virtud del Derecho Internacional y la buena fe de los Estados Miembros. La Cámara de Comercio Internacional sostiene que la utilización de estos métodos de valoración en la escena mundial supone un retroceso al concepto de "Valor normal", según la

definición del Método de Bruselas y va en contra de la base positiva del precio realmente pagado o por pagar del Acuerdo cuando define el valor de transacción como principio fundamental.

Lamentablemente, el establecimiento de precios de referencia, también denominados precios indicativos o establecimiento de valores criterio es una práctica común en los países en desarrollo o economías emergentes. Los aranceles aduaneros e impuestos transfronterizos son una fuente de ingresos importante para el fisco, por lo que utilizan bases de datos de valoración (recopilación de precios ajenos a la transacción del importador) para la recaudación de los tributos.

Sin embargo, se debe advertir que el Acuerdo de Valoración Aduanera permite el uso de base de datos de valoración como medida de evaluación de riesgos. La Aduana puede verificar la información suministrada por el importador a través de valores de referencia de mercancías idénticas y similares, y solicitar las justificaciones necesarias cuando estas mercancías presenten una variación importante. De conformidad con el artículo 17 del Acuerdo de Valoración, los Estados Miembros poseen el derecho y potestad para comprobar la exactitud y veracidad de la declaración de valor aduanero y documentación de soporte para efectos de despacho ante la Aduana:

Artículo 17: Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

El Comité Técnico de Valoración Aduanera permite que las distintas jurisdicciones aduaneras utilicen una base de datos nacional de valores de referencia como una herramienta de control aduanero:

La aplicación de un procedimiento adecuado de evaluación y gestión de riesgos permite a la Aduana ejercer este derecho de manera pragmática. En

este procedimiento se puede utilizar, entre otras cosas, una base de datos de valoración... (...) una administración de aduanas no debe (i) Determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, ni como valores de sustitución ni como mecanismo para establecer valores mínimos; (ii) Rechazar el valor declarado basándose únicamente en que este valor es diferente de los valores almacenados en la base de datos; (iii) Ignorar el despacho de aduana tras presentar una garantía suficiente a fin de utilizar una base de datos; o (iv) Utilizar una base de datos en sustitución de otras técnicas, tales como el control a posteriori, para comprobar la veracidad o exactitud del valor declarado.⁴⁵

La utilización de bases de datos para otros fines, más allá de la gestión de riesgos, conlleva el riesgo de causar distorsiones al libre comercio, menoscabar los Acuerdos Internacionales y amenazar el propio sistema de comercio exterior. Lo anterior se traduce en retrasos en el levante de las mercancías, procedimientos administrativos engorrosos y costes comerciales más elevados. En consecuencia, hay una disminución del comercio y la entrada de inversiones, ya que las empresas y personas intentan evitar inseguridad jurídica, trámites excesivos, optando por no ampliar su presencia en ese país o destinar las mercancías a otros mercados más dinámicos.

La Cámara de Comercio Internacional ha recopilado una serie de situaciones, de forma anónima, para ilustrar las violaciones al artículo 7.2 del Acuerdo de Valoración:

La comunidad empresarial se enfrenta a un número creciente de países que aplican las bases de datos de valoración en aduana de forma inapropiada. La lista de países siguiente (anónima) sirve como ejemplo

⁴⁵ Comité Técnico de Valoración Aduanera (CTVA). Directrices relativas a la elaboración y la utilización de una base de datos nacional de valoración que funcione como instrumento de evaluación de riesgos” (2005): 3, citado en Cámara Internacional de Comercio, “El uso indebido de las bases de datos de valoración en aduanas (2015): Documento N° 104-81, url: https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2016/10/ICC-Policy-Statement-on-the-Misuse-of-Customs-Valuation-Databases_ES.pdf

para mostrar la proliferación de los abusos y los retos a los que se enfrentan los comerciantes en los países en cuestión.

País 1

En el país 1, las normas aplicables dictan que el valor imponible en aduana publicado o establecido, o cualquier otro valor de referencia sea cual sea la fuente, no podrá ser utilizado como un valor de sustitución para la valoración en aduana. Sin embargo, en la práctica ha habido varias evaluaciones en la aduana en las que las autoridades han aplicado valores de referencia como sustitución de los valores declarados. En muchos casos, los importadores tuvieron que explicar el uso del valor declarado y plantear la cuestión a un comité de valoración y/o pagar manifestando su protesta.

País 2

El país 2 aplica la base de datos de valoración en aduana para fijar los precios de referencia comparando el precio de importación con un precio histórico del mismo producto o productos similares. Cualquier variación de más de un 10% puede provocar que la Aduana impugne automáticamente el precio, lo que lleva a la engorrosa tarea de defender el establecimiento del precio y por lo tanto retrasos y elevados costes comerciales.

País 3

El país 3 aplica la base de datos de valoración en aduana para fijar los precios de referencia, y las agencias de aduanas impugnan los precios de importación cuando los precios declarados son relativamente bajos comparados con los precios declarados históricamente en la base de datos. Sin embargo, la Aduana no tiene en cuenta que las empresas pueden aplicar un modelo de "establecimiento del precio según objetivos" en el que el precio viene determinado por el precio de venta en el mercado. Por lo tanto, el precio se puede establecer finalmente entre el vendedor y el

distribuidor local según la presión competitiva, y puede variar dependiendo de los precios del mercado. Ello conduce a valores declarados que son legítimamente más bajos que los precios históricos.

País 4

El país 4 utiliza el precio de una mercancía indicado en la web como precio de base y aplica un descuento de un 20% o un 30% del mismo para obtener un "precio razonable". De acuerdo con lo anterior, la Aduana solicita un incremento del precio de importación si éste es inferior que el precio calculado. Si el valor declarado de la mercancía importada es inferior, la autoridad aduanera rechaza el valor declarado y hace referencia a un precio de importación alternativo, organizando una evaluación para aplicar más aranceles aduaneros. A menudo no se da la posibilidad de presentar la justificación del valor declarado de acuerdo con el "valor de transacción" antes de que se expida la evaluación. Cabe decir lo mismo en cuanto a la justificación de lo adecuado del precio de referencia alternativo con respecto a las circunstancias específicas comunicadas por las autoridades aduaneras relevantes. Sólo se permite aplicar el debido proceso y revisar y aceptar los hechos y circunstancias que justifican el valor declarado si las empresas insisten en que se aplique el procedimiento de apelación apropiado (y normalmente después de pagar, manifestando su protesta, el derecho aduanero adicional para el despacho de la mercancía). Además, incluso una vez resueltas estas cuestiones con un funcionario de aduanas local, es frecuente que la misma autoridad aduanera nacional u otros funcionarios de aduanas de otros puertos (en una fecha posterior y en relación con otro envío de mercancías) aplique un enfoque similar para recaudar más derechos aduaneros utilizando resultados de la base de datos de precios de referencia.

El país 5 fija precios medios ponderados cada semana para los productos que considera sensibles, basándose en su base de datos de valoración en aduana. Además, el gobierno vende su base de datos y su lista de precios de referencia a otros países para que los usen.

País 6

En el país 6 el valor en aduana declarado es el precio de transferencia entre el fabricante extranjero y la entidad de ventas local, es decir, el 85% del "precio del cliente final". Los comerciantes informan de que a veces la Aduana considera que la relación entre las entidades influye en el precio de transacción entre sociedades. Los comerciantes presentan protestas con el apoyo de documentos para justificar la valoración. Dichas protestas suelen ser rechazadas y se aplican más derechos, impuestos y penalizaciones. Además, la Aduana realiza los cálculos haciendo referencia a los precios de los socios locales del mercado no vinculados, lo cual provoca un valor en aduana mayor que el valor declarado por el importador. Este precio es incluso superior que el precio de reventa al cliente final.

País 7

En el país 7, los zapatos importados con un valor en aduana menor que el precio indicativo determinado por el Ministerio de Economía estarán sujetos a una licencia de importación automática. El permiso se ha de solicitar en línea y es necesario aportar información detallada sobre las mercancías, así como la traducción de todos los documentos de importación al idioma local.⁴⁶

Según se desprende de los casos citados anteriormente, el factor común es el desconocimiento del valor de transacción como valor en aduanas. En todos los países

⁴⁶ Cámara Internacional de Comercio, "El uso indebido de las bases de datos de valoración en aduanas" consultado el 06 de marzo, 2019, https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2016/10/ICC-Policy-Statement-on-the-Misuse-of-Customs-Valuation-Databases_ES.pdf : 4.

se reconocen y legislan los principios y lineamientos del Acuerdo de Valoración Aduanera. No obstante, en no pocos países se ignora los artículos, especialmente cuando se declaran mercancías con un precio inferior al valor de referencia. En esos casos, la Administración Aduanera sustituye sin justificación el valor declarado por el valor obtenido de la base de datos. Este acto administrativo, lesiona los derechos del importador quien debe presentar garantías o pagar bajo protesto para disponer de sus mercancías, además de activar un procedimiento altamente burocrático que en menor probabilidad atiende y declare con lugar su reclamo.

Aplicar incorrectamente el Acuerdo de Valoración Aduanera podría ocasionar un estancamiento en el flujo de las mercancías, y en mayor medida, un ambiente negativo para el comercio y las inversiones. La falta de un sistema previsible y justo ha reflejado en el pasado poca transparencia e ineficiencia del mercado, lo que aumenta el riesgo de producir un distanciamiento de los agentes económicos. Es muy probable que lo anterior permita un fortalecimiento de la economía informal a través del contrabando, disminución de prácticas fiables y una incidencia de la actividad fraudulenta, incluyendo prácticas corruptas entre algunos funcionarios de la Aduana.

Asimismo, se expone a una demanda en el seno de la OMC, pues los países afectados podrían impugnar los abusos de acuerdo al órgano de Solución de Diferencias de la OMC por violaciones y menoscabo del Acuerdo de Valoración Aduanera.

Subtítulo V: El Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías de la Organización Mundial de Aduanas

El Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, también conocido como Sistema Armonizado o “S.A.” es una nomenclatura internacional polivalente de mercancías elaborada y administrada por la Organización Mundial de Aduanas. Se elaboró en 1983 en Bruselas y entró en vigencia en 1988, a través del Comité de Cooperación Aduanera, posteriormente Organización Mundial de Aduanas.

Surge como necesidad de los países para facilitar el comercio internacional a través de un lenguaje común y homogeneizado para el registro, comparación y administración de estadísticas sobre mercancías, así como la fijación de tarifas.

El principal objetivo del Sistema Armonizado es el intercambio de información armonizada, a través de la codificación de las mercancías objeto de comercio internacional. Según estadísticas consultadas en el 2012 más de 206 países utilizan el Sistema Armonizado. Más del 98% de las mercancías en el comercio internacional se clasifican utilizando las Reglas General de Clasificación del S.A., y sus notas legales.⁴⁷

El Sistema Armonizado está conformado por 21 secciones, 97 capítulos compuestos de partidas y subpartidas. En aras de mantener uniformidad, se acordó entre todos los Estados Miembros del Convenio mantener los primeros 6 dígitos para la administración y revisión por parte de la OMA. Es a partir del séptimo dígito en adelante que uniones aduaneras y los países, soberanamente establecen aperturas de incisos y fracciones arancelarias con el objetivo de recabar estadísticas a productos específicos, establecer aranceles locales y medidas no arancelarias como pueden ser permisos sanitarios, fitosanitarios, contingentes arancelarios o licencias de importación.

En adhesión a lo anterior, nuestro país pertenece al Mercado Común Centroamericano, por ende, nuestra clasificación posee hasta 12 dígitos. Esta codificación está comprendida en el Sistema Arancelario Centroamericano (SAC) y Sistemas Armonizado Nacional (SAN). Costa Rica incorporó todos estos acuerdos a través de la Ley No. 8918 “Aprobación de la Adhesión de Costa Rica al Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías al Protocolo de Enmienda al Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, a las Recomendaciones de Enmienda del Sistema Armonizado y la Nomenclatura del Sistema Armonizado”.

⁴⁷ Ronald Garita, “La Clasificación Arancelaria de las mercancías” Repositorio de la Universidad para la Cooperación Internacional, consultado en línea el 05 de marzo, 2019, <http://www.ucipfg.com/Repositorio/MAF/MAF10/Semana4/La%20Clasificacion%20Arancelaria.pdf>

Para mayor comprensión, se ilustra de la siguiente forma la clasificación de una guitarra, empleando el SA, SAC y SAN respectivamente:

A manera de ejemplo, el código arancelario de una guitarra está integrado de la siguiente forma:

92: 1 y 2 dígitos de Capítulo: Capítulo

02: 3 y 4 dígitos de Partida: Los demás instrumentos musicales de cuerda

90: 5 y 6 dígitos de Subpartida: Los demás

Apertura de Incisos y fracciones locales establecidos soberanamente por las uniones aduaneras o Estados miembros de la OMA:

10.00: 7, 8, 9 y 10 dígito de Inciso Arancelario Centroamericano: Guitarras

00: 11 y 12 dígito de fracción arancelaria nacional:

La codificación merceológica para las guitarras en términos aduaneros sería 9202.90.10.0000

Para el presente caso de estudio, se utiliza el Sistema Armonizado como referencia al estudiar el caso de la importación de vehículos. Para efectos del Sistema Armonizado, los vehículos se clasifican en las partidas 8703 y 8704. El capítulo 87 comprende los vehículos automóviles. La partida 8703 se refiere a vehículos para el transporte de personas y la partida 8704 se destinó para los vehículos para el transporte de mercancías.

8703: Automóviles de turismo y demás vehículos automóviles concebidos principalmente para el transporte de personas⁴⁸

8704: Vehículos automóviles para el transporte de mercancías⁴⁹

⁴⁸ Ministerio de Hacienda, República de Costa Rica, "Tecnología de la Información para el Control Aduanero", consultado el 5 de marzo, 2019, <https://www.hacienda.go.cr/tica/web/hdbaranc.aspx>

⁴⁹ Ídem.

Capítulo II: Importación de Vehículos a Costa Rica

Subtítulo I: Reseña histórica y estadística de la importación de vehículos automotores de las partidas arancelarias 8703 y 8704

El presente capítulo responde a la necesidad de ilustrar el comportamiento (volúmenes) de importación de vehículos automotores en Costa Rica. Lo anterior con el fin de demostrar en primer lugar la alta incidencia fiscal que representa la importación de estas mercancías. Seguidamente, identifica a los países potencialmente afectados por las medidas impuestas de valoración aduanera de vehículos en caso de existir un incumplimiento por parte de las autoridades aduaneras costarricenses.

De conformidad con las estadísticas oficiales de la Promotora de Comercio Exterior de Costa Rica, a continuación, se brindan los datos sobre el comportamiento de las importaciones de vehículos automóviles.

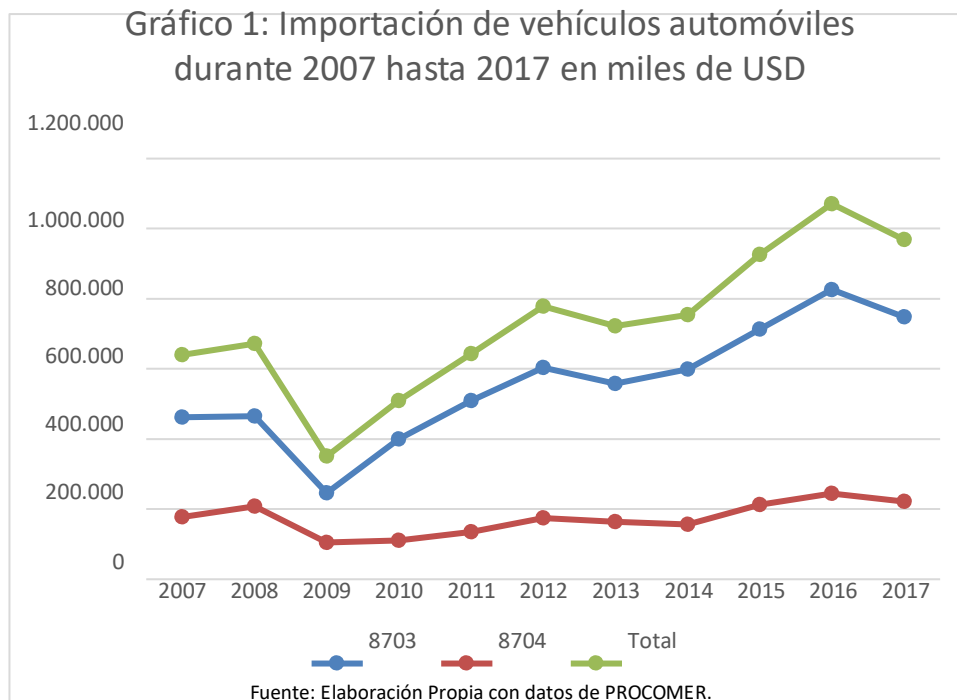
En el primer cuadro, es posible observar el comportamiento creciente en la importación de vehículos automóviles. Durante los años 2007 a 2009 hubo una importante disminución, producto de la crisis hipotecaria del 2008, que afectó los mercados internacionales. En consecuencia, se disminuyó drásticamente la importación; no obstante, para 2010 se había recuperado este sector y hasta el año 2016 se mantuvo en alza. El año 2017 presentó una leve disminución respecto al periodo inmediato anterior. Aun así, se determina que a lo largo de una década (2007-2017), se incrementó hasta un 51% la importación de vehículos en el país.

Cuadro 1. Importación de vehículos automóviles (partidas 8703 y 8704) en Costa Rica los años 2007 a 2017. En miles de dólares estadounidenses.

SA	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
8703	462,277	464,265	245,777	399,072	508,432	603,877	557,243	598,160	712,441	826,310	747,601
8704	177,288	207,254	104,798	110,419	134,382	175,028	164,344	155,466	212,969	244,434	221,154
Total	639,565	671,518	350,575	509,491	642,814	778,905	721,587	753,626	925,409	1,070,744	968,755

Fuente: Elaboración Propia con datos de PROCOMER.

A continuación, se representa la información en términos gráficos, para mayor comprensión y referencia del comportamiento histórico de las importaciones de vehículos automóviles.



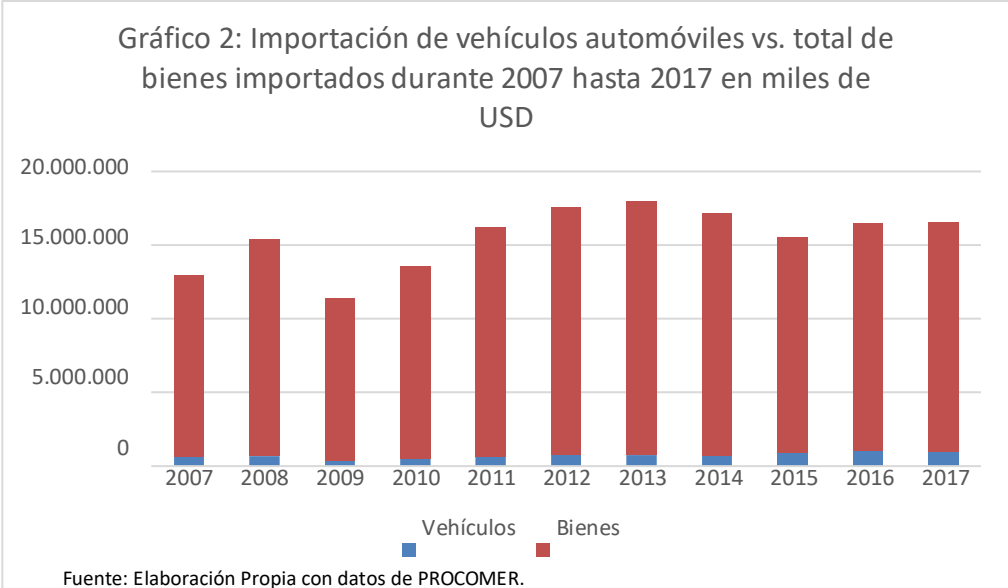
En el siguiente cuadro (cuadro 2), se dispuso presentar el volumen de importaciones totales del país en el mismo periodo, así como mostrar el volumen de las importaciones de vehículos automóviles. De esta relación, se extrae que este tipo de bienes representan aproximadamente un 5% del total de todos los bienes que importó Costa Rica en esta década.

Cuadro 2. Importación de vehículos automóviles (partidas 8703 y 8704) versus importaciones de Costa Rica entre los años 2007 a 2017. En miles de dólares estadounidenses.

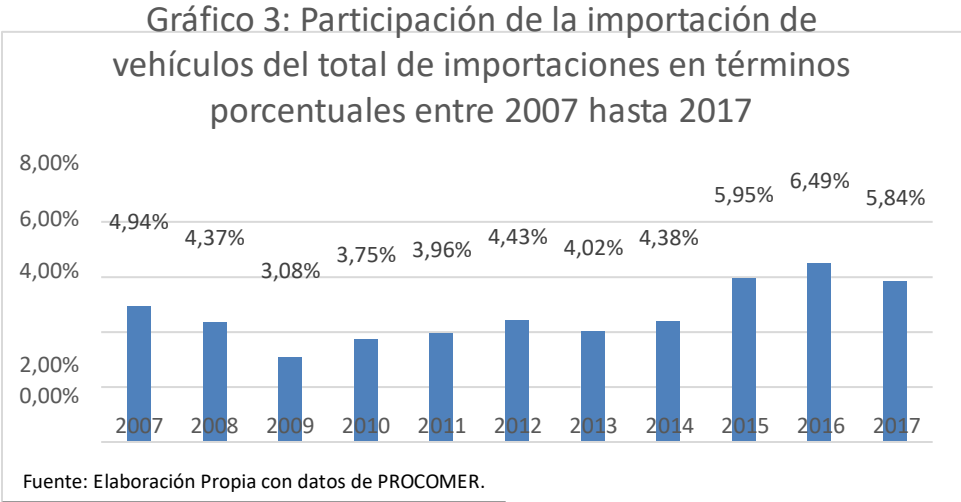
SA	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Total	639,565	671,518	350,575	509,491	642,814	778,905	721,587	753,626	925,409	1,070,744	968,755
Gran total	12,941,995.98	15,370,560.34	11,395,129.63	13,598,994.03	16,229,150.88	17,590,630.59	17,961,714.61	17,188,536.81	15,554,769.02	16,501,550.76	16,574,887.48
%	4.94%	4.37%	3.08%	3.75%	3.96%	4.43%	4.02%	4.38%	5.95%	6.49%	5.84%

Fuente: Elaboración Propia con datos de PROCOMER.

En términos gráficos, se representa la proporción de las importaciones de vehículos automóviles respecto a la importación total de bienes durante los últimos diez años en Costa Rica. Nótese que estos bienes representan un importante rubro para efectos de recaudación de tributos para el Estado y se ubican dentro de los mayores bienes demandados por los costarricenses.



Conviene representar, derivado del gráfico 2, los datos reflejados en términos porcentuales, para ilustrar mejor la proporcionalidad de la importación de los vehículos respecto al total de bienes importados en Costa Rica durante el periodo estudio.



En síntesis, los datos graficados y recabados de importación de los vehículos automóviles reflejan que el monto recaudado por tributos es alto. Resulta de particular interés para el fisco la regulación e importación de los vehículos automóviles, pues uno de los bienes que presentan mayor demanda de consumo por los costarricenses. Debido a lo anterior, el Estado a través del Ministerio de Hacienda dispuso medidas aduaneras específicas para el manejo y determinación del valor en aduana de los vehículos.

Como segundo aspecto mencionado al inicio del presente título, a continuación, se muestra los países que exportan mayormente vehículos automotores a Costa Rica con la finalidad de identificar a los países miembros del GATT con mayor afectación, entiendo que un menor monto de impuestos representa una oportunidad para aumentar sus ventas en el país. Un mayor monto de impuesto al momento de la importación deriva una menor demanda de sus mercancías, en este caso, los vehículos.

Es necesario señalar que uno de los retos que enfrenta el Derecho Internacional, en materia de comercio exterior y aduanas, es lograr que las personas, entendidas como los ciudadanos y las empresas, tengan acceso directo a los órganos multilaterales. Actualmente, únicamente los Estados Miembros pueden acceder al Sistema de Solución de Diferencias de la Organización Mundial de Aduanas. En consecuencia, las personas afectadas deben apoyarse en los gobiernos que los representan para solicitar un mecanismo de solución de diferencias, y velar por el respeto a los Acuerdos del GATT.

Cabe señalar que este panel de negociación y conciliación de conflicto en materia de comercio internacional entre los países es uno de los mayores logros de la institucionalización del GATT. En caso de existir alguna violación a los Acuerdos del GATT, es a través de este mecanismo que los países afectados buscarían una solución al problema.

En un tercer y cuarto cuadro (cuadro No. 3 y No.4), se identifican los principales países exportadores de vehículos al mercado costarricense de vehículos. A diferencia del cuadro anterior, en esta se detallarán para cada una de las partidas estudiadas.

Cuadro 3. Importación de vehículos automóviles de la partida 8703 a Costa Rica entre los años 2007 a 2017 por país de exportación. En miles de dólares estadounidenses.

8703	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total
EE.UU.	67,669.99	75,043.77	44,970.77	67,569.05	73,538.02	84,528.31	66,852.88	76,683.81	90,873.85	108,117.54	111,761.18	942,240.31
México	10,606.34	9,965.11	5,359.02	23,448.81	34,317.88	48,911.27	37,539.57	39,469.53	48,324.67	44,077.48	56,812.87	407,094.25
Brasil	13,164.93	6,221.46	1,745.45	1,900.91	1,728.79	1,738.16	961.60	1,497.67	1,770.10	3,914.70	15,261.82	60,379.59
China	4,377.12	7,505.89	1,653.85	2,052.61	4,288.11	15,113.69	10,855.71	12,260.94	12,858.70	11,657.28	12,622.34	108,448.47
Corea del Sur	58,917.43	56,960.39	32,946.62	61,137.44	109,579.02	133,090.07	124,933.94	129,414.58	143,270.15	153,259.55	120,994.20	1,179,336.29
India	2,234.62	3,730.70	2,706.48	1,387.12	5,252.45	10,063.10	16,228.75	27,517.45	46,976.02	76,415.82	71,995.10	311,437.29
Indonesia	1,155.08	1,052.42	338.05	164.10	1,463.08	493.40	1,096.51	13,604.76	8,945.90	34,920.29	7,019.82	73,205.30
Japón	210,957.90	214,116.86	108,839.71	163,876.23	177,762.46	202,934.92	180,016.47	153,430.64	159,624.22	177,108.61	151,744.85	1,994,888.58
Tailandia	2,224.54	7,278.15	4,984.49	14,020.77	11,776.20	7,631.30	22,652.68	39,035.57	45,520.84	49,501.02	45,966.50	270,378.26
Alemania	25,001.81	23,101.74	17,374.66	28,734.18	41,064.76	45,473.95	43,171.50	46,704.78	59,273.58	47,075.59	41,435.61	441,591.79
Francia	9,025.10	4,031.48	930.86	1,622.19	1,748.20	1,822.03	3,472.02	4,690.45	5,876.07	6,520.16	5,696.89	51,362.92
Reino Unido	17,582.98	16,680.77	6,602.54	9,738.17	12,938.05	20,076.82	23,904.80	31,335.22	57,995.32	55,573.25	39,829.97	322,135.63
Resto del Mundo	39,358.90	38,575.86	17,324.78	23,419.94	32,974.90	31,999.82	25,556.81	22,514.60	31,131.16	58,169.16	66,459.66	440,830.01
Grand Total	462,276.74	464,264.60	245,777.26	399,071.53	508,431.91	603,876.85	557,243.24	598,160.00	712,440.58	826,310.44	747,600.82	6,603,328.69

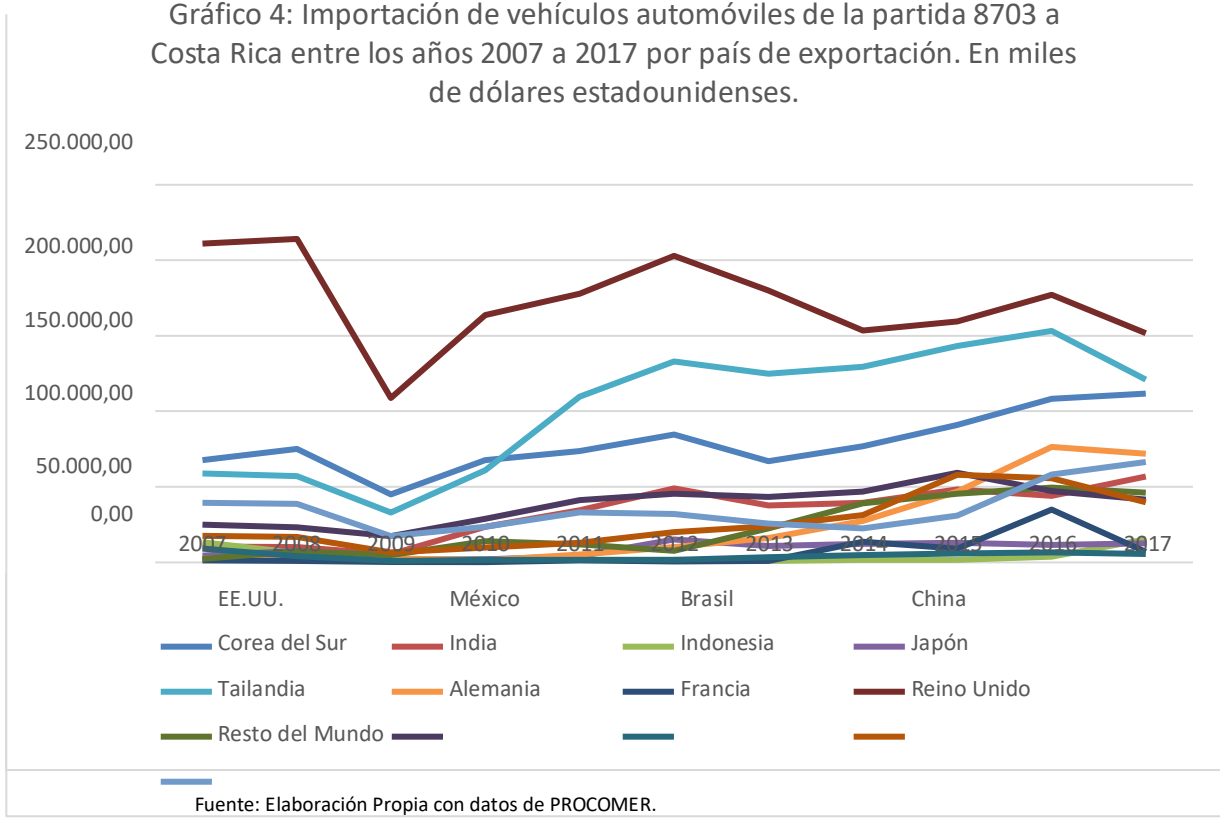
Fuente: Elaboración Propia con datos de PROCOMER.

Cuadro 4. Importación de vehículos automóviles de la partida 8704 a Costa Rica entre los años 2007 a 2017 por país de exportación. En miles de dólares estadounidenses.

8704	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total
EE.UU.	27,876.87	26,866.34	15,409.84	19,697.29	23,461.56	20,932.16	15,785.86	18,273.29	20,922.85	22,534.07	27,908.22	264,147.91
México	15,984.40	21,658.86	14,446.62	8,368.38	15,008.36	14,911.08	13,718.77	10,118.68	40,506.22	56,398.47	48,075.57	289,754.74
Japón	53,432.29	57,484.23	27,955.84	25,896.30	33,009.85	55,982.30	36,467.62	25,932.85	28,111.03	39,884.02	36,470.89	445,614.67
Tailandia	30,393.42	65,528.15	35,806.91	37,305.11	31,786.77	34,883.69	68,871.72	63,481.73	80,278.15	83,325.20	50,015.62	604,642.56
Corea del Sur	9,765.98	10,286.04	4,458.66	4,962.56	7,487.28	6,985.51	5,868.27	11,122.19	10,156.95	8,261.45	6,850.04	86,204.93
China	7,079.54	7,811.92	1,793.19	5,560.77	5,464.67	6,344.27	7,812.55	7,303.56	7,147.50	6,914.16	6,880.16	76,055.74
Resto del Mundo	32,755.42	17,618.34	4,927.13	8,628.90	18,163.58	34,989.24	15,819.07	19,233.87	25,846.13	27,116.44	44,953.42	292,508.01
Grand Total	177,287.92	207,253.87	104,798.20	110,419.31	134,382.07	175,028.25	164,343.87	155,466.17	212,968.84	244,433.80	221,153.93	2,058,928.56

Fuente: Elaboración Propia con datos de PROCOMER.

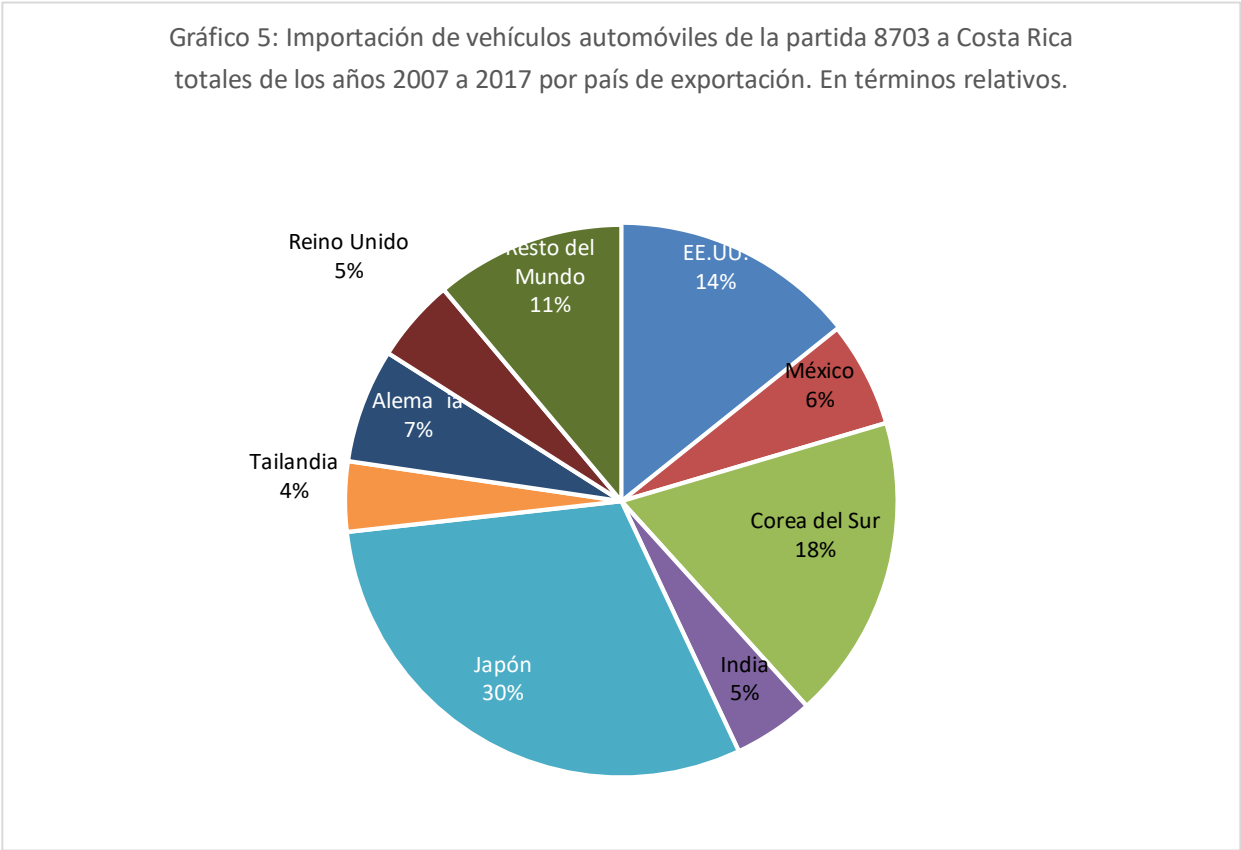
De los cuadros anteriores, es oportuno ilustrar en términos relativos los números anteriores para mayor comprensión al lector de los datos obtenidos de la Promotora de Comercio Exterior (PROCOMER). En los siguientes gráficos se puede observar el comportamiento de las importaciones en relación al país de exportación para cada partida analizada.



En el gráfico anterior, se muestra que Japón se mantiene como el principal proveedor de vehículos automotores para el transporte de personas en Costa Rica. No obstante, esa hegemonía ha decrecido respecto a otros competidores. Cabe resaltar el caso de Corea del Sur, que a principios de la presente década (año 2010) se posicionó en segundo lugar, desplazando a los Estados Unidos de ese puesto. Sin embargo, es de notar que en el periodo 2016-2017, las exportaciones de países asiáticos disminuyeron, mientras que las importaciones procedentes de América del Norte

aumentaron. Finalmente, en los últimos años, India se ha posicionado como el cuarto país que exportó más vehículos a Costa Rica.

En términos relativos, se ilustra la posición de los principales países que exportan vehículos para el transporte de personas a Costa Rica de la siguiente forma:

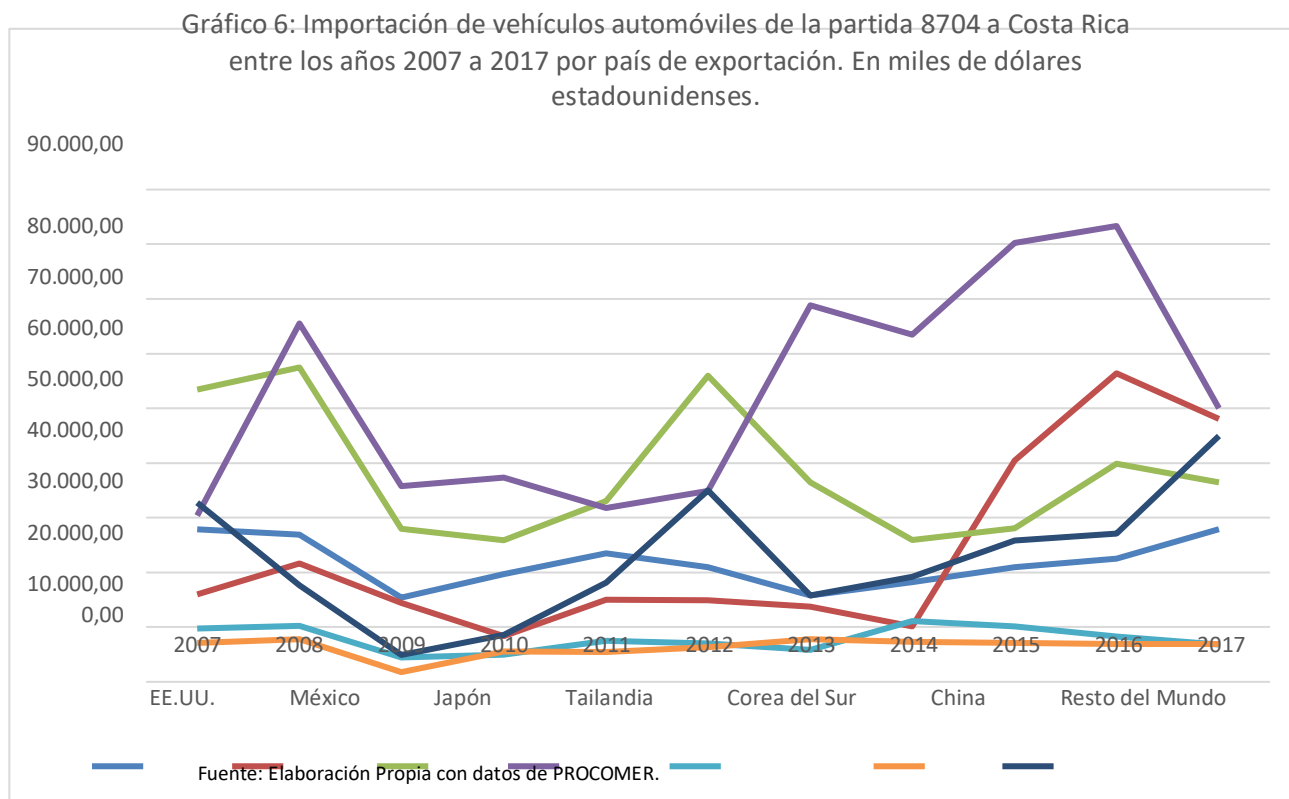


Fuente: Elaboración Propia con datos de PROCOMER.

En conclusión, un tercio del valor total las importaciones de los vehículos automotores para el transporte de personas importados entre el 2007 al 2017 han sido de origen o procedencia nipona. Más de la mitad procede del continente asiático.

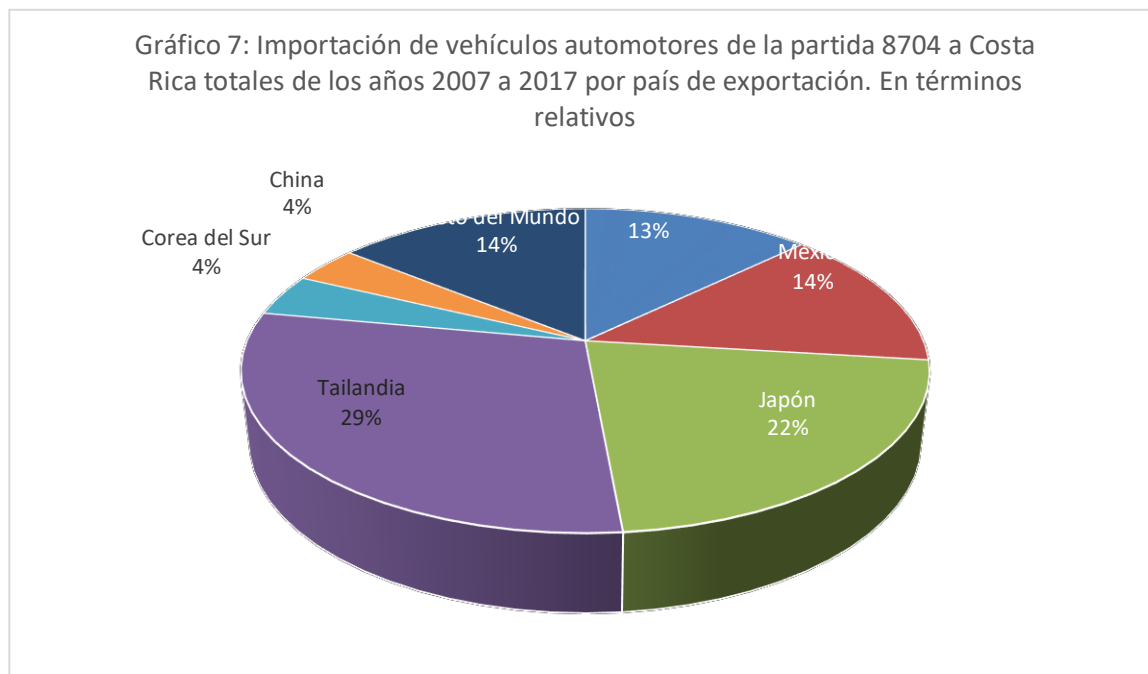
Por otro lado, las importaciones de vehículos automotores para el transporte de mercancías presentan una variación respecto a los principales países exportadores. En el gráfico 6 se detalla el comportamiento de las importaciones por año, así como por país de procedencia u origen. Al igual que en el análisis anterior, posteriormente el

gráfico del total de importaciones durante la década entre 2007 al 2017 para ilustrar la noción de los principales mercados proveedores.



Del gráfico anterior, es posible concluir las siguientes apreciaciones: Al igual que para la partida 8703 (vehículos para el transporte de personas), en el año 2007 Japón mantuvo la hegemonía en la importación de vehículos para transporte de mercancías. Sin embargo, a lo largo de diez años, sus exportaciones han decaído hasta el tercer puesto, después de Tailandia y México. Tailandia presenta un comportamiento irregular, aunque la mayoría de los años fue el principal proveedor de este mercado, presenta años con mucha demanda para después tener una demanda mucho más baja. Para la partida 8704, debe observarse el caso mexicano, que después de ocupar el cuarto puesto, en los últimos años ha tenido un crecimiento importante, salvo el último año. Finalmente, existen varios países que no representan un monto significativo en términos individuales, pero en conjunto, representan cada vez más mayor participación.

El gráfico siguiente muestra en términos relativos, la participación de los países en los diez años analizados:



Nuevamente, los países ubicados en Asia Oriental representan más de la mitad de los países que exportaron vehículos a Costa Rica en los diez años analizados. Por otro lado, los países americanos como México y Estados Unidos mantienen mayor participación en términos relativos en este mercado, en comparación con el mercado europeo.

El anterior ejercicio permite destacar los siguientes aspectos para el presente trabajo:

(i) Ingresos a favor del Estado

A partir de los montos registrados (Valor en Aduana) de las importaciones de vehículos automotores, se podría estimar un aproximado de los impuestos percibidos por el Estado.

En Costa Rica, los vehículos nuevos o modelos de hasta 6 años mantienen una carga tributaria del 53%. Los vehículos cuyo modelo sea mayor a 7 años o más poseen una carga tributaria del 73%⁵⁰. Existen incentivos fiscales para los vehículos con tecnologías limpias o ecológicas o vehículos eléctricos que poseen tratamientos fiscales preferenciales.

A manera de ejemplo, durante el año 2017, se importó un total de novecientos sesenta y ocho millones setecientos cincuenta y cinco mil dólares estadounidenses (USD \$968.755.000,00).⁵¹ De ese monto, solamente en vehículos nuevos con motor entre los 1500cc a 2000cc se importaron doscientos ochenta y seis millones trescientos treinta y seis mil dólares estadounidenses (USD \$286.336.000,00). La partida e inciso arancelario para esos vehículos es 8703.23.69.00.31 y posee una carga fiscal del 53%

A partir de los datos anteriores, se estima que el fisco obtuvo más de ciento cincuenta y un millón de dólares (USD \$151.000.000,00) por concepto de impuestos en la importación de estos vehículos.

(ii) Países participantes en el mercado de automóviles en Costa Rica

Asimismo, fue posible determinar los países que poseen mayor participación en el mercado costarricense de vehículos. Estos países son los que podrían resultar directamente afectados si se comprueba que Costa Rica violenta alguno de los términos o Acuerdos de la OMC.

Conviene señalar que de momento el Derecho Internacional solamente atañe a los Estados y no es posible ejercer los mecanismos de soluciones de diferencias entre individuos. Cualquier reclamo o vulneración debe canalizarse a través de los Estados, quienes son los que interceden, litigan y negocian en el seno de la OMC en representación de sus industrias y ciudadanos. En consecuencia, son los

⁵⁰ “Costa Rica: impuesto selectivo a vehículos usados”, CentralAmericaData.com, consultado el 7 de marzo de 2019,

https://www.centralamericadata.com/es/article/home/Costa_Rica_Impuesto_selectivo_a_vehiculos_usados

⁵¹ “Portal Estadístico de Comercio Exterior,” PROCOMER, acceso en línea el 5 de mayo de 2019,

<http://sistemas.procomer.go.cr/estadisticas/inicio.aspx>

Estados Miembros quienes podrían reclamar cualquier violación de Costa Rica dentro del Marco del Acuerdo de Valoración Aduanera.

En síntesis, los países que podrían verse afectados por las medidas de Valoración Aduanera principalmente son Japón, Tailandia, México, Estados Unidos, China, India, Corea del Sur, Indonesia, Francia, Reino Unido, Alemania, Brasil y Argentina. Todos los países mencionados anteriormente son Miembros de la OMC y por lo tanto, si se logra demostrar un irrespeto del Acuerdo de Valoración, ellos podrían solicitar un mecanismo de solución de diferencias para que la normativa costarricense de adecue a los estándares internacionales.

Subtítulo II: Legislación aduanera aplicable a la importación de vehículos en Costa Rica

El presente subcapítulo tiene como finalidad presentar al lector una compilación de la normativa costarricense aplicable al proceso de importación de vehículos, así como una breve explicación de algunos sistemas digitales que forman parte medular de dicho proceso.

Se realiza una breve descripción de las leyes aplicables, así como de sus artículos y diversas circulares y pronunciamientos emitidos por el Ministerio de Hacienda, ente encargado de regular el proceso de importación de vehículos en Costa Rica.

Ley General de Aduanas y su Reglamento

La Ley General de Aduanas y su Reglamento, es el cuerpo normativo que regula las entradas y salidas del país, de bienes y personas, requisitos, prohibiciones, y todo el procedimiento que lleva consigo el tránsito internacional de personas o mercancías.

En el caso que nos atañe, esta ley describe, de manera general, las pautas a seguir para ingresar al país de forma definitiva, un vehículo proveniente del extranjero.

Estas normas se encuentran contenidas en el capítulo quinto de la ley denominado “régimen de importación definitiva”; y en su articulado se abordan temas como la declaración de valor en aduanas, sus requisitos, la posibilidad de presentarla de forma anticipada y el procedimiento de aceptación y verificación de la misma, el conocimiento de embarque, la factura comercial, el levante de mercancías, entre otros aspectos que forman parte del proceso de importación de bienes o personas.

Ley de Tránsito por Vías Públicas Terrestres y Seguridad Vial

La Ley de tránsito por Vías Públicas Terrestres y Seguridad Vial regula la circulación terrestre por vías públicas y algunas privadas reguladas por el Estado, de los vehículos de todo tipo y peatones intervinientes en la dinámica de tránsito del país. También se encarga de fijar las normas de seguridad indispensables para transitar en los diversos tipos de vehículos, así como de establecer las penas correspondientes para el incumplimiento de las pautas establecidas en el mismo cuerpo normativo.

Al ser esta ley la encargada de velar por el buen desarrollo de la circulación vial, tiene también potestad sobre ciertas determinaciones aplicables a la importación de vehículos automotores, en aras de que dichos vehículos se acoplen a las exigencias de la dinámica vial costarricense.

El artículo 5 de esta ley establece una prohibición expresa de importar vehículos automotores que hayan sido declarados pérdida total en su país de origen, así como también vehículos que fueran modificados sus números de identificación o VIN o que fueran sacados de circulación en su país de exportación.⁵² Esto con la finalidad de evitar el uso o comercialización de vehículos de dudoso status jurídico en

⁵² Asamblea Legislativa, “Ley 9078, Ley de Tránsito por Vías Públicas, Terrestres y Seguridad Vial: 04 de octubre, 2012”, *La Gaceta* No. 2012 (26 de octubre, 2012), SINALEVI, consultada el 10 de enero, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=73504 artículo 5.

su país de origen o que, por su condición estructural, atenten contra la seguridad vial en Costa Rica.

El artículo 7 de la ley supra citada, describe el procedimiento de inscripción que se debe llevar a cabo al importar un vehículo automotor, para así obtener todos los dispositivos de identificación requeridos para transitar en vía pública⁵³.

En su artículo 8, inciso d, la ley de Tránsito por Vías Públicas Terrestres y Seguridad Vial, estipula que los títulos susceptibles de inscripción para los vehículos importados son todos aquellos documentos que acrediten la propiedad del bien en el país del que proviene así como los documentos de des almacenaje emitidos por las autoridades aduaneras nacionales.⁵⁴

El artículo 18 de la ley de Tránsito por Vías Públicas Terrestres y Seguridad Vial, aborda el tema referente a los derechos o tributos a cancelar de previo a la inscripción de un vehículo, y estipula que dichos tributos tomarán como base para su cálculo el valor fiscal del bien determinado por acuerdo del Ministerio de Hacienda o en caso de que el valor contractual sea superior, por este último.⁵⁵

En el artículo 32, inciso D, se establece otra prohibición a importación de vehículos automotores pues prohíbe expresamente importar automotores que posean el volante o la dirección ubicado al lado izquierdo o al centro del vehículo, pues este aspecto estructural es incompatible con las normas de circulación que rigen el territorio nacional.⁵⁶

⁵³ *Ibíd*, artículo 7.

⁵⁴ *Ibíd*, artículo 8.

⁵⁵ *Ibíd*, artículo 18.

⁵⁶ *Ibíd*, artículo 32 inciso D.

Circulares y directrices del Ministerio de Hacienda

Decreto 32458-H:

Este decreto fue emitido en el año 2005 por el Ministerio de Hacienda, con la finalidad de establecer un procedimiento único para definir el valor en aduanas de los vehículos importados y mejorar la recaudación fiscal de los tributos provenientes de estos bienes, dejando de lado el antiguo procedimiento en el cual se utilizaba la base de información denominada “black book” y que según criterio del Ministerio de Hacienda, este sistema permitía un grado de subjetividad por parte de los funcionarios aduaneros en la fijación del valor de aduanas.

En este decreto, se establece que la Dirección General de Tributación debe tener una lista de valores predeterminados para cada vehículo a importar, la cual fungirá como fundamento para determinar la base imponible para calcular los tributos de importación.

Decreto 33096-H-MOPT-MINAE:

El Ministerio de Hacienda, en conjunto con el Ministerio de Obras Públicas y Transportes y el Ministerio de Ambiente y Energía, emitieron este decreto con la finalidad de cumplir con la obligación del Estado de garantizar un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, establecido en el artículo 50 de la Constitución Política, y demás obligaciones internacionales suscritas por el país en materia de ambiente.

Por medio de este decreto se otorga un beneficio tributario para los vehículos híbrido-eléctricos nuevos, pues se le reducen 20 puntos porcentuales de la tarifa establecida para el Impuesto Selectivo de Consumo, siempre y cuando el vehículo cumpla con los requerimientos estructurales establecidos en el mismo decreto.

Decreto 34388-H:

Las directrices contenidas en este decreto van dirigidas a las importaciones de vehículos para transporte de mercancías o vehículos para transportar 10 o más personas que no estén sujetos al Impuesto Selectivo de Consumo.

Este decreto establece como base imponible, el precio de venta estimado para el consumidor final, entendido como el valor fiscal fijado en la lista de valores de vehículos de la Dirección General de Tributación. Además, incluye una breve descripción de los mecanismos de impugnación de dichos valores predeterminados por Tributación, cuando el importador así lo considere conveniente.

Aplicaciones informáticas

AutoValor Car-Tica:

El Sistema denominado “AutoValor Car-Tica” es una plataforma digitalizada que el Ministerio de Hacienda ha puesto a disposición de la ciudadanía, mediante la cual las personas tienen la posibilidad de consultar el valor de importación y el valor fiscal determinado por la Dirección General de Tributación para el vehículo que se desea importar. Al facilitar al importador el monto utilizado como base imponible, éste tiene la posibilidad de calcular los impuestos que deberá cancelar en Aduanas para que el vehículo pueda ingresar al país.

TICA:

El sistema digital denominado “Tecnología de Información para el Control Aduanero” o TICA, tiene como finalidad agilizar los trámites aduaneros mediante una plataforma al alcance de toda la ciudadanía, en la cual se le puede dar seguimiento al proceso de despacho de mercancías, reforzando el control y disminuyendo los tiempos de espera de los contribuyentes, así como el uso del papel.

Subtítulo III: Proceso de Importación de Vehículos

El proceso de importación de mercancías en Costa Rica no es complejo. En los últimos años, el Ministerio de Hacienda, junto con los sectores interesados han mejorado este proceso a través de la implementación de tecnologías informáticas como TICA. Lo anterior disminuyó la evasión fiscal y contrabando, así como prácticas fuera de la ley. También derivó en una mejora para importar vehículos automotores. No obstante, en el último año, en virtud del alto volumen de vehículos que ingresan cada año a nuestro país, los controles de acceso se han vuelto más riguroso para los vehículos usados.

El presente título pretende ilustrar el esquema de importación definitiva⁵⁷ de una mercancía, así como la importación de vehículos. Como primer aspecto a considerar, conviene citar los documentos necesarios y requisitos para llevar a cabo una importación.

Documentos de Importación

Declaración Aduanera (DUA)

El artículo 86 de la Ley General de Aduanas⁵⁸ establece cuáles son los documentos para realizar una importación en Costa Rica. En primer lugar, La Declaración Aduanera (DUA), conocida popularmente como la póliza de Aduanas. Es la declaración libre, expresa y voluntaria elaborada por el agente aduanero en nombre

⁵⁷ Importación Definitiva: De conformidad con el artículo 111 de la Ley General de Aduanas, se entiende este régimen la entrada de mercancías de procedencia extranjera, que cumplan con las formalidades y los requisitos legales, reglamentarios y administrativos para el uso y consumo definitivo, dentro del territorio nacional. Conviene señalar que existen diversos regímenes aduaneros, pero para efectos de la presente investigación, solamente interesa el régimen de importación definitiva.

⁵⁸ Asamblea Legislativa, "Ley 7557, Ley General de Aduanas: 20 de octubre, 1995", *La Gaceta* No. 212 (8 de noviembre, 1995) SINALEVI, consultado el 08 de diciembre, 2018, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/BUSQUEDA/normativa/normas/nrm_norma.aspx?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=25886&nValor3=89979&strTipM=FN, artículo 86.

del importador, concerniente al destino e información de las mercancías presentadas ante la Aduana de Control.

El tercer párrafo del artículo supra indicado, señala:


Para todos los efectos legales, la declaración aduanera efectuada por un agente aduanero se entenderá realizada bajo la fe del juramento. El agente aduanero será responsable de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente respecto de la descripción de la mercancía, su clasificación arancelaria, el valor aduanero de las mercancías, la cantidad, los tributos aplicables y el cumplimiento de las regulaciones arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías, según lo previsto en esta Ley, en otras leyes y en las disposiciones aplicables.⁵⁹

A través de la innovación del Sistema TICA, las declaraciones aduaneras dejaron de ser impresas en físico, y ahora únicamente se puede confeccionar en formato electrónico. La Declaración única aduanera (DUA) se constituye en el documento legal y fehaciente de la existencia de la mercancía, el titular o consignatario de los bienes, así como el destino que tendrán dentro de Costa Rica. En caso de ser necesario y para diversos trámites, es posible obtener una copia impresa del documento a través del sistema TICA.

⁵⁹ *Ibíd.*

A continuación, se brinda un ejemplo de la copia de un DUA impreso:

Reducir (Ctrl-

	DUA Número: 006 . 2009 . 026912 Aduana: ADUANA DE LIMÓN	Fecha: 17/11/17 Hora: 12:47:36 Página: 1																		
Declarante: 202690840 - RODRIGUEZ ALFARO MARCO TULIO Agente: 202690840 - RODRIGUEZ ALFARO MARCO TULIO Estado: ORI Autorización de Levante Ubicación: P002 - PATIOS JAPDEVA Revisada por: 0700450693 - HERNANDEZ BARAHONA FREDDY Nro. de Envío: 2853 Tipo revisión (aforo): R - RC/O Régimen: Importación Modalidad: 01 - NORMAL Moneda: USD - DÓLAR DE EE.UU. Despacho: Normal Tipo DUA: IMPORTACION																				
Via transporte: 1 - Marítimo Total Facturas: 51517.57 Tipo Cambio: 578.35		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; font-size: x-small;"> <tr> <td>Fecha Ingr Sist:</td><td>07/05/2009</td><td>Hora:</td><td>09:42:49</td></tr> <tr> <td>Fecha liquidación:</td><td>07/05/2009</td><td>Hora:</td><td>09:42:51</td></tr> <tr> <td>Fecha revisión:</td><td>08/05/2009</td><td>Hora:</td><td>09:08:11</td></tr> <tr> <td>Aceptada et:</td><td>07/05/09</td><td>Levante:</td><td>08/05/09</td></tr> </table>	Fecha Ingr Sist:	07/05/2009	Hora:	09:42:49	Fecha liquidación:	07/05/2009	Hora:	09:42:51	Fecha revisión:	08/05/2009	Hora:	09:08:11	Aceptada et:	07/05/09	Levante:	08/05/09		
Fecha Ingr Sist:	07/05/2009	Hora:	09:42:49																	
Fecha liquidación:	07/05/2009	Hora:	09:42:51																	
Fecha revisión:	08/05/2009	Hora:	09:08:11																	
Aceptada et:	07/05/09	Levante:	08/05/09																	
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; font-size: x-small;"> <tr> <td>Total Bts:</td><td style="text-align: right;">3.000</td><td>PESOS: Bruto:</td><td style="text-align: right;">18144.210</td><td>Neto:</td><td style="text-align: right;">18144.210</td></tr> <tr> <td>Poliza Dót:</td><td style="text-align: right;">0.00</td><td>Total Moneda Nao:</td><td colspan="3" style="text-align: right;">5780873.41</td></tr> <tr> <td>Poliza Col:</td><td style="text-align: right;">59750.00</td><td>Total en dolares:</td><td colspan="3" style="text-align: right;">9995.45</td></tr> </table>			Total Bts:	3.000	PESOS: Bruto:	18144.210	Neto:	18144.210	Poliza Dót:	0.00	Total Moneda Nao:	5780873.41			Poliza Col:	59750.00	Total en dolares:	9995.45		
Total Bts:	3.000	PESOS: Bruto:	18144.210	Neto:	18144.210															
Poliza Dót:	0.00	Total Moneda Nao:	5780873.41																	
Poliza Col:	59750.00	Total en dolares:	9995.45																	
<u>LÍNEAS DE DETALLE DEL DUA</u>																				
<table style="width: 100%; font-size: x-small;"> <tr> <td>Linea: 0001 de: 3</td> <td>Partida: 8701900010</td> <td>Bultos: 1.000</td> <td>Clase: P03</td> <td>Peso Bruto: 14879.770</td> <td>Peso Neto: 14879.770</td> </tr> <tr> <td>Linea: 0002 de: 3</td> <td>Partida: 8704215192</td> <td>Bultos: 1.000</td> <td>Clase: P03</td> <td>Peso Bruto: 2808.940</td> <td>Peso Neto: 2808.940</td> </tr> <tr> <td>Linea: 0003 de: 3</td> <td>Partida: 8716310000</td> <td>Bultos: 1.000</td> <td>Clase: P03</td> <td>Peso Bruto: 455.500</td> <td>Peso Neto: 455.500</td> </tr> </table>			Linea: 0001 de: 3	Partida: 8701900010	Bultos: 1.000	Clase: P03	Peso Bruto: 14879.770	Peso Neto: 14879.770	Linea: 0002 de: 3	Partida: 8704215192	Bultos: 1.000	Clase: P03	Peso Bruto: 2808.940	Peso Neto: 2808.940	Linea: 0003 de: 3	Partida: 8716310000	Bultos: 1.000	Clase: P03	Peso Bruto: 455.500	Peso Neto: 455.500
Linea: 0001 de: 3	Partida: 8701900010	Bultos: 1.000	Clase: P03	Peso Bruto: 14879.770	Peso Neto: 14879.770															
Linea: 0002 de: 3	Partida: 8704215192	Bultos: 1.000	Clase: P03	Peso Bruto: 2808.940	Peso Neto: 2808.940															
Linea: 0003 de: 3	Partida: 8716310000	Bultos: 1.000	Clase: P03	Peso Bruto: 455.500	Peso Neto: 455.500															
<u>Observaciones al DUA</u>																				
ENCISO 7871-9981-904-310. FACTURA COMERCIAL EN TIEMPO C.I.P. VAPOR SHABANO COSTA RICA V239.																				
<u>Facturas del DUA:</u>																				
Número:	Fecha:	Monto:	Moneda:	Condiciones de Venta:																
SICJAL0001	16/02/09	51517.57	DÓLAR DE EE.UU.	CIP																
<u>Contenedores asociados al DUA:</u>																				
Identificación:	Pedido 1:	Pedido 2:	Pedido 3:																	
***** No existen Datos relacionados con esta consulta *****																				
<u>Documentos asociados al DUA</u>																				
Un:	Documento:	Id Documento:																		
0003	Conocimiento de embarque	63219513904011																		
0003	Factura Comercial	SICJAL0001																		

Factura Comercial

La factura comercial clásica es el comprobante por antonomasia de una transacción (compra-venta) entre dos personas. Es un documento expedido conforme a los usos y las costumbres comerciales, justificativo de un contrato de compraventa

de mercancías o servicios extendido por el vendedor a nombre y cargo del comprador⁶⁰. Se constituye como el medio idóneo para conocer las características del bien, así como las condiciones del contrato, especificaciones, valor real de las mercancías, titular del bien, entre otros aspectos. La doctrina ha conceptualizado la factura comercial como un:

Documento en el que se fijan las condiciones de venta de las mercancías y sus especificaciones. Sirve como comprobante de la venta, exigiéndose para la exportación en el país de origen y para la importación en el país de destino. También se utiliza como justificante del contrato comercial. En una factura deben figurar los siguientes datos: fecha de emisión, nombre y dirección del exportador y del importador extranjero, descripción de la mercancía, condiciones de pago y términos de entrega.⁶¹

Cabe agregar, que en los países donde se utiliza el método de valor de transacción (Artículo 1 y 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC), es muy importante presentar este documento, pues se debe tomar el precio indicado que posteriormente se utilizará como base imponible de los tributos aduaneros.

En Costa Rica no existe un formato uniforme establecido de facturas comerciales para efectos de importar una mercancía. No obstante, el artículo 317 del reglamento a la Ley General de Aduanas dispone una serie de requisitos que debe contener toda factura para efectos aduaneros:

- a) Nombre y domicilio del vendedor.
- b) Nombre y domicilio del destinatario de las mercancías. Si hubiere un cambio de destinatario el que adquiere esa condición deberá declarar en la factura su nombre y domicilio e indicar que se trata del nuevo destinatario.
- c) Descripción de las mercancías objeto de la transacción, con especificación de su clase, cantidad, precio unitario y total. Debe indicarse si las mercancías son usadas, defectuosas, reconstruidas o reacondicionadas.

⁶⁰ *Ibíd*, Artículo 266.

⁶¹ "Diccionario de Comercio Exterior," Comercio Exterior.es, acceso en línea 5 de mayo, 2019, <http://www.comercio-externo.es/es/action-diccionario.diccionario+idioma-223+I-F+p-858+pag-/Diccionario+de+comercio+exterior/factura+comercial.htm>

- d) Tipo de embalaje, las marcas, números, clases y cantidades parciales y total de bultos.
- e) Término comercial de contratación.
- f) Desglose de las cantidades por concepto de fletes y primas de seguro, lugar y fecha de expedición.
- g) Si la factura comercial no estuviere redactada en español, se deberá adjuntar a ésta la traducción correspondiente.

Documento original de transporte

También denominado Conocimiento de Embarque, es el documento que expide el transportista internacional, con el fin de acusar recibido de las mercancías embarcadas para su transporte, condiciones, fecha de embarque y fecha estimada de arribo al país de destino. Dependiendo del medio de transporte, recibe varios nombres; en el medio marítimo a este documento se le conoce como BL (por su anacronismo en inglés Bill of Lading) y funge como contrato entre las partes. En la modalidad aérea, se le denomina Guía Aérea y está regulada por el organismo IATA. En el medio terrestre se le llama como Carta de Porte. A pesar de la variedad de nombres, el conocimiento de embarque en todos los casos es emitido por el transportista y se convierte en la prueba de que las mercancías han sido embarcadas para su expedición. De allí que este documento se considera como el contrato entre el transportista y el interesado.

Al igual que la factura comercial, no existe un formato estandarizado para los conocimientos de embarque, sin embargo, el artículo 316 del reglamento a la Ley General de Aduanas dispone los requisitos que debe poseer este documento para efectos aduaneros:

- a) Mención del medio de transporte (aéreo, terrestre, marítimo) y nombre del vehículo en caso de tráfico marítimo.
- b) Nombre del porteador y del consignatario.
- c) Puertos de embarque y destino.

- d) Naturaleza, cantidad y peso bruto de los bultos, descripción genérica de su contenido, números y marcas.
- e) Flete contratado.
- f) Número de identificación del conocimiento de embarque que permita su individualización.
- g) Lugar y fecha de emisión.
- h) Firma del porteador.

Es importante no confundir el conocimiento de embarque (contrato del transportista con el consignatario de las mercancías) con el manifiesto de carga. Este último es un inventario total de las mercancías que transporta el vehículo; en consecuencia, un solo buque, avión o camión puede contener cientos de conocimientos de embarque, pero solamente transmite un manifiesto de carga ante la Aduana de Control con la totalidad de mercancías que transporta en ese momento.

Finalmente, cabe recordar que el artículo 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC establece ciertos ajustes en el precio de factura a la mercancía, para obtener el valor en aduanas. En consecuencia, el conocimiento de embarque, junto con la factura comercial, son de vital importancia, pues a partir de ambos se obtiene el valor en Aduanas de las mercancías para efectos de calcular los tributos aduaneros.

Permisos y Autorizaciones

Existen barreras no arancelarias, conocidas como licencias de importación o notas técnicas que regulan la importación de determinadas mercancías que representan un riesgo para la salud de las personas, animales o medio ambiente. Una nota técnica es una autorización otorgada por un ente gubernamental competente para aprobar el ingreso de mercancías controladas.

A manera de ejemplo, la importación de medicamentos, cosméticos o productos alimenticios deben cumplir con Notas Técnicas otorgadas previamente por el

Ministerio de Salud. De igual forma, la importación de armas y explosivos posee licencias de importación que debe obtener el importador ante el Ministerio de Seguridad, para ingresar sus mercancías a Costa Rica.

En el caso de los vehículos, no existe una autorización o permiso de importación en sentido estricto. Sin embargo, para autorizar la importación del vehículo, el importador y su agente aduanero, deberán presentar los siguientes documentos junto con el resto de la documentación aduanera⁶²:

1. Título de propiedad: Documento oficial emitido por las autoridades del país de exportación donde consten las calidades del propietario del vehículo, las características del vehículo, tarjeta de circulación y la condición del vehículo de conformidad con la legislación del mercado de procedencia de un vehículo. En caso de imposibilitarse la presentación de alguno de los documentos señalados en el párrafo anterior, debe presentar documentación que incluya lo indicado en los apartados que se señalan a continuación de manera conjunta o separada:
 - a) Documento emitido por una autoridad competente en el que se indique el nombre del documento que emite el país de origen del vehículo para demostrar la titularidad del mismo.
 - b) Documento que identifique el vehículo y todas sus características (VIN, número de motor, año modelo, chasis, etc.) en el que se acredite la propiedad del vehículo, mismo que deberá ser expedido por la autoridad competente en el país de procedencia, así como la condición y estado del mismo.

En los casos anteriores, se hace la advertencia que toda documentación aportada debe cumplir con lo dispuesto en el artículo 294 de la Ley General de la Administración Pública o en su defecto, se debe cumplir con la Ley N° 8923

⁶² Dirección General Aduanas, "Directriz N° DGA-003 2018: 05 de julio, 2018", *La Gaceta* No.125 (11 de julio, 2018) SINALEVI, consultado el 03 de abril, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=86814&nValor3=0&strTipM=TC

referente a la "Aprobación de la Adhesión a la Convención para la eliminación del requisito de Legalización para los documentos Públicos extranjeros".

2. La declaración jurada protocolizada siempre debe señalar expresamente conforme con las exigencias del artículo 5 de la Ley de Tránsito, que el vehículo usado:
 - a. No ha sido declarado pérdida total en el país de procedencia.
 - b. No presenta uniones estructurales del chasis no autorizadas.
 - c. Que el número de identificación, VIN o chasis no ha sido manipulado.
 - d. Que no ha sido sacado de circulación en el país de exportación.
 - e. Que el volante no se encuentra al lado derecho.
 - f. La cantidad de kilómetros o millas recorridas.

Todos los documentos deben ser presentados sin borrones, tachaduras o cualquier otra característica que haga dudar de su autenticidad.

Copia DUA de Exportación o su equivalente al Documento de Salida en el país de exportación

De conformidad con el inciso d) del artículo 86 de la Ley General de Aduanas, consiste en una copia de la Declaración Aduanera emitida por la autoridad competente en el país exportación, que incluya el valor real de las mercancías, el nombre del importador, peso bruto, peso neto, así como el número de contenedor.

Certificado de Origen

Según la doctrina aduanera, es el documento suscrito por el productor, exportador, cámaras de comercio, entidades públicas o privadas competentes del país exportador, y en algunos casos el mismo importador que sirve para acreditar el origen

de las mercancías, con el objeto de recibir el tratamiento preferencial arancelario de un Acuerdo o Tratado de Libre Comercio.

La omisión o ausencia de este documento no permite recibir el trato arancelario ventajoso a las mercancías. Sin embargo, es posible importar pagando todos los impuestos correspondientes.

Declaración de Valor Aduanero

La Ley General de Aduanas establece en el artículo 263 y siguientes que toda importación de mercancías deberá estar amparada en una declaración de valor en aduanas. El artículo 248 dispone que el importador deba consignar en el reverso de la factura comercial, bajo fe de juramento, que ese documento es original y corresponde a la importación amparada en él y el precio anotado es real y exacto.

No existe un formato único de este documento, aunque en el gremio aduanero se dispone de unos machotes para efectos de presentar este documento.

Es importante señalar que el artículo 37 de la Ley General de Aduanas dispone que la intervención de un agente aduanero en una importación sea de carácter obligatoria. No es posible realizar importaciones definitivas sin la contratación de un agente aduanero.

Esquema de importación (nacionalización) de mercancías

Una vez mencionados los documentos aduaneros, conviene retomar los pasos para importar mercancías en Costa Rica. El esquema ordinario para cualquier mercancía que debe ser importada en nuestro país es el siguiente:

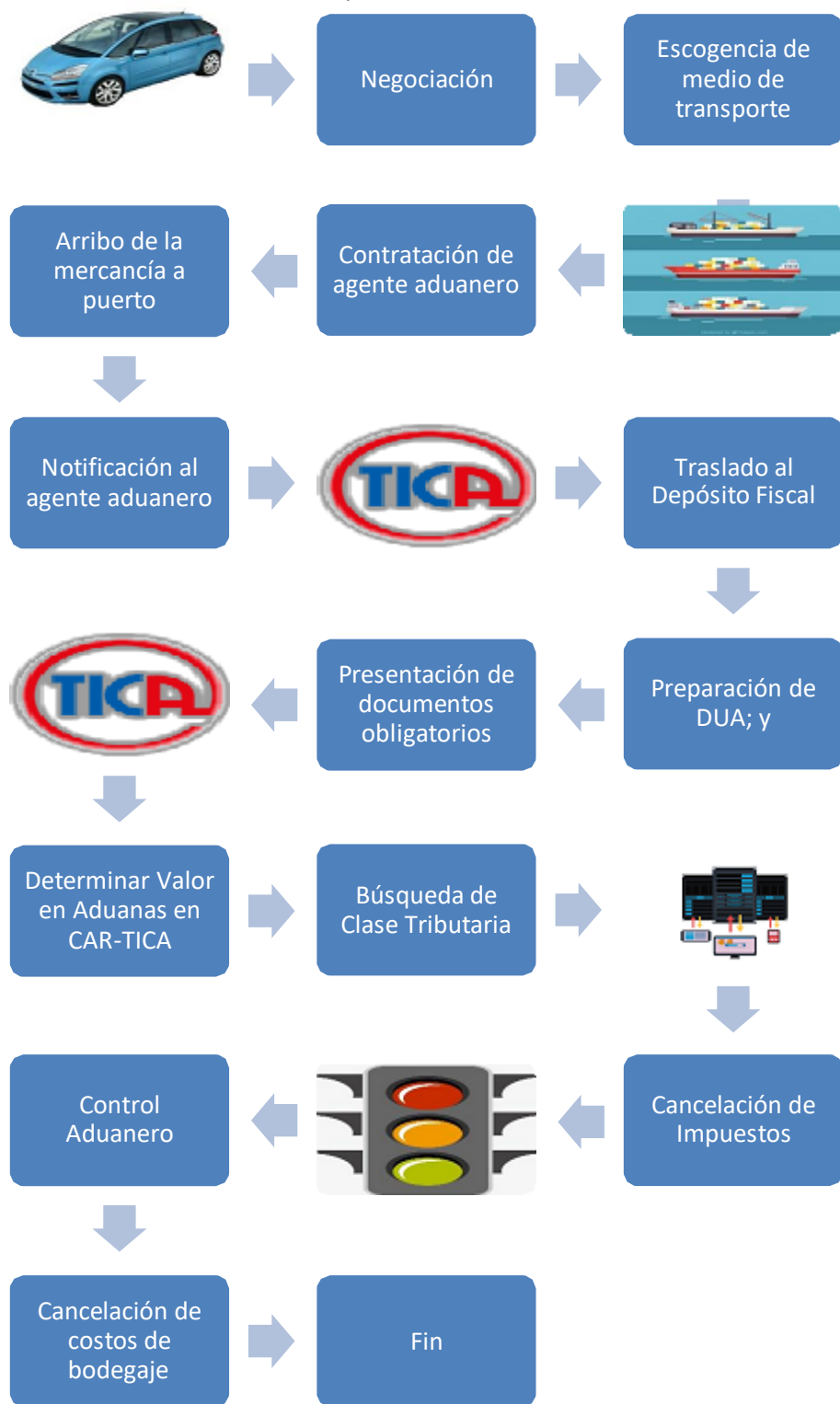
Esquema de Importación Definitiva de Mercancías vigente en Costa Rica



Fuente: Elaboración propia con base guía aduanera elaborada por PROCOMER.

Una vez identificados los requisitos generales y específicos para importar definitivamente vehículos automotores, así como esquematizar el proceso de importación general de mercancías, se ilustra el siguiente esquema para la importación de vehículos automotores:

Esquema de Importación Definitiva vigente en Costa Rica para un vehículo automotor



Fuente: Elaboración propia.

Del esquema anterior, se puede observar la particularidad del proceso de importación de vehículos respecto al resto del universo de bienes importados; la determinación del valor en Aduanas. En el esquema general, y de conformidad con la normativa internacional y local, el importador determina el valor en aduanas mediante declaración jurada del precio real de las mercancías. La Aduana de Control puede verificar esta información mediante la factura comercial, el conocimiento de embarque y la copia de la declaración aduanera de salida en el país de exportación, sin limitar sus facultades y potestades para investigar y determinar un valor en aduana distinto al declarado por el importador en caso que se demuestre una subfacturación de las mercancías.

Sin embargo, en el caso específico de los vehículos, el importador no es quien determina el valor en aduana de su vehículo, sino que mediante el Sistema de CARTICA AutoValor, el interesado deberá completar la clase tributaria correspondiente, junto con el valor asignado por el Ministerio de Hacienda.

Car-Tic@
AutoValor

Ministerio de Hacienda

AutoValor

Esta aplicación le permite al contribuyente obtener el valor de mercado, que el Ministerio de Hacienda ha definido como parámetro de control, para la determinación de la base de cálculo del Impuesto General sobre las Ventas e Impuesto Selectivo de Consumo, cobrado a nivel de Aduanas en la importación de vehículos.

Especifique características del Vehículo a consultar

Marca: Filtro

Todos
3 STAR
A.M.C.
A.M.X
A.V.S.
ABRO
ACADIAN

Cilindraje (mín - máx):

Estilo:

Combustible: Todos

Carrocería: Todos

Techo: Todos

Transmisión: Todos

Año:

Tracción: Todos

Extras: Todos

Cabinas: Todos

Buscar

Limpiar campos

En consecuencia, existe una irregularidad dentro del esquema ordinario de importación, ya que la determinación del valor en aduana no se adecua a los establecido en los convenios internacionales. De conformidad con el artículo 7.2 del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC se prohíbe el uso de valores arbitrarios o valores mínimos impuesto por las autoridades aduaneras.

En virtud de lo anterior, se pretende evaluar y analizar si existe algún tipo de ilegalidad o quebrantamiento del ordenamiento jurídico, respecto a la forma de estimar los impuestos de importación de los vehículos.

Subtítulo IV: La Obligación tributaria aduanera

Concepto y sinopsis de las Obligaciones Aduaneras

En materia aduanera, existen una serie de obligaciones impuestas a los importadores o exportadores a raíz de su giro comercial de carácter internacional, estas obligaciones pueden clasificarse en dos grandes áreas, las obligaciones aduaneras tributarias y las obligaciones aduaneras no tributarias.

La Guía Aduanera de Costa Rica define dichas obligaciones de la siguiente manera:

De manera general, debemos decir que la obligación aduanera está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias (pago de derechos aduaneros e impuestos que se cancelan en la aduana) y no tributarias (permisos de importación del Ministerio de Salud, entre otros) que surgen entre el Estado y los particulares, (empresarios o personas físicas), como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero de Costa Rica.⁶³

Esta investigación, se centra en las obligaciones tributarias aduaneras, desde la perspectiva del importador, que tal y como se desprende del texto anterior, se trata de la obligación de cancelar todos los tributos a los que esté sujeta la mercancía que se desea nacionalizar.

⁶³ “Guía Aduanera de Costa Rica”, United States Agency for International Development, consultada el 05 de febrero del año 2019, https://www.hacienda.go.cr/docs/5224c2cfb7c51_GUIAADUANERADECOSTARICA.pdf página 43.

Es necesario hacer una breve descripción del concepto de tributo, para partir de una base común y que sea posible la comprensión de ideas que serán expuestas.

El Doctor Fernando Pérez Royo, en su libro “Derecho Financiero y Tributario”, define la institución del tributo de la siguiente manera: “Podemos en este momento definir el tributo como una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público, con el objeto de financiar gastos públicos.”⁶⁴

De esta atinada descripción, es posible destacar las dos características medulares de un tributo, el tratarse de una prestación pecuniaria, y la facultad que posee el Estado de imponer de manera forzosa el pago de tributos al contribuyente.

Este carácter coercitivo del tributo deviene de la potestad de imperio del Estado, que le permite imponer conductas y relaciones jurídicas a terceros, y a su vez extinguirlas según considere necesario, sin embargo, desde la constitución del Estado de Derecho, surgieron límites para evitar un ejercicio arbitrario de esta potestad y fiscalizar las actuaciones estatales, uno de ellos fue la consignación en el ordenamiento jurídico del principio de legalidad, así como la sumisión de los actos del estado a los principios generales del derecho tales como buena fe, proporcionalidad, igualdad, entre otras, limitando el accionar estatal a las actividades previamente definidas y que persigan el bienestar común de la sociedad.

Es menester recordar que esta potestad de imperio, cuando abarca la materia impositiva, se encuentra limitada a ejercerse por ley, según lo establecido por el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos tributarios, constituyéndose así en una potestad reglada, pues los supuestos para su ejercicio se encuentran específicamente regulados en esta norma.

Una vez definido el concepto de tributo y sus características principales, es posible ahondar más a fondo en las obligaciones tributarias aduaneras.

⁶⁴ Fernando Pérez Royo, Derecho Financiero y tributario parte general, (Madrid, España: Civitas 2018), página 33.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en su artículo 11 define la obligación tributaria de la siguiente forma:

La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.⁶⁵

Es decir, la obligación tributaria es una relación de carácter personal entre el Estado, en sus diversas manifestaciones, como acreedor y el ciudadano como contribuyente, que nace a raíz de actos predeterminados por ley y cuyo pago es obligatorio.

En Costa Rica y en el caso particular de la importación de vehículos automotores, éstos se encuentran sujetos a varias obligaciones tributarias, tanto externas como internas, cuya cancelación es obligatoria para lograr la inserción de los bienes en el territorio costarricense.

Las obligaciones tributarias aduaneras para los vehículos automotores son los derechos arancelarios a la importación, el impuesto selectivo de consumo y el impuesto de ventas.

Los derechos arancelarios a la importación

Son los tributos originados en el Arancel Centroamericano de Importación, convenio suscrito por Costa Rica y que actualmente se encuentra vigente.

La base imponible para determinar el monto a pagar por concepto de derechos arancelarios a la importación corresponde al valor en aduana de la mercancía que se está importando.

⁶⁵ Asamblea Legislativa, "Ley 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios: 03 de mayo, 1971", *La Gaceta* No.117 (04 de junio, 1971), SINALEVI, consultado el 05 de febrero, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530 artículo 11.

La tasa correspondiente a este tributo es de tipo Ad Valorem, es decir, corresponde a un porcentaje del valor en aduana del bien. Este porcentaje se determina según la clasificación arancelaria en la que se encuentre la mercancía.

El Impuesto Selectivo de Consumo

El impuesto Selectivo de Consumo tiene su origen en la ley número 4961 denominada “Reforma Tributaria y Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo”. Según lo establecido por el Ministerio de Hacienda, este impuesto grava la importación y la transferencia del dominio de mercancías específicas, por parte de fabricantes. Las tasas son variables y selectivas, al afectar solamente ciertos tipos de mercancías.⁶⁶

Esta ley 4961 contiene un anexo en el cual se detallan los bienes que se encuentran sujetos a este impuesto, entre los están los siguientes:

- Vehículos automóbiles para transporte de diez o más personas, incluido el conductor.
- Coches de turismo y demás vehículos automóbiles concebidos principalmente para transporte de personas.
- Vehículos automóbiles para transporte de mercancías.

En este caso, la base imponible sobre la cual se calculará el impuesto, corresponde al valor CIF (compuesto por el costo del bien, los seguros y el flete) más los derechos de importación, más el impuesto de estabilización económica efectivamente pagado.

⁶⁶ “El impuesto Selectivo de Consumo”, Ministerio de Hacienda, accesado el 05 de febrero del año 2019 <https://www.hacienda.go.cr/contenido/13001-impuesto-selectivo-de-consumo> párrafo 2.

El Impuesto General Sobre las Ventas

El impuesto General sobre las ventas es un tributo regulado mediante la ley número 6826, el cual recae sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de algunos servicios. Según el artículo 2 de la ley mencionada, se entiende como venta también la importación o internación de mercancías en el territorio nacional⁶⁷, motivo por el cual todos los bienes importados están gravados con este tributo.

El artículo 13 de la Ley del Impuesto General sobre las ventas establece cómo calcular la base imponible para este tributo en el caso de las importaciones e indica que ésta corresponderá a la suma del valor CIF (compuesto por el costo del bien, los seguros y el flete) más los montos pagado por concepto de derechos de importación, impuesto selectivo de consumo y demás tributos que incidan sobre la importación, así como demás cargos establecidos en la póliza o en el formulario aduanero.⁶⁸

Una vez determinada la base imponible según el cálculo mencionado supra, el monto a pagar por impuesto de ventas corresponderá a un 13% de dicha base.

Determinación de la Obligación Tributaria Aduanera

En vista de que ya se tiene un concepto uniforme de lo que es la obligación tributaria aduanera y sus diferentes expresiones en el ámbito aduanero, es importante ahondar en cómo se determina la existencia o no de una obligación tributaria.

Gianniani define la determinación de la siguiente forma: "el acto o la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible),

⁶⁷ Asamblea Legislativa, "Ley 6826, Ley de Impuesto General sobre las Ventas: 08 de noviembre, 1982", Colección de Leyes y Decretos, año 1982, semestre 2, tomo 1, página 263, SINALEVI, consultado el 15 de abril, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=32526 artículo 2.

⁶⁸ *Ibíd*, artículo 13.

con la consiguiente aplicación del tipo gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente"⁶⁹.

Las normas que crean una obligación tributaria contienen diversos presupuestos generadores de la sujeción al tributo, es decir, diversas situaciones o actos mediante los cuales, el contribuyente se obliga al pago de un tributo, esta norma es llamada, dentro de la dinámica tributaria, el Hecho Generador y representa una noción fundamental en la estructura del tributo.

El artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios lo define de la siguiente forma: "El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación".⁷⁰

El nacimiento de la obligación a la vida jurídica dependerá entonces del acaecimiento de los presupuestos establecidos en la ley como hechos generadores.

A su vez, el hecho generador permite determinar quién ostenta la posición de contribuyente, pues será quien lleve a cabo el supuesto hipotético planteado en la ley.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios contiene también los momentos en los que se tiene por realizado el hecho generador dependiendo del tipo de supuesto, el artículo 32 establece lo siguiente:

Artículo 32.- Momento en que ocurre el hecho generador. Se considera ocurrido el hecho generador de las obligaciones tributarias y existentes sus resultados:

⁶⁹ Ernesto Jinesta Lobo, "Naturaleza Jurídica de la Determinación de la Obligación Tributaria", www.ernestojinesta.com, consultado el 05 de febrero, 2019, <http://www.ernestojinesta.com/REVISTAS/NATURALEZA%20JUR%C3%8DDICA%20DE%20LA%20DETERMINACI%C3%93N%20DE%20LA%20OBLIGACI%C3%93N%20TRIBUTARIA.PDF>

⁷⁰ Asamblea Legislativa, "Ley 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios: 03 de mayo, 1971", *La Gaceta* No.117 (04 de junio, 1971), SINALEVI, consultado el 05 de febrero, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530, artículo 31.

- a) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y
- b) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.⁷¹

En el supuesto de hecho de esta investigación, sea la importación de vehículos usados, cada tributo al que se encuentran sometidos este tipo de bienes posee un hecho generador para determinar el nacimiento de la obligación tributaria.

En lo que respecta a los Derechos Arancelarios a la Importación tienen como hecho generados la operación aduanera de importación, es decir, cualquier mercancía importada a territorio costarricense está obligada a cancelar los derechos arancelarios a la importación que le correspondan.

En el caso del Impuesto Selectivo de Consumo, el artículo 6 de la ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo se estipula como hecho generador lo siguiente:

Artículo 6º.- Momento en que ocurre el hecho generador. Se considera ocurrido el hecho generador del impuesto:

- a) En la importación o internación de mercancías, en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, respectivamente.⁷²

⁷¹ Ibíd, artículo 32.

⁷² Asamblea Legislativa, "Ley 4961, Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo: 11 de marzo, 1972", Colección de leyes y decretos, año 1972, semestre 1, tomo 1, página 366, SINALEVI, consultado el 10 de febrero del 2019,

http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=18507&nValor3=19746&strTipM=TC artículo 6.

Del artículo anterior se desprende que el hecho generador del Impuesto Selectivo de consumo en el caso de importación de mercancías corresponde al momento de llenar el Documento único Aduanero o DUA, en el sistema TICA.

En la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, específicamente en su artículo 3, se estipulan los supuestos hipotéticos que fungen como hechos generadores de la obligación tributaria, y al igual que en el Impuesto Selectivo de Consumo, en materia de importaciones, la obligación nace a la vida jurídica al momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, es decir, al llenar el DUA en el sistema TICA.

Capítulo III: Determinación del valor en aduanas como base de la Obligación Tributaria Aduanera

Subtítulo I: Casos Prácticos

En el presente ejercicio aritmético se consideran los siguientes valores como valores fijos:

- I. Precio del vehículo;
- II. Costos de envío y seguro, honorarios por servicios de agencia aduanera, así como gastos conexos en el trámite de importación.

Para una mayor comprensión del ejercicio aritmético, se tienen como variables:

- I. El tipo de cambio de referencia⁷³, se tomaron los siguientes:
 - a. Al 4 de abril de 2016
 - b. Al 4 de abril de 2017
 - c. Al 4 de abril de 2019

Se discriminó el año 2018 en virtud de la alta volatilidad que presentó el tipo de cambio de referencia, derivado de las elecciones nacionales 2018, la aprobación del proyecto de Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Pública entre otros factores macroeconómicos. En consecuencia, el comportamiento del tipo de cambio durante el 2018 fue atípico.

Se tomó como muestra vehículos automóviles que se indicarán a continuación.

⁷³ Tipo de Cambio de Referencia para la compra y venta del dólar en los Estados Unidos de América, Banco Central de Costa Rica, acceso en línea 5 de mayo de 2019, <https://gee.bccr.fi.cr/indicadoreseconomicos/Cuadros/frmVerCatCuadro.aspx?idioma=1&CodCuadro=%20400>

Cuadro N° 5, Información General del Vehículo Caso A

HYUNDAI ACCENT BLUE 2010	
Clasificación Arancelaria	8703.2369.0033
Clase Tributaria	2532625
Sedán 2 puertas Hatchback	4 cilindros
1600 cc	Cabina Sencilla
4x2	Transmisión Automática
Valor Fiscal de Hacienda	CRC ₡3.960.000,00
Valor de Importación según Decreto	CRC ₡1.881.000,00
Precio de Mercado ⁷⁴	CRC ₡1.144.579.00 (USD \$1.900,00)
Tipo de cambio al 4 de abril de 2019 ⁷⁵	CRC ₡602,41

Cuadro N° 6, Información General del Vehículo Caso B

TOYOTA TUNDRA SR 2014	
Clasificación Arancelaria	8704.31.51.0011
Clase Tributaria	2534113
CAM-PU o Caja Abierta	6 cilindros
4000 cc	Cabina Doble
4x2	Transmisión Automática
Valor Fiscal de Hacienda	CRC ₡19.320.000,00
Valor de Importación según Decreto	CRC ₡10.432.800,00
Precio de Mercado ⁷⁶	CRC ₡13.490.972.00 (USD \$22.395,00)

⁷⁴ Craigslist, acceso en línea 4 de abril de 2019, <https://fortmyers.craigslist.org/lee/cto/d/cape-coral-hyundai/6847528608.html>

⁷⁵ Tipo de Cambio de Referencia para la compra y venta del dólar en los Estados Unidos de América, Banco Central de Costa Rica, acceso en línea 5 de mayo de 2019, <https://gee.bccr.fi.cr/indicadoreseconomicos/Cuadros/fmVerCatCuadro.aspx?idioma=1&CodCuadro=%20400>

⁷⁶ Craigslist, acceso en línea 4 de abril de 2019, <https://miami.craigslist.org/brw/ctd/d/miami-2014-toyota-tundra-sr-with-engine/6856502638.html>

Tipo de cambio al 4 de abril de 2019 ⁷⁷	CRC ₡602,41
--	--------------------

Cuadro N° 7, Información General del Vehículo Caso C

TOYOTA YARIS SE 2017	
Clasificación Arancelaria	8703.2369.0031
Clase Tributaria	2525993
Sedán 2 puertas Hatchback	4 cilindros
1500 cc	Cabina Sencilla
4x2	Transmisión Automática
Valor Fiscal de Hacienda	CRC ₡8,810,000.00
Valor de Importación según Decreto	CRC ₡4,757,400.00
Precio de Mercado ⁷⁸⁷⁹⁸⁰	Desde los \$1,500.00 a \$11,665.00
Tipo de cambio al 4 de abril de 2019 ⁸¹	CRC ₡602.41

Estimación de Valor en Aduanas de conformidad con el Acuerdo de Valoración Aduanera

De conformidad con el método de transacción (artículo 1° y 8°) del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, la fórmula para determinar el valor en aduanas del vehículo que se presenta a despacho, sería la siguiente:

$$VA = (Pr + Ci) \times TC$$

⁷⁷ Tipo de Cambio de Referencia para la compra y venta del dólar en los Estados Unidos de América, Banco Central de Costa Rica, acceso en línea 5 de mayo de 2019,

⁷⁸ Craigslist, acceso en línea 4 de abril de 2019, <https://miami.craigslist.org/mdc/cto/d/hollywood-2017-toyota-yaris/6839567606.html>

⁷⁹ Craigslist, acceso en línea 4 de abril de 2019, <https://miami.craigslist.org/mdc/ctd/d/miami-2017-toyota-yaris-se-with-driver/6850659742.html>

⁸⁰ Craigslist, acceso en línea 4 de abril de 2019, <https://miami.craigslist.org/pbc/ctd/d/north-palm-beach-2017-toyota-yaris/6847687238.html> y <https://miami.craigslist.org/mdc/cto/d/hollywood-2017-toyota-yaris/6839567606.html>

⁸¹ Tipo de Cambio de Referencia para la compra y venta del dólar en los Estados Unidos de América, Banco Central de Costa Rica, acceso en línea 5 de mayo de 2019,

Siendo:

VA = Valor en Aduanas

Pr = Precio realmente pagado o por pagar

Ci = Costos de Importación y Logística

TC = Tipo de Cambio

Cuadro N° 8, Determinación de Valor en Aduanas de conformidad con el Método Valor de Transacción Caso A

HYUNDAI ACCENT BLUE 2010	
Precio realmente pagado o por pagar	USD \$1.900,00
Costos de Importación y Logística	USD \$2.000,00
Tipo de Cambio al 04-04-16	USD \$1 = CRC ₡529.64
Tipo de Cambio al 04-04-17	USD \$1 = CRC ₡555
Tipo de Cambio al 04-04-19	USD \$1 = CRC ₡602.41
Valor en Aduanas al 04-04-16	₡ 2,065,596.00
Valor en Aduanas al 04-04-17	₡ 2,164,500.00
Valor en Aduanas al 04-04-19	₡ 2,349,399.00

Cuadro N° 9, Determinación de Valor en Aduanas de conformidad con el Método Valor de Transacción Caso B:

TOYOTA TUNDRA SR 2014	
Precio realmente pagado o por pagar	USD \$22.395,00
Costos de Importación y Logística	USD \$2.000,00
Tipo de Cambio al 04-04-16	USD \$1 = CRC ₡529.64
Tipo de Cambio al 04-04-17	USD \$1 = CRC ₡555
Tipo de Cambio al 04-04-19	USD \$1 = CRC ₡602.41

Valor en Aduanas al 04-04-16	₡	12,920,567.80
Valor en Aduanas al 04-04-17	₡	13,539,225.00
Valor en Aduanas al 04-04-19	₡	14,695,791.95

Cuadro N° 10, Determinación de Valor en Aduanas de conformidad con el Método Valor de Transacción Caso C:

HYUNDAI YARIS SE 2017	
Precio realmente pagado o por pagar 1	USD \$11.665,00
Precio realmente pagado o por pagar 2	USD \$1.500,00
Costos de Importación y Logística	USD \$2.000,00
Tipo de Cambio al 04-04-16	USD \$1 = CRC ₡529.64
Tipo de Cambio al 04-04-17	USD \$1 = CRC ₡555
Tipo de Cambio al 04-04-19	USD \$1 = CRC ₡602.41
Valor en Aduanas al 04-04-16 Precio 1	₡ 8,296,810.60
Valor en Aduanas al 04-04-17 Precio 1	₡ 8,694,075.00
Valor en Aduanas al 04-04-19 Precio 1	₡ 9,436,752.65
Valor en Aduanas al 04-04-16 Precio 2	₡ 2,913,020.00
Valor en Aduanas al 04-04-17 Precio 2	₡ 3,052,500.00
Valor en Aduanas al 04-04-19 Precio 2	₡ 3,313,255.00

Estimación de Valor en Aduanas de conformidad con el Sistema de AutoValor CAR-TICA

De conformidad con la directriz N° ONT-02-2006 de la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, y el Decreto Ejecutivo N° 32458, el valor en aduanas del vehículo que se presenta a despacho, sería el valor más alto entre el Valor de Factura o el Valor de Importación de Tributación. Acorde a la instrucción del Decreto, se tomó el valor más alto para cada vehículo.

Cuadro N° 11, Determinación de Valor en Aduanas de conformidad con directriz N°
ONT-02-2006 Caso A:

HYUNDAI ACCENT BLUE 2010	
Precio realmente pagado o por pagar	USD \$1.900,00
Costos de Importación y Logística	USD \$2.000,00
Valor de Importación según Decreto	₡ 1,881,000.00
Tipo de Cambio al 04-04-16	USD \$1 = CRC ₡529.64
Tipo de Cambio al 04-04-17	USD \$1 = CRC ₡555
Tipo de Cambio al 04-04-19	USD \$1 = CRC ₡602.41
Valor en Aduanas al 04-04-16	₡ 2,065,596.00
Valor en Aduanas al 04-04-17	₡ 2,164,500.00
Valor en Aduanas al 04-04-19	₡ 2,349,399.00

El valor en aduana del vehículo A (Accent Blue 2010) según el método de Transacción (valor de factura) es más alto que el valor de importación designado en el Decreto de Valores de Importación. En consecuencia, el Valor en Aduana de este vehículo sería el estimado usando la factura comercial del vehículo.

Cuadro N° 12, Determinación de Valor en Aduanas de conformidad con directriz N°
ONT-02-2006 Caso B:

TOYOTA TUNDRA SR 2014	
Precio realmente pagado o por pagar	USD \$1.900,00
Costos de Importación y Logística	USD \$2.000,00
Valor de Importación según Decreto	₡ 10,432,800.00
Tipo de Cambio al 04-04-16	USD \$1 = CRC ₡529.64
Tipo de Cambio al 04-04-17	USD \$1 = CRC ₡555
Tipo de Cambio al 04-04-19	USD \$1 = CRC ₡602.41
Valor en Aduanas al 04-04-16	₡ 12,920,567.80
Valor en Aduanas al 04-04-17	₡ 13,539,225.00
Valor en Aduanas al 04-04-19	₡ 14,695,791.95

El valor en aduana del vehículo B (Toyota Tundra SR 2014) según el método de Transacción (valor de factura) es más alto que el valor de importación designado en el Decreto de Valores de Importación. En consecuencia, el Valor en Aduana de este vehículo sería el estimado usando la factura comercial del vehículo.

Cuadro N° 13, Determinación de Valor en Aduanas de conformidad con directriz N°
ONT-02-2006 Caso C:

HYUNDAI YARIS SE 2017	
Precio realmente pagado o por pagar 1	USD \$11.665,00
Precio realmente pagado o por pagar 2	USD \$1.500,00
Costos de Importación y Logística	USD \$2.000,00
Valor de Importación según Decreto	₡ 4,757,400.00
Tipo de Cambio al 04-04-16	USD \$1 = CRC ₡529.64
Tipo de Cambio al 04-04-17	USD \$1 = CRC ₡555
Tipo de Cambio al 04-04-19	USD \$1 = CRC ₡602.41
Valor en Aduanas al 04-04-16 Precio 1	₡ 8,296,810.60
Valor en Aduanas al 04-04-17 Precio 1	₡ 8,694,075.00
Valor en Aduanas al 04-04-19 Precio 1	₡ 9,436,752.65
Valor en Aduanas al 04-04-16 Precio 2	₡ 4,757,400.00
Valor en Aduanas al 04-04-17 Precio 2	₡ 4,757,400.00
Valor en Aduanas al 04-04-19 Precio 2	₡ 4,757,400.00

En este caso específico, se tomaron dos precios diferentes para el mismo vehículo. El valor en aduana del vehículo C-1 (Hyundai Yaris SE 2017) según el método de Transacción (valor de factura) es más alto que el valor de importación designado en el Decreto de Valores de Importación. En consecuencia, el Valor en Aduana de este vehículo sería el estimado usando la factura comercial del vehículo.

Para el segundo vehículo C-2, cuyo precio era inferior al anterior, se tiene un valor según el método de transacción inferior al valor de importación designado en el Decreto de Valores de Importación. En consecuencia, el Valor en Aduanas de este vehículo sería el estimado por el Decreto del Ministerio de Hacienda, desconociendo el Acuerdo de Valoración.

Análisis de las variaciones entre ambos métodos utilizados para determinar la carga tributaria.

De conformidad en los resultados anteriores, para cada Valor en Aduanas de los vehículos descritos, se estimaron las cargas tributarias con base a los cálculos de la base imponible. Para la determinación de los tributos se tiene que:

-Impuesto de la Ley N°6946 (1%) = $VA * 1\%$

-Impuesto de Selectivo de Consumo (SC %)= $VA * SC\%$

-Impuesto General sobre las Ventas (13%) = $(VA + Ley 1\% + Ley SC + GE) * 13\%$

-Total de Impuestos = Ley 1% + Ley SC + Imp. Ventas

Cuadro N° 14: Determinación de Carga Tributaria Caso A:

HYUNDAI ACCENT BLUE 2010		DAI	Ley 6946	Selectivo de Consumo	Ventas (IVA)	Total Impuestos
Valor al momento de Importación	Valor en Aduanas	0%	1%	48%	13%	73%
Valor en Aduanas al 04-04-16	₺ 2,065,596.00	-	₺ 20,655.96	₺ 991,486.08	500,132.43	₺ 1,512,274.47
Valor en Aduanas al 04-04-17	₺ 2,164,500.00	-	₺ 21,645.00	₺ 1,038,960.00	524,079.56	₺ 1,584,684.56
Valor en Aduanas al 04-04-19	₺ 2,349,399.00	-	₺ 23,493.99	₺ 1,127,711.52	568,848.23	₺ 1,720,053.74
Valor de Importación según Decreto	₺ 1,881,000.00		₺ 18,810.00	₺ 902,880.00	1,012,731.53	₺ 2,487,525.53

Cuadro N° 15: Determinación de Carga Tributaria Caso B

TOYOTA TUNDRA SR 2014		DAI	Ley 6946	Selectivo de Consumo	Ventas (IVA)	Total Impuestos
Valor al momento de Importación	Valor en Aduanas	0%	1%	48%	13%	52%
Valor en Aduanas al 04-04-16	₺ 12,920,567.80	-	₺ 129,205.68	₺ 3,876,170.34	₺ 2,750,465.87	₺ 6,755,841.89
Valor en Aduanas al 04-04-17	₺ 13,539,225.00	-	₺ 135,392.25	₺ 4,061,767.50	₺ 2,882,162.52	₺ 7,079,322.27
Valor en Aduanas al	₺	-	₺	₺	₺ 3,128,366.71	₺

04-04-19	14,695,791.95		146,957.92	4,408,737.59		7,684,062.22
Valor de Importación según Decreto	₺ 10,432,800.00	-	₺ 104,328.00	₺ 3,129,840.00	₺ 2,220,882.30	₺ 5,455,050.30

Cuadro N° 16: Determinación de Carga Tributaria Caso C

HYUNDAI YARIS SE 2017		DAI	Ley 6946	Selectivo de Consumo	Ventas (IVA)	Total Impuestos
Valor al momento de Importación	Valor en Aduanas	0%	1%	48%	13%	52%
Valor en Aduanas al 04-04-16	₺ 8,296,810.60*	-	₺82,968.11	2,489,043.18	₺ 1,766,183.56	₺4,338,194.84
Valor en Aduanas al 04-04-17	₺ 8,694,075.00*	-	₺86,940.75	2,608,222.50	₺ 1,850,751.22	₺4,545,914.47
Valor en Aduanas al 04-04-19	₺ 9,436,752.65*	-	₺94,367.53	2,831,025.80	₺ 2,008,848.72	₺4,934,242.04
Valor de Importación según Decreto	₺ 4,757,400.00	-	₺ 47,574.00	1,427,220.00	₺ 1,012,731.53	₺ 2,487,525.53
Valor en Aduanas al 04-04-16 Precio 2	₺ 2,913,020.00	-	₺ 29,130.20	873,906.00	₺ 620,109.13	₺ 1,523,145.33
Valor en Aduanas al 04-04-17 Precio 2	₺ 3,052,500.00	-	₺ 30,525.00	915,750.00	₺ 649,800.94	₺ 1,596,075.94
Valor en Aduanas al 04-04-19 Precio 2	₺ 3,313,255.00	-	₺ 33,132.55	993,976.50	₺ 705,309.16	₺ 1,732,418.21

* Precio pagado por pagar 1

El monto de tributos que deberá cancelar el importador de los vehículos en los casos A y B es mayor que el monto de tributos que hubiera cancelado si se utiliza el valor de importación contemplado en CAR-TICA.

Para el caso de estudio C se observa una variación de conformidad con el precio que se utilice al momento de su importación. El monto de tributos que deberá cancelar el importador en el primer caso (precio más alto) es mayor que el monto de tributos que hubiera cancelado si se utiliza el valor de importación contemplado en CAR-TICA. No obstante, si el segundo importador utilice el precio de factura más bajo, el monto de tributos que deberá cancelar es mucho mayor pues los tributos se estimaron mediante el Valor de Importación del Ministerio de Hacienda. En este último caso, sí existe una afectación al importador, pues el monto de tributos es mucho menor si se hubiera realizado conforme al Acuerdo de Valoración Aduanera.

Subtítulo II Análisis de la Prohibición de la lista de precios.

El Acuerdo de Valoración Aduanera permite el uso de base de datos de valoración como medida de evaluación de riesgos y precios de referencia, siempre y cuando dichos valores no incidan directamente en la determinación del valor en aduanas de las mercancías objeto de fiscalización aduanera.

La Aduana puede verificar la información suministrada por el importador a través de valores de referencia de mercancías idénticas y similares, y solicitar las justificaciones necesarias cuando estas mercancías presenten una variación importante. De conformidad con el artículo 17 del Acuerdo de Valoración los Estados Miembros poseen el derecho y potestad para comprobar la exactitud y veracidad de la declaración de valor aduanero y documentación de soporte para efectos de despacho ante la Aduana.

Artículo 17: Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

El Comité Técnico de Valoración Aduanera permite que las distintas jurisdicciones aduaneras utilicen una base de datos nacional de valores de referencia como una herramienta de control aduanero, tal como se mencionó en el primer capítulo, la Cámara de Comercio Internacional ha señalado:

La aplicación de un procedimiento adecuado de evaluación y gestión de riesgos permite a la Aduana ejercer este derecho de manera pragmática. En este procedimiento se puede utilizar, entre otras cosas, una base de datos de valoración... (...) una administración de aduanas no debe (i) Determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, ni como valores de sustitución ni como mecanismo para establecer valores mínimos; (ii) Rechazar el valor declarado basándose únicamente en que este valor es diferente de los valores almacenados en la base de datos; (iii) Ignorar el despacho de aduana tras presentar una garantía suficiente a fin de utilizar una base de datos; o (iv) Utilizar una base de datos en sustitución de otras técnicas, tales como el control a posteriori, para comprobar la veracidad o exactitud del valor declarado.”⁸²

Conviene traer al presente apartado lo manifestado por la Procuraduría General de la República ante la Sala Constitucional (voto 13925-2006) al respecto sobre este tema, que se describe a continuación.

⁸² Comité Técnico de Valoración Aduanera (CTVA). Directrices relativas a la elaboración y la utilización de una base de datos nacional de valoración que funcione como instrumento de evaluación de riesgos” (2005), citado en Cámara Internacional de Comercio, “El uso indebido de las bases de datos de valoración en aduanas (2015): Documento N° 104-81, url: https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2016/10/ICC-Policy-Statement-on-the-Misuse-of-Customs-Valuation-Databases_ES.pdf

Estima la Procuraduría que la existencia de un registro de valores de mercado de vehículos nuevos en sí mismo, no lesiona el Código de valoración como norma internacional. La violación deriva de si ese registro tiene consecuencias para la valoración aduanera. En la medida en que el valor que se registra es de "mercado y no de "valor aduanero", ese registro no debería tener incidencia en relación con la determinación del valor aduanero y, por ende, respecto de la aplicación del Código de valoración. Empero, en el tanto ese registro y el valor de mercado tenga incidencia en la determinación del valor aduanero, como en efecto se prevé, se presenta un roce con el Código de valoración.⁸³

Lo anterior coincide plenamente con el espíritu de la norma del Acuerdo de Valoración Aduanera, así como los principios del GATT y de la Organización Mundial de Aduanas. Es el uso y el fin último que se le otorga a las listas de valores donde se generan los incumplimientos, según consta en las denuncias por los importadores ante la Cámara Internacional de Comercio y en lo expuesto la Procuraduría General de la República.

Si las listas de precios indican directamente en la determinación del valor en aduanas, entonces se concluye que dicho método de valoración está prohibido determinadamente por el Derecho Internacional.

La utilización de bases de datos para otros fines, más allá de la gestión de riesgos, conlleva el riesgo de causar distorsiones al libre comercio, menoscabar los Acuerdos Internacionales y amenazar el propio sistema de comercio exterior. Lo anterior se traduce en retrasos en el levante de las mercancías, procedimientos administrativos engorrosos y costes comerciales más elevados. En consecuencia, hay una disminución del comercio y la entrada de inversiones, ya que las empresas y personas intentan evitar inseguridad jurídica, trámites excesivos, optando por no ampliar su presencia en ese país o destinar las mercancías a otros mercados más dinámicos.

⁸³ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Acciones de Inconstitucionalidad: voto 13925 – 2006 del 20 de setiembre del 2006, 14:43 horas (expediente 04-006069-0007-CO).

Se comprende la preocupación de los Cámaras de Comercio, gobiernos, actores económicos y ciudadanos por el uso de estas listas, pues se generan distorsiones en el comercio. Conviene señalar que la tolerancia mínima de estas medidas podría derivar en comportamientos más graves hasta el eventual incumplimiento total del Acuerdo. Por lo tanto, es necesario denunciar y exponer estas situaciones para mantener la salud del Sistema Multilateral de Comercio.

En seguimiento a este orden de ideas, las economías relativamente pequeñas, como el caso costarricense, dependen con mayor fuerza de estos acuerdos para proteger sus exportadores y defender su industria local. En el pasado, el país se ha visto beneficiado de la observancia de los Tratados Internacionales. Cabe recordar que Costa Rica fue pionera en el uso del órgano de Solución de Diferencias, logrando que el país hegemónico del mundo para esa época, Estados Unidos de América modificara sus políticas comerciales por socavar el libre comercio que persigue la OMC. En consecuencia, es necesario velar por el cumplimiento de estas disposiciones, de lo contrario nosotros mismos estaríamos socavando nuestro mayor instrumento de defensa en el comercio mundial.

Subtítulo III: Jurisprudencia Constitucional

La Sala Constitucional ha conocido en varias ocasiones acciones de inconstitucionalidad contra diversas normas o decretos relativos a la determinación del valor en aduanas de vehículos usados importados al país. A lo largo de los años, la Sala Constitucional ha mantenido un mismo criterio al resolver este tipo de conflictos, es por este motivo que el presente análisis jurisprudencial se realizará únicamente con respecto a la última sentencia emitida por la Sala Constitucional en materia de valoración aduanera en la importación de vehículos usado. El fallo a analizar corresponde al expediente número 04-006069-0007-CO, resuelto mediante la resolución número 13925 del día 20 de setiembre del año 2006.

La acción de inconstitucionalidad fue planteada con base en los siguientes hechos:

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las 13:30 horas del 23 de junio del 2004, los accionantes solicitan que se declare la inconstitucionalidad del artículo 14 del Decreto Ejecutivo 29265- H adicionado por el artículo 1 del Decreto Ejecutivo 29346- H, por cuanto en él se violentó el Convenio Internacional GATT y la Ley No. 8013. La norma se impugna en cuanto de conformidad con las disposiciones de la Ley 8013 y específicamente el artículo 251, el Código de Valoración GATT se aplica no solamente para determinar el valor aduanero como base imponible para el cobro de los derechos arancelarios de importación (DAI), sino también de cualquier otro tributo de la importación. Señalan que toda la jurisprudencia precedente en materia de valoración de vehículos, especialmente usados, fue emitida sin estar en vigencia la Ley 8013, por lo que esta norma jurídica viene a incorporar un cambio en el régimen jurídico relacionado con la valoración aduanera de las mercancías, en específico en los instrumentos y metodología internacional para valorar mercancías, contenido en el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo 7 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, el cual aplica no solamente para el cobro de derechos arancelarios de importación, sino de cualquier otro tributo de la importación como es el caso del impuesto general sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo, tributos que también son cobrados con ocasión de las importaciones. Afirman que el Acuerdo de Valoración GATT aplica tanto para derechos arancelarios de importación, como para cualquier otro tributo de la importación por así disponerlo la Ley 8013 a partir del cinco de setiembre del dos mil, la cual en virtud de su artículo 251 deja clara su aplicabilidad en materia de valoración aduanera, no sólo en lo que respecta a derechos arancelarios a la importación, sino a los demás tributos internos de carácter genérico, tal es el caso del impuesto general sobre las ventas y el impuesto selectivo de

consumo, generándose así una derogación tácita de la Ley del Impuesto Selectivo de Consumo y de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, en lo que respecta a la base imponible, por parte de la Ley 8013, ya que esta ley es posterior a las dos primeras. Desde la promulgación de esa Ley, Costa Rica debía sujetarse al Código de Valoración GATT y a la normativa nacional e internacional aplicable, no solamente para los derechos arancelarios de importación, sino también para cualquier otro tributo interno aplicable a la importación de mercancías. De lo anterior se desprende, que el valor aduanero se determinará según las disposiciones legales vigentes en materia aduanera, las cuales en la actualidad son el Acuerdo de Valor GATT y la Ley General de Aduanas, en materia de valoración propiamente y que la normativa de valoración GATT también es aplicable a los impuestos internos que se recauden producto de las importaciones, sean el impuesto selectivo de consumo, el impuesto de ventas y el impuesto que regula la Ley 6946. Afirman que los Decretos cuestionados no sólo ignoran y contravienen el Convenio Internacional GATT, sino que también ignoran y contravienen lo establecido por la Ley número 8013 al establecer y ordenar una nueva base de cálculo de impuestos, proceder que además tiene la virtud de quebrantar el principio de Jerarquía de las Normas establecido por el artículo 7 de la Constitución Política, al contraponer las normas de los Decretos, respecto de las normas emanadas de un instrumento internacional debidamente ratificado por el país.⁸⁴

Los artículos de los decretos impugnados en dicha acción de inconstitucionalidad, que al día de hoy se encuentran derogados, contenían una serie de lineamientos que regían un procedimiento para determinar el valor en aduana de los vehículos importados para determinar la base imponible de impuestos internos, en

⁸⁴ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Acciones de Inconstitucionalidad: voto 13925 – 2006 del 20 de setiembre del 2006, 14:43 horas (expediente 04-006069-0007-CO).

los cuales no se utilizaba el “valor de transacción” tal y como se estipula en el Acuerdo de Valoración Aduanera.

La ley 8013 a la cual hace referencia el accionante, se encuentra vigente desde el 05 de setiembre del año 2000 y corresponde a una ley que incluyó un nuevo capítulo dentro de la Ley General de Aduanas donde se aborda de forma específica el concepto de “Valor Aduanero” para las mercancías importadas.

El artículo 251 de la Ley General de Aduanas, adicionado por la ley 8013, establece lo siguiente con respecto al Valor en Aduana:

Para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas o internadas, estén o no exentas o libres de derechos arancelarios o demás tributos a la importación, Costa Rica **se regirá por las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, así como por las del presente título y la normativa nacional e internacional aplicable.**⁸⁵ (La negrita y el subrayado fueron agregados para fines de esta investigación).

De ahí que el recurrente fundamente sus pretensiones en la ley supra citada, alegando la obligación de la Dirección General de Aduanas de aplicar el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

La Procuraduría General de la República, en su carácter de representante del Estado, emite un amplio informe sobre la posible inconstitucionalidad alegada así como sobre el uso del valor de transacción según lo establecido en el artículo VII del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT, a continuación se exponen de manera breve, el criterio expuesto por la Procuraduría:

En tanto que el artículo 22, párrafo primero del Acuerdo de Valor GATT establece la obligación de las partes para que sus reglamentos y procedimientos administrativos estén de conformidad con las disposiciones

⁸⁵“ Asamblea Legislativa, “Ley 7557, Ley General de Aduanas: 20 de octubre, 1995”, *La Gaceta* No. 212 (8 de noviembre, 1995) SINALEVI, consultado el 20 de febrero, 2019.
http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=31147&nValor3=32867&strTipM=TC artículo 251.

de ese Acuerdo. (...) Su establecimiento debe fundarse en reglas claras y uniformes que eviten que la imposición obstaculice el citado comercio. En el interés por favorecer dicho comercio, el ordenamiento jurídico mundial se ha inclinado por el establecimiento de tributos Ad Valorem por sobre derechos específicos. (...) El sistema de valoración debe ser equitativo, uniforme y neutro, no fundado en valores arbitrarios o ficticios, lo cual supone que el valor aduanero se fija por el precio de venta de las mercaderías importadas. Importa, entonces, el "valor de transacción", que se define como el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías objeto de valoración. A ese precio pagado se le suman los gastos en que haya incurrido el importador hasta antes de que el bien ingrese al territorio nacional del país importador. (...) Cita lo dispuesto en el artículo 1 del Acuerdo Relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994, de acuerdo con lo cual para establecer el valor aduanero debe considerarse como base el valor de transacción. Esta es la base para determinar el valor en aduana, porque conforme el artículo 8 del Acuerdo, el valor debe comprender el precio realmente pagado o por pagar y se considera forman parte del valor en aduana gastos que corren a cargo del comprador, como es el transporte o los seguros. (...) Estima la Procuraduría que la existencia de un registro de valores de mercado de vehículos nuevos en sí mismo, no lesiona el Código de valoración como norma internacional. La violación deriva de si ese registro tiene consecuencias para la valoración aduanera. En la medida en que el valor que se registra es de "mercado y no de "valor aduanero", ese registro no debería tener incidencia en relación con la determinación del valor aduanero y, por ende, respecto de la aplicación del Código de valoración. Empero, en el tanto ese registro y el valor de mercado tenga incidencia en la determinación del valor aduanero, como en efecto se prevé, se presenta un roce con el Código de valoración. Pero el Decreto también prevé la importación de vehículos nuevos no amparada a una factura del fabricante. (...) Además en el Decreto se presenta como una modificación

de la base impositiva del impuesto sobre las Ventas y se fundamenta en la legislación relativa a los tributos internos. De allí su título "Establece Impuesto General sobre las Ventas en al Comercialización de Vehículos Nuevos y Usados". Pero es lo cierto que conduce a establecer el valor aduanero y con ello a desaplicar la normativa internacional en la materia, siendo que esas disposiciones tienen un rango superior a la ley, conforme lo dispuesto en el artículo 7 de la Constitución Política. Indica que esa primacía por sobre la ley significa que ésta no puede disponer en forma contraria a lo dispuesto en la norma inmediatamente superior, que se impone al legislador. Y si ello es así con el legislador, con mucha mayor razón respecto del reglamento del Poder Ejecutivo, que es una norma secundaria y subordinada a la ley. (...) El procedimiento para la determinación del valor de los vehículos, nuevos o usados es regulado por una norma internacional. Dicha norma forma parte de nuestro ordenamiento a partir de la aprobación del Acta Final en que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales y sus Anexos, que son parte integrante del Convenio internacional. Señala que uno de estos acuerdos, es el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, que comprende las Normas de Valoración en Aduana, disponiendo cómo se determina el valor de las mercancías. Indica que para efectos del Acuerdo lo importante es el precio "realmente pagado o por pagar", sumados los aspectos a que se refiere el artículo 8. No interesa el precio de mercado en el país de importación. De allí que estima este Órgano Asesor que el Decreto infringe lo dispuesto en el artículo 7 constitucional y que la situación amerita un nuevo análisis por parte del Tribunal Constitucional. (...) Por otra parte, los accionantes sostienen que las reglas en orden a la determinación del valor aduanero se aplican no sólo respecto de los impuestos de importación, sino también para los impuestos internos. Estima por ello que se debe determinar si existe a nivel legal una diferenciación entre la base imponible para la

determinación de los impuestos a la importación y la base imponible para la determinación de los impuestos internos. Al respecto, hace referencia al artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre las Ventas. El punto de partida para el establecimiento del impuesto sobre las ventas es el valor CIF. Observa que la Ley no autoriza a establecer un mecanismo de determinación del valor CIF y, por ende, a señalar cómo el valor aduanero será establecido. Ante ello, el operador debe remitirse a las disposiciones especiales que regulan el valor aduanero y el valor CIF. Señala el artículo

10 de la Ley N. 4961 Reforma Tributaria y Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, que establece que la base imponible del tributo se determina en la importación o internación de mercancías adicionando al valor CIF, aduana de ingreso, los derechos de importación y el Impuesto de Estabilización Económica efectivamente pagados, con lo que tampoco autoriza a establecer una forma de determinar el valor aduanero para efectos del impuesto selectivo de consumo. Es decir, un procedimiento especial para la determinación del valor aduanero para efectos del cobro de los impuestos internos no encuentra fundamento en la ley. (...) Por otra parte, no resultaría razonable que para la determinación de los impuestos a la importación, el valor aduanero se determine según el procedimiento establecido en el Código de valoración aduanera, pero que el valor así determinado resulte totalmente insignificante para el establecimiento de los impuestos internos, que se calculan precisamente a partir de ese valor y de los impuestos a la importación cubiertos. Indica que el valor aduanero en tanto valor en aduanas debe ser único. De lo contrario se contrarían el objetivo de uniformidad presente en el Acuerdo sobre el valor aduanero. Por otra parte, señala el artículo 251 de la Ley General de Aduanas. De la disposición legal no se desprende que dicha aplicación esté referida exclusivamente a la fijación del impuesto sobre la importación, dado que ni la Ley del Impuesto Selectivo de Consumo, ni la del Impuesto sobre las Ventas establecen reglas para la determinación del valor en aduanas, se sigue que la autoridad aduanera se sujete tanto a lo dispuesto en el

Acuerdo sobre valoración como a lo establecido en la Ley General de Aduanas, artículo 251 y siguientes. (...) La obligación de los países Miembros es la de sujetar su legislación a lo dispuesto en el Acuerdo, de manera que haya uniformidad en la aplicación de sus normas y no se obstaculice el comercio mundial como lo dispone el artículo 22 del Acuerdo. Se afirma que para verificar tal situación los Estados deben informar de las modificaciones que conciernan tal adaptación, lo cual reafirma la necesidad de que la legislación interna se conforme y supedite a la normativa internacional sobre valoración. Concluye la Procuraduría General de la República que el artículo 12 del Decreto N. 29265-H, adicionado por el Decreto N. 29346-H permite a la autoridad aduanera establecer el valor aduanero con base en reglas diferentes a las establecidas en el Acuerdo o Código de Valoración Aduanera. Con ello se produce una desaplicación del Acuerdo de Valoración Aduanera, norma internacional. Señala que esa desaplicación violenta lo dispuesto en el artículo 7 de la Constitución Política. Por consiguiente, considera que la Acción de Inconstitucionalidad es procedente y recomienda que así sea declarado.⁸⁶

La tesis expuesta por la Procuraduría General de la República se compone de diversas aristas, que se presentan desde lo general hacia lo particular. Como primer punto importante que cabe destacar es la finalidad que contienen los acuerdos internacionales en materia de comercio y específicamente el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio del GATT, pues, cada uno de estos instrumentos, van más allá de las normas incluidas en su articulado, y responden a una intención específica, también llamada el espíritu de la ley o en este caso, acuerdo internacional.

En este caso, el artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, tiene como finalidad la existencia de mecanismos homogéneos y justos, para determinar el valor en aduanas de las mercancías, para buscar el desarrollo equitativo

⁸⁶ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Acciones de Inconstitucionalidad: voto 13925 – 2006 del 20 de setiembre del 2006, 14:43 horas. Expediente 04-006069-0007-CO.

del comercio internacional, amparado en normas de valoraciones claras y aplicables sin exclusión alguna a todos los países miembros.

Tan es así, que la parte introductoria del Acuerdo indica lo siguiente: “Reconociendo la necesidad de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios”.⁸⁷

Por lo cual, es evidente que Costa Rica, al decidir adherirse al Acuerdo mencionado, se compromete a desarrollar sus prácticas de valoración aduanera, en cumplimiento con los objetivos establecidos en dicho Acuerdo, aun cuando esto implique adecuar la normativa nacional conforme a estos fines.

En concordancia con lo expuesto, se comparte la posición de la Procuraduría General de la República, en cuanto a que la utilización de procedimientos de valoración que disten de los mecanismos estipulados en el Acuerdo sobre el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, tales como las listas de precios preestablecidos de las mercancías, representa un incumplimiento de la normativa internacional así como un obstáculo para la consecución de los objetivos planteados en el mismo.

También se comparte la tesis de la Procuraduría con respecto a que los mecanismos de valoración de las mercancías establecidos en el Acuerdo deben tener una aplicación extensiva a los tributos internos, tales como Impuesto General sobre las Ventas e Impuesto Selectivo de Consumo, de acuerdo con el artículo 251 de la Ley General de Aduanas, en el cual no se hace distinción entre el valor aduanero para tributos internos o derechos arancelarios a la importación, de lo cual se puede inferir que la voluntad del legislador al crear esta norma no era otra que homogenizar las reglas de valoración aduanera y crear un único valor de las mercancías que cumpla con los presupuestos establecidos por los acuerdos internacionales.

⁸⁷“Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio”, Organización Mundial de Comercio, accesado el 20 de febrero, 2019, https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val.pdf párrafo 7.

Posteriormente, la Dirección General de Aduanas procede a contestar la acción planteada en contra de los reglamentos mencionados supra, con lo siguientes alegatos principales:

La Dirección General de Aduanas del Ministerio de Hacienda, contesta a folio 123 la audiencia concedida, manifestando que del artículo 14 del Decreto Ejecutivo 29265- H adicionado por el artículo 1 del Decreto Ejecutivo 29346- H, se desprende que la práctica de ajustar el valor de la mercancía en el proceso de despacho, es una atribución de la autoridad aduanera. Afirma que en esos decretos se establecen los procedimientos especiales para valorar vehículos nuevos y usados, conforme lo indica el artículo 2 del Decreto N° 29265-H el cual expresa la intervención de la Dirección General de Tributación en cuanto a valoración de este tipo de mercancías. Dice que según el artículo 251 de la Ley General de Aduanas, Costa Rica se regirá por las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. Cuando se promulgó esa normativa, se encontraba vigente el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre las Ventas, y el 10 de la Ley del Impuesto Selectivo de Consumo, disponiendo del valor CIF. Indica que no se requiere determinar "el valor en aduana" porque esta Ley especial estableció el concepto del CIF. Indica que no se requiere determinar "el valor en aduana" porque esta Ley especial estableció el concepto del CIF. La Dirección General es del criterio que la disposición contenida en el artículo 251 no autoriza aplicar las disposiciones del artículo VII del GATT, en los casos cuando se deba determinar el valor de aduana en mercancía importada, concretamente cuando se trate de impuestos internos como ventas y consumo, porque estos impuestos tienen en sus leyes de creación, disposición expresa al contrario. Por lo que la disposición no es una autorización automática al legislador para aplicar el concepto de "valor en aduana" al que se refiere el GATT. Establece que se trata de una norma que a lo sumo establece un sistema

de valoración en impuestos aduaneros o impuestos que gravan la importación, no a los que siendo nacionales gravan el consumo como los referidos a ventas y selectivo. (...) señala que el concepto "valor aduanero" debe aplicarse en materia de derecho aduanero, pero tratándose de la regulación de los impuestos nacionales, únicamente procede aplicar ese concepto, cuando el legislador lo establezca en forma expresa, clara y precisa, dado que sostener lo contrario conforme a lo dicho por los accionantes, podría modificar, reformar, derogar la legislación interna, mediante interpretaciones al margen del principio de jerarquía de las normas, que en este caso pretende imponer mediante ley ordinaria una disposición de un convenio internacional, que regulan materia distinta y no tiene implicación una frente a la otra.⁸⁸

La Dirección General de Aduanas inicia sus alegatos aduciendo que la potestad de ajustar el valor de la mercancía en el proceso de despacho, es una atribución de las autoridades aduaneras. Esta afirmación es correcta, siempre y cuando se realicen una serie de precisiones; las autoridades aduaneras sí tienen la potestad modificar el valor en aduanas de una mercancía, cuando el valor declarado por el contribuyente contenga aspectos que hagan dudar sobre su veracidad; para esto, es necesario que se lleve a cabo un debido proceso, en el cual el contribuyente tiene la posibilidad de presentar prueba que respalde el valor declarado, y una vez analizado el asunto, la administración aduanera emita un acto administrativo motivado, con los resultados de la investigación, por lo tanto, esta potestad si bien existe y está también contemplada en el Acuerdo sobre la aplicación del artículo VII del Acuerdo General de Aranceles y Comercio del GATT, está limitada por el procedimiento antes descrito, y no es posible que sea interpretada de manera tal que admita el mínimo de discrecionalidad a favor de la administración aduanera.

⁸⁸ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Acciones de Inconstitucionalidad: voto 13925 – 2006 del 20 de setiembre del 2006, 14:43 horas. Expediente 04-006069-0007-CO.

Con respecto a la aplicación de las normas de valoración establecidas en el Acuerdo, la DGA acepta de primera entrada que Costa Rica debe regirse bajo esta normativa, sin embargo, indica posteriormente que no pueden ser aplicadas a los impuestos internos, pues la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y la Ley de Consolidación de los Impuestos Selectivos de Consumo, fueron aprobadas de previo a la adhesión de Costa Rica al GATT y sus acuerdos, y que estas leyes ya disponen un valor denominado “Valor CIF”.

La Ley del Impuesto General sobre las Ventas, en su artículo 13 establece la base imponible en las importaciones e indica lo siguiente:

En la importación o la internación de mercancías, el valor sobre el cual se determina el impuesto se establece adicionando al valor CIF, aduana de Costa Rica, lo pagado efectivamente por concepto de derechos de importación, impuesto selectivo de consumo o específicos y cualquier otro tributo que incida sobre la importación o la internación, así como los demás cargos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero, según corresponda.⁸⁹

Como se desprende del texto anterior, la ley mencionada establece como base imponible el valor CIF, con ciertas modificaciones, sin embargo, no se realiza especificación alguna sobre el contenido del valor CIF.

El reglamento de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, cuya finalidad es precisar las normas y procedimientos establecidos en la ley, en su artículo 19, el cual versa sobre la base imponible en importaciones o internaciones, se indica lo siguiente: “La base de imposición en el caso de importaciones o internaciones de

⁸⁹ Asamblea Legislativa, “Ley 6826, Ley de Impuesto General sobre las Ventas: 08 de noviembre, 1982”, Colección de Leyes y Decretos, año 1982, semestre 2, tomo 1, página 263, SINALEVI, consultado el 20 de febrero, 2019 http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=32526&nValor3=92185&strTipM=TC artículo 13.

mercancías, se determina adicionando al valor aduanero, Aduana de Costa Rica, calculado según las disposiciones legales vigentes en materia aduanera (...)⁹⁰

La norma citada indica que el valor que se tomará como base para calcular la base imponible del impuesto sobre las ventas será el Valor Aduanero, Aduana de Costa Rica, según las disposiciones legales vigentes en materia de aduanas, así las cosas, si nos remitimos a las normas nacionales sobre valor aduanero, sea el capítulo de valoración aduanera de la Ley General de Aduanas, específicamente su artículo 251, se indica claramente que para calcular el valor en aduanas se aplicaran las disposiciones del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, según el cual, el primer método para definir este valor es el del Valor de Transacción o precio realmente pagado o por pagar por la mercancía.

De este análisis se desprende claramente que el legislador, vía reglamento, dirige a la aplicación de las normas del Artículo VII del Acuerdo General de Aranceles y Comercio, por lo cual, la administración aduanera está en la obligación de acatar estas reglas en materia de valoración de las mercancías en aduanas para determinar la base imponible del Impuesto General sobre las Ventas.

De igual forma con respecto a la Ley de Consolidación de los Impuestos Selectivos de Consumo, “En la importación o internación de mercancías, adicionando al valor CIF aduana de ingreso, los derechos de importación y el Impuesto de Estabilización Económica efectivamente pagados”.⁹¹

En vista de que de igual manera no hace especificaciones sobre el contenido del valor CIF, el contribuyente debe remitirse a lo establecido en el reglamento de dicha ley, el cual en su artículo 13 sobre la base imponible, indica lo siguiente: “La base sobre la cual se calcula el impuesto en el caso de importaciones o internaciones de mercancías

⁹⁰ Poder Ejecutivo, “Decreto Ejecutivo 14082, Reglamento de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas: 29 de noviembre, 1982”, La Gaceta No. 230 (30 de noviembre, 1982), SINALEVI, consultado el 20 de febrero, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10360 artículo 19.

⁹¹ Asamblea Legislativa, “Ley 4961, Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo: 11 de marzo, 1972”, Colección de leyes y decretos, año 1972, semestre 1, tomo 1, página 366, SINALEVI, consultado el 20 de febrero, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=18507&nValor3=19746&strTipM=TC artículo 10.

gravadas con impuestos selectivos de consumo, se determina sumando el valor aduanero (Aduana de Costa Rica) de tales mercancías, calculado según las disposiciones legales vigentes en materia aduanera, lo efectivamente pagado por derechos de Importación.”⁹²

Nuevamente, esta norma al tomar como base imponible el valor aduanero, aduana de Costa Rica, remite al artículo 251 de la Ley General de Aduanas y por ende al artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio.

Por estos motivos, el argumento presentado por la Dirección Nacional de Aduanas no tiene cabida, pues no es necesario discutir si el capítulo de valoración aduanera de la Ley General de Aduanas puede o no derogar lo establecido en las leyes de Impuesto General sobre las ventas e Impuesto Selectivo de Consumo, pues son estas mismas disposiciones y sus reglamentos los que remiten a la aplicación de las normas establecidas en este capítulo de la ley y demás normativa internacional que regule el valor en aduana de las mercancías.

Una vez esbozados los alegatos presentados por las partes a razón de la presente acción de inconstitucionalidad, se procederá a analizar lo resuelto por la Sala Constitucional, dejando de lado los aspectos procesales esgrimidos por este ente y enfocándonos en el examen de fondo.

El Órgano Constitucional inicia su análisis remitiendo a la normativa sobre Base Imponible establecidas en el artículo 13 de la Ley de Impuesto General Sobre las Ventas y el artículo 10 de la Ley de Consolidación de los Impuestos Selectivos, (mismos mencionados supra), y continúa manifestando:

Vistas las normas citadas en el párrafo anterior, se aprecia que en todos los casos el legislador previó claramente la base imponible de los tributos allí establecidos, la cual consiste en el valor "CIF" o al valor aduanero, respectivamente. (...) El Reglamento en cuestión no creó la base

⁹² Poder Ejecutivo, “Decreto Ejecutivo: Reglamento a la Ley de Consolidación de los impuestos Selectivos de Consumo”, Sistema Costarricense de Información Jurídica, consultado el 20 de febrero, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC¶m2=1&nValor1=1&nValor2=49315&nValor3=52727&strTipM=TC&Resultado=4&nValor4=5&strSelect=sel artículo 13.

imponible, sino que dicha función ya había sido efectuada por la Asamblea Legislativa al aprobar cada una de las leyes antes citadas. Lo que el Decreto 27464-H-MEIC hizo fue determinar los mecanismos a través de los cuales sabrá la Administración cuál es el valor CIF y el valor aduanero en cada caso concreto de importación de automotores. Dicho Reglamento no modificó en nada la base imponible establecida en la Ley. (...) tampoco entiende este Tribunal que el Decreto 27464-H-MEIC sea violatorio de las obligaciones asumidas por el Estado costarricense en el marco del proceso de integración centroamericana y del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros. Tanto el Código Aduanero Uniforme Centroamericano como el GATT se refieren a materia aduanera y no propiamente a tributos internos de carácter genérico. (...) Cabe cuestionarse además si la remisión que establecen los artículos 2 y 3 impugnados al "Black Book Used Car Guide Market Monthly" o "Guía Mensual de Precios de Mercado de los Vehículos Usados" es contraria a la Constitución Política, como afirman los accionantes. Al respecto, debe recordarse que las leyes 4961, 6826 y 6946 antes citadas determinan la base imponible de sus respectivos tributos, la cual consiste en el valor y no únicamente en el precio de las mercancías cuya comercialización gravan. Es decir, que a fin de protegerse de la evasión fiscal producto de la subfacturación de mercancías, la Administración tributaria puede hacer uso de instrumentos objetivos que determinen con la mayor exactitud posible el valor real de los bienes. En este caso, la determinación del valor real de los vehículos usados no quiso ser dejado por el legislador material en manos de la buena fe de las partes, quienes en un documento privado bien podrían consignar un valor menor al verdaderamente pagado por el automotor.(...) Con fundamento en las normas citadas y lo ya dispuesto por este Tribunal, al indicar que la base de imposición dispuesta en la Ley General del Impuesto sobre las Ventas y en la Ley del Impuesto Selectivo de Consumo no violan las obligaciones asumidas por el Estado costarricense en el marco del proceso de integración centroamericana y del Acuerdo General sobre Aranceles

Aduaneros, por cuanto tanto el Código Aduanero Uniforme Centroamericano como el GATT, se refieren a materia aduanera y no propiamente a tributos internos de carácter genérico, como los regulados en el decreto en cuestión, este Tribunal, no encuentra motivo alguno para variar su jurisprudencia. De manera que lo procedente en este caso es rechazar por el fondo la acción, como en efecto se ordena.⁹³

La Sala Constitucional indica, como primer punto, que las bases imponibles de los impuestos de ventas y selectivo de consumo corresponden al Valor CIF o Valor Aduanero, pues así se estipula en sus leyes de creación; esta afirmación del órgano jurisdiccional se comparte, pues los reglamentos correspondientes a ambas leyes indican que se utilizará el Valor Aduanero, mismo que se encuentra regulado en los artículos 251 y siguientes de la Ley General de Aduanas y mediante el cual se determina la base imponible sobre la cual recae el tributo. Sin embargo, la Sala posteriormente realiza una diferenciación entre tributos internos y materia aduanera, indicando que la normativa referente a esta última no se le puede aplicar a los tributos de carácter interno. Al realizar esta afirmación, desconoce la Sala lo establecido en el artículo 53 de la Ley General de Aduanas, mediante el cual se establece la definición de obligación tributaria aduanera, indicando lo siguiente: “La obligación tributaria aduanera es el vínculo jurídico que surge entre el Estado y el sujeto pasivo por la realización del hecho generador previsto en la ley y está constituida por los derechos e impuestos exigibles en la importación o exportación de mercancías.”⁹⁴

Del texto anterior se desprende que la obligación tributaria aduanera está compuesta tanto por los Derechos Arancelarios a la Importación como por los demás tributos internos que se les son impuestos a las mercancías a nacionalizar, motivo por

⁹³ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Acciones de Inconstitucionalidad: voto 13925 – 2006 del 20 de setiembre del 2006, 14:43 horas. Expediente 04-006069-0007-CO.

⁹⁴ Asamblea Legislativa, “Ley 7557, Ley General de Aduanas: 20 de octubre, 1995”, *La Gaceta* No. 212 (8 de noviembre, 1995) SINALEVI, consultado el 21 de febrero, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=25886 artículo 53.

el cual la normativa aduanera le es aplicable también a los tributos internos que gravan los bienes importados.

Así las cosas, el argumento esbozado por la Sala Constitucional que indica que la Administración aduanera está facultada para utilizar bases de datos para determinar el valor real de los vehículos usados importados, no es correcta, pues tal y como se mencionó con anterioridad, existe una prohibición expresa dentro del Acuerdo de Valoración Aduanera adscrito al GATT, sobre utilizar listas de precios con valores ficticios o arbitrarios o valores mínimos que incidan en la determinación del valor aduanero de la mercancía, pues debe prevalecer en todos los supuestos, el valor de transacción realmente pagado o por pagar por el importador.

Por último, la Sala afirma que, en materia de valoración aduanera de mercancías, el legislador optó por no apelar a la buena fe de las partes, sustituyéndola por una lista de valores predeterminados, incumpliendo de manera evidente con el principio de buena fe en materia tributaria tutelado en el numeral 180 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, donde se indica lo siguiente: “La actuación de los contribuyentes **se presume realizada de buena fe**. Corresponde a la Administración Tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de ilícitos tributarios.”⁹⁵

Es precisamente este principio, uno de los que se pretenden tutelar mediante el Acuerdo de Valoración Aduanera adscrito al GATT, prohibiéndose en él, el establecimiento de listas de precios con valores mínimos o ficticios. La Administración Tributaria, ejerciendo este tipo de mecanismos de valoración con el fin de proteger al fisco de posibles actos de subfacturación, está incumpliendo de manera flagrante con la normativa internacional y el principio general del derecho antes mencionado.

Por estas razones no se comparte el criterio mantenido por la Sala Constitucional y se considera que este Órgano Jurisdiccional debería replantearse esta discusión, abarcando la totalidad de aristas que el tema contiene.

⁹⁵ Asamblea Legislativa, “Ley 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios: 03 de mayo, 1971”, *La Gaceta* No.117 (04 de junio, 1971), SINALEVI, accesado el 21 de febrero, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530 artículo 180.

Conclusiones

Se concluye que el Estado Costarricense utiliza un mecanismo de valores mínimos y ficticios para estimar el valor en aduanas de los vehículos importados. En consecuencia, dicha práctica estaría vulnerando los principios y normas contempladas en el Acuerdo de Valoración Aduanera. Costa Rica establece un procedimiento con base en el cual se determina si se acepta o no una factura, por ende, el valor de transacción allí expresado. El valor de transacción es sustituido por otros factores o métodos de valoración alternativos, entre las que se encuentra el uso de valores de importación de referencia contenidas en CAR-TICA, o hasta un peritaje realizado por los funcionarios de la Dirección General de Tributación si fuese necesario. Al ser consultadas las autoridades tributarias y aduaneras sobre este tema, han sostenido lo siguiente: (i) Se trata de una medida que establece un piso para el establecimiento del valor de vehículo, convenientemente para evitar una distorsión en el fisco como consecuencia de la disparidad de los valores dados en las facturas comerciales de los vehículos del mismo tipo o similares; y (ii) además se señala que el Acuerdo de Valoración Aduanera únicamente regula lo concerniente a los tributos aduaneros, por lo que el establecimiento de bases imponibles para tributos internos no genera ningún efecto en el cumplimiento de dicho Acuerdo.

No obstante, a pesar de los fines y razonamientos esgrimidos por el Ministerio de Hacienda, las medidas empleadas rozan las normas establecidas en el Acuerdo de Valoración, toda vez que: (i) el registro de valores de importación de referencia que posee la Dirección General de Tributación incide directamente en la determinación del valor en aduanas; y (ii) El procedimiento especial para la determinación del valor en aduanas para efectos de tributos internos no está fundamentado en la ley. Conviene señalar que las leyes que fundamentan estos tributos internos (Ley 6946, Ley del Impuesto General sobre las Ventas y Ley del Impuesto Selectivo de Consumo) disponen el valor CIF como base imponible para la estimación de los tributos de los bienes importados, es decir el valor de transacción más los ajustes del artículo 8° establecidos en el Acuerdo de Valoración. En virtud de lo anterior, se concluye la

existencia de un conflicto de normas entre el acuerdo internacional y el mecanismo usado por las autoridades costarricenses (artículo 7 de la Constitución Política).

El Acuerdo de Valoración Aduanera adscrito al GATT permite mantener entre los diferentes países objeto de comercio internacional un sistema de valoración equitativo, uniforme y neutro, no fundado en valores arbitrarios o ficticios, lo cual supone que el valor aduanero se fija por el precio de venta de las mercancías importadas. Para salvaguardar los intereses y principios contemplados en el Acuerdo, los países miembros se obligan a adaptar sus legislaciones según los lineamientos, de manera que no exista disconformidad en las normas que derive en obstáculos del comercio mundial (artículo 22 del Acuerdo).

La aplicación de valores ficticios o arbitrarios, valores en aduanas mínimos o un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles se constituye en un incumplimiento del artículo 7 del Acuerdo de Valoración. En adhesión de lo anterior, los primeros artículos del Acuerdo disponen el protocolo para desconocer el valor de transacción y aplicar otros métodos subsecuentes, hasta determinar un valor en aduana conforme. Sin embargo, es digno de subrayar que el Acuerdo de Valoración prima el uso del método de valor de transacción en la mayoría de los casos, incluso de forma extensiva para aquellos casos taxativos donde se permite desaplicarlo, entendiéndose que el valor de transacción se ajuste a un valor real en condiciones normales de mercado.

Se concluye que las normas tributarias locales se contraponen con los compromisos adquiridos por Costa Rica en el Acuerdo de Valoración Aduanera, debido a que los mecanismos de valoración de las mercancías establecidas en el Acuerdo deben tener una aplicación extensiva a los tributos internos. Cabe señalar que el artículo 251 de la Ley General de Aduanas no hace distinción entre el valor aduanero para tributos internos o para derechos arancelarios a la importación, estableciendo la obligación de que este sea determinado utilizando la normativa aduanera internacional vigente. De lo anterior se puede inferir que la voluntad del legislador al crear esta norma era homogenizar las reglas de valoración aduanera y crear un único valor de las mercancías que cumpla con los presupuestos establecidos

en los Acuerdos Internacionales. Convenientemente, el legislador contempla y recoge esta intención al momento de crear los tributos internos que gravan la importación de mercancías (artículo 13 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, artículo 10 de la Ley del Impuesto Selectivo de Consumo y el artículo 1° de la Ley 6946).

Se evidencia una contradicción de los reglamentos de la Ley del Impuesto sobre las Ventas (artículo 19) y el reglamento a la Ley del Selectivo de Consumo (artículo 13) respecto a los Decretos Ejecutivos y directrices emanadas de la Administración Tributaria para determinar el valor en aduana de los vehículos automotores. A través de normas de orden inferior a las leyes y reglamentos mencionados, se creó un mecanismo en el cual se reformó la base imponible de estos tributos, entiendo que las reformas tributarias solamente se pueden ejecutar con aprobación del órgano legislativo en virtud del principio de Reserva de Ley.

La Sala Constitucional en su voto 5162-2002 sostiene que no existe ninguna violación a las obligaciones asumidas por el Estado costarricense en el marco del Acuerdo de Valoración Aduanera y el GATT, pues se refieren a materia aduanera y no propiamente a tributos internos de carácter genérico. De esta manera, la Sala se contradice y desconoce lo expuesto en el mismo voto donde señala que el artículo 53 de la Ley General de Aduanas establece que el concepto de obligación tributaria aduanera, comprende tanto los aranceles de aduana como los tributos internos, lo que significa la sustitución del llamado "Valor de Bruselas" (valor de mercado) por las reglas del GATT, sistema que ha dejado vigente y aplicable la forma como se determinan los tributos internos.

La Sala Constitucional concluyó que el Ministerio de Hacienda estableció un procedimiento para la determinación del valor de los vehículos usados. Si bien, las bases imponibles, en la aplicación de los tributos, se encuentran definidas en las Leyes citadas, la Sala estimó que no se ven modificadas o alteradas por este procedimiento, solamente se dispuso de manera real y objetiva el valor de los vehículos usados de importación. Por ende, al crearse un procedimiento mediante Decreto se alteró de forma indirecta las bases imponibles dispuestas en las leyes de cada tributo interno.

Finalmente, en el voto supra indicado la misma Sala indica que no se presenta la violación al artículo 7° de nuestra Carta Magna, para seguidamente manifestar que no le compete dirimir esta clase de asuntos, pues acusar la desaplicación del GATT o el Acuerdo de Valoración Aduanera no es materia del control constitucional, sino que refiere al control de legalidad, es decir, al Tribunal Contencioso Administrativo.

Del análisis práctico, se formularon casos de laboratorio creados a partir de la recolección de datos y valores y precios de vehículos disponibles en el mercado estadounidense. Se estimaron los Valores en Aduanas para cada uno de los vehículos estudiados, y en la mayoría de los casos, el valor de transacción (valor de factura) más los ajustes CIF resultó ser mayor al valor de importación contemplado en la Lista de CAR-TICA. Solamente uno de los casos, el valor estimado fue inferior al contemplado por el Ministerio de Hacienda. Cabe señalar que el tipo de cambio de referencia del dólar estadounidense incide directamente en estos valores.

Si se considera el tipo de cambio al día 4 de abril del año 2019, la diferencia entre los valores de aduanas estimados y su correspondiente carga tributaria no representan una variación importante en el precio final del vehículo. Aunque es evidente que la carga tributaria en Costa Rica para la importación de vehículos es elevada, la distorsión de métodos alternos de valoración aduanera no afecta representativamente al consumidor costarricense.

En conclusión, a partir de la normativa actual, se considera que los Decretos y Circulares que regulan el tema en específico de la importación de vehículos, conllevan un roce con las normas de valoración aduanera contempladas en el GATT y su Acuerdo de Valoración Aduanera. Sin embargo, a niveles prácticos, es posible revertir esta situación debido a que la incidencia económica generada por el incumplimiento de la normativa internacional no resulta en diferencias considerables, pero es importante recalcar que los miembros de la Organización Mundial de Comercio que se sientan afectados por los incumplimientos de Costa Rica, podrían impugnarlos de acuerdo con el proceso de solución de diferencias de la OMC. A su vez, Costa Rica al no contar con un proceso de importación justo, previsible y acorde con la normativa

internacional, puede tener como consecuencia que los flujos comerciales transfronterizos disminuyan.

Recomendaciones

Como medida correctiva, el Estado Costarricense podría adecuarse al Acuerdo de Valoración Aduanera, considerando aplicar los métodos de valoración 2 y 3, según corresponda (mercancías idénticas o similares), cuando sospeche o posea elementos que le permitan desconocer el valor de transacción declarado, utilizando para ello una Lista de Valores de Referencia de vehículos idénticos o similares cuyos valores sean declarados por otros importadores en un momento aproximado, lo cual es permitido de conformidad con el Acuerdo. En otras palabras, dejar de emplear valores ficticios o arbitrarios, valores en aduanas mínimos o un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles, y utilizar valores declarados por otros importadores en una misma condición de mercado, todo esto con la finalidad de procurar procesos de importación más transparentes, equitativos y homogéneos que faciliten la inversión y el comercio internacional.

Adicionalmente, se considera que la problemática abordada en esta investigación es también resultado de una falta de comunicación entre diversas autoridades estatales que ha generado incongruencias entre los tratados internacionales suscritos por Costa Rica y la normativa nacional ya vigente al momento de la adhesión. Por estos motivos se recomienda al Estado Costarricense velar por un mayor involucramiento de las instituciones nacionales encargadas de los temas que formen parte de un acuerdo internacional, a la hora de discutir la adhesión o no al mismo, todo esto con la finalidad de armonizar el ordenamiento jurídico nacional a lo estipulado en los Acuerdos Internacionales a suscribir, evitando así futuros conflictos.

Bibliografía

Documentos electrónicos

Cámara Internacional de Comercio. “El uso indebido de las bases de datos de valoración en aduanas” consultado el 06 de marzo, 2019, https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2016/10/ICC-Policy-Statement-on-the-Misuse-of-Customs-Valuation-Databases_ES.pdf

Garita, Ronald. “La Clasificación Arancelaria de las mercancías”, consultado en línea el 05 de marzo, 2019, <http://www.ucipfg.com/Repositorio/MAF/MAF10/Semana4/La%20Clasificacion%20Arancelaria.pdf>

Ministerio de Hacienda, “Valoración Aduanera de las mercancías,” consultado el 05 de marzo, 2019, https://www.hacienda.go.cr/docs/559d929728db9_Resumen%20Valoracion%20Aduanera%20de%20las%20Mercancias.pdf.

Ministerio de Hacienda. “Car-Tic@ Auto Valor”, consultado el 17 de agosto, 2017, <https://www.hacienda.go.cr/autohacienda/autovalor.aspx>.

Ministerio de Hacienda. “Impuesto General Sobre las Ventas Régimen tradicional”, consultado el 17 de agosto, 2017, <http://www.hacienda.go.cr/contenido/13131-impuesto-general-sobre-las-ventas-regimen-tradicional>.

Ministerio de Hacienda. “Impuesto Selectivo de Consumo”, consultado el 17 de agosto, 2017, <http://www.hacienda.go.cr/contenido/13001-impuesto-selectivo-de-consumo>.

Ministerio de Hacienda. “Tecnología de Información para el Control Aduanero”, consultado el 17 de agosto, 2017, http://www.hacienda.go.cr/docs/51c35dfcbce8c_QUEESELTICA.pdf.

Ministerio de Hacienda. “Ejemplos de liquidación Manual de impuestos de Vehículos eléctricos, nuevos y exonerados”, consultado el 16 de noviembre de 2018, https://www.hacienda.go.cr/docs/5b6495d47fe7b_Ejemplos%20de%20liquidacion%20para%20aduanas.pdf

Ministerio de Hacienda. “Manual de procedimientos importación de vehículos eléctricos Régimen 01-Modalidad 50”, consultado el 16 de noviembre de 2018, https://www.hacienda.go.cr/docs/5b6495cde6495_Procedimiento%20especial%20de%20importacion%20definitiva%20de%20vehiculos%20electricos.pdf

Secretaría del GATT. “El Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio (GATT) sus finalidades y realizaciones”, consultado el 28 de noviembre del 2018, <https://docs.wto.org/gattdocs/s/GG/MGT/59-37.PDF>.

United States Agency for International Development. “La Guía Aduanera de Costa Rica”, consultado el 05 de febrero, 2019, http://www.hacienda.go.cr/docs/5224c2cfb7c51_GUIAADUANERADECOSTARICA.pdf.

Villasuso, Jorge. “Reformas estructurales y política económica en Costa Rica”, consultado el 05 de enero, 2019, https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/7608/1/S2000578_es.pdf.

Páginas de Internet

“Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio”, Organización Mundial de Comercio, consultado el día 13 de noviembre, 2018 https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/04-wto_s.htm.

“Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio”, Organización Mundial de Comercio, consultado el 20 de febrero, 2019, https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val.pdf párrafo 7.

“Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del acuerdo General sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994” World Trade Organization, consultado el 25 de febrero, 2018, https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val.pdf.

“Acuerdos de la OMC”, Organización Mundial de Comercio, consultado el día 14 de noviembre, 2018
https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/inbrief_s/inbr03_s.htm.

“Craiglist” Sitios de subastas y ventas; Florida, Estados Unidos de América, consultado el 4 de abril de 2019 <https://fortmyers.craigslis.org/>

“Costa Rica”, Organización Mundial de Comercio, consultado el 5 de mayo, 2019, https://www.wto.org/spanish/thewto_s/countries_s/costa_rica_s.htm.

“Costa Rica: impuesto selectivo a vehículos usados”, CentralAmericaData.com, consultado el 7 de marzo de 2019, https://www.centralamericadata.com/es/article/home/Costa_Rica_Impuesto_selectivo_a_vehiculos_usados

“Diccionario de Comercio Exterior,” Comercio Exterior.es, consultado el 5 de mayo, 2019, <http://www.comercio-externor.es/es/action-diccionario.diccionario+idioma-223+l-F+p-858+pag-/Diccionario+de+comercio+exterior/factura+comercial.htm>

“Información Técnica sobre la Valoración Aduanera,” Organización Mundial de Aduanas, consultado el 05 de marzo de 2019, https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm.

“La Ronda Uruguay”, Organización Mundial de Comercio, consultado el 15 de noviembre, 2018, https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact5_s.htm.

“La Secretaría y el presupuesto de la OMC”, Organización Mundial de Comercio, consultado el día 13 de noviembre, 2018 https://www.wto.org/spanish/thewto_s/secre_s/intro_s.htm.

“Los años del GATT: de La Habana a Marrakech”, World Trade Organization, consultado el 10 de noviembre del 2018, https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact4_s.htm.

“Portal Estadístico de Comercio Exterior,” PROCOMER, consultado el 5 de mayo de 2019, <http://sistemas.procomer.go.cr/estadisticas/inicio.aspx>

“Tecnología de la Información para el Control Aduanero”, Ministerio de Hacienda, República de Costa Rica, consultado el 5 de marzo, 2019, <https://www.hacienda.go.cr/tica/web/hdbaranc.aspx>

Ponencias

Rodríguez Echeverría, Miguel Ángel. “Crisis de los 80 y desarrollo de Costa Rica”. Ponencia. Universidad de Costa Rica. 5 de diciembre de 2014.

Normativa

Asamblea Legislativa, “Ley 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios: 03 de mayo, 1971”, *La Gaceta* No.117 (04 de junio, 1971), SINALEVI (consultado el 05 de febrero, 2019).

Asamblea Legislativa, “Ley 4961, Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo: 11 de marzo, 1972”, Colección de leyes y decretos, año 1972, semestre 1, tomo 1, página 366, SINALEVI (consultado el 10 de febrero del 2019).

Asamblea Legislativa, “Ley 6826, Ley de Impuesto General sobre las Ventas: 08 de noviembre, 1982”, Colección de Leyes y Decretos, año 1982, semestre 2, tomo 1, página 263, SINALEVI (consultado el 20 de febrero, 2019).

Asamblea Legislativa, “Ley 7557, Ley General de Aduanas: 20 de octubre, 1995”, *La Gaceta* No. 212 (8 de noviembre, 1995) SINALEVI (consultado el 20 de febrero, 2019).

Asamblea Legislativa, “Ley 9078, Ley de Tránsito por Vías Públicas, Terrestres y Seguridad Vial: 04 de octubre, 2012”, *La Gaceta* No. 2012 (26 de octubre, 2012), SINALEVI (consultado el 10 de enero, 2019).

Dirección General Aduanas, “Circular ONVVA-011-2007: 10 de octubre, 2007”, *“Inspección y valoración de vehículos altamente deteriorados”* Exp- DN-786-2012 SINALEVI (consultado el 03 de abril, 2019).

Dirección General Aduanas, “Directriz N° DGA-DN-338 2013: 19 de marzo, 2013”, *“Título de Propiedad en la Importación de Vehículos Usados procedentes de Corea del Sur”* Exp- DN-786-2012 SINALEVI (consultado el 03 de abril, 2019).

Dirección General de Tributación, “Directriz N° ONT-02-2006: 13 de octubre, 2015, *“Procedimiento de determinación del valor de vehículos automotores, motocicletas, cuatriciclos, embarcaciones y aeronaves para efectos tributarios”* SINALEVI (consultado el 03 de abril, 2019).

Dirección de Normativa, Dirección General Aduanas, “Oficio N° DN-1297-2008: 2 de noviembre, 2008”, “*Importación de vehículos con Volante al Lado Derecho*” Exp-SN-2008 SINALEVI (consultado el 03 de abril, 2019).

Dirección General Aduanas, “Directriz DGA-003-2018: 5 de JULIO, 2018”, “*Lineamientos para la aplicación del artículo 5 de la Ley de Tránsito*” La Gaceta No.125 (11 de julio,2018) SINALEVI (consultado el 06 de marzo, 2019).

Poder Ejecutivo, “Decreto Ejecutivo 14082, Reglamento de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas: 29 de noviembre, 1982”, La Gaceta No. 230 (30 de noviembre, 1982), SINALEVI (consultado el 20 de febrero, 2019).

Poder Ejecutivo, “Decreto Ejecutivo 14617, Reglamento de la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo: 10 de junio, 1983”, La Gaceta No. 139 (22 de julio, 1983), SINALEVI (consultado el 22 de febrero, 2019).

Poder Ejecutivo, “Decreto Ejecutivo 32458, Cobro del Impuesto General sobre las Ventas en el caso de la comercialización de autos nuevos o usados para garantizar su fiscalización y recaudación: cuarta versión 10 de agosto, 2016”, La Gaceta No. 131 (7 de julio, 2005), SINALEVI (consultado el 25 de marzo, 2019).

Revistas Electrónicas

Herederó de Pablos, María Isabel. “La Organización Mundial de Comercio. Antecedentes, situaciones y perspectivas”, *Revista de Economía Mundial, Universidad Autónoma de Madrid*, No.4 (2015), consultado el 11 de noviembre, 2018, http://sem-wes.org/sites/default/files/revistas/rem4_2.pdf

López Mora, Álvaro. “Consideraciones Generales sobre la adhesión de Costa Rica al GATT”, *Revista Relaciones Internacionales Universidad Nacional de Costa Rica*, No. 23 (Setiembre, 1988), consultado el 08 de enero, 2019, <http://www.revistas.una.ac.cr/index.php/ri/article/view/7345/7591>.

Maffeo, Anibal José. “La Guerra de Yom Kippur y la crisis del petróleo de 1973”, *Revista Relaciones Internacionales*, No. 25 (Setiembre, 2003), consultado el 13 de diciembre, 2018, http://www.iri.edu.ar/revistas/revista_dvd/revistas/R25/ri%2025%20hist%20Articulo_1.pdf.

Trabajos Finales de Graduación

Barahona Rojas, Karina; Salas Campos, Rossy Mary y Sánchez Vargas, Guillermo “*Estudio sobre el Cumplimiento de las Disposiciones del Artículo VII del GATT de 1994, en el Sistema Aduanero de Costa Rica, a partir de la promulgación de la Ley 8013*”. Tesis de Licenciatura en Administración Aduanera y Comercio Exterior, Universidad de Costa Rica, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Administración Pública 2004.

Bellavita Loría, Ana Cristina. “Análisis Jurídico de la Normativa Actual en cuanto al Régimen de Importación Temporal de Vehículos Automotores Terrestres, Marítimos y Aéreos para Fines no Lucrativos – propuesta para su reforma”. Tesis de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 2011.

Espinoza Allan, Aracelly y Badilla Jiménez, Carlos Guillermo. “Hacia una Política Ambiental, necesidad de reforma tributaria en la importación de vehículos”. Tesis de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 2003.

Sancho Carpio, María Gabriela. “Importación de vehículos a la luz de la legislación aduanera”. Tesis de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1998.

Solís Vargas, Guillermo; Vindas Martínez, Juan Carlos y Mora Fallas, Rolando. “Costa Rica: Propuesta Estratégica para Alcanzar el Pleno Cumplimiento de las Normas y Requisitos Básicos para la Facilitación de Comercio”. Tesis de Licenciatura en Administración Aduanera y Comercio Exterior, Universidad de Costa Rica, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Administración Pública, 2012.

Jurisprudencia

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Acciones de Inconstitucionalidad: voto 13925 – 2006 del 20 de setiembre del 2006, 14:43 horas. Expediente 04-006069-0007-CO.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Recurso de Amparo: resolución N° 05162 – 2002 del 29 de mayo de 2002, 14:57 horas. Expediente 01-003722-0007-CO.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Proceso de conocimiento declarado de fallo directo: resolución N° 00045-2015 del 16 de marzo de 2015, 14:51 horas. Expediente 14-002609-1027-CA

Libros

Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y tributario: parte general*. 28° ed. Madrid, España: Civitas, 2018

Stiglitz, Joseph E. *La economía del sector público*. 3° ed. Barcelona, España: Antoni Bosch, 2000.