

SENTENCIA No 20. TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL. San José, a las diez horas con treinta y cinco minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y ocho.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor Luis Gerardo González Mora y José Luis Simón Gómez, cédula de identidad 1 - 646 - 108 y 1 - 713 159, respectivamente, en su condición de representantes legales con facultades de apoderado generalísimo, de la empresa Importadora y Exportadora de Vehículos Mundiales S.A., cédula jurídica 3-101-171-664 y José María Guzmán Gómez, agente aduanero No 117, de la agencia de aduanas Rovima RMV S.A., en contra de la resolución DCF-013-97 de las once horas del catorce de enero de mil novecientos noventa y siete, emitida por el Director General de Aduanas.

RESULTANDO

1-Que mediante resolución DCF-O58-96 del 25 de setiembre de 1996, la División de Control y Fiscalización notifica a los recurrentes traslados de cargos por supuesta diferencia de impuestos determinada en las declaraciones aduaneras 604798, 604748, 604800 y 604802, todas de fecha 03 de setiembre de 1996. Sustenta el traslado, al determinar que los valores declarados no se ajustan a las disposiciones que establece la 1 Ley de Valor y su reglamento respecto del concepto de precio normal, arribando a esa conclusión después de analizar y confrontar las declaraciones con otras importaciones de mercancías idénticas o similares y publicaciones internacionales. Que se consideró las circunstancias de tiempo, cantidad y nivel comercial. Que se declararon valores idénticos en el MSRP (precio de manufactura sugerido por el productor) y el AVG (precio promedio de venta), lo cual resulta improcedente. El flete declarado no corresponde al trayecto del país de procedencia, sino al del último trayecto del viaje por lo que se recalculo y además no se especifica el monto correspondiente al seguro. Que se procedió a asociar la descripción de vehículos señalados en el “black book” con vehículos similares de acuerdo a cuadro que se indica.

2-Que los apelantes impugnaron el procedimiento ordinario alegando, que en aplicación de la ley de valor y de acuerdo a dictamen dado por la Dirección General de Tributación Directa para el cálculo de impuestos nacionales impera el valor de transacción o precio real, el cual se opone a la pretensión de la División de Control y Fiscalización de la Dirección General de Aduanas de establecer precios ficticios consignados en una guía. Agrega que las facturas están confeccionadas en términos CIF, lo que obvió la Dirección estableciendo un precio ficticio por concepto de flete y que su base de cálculo se origina por información suministrada por la competencia, AIVEMA y con el cual liquida los impuestos. Indica que el decreto No 24940-H del 30 de enero de 1996, no oficializa el uso de ninguna publicación en particular, como pretende hacerlo la Dirección de Aduanas al aplicar el “black book”. Agrega que existe violación del procedimiento estipulado en la Ley 7005 a efecto de desechar el precio facturado y que el acto carece de motivación, dado que las afirmaciones hechas por el órgano instructor no están sustentadas conforme lo exige la ley, además de que la prueba incorporada es espuria por haberse obtenido de la competencia. Solicita evacuar varias pruebas y como petitoria que se admitan sus argumentaciones, se motive el acto de fondo, se deje sin ningún efecto ni valor la resolución en cuestión, se admita el precio de factura como base de valoración para la determinación de los impuestos.

3-Que mediante resolución DCF-013-97 del 14 de enero de 1997, la Dirección General acoge en forma parcial la impugnación presentada y resuelve realizar una nueva reliquidación de los impuestos a fin de determinar el nuevo adeudo tributario, tomando en consideración para ello, que se debe aplicar para determinar los valores MSRP y AVG la publicación especializada “yellow book” y no el “black book”, y para establecer el monto de flete, utiliza una fuente independiente e imparcial, en todos los demás extremos alegados se rechaza la impugnación.

4-Que mediante escrito de fecha 21 de enero de 1997, los interesados presentan recurso de reconsideración con apelación en subsidio para ante el Tribunal Aduanero Nacional.

En esta oportunidad reiteran las alegaciones del escrito de impugnación, con los siguientes nuevos elementos. Aclara que la mercancía salió de Japón facturada a un importador costarricense y que solo por motivos de transporte debió realizar un transbordo en Chile. En cuanto al monto de flete, reitera se considere el estudio plasmado en el oficio s/n del Departamento de Verificación de esa Dirección General

del 6 de enero de 1994. Sobre los valores asignados utilizando el “yellow book”, nuestra desacuerdo al indicar que los mismos no corresponden al precio al por mayor. Considera extemporánea la pretensión de la administración de acuerdo al artículo 19 de la Ley 7005, porque según su criterio dentro del plazo de los noventa días se tubo que haber ordenado el cobro de los tributos lo cual no se hizo, por lo que alega nulidad de lo actuado. Como conclusión de fondo jurídico, expone la imposibilidad legal de la administración aduanera para cambiar las bases imponible de los impuestos nacionales; ya que, cada uno en su respectiva ley indica su base imponible. Reitera sus argumentos en cuando a la aplicación de la Ley de Valor y solicita se admitan los mismos y se resuelva conforme a los argumentos técnicos y peticiones debidamente consignadas.

5- Que mediante resolución DCF – 096 – 97 del 04 de marzo de 1997, la Dirección General acoge en forma parcial el recurso de reconsideración en cuanto al monto estimado para el flete y ordena una nueva reliquidación para establecer el adeudo tributario, rechazando los demás alegatos.

6- Que en la tramitación del recurso de apelación se han observado las prescripciones de ley.

Redacta el Lic. Luis Gómez Sánchez; y,

CONSIDERANDO

1-El aspecto fundamental por analizar en el presente asunto que es alegado por la parte recurrente y por el cual solicita dejar sin ningún efecto ni valor lo actuado, es el hecho de que la Administración no motivó el acto de apertura del proceso, en el cual se debe indicar en forma debidamente razonada y justificada, los elementos de hecho y derecho con que cuenta la autoridad aduanera para realizar el ajuste de valor, a fin de cumplir con lo preceptuado por la ley y permitir a la parte afectada una defensa debida, todo en estricto apego al bloque de legalidad, y el principio de intimación por medio del cual se obliga “ al órgano encargado de realizar el procedimiento, a poner en conocimiento del afectado una relación oportuna, expresa, precisa, clara y circunstanciada de los hechos sus consecuencias legales. Cuando ello no se cumple se violenta el derecho de defensa.” (Voto N° 5653-93 Sala Constitucional, ocho horas veintisiete minutos del 5 de noviembre de 1993.)

Se puede observar que la resolución DCF – 058 – 96 que inicia el procedimiento se limita a citar artículos de la Ley de Valor y de la Ley General de Aduanas, quedándose en un marco teórico, no entra en un análisis de los mismos y mucho menos a confrontar las normas con los hechos que presume incorrectos, a fin de poder arribar a una conclusión que permita el ajuste del valor y por ende ordenar la reliquidación de las declaraciones aduaneras. La única referencia en este sentido se hace en el considerando VIII, al indicar que los “...valores aduaneros declarados no se ajustan a las disposiciones que establece la Ley de Valor y su Reglamento respecto del concepto de precio normal. Esta Administración llegó a esa conclusión al analizar y confrontar las importaciones que amparan las declaraciones de marras con importaciones anteriores de mercancías idénticas o similares. Igualmente esta administración tuvo a la vista registros de mercancías también idénticas o similares...”.

Podemos analizar el párrafo transcrito y llegar a la conclusión de que la Administración desecha el precio normal sin justificación alguna, no indica con claridad los motivos de su proceder y tampoco porqué o con qué bases, pasa al segundo criterio de precio usual de competencia, y aún más grave, dentro de este principio aplica el método de mercancía idéntica o similar y dado que utiliza el “ libro negro” que refiere a vehículos del mercado norteamericano, aplica el criterio c) o ch) del artículo 16 del reglamento, sin justificar tampoco el motivo por el cual no aplica los métodos a) y b) de ese mismo numeral, violentando de esta forma la misma norma en que se ampara, la cual establece un orden de aplicación excluyente y como punto más crítico, éste mismo numeral establece como exigencia adicional, que la aplicación de los incisos c) y ch) “deberán” (imperativo) aplicarse con reserva en casos excepcionales y en especial cuando se haya comprobado la utilización de precios o contratos ficticios o falsos, todo lo cual, no ha sido comprobado en autos, por cuanto no consta estudio técnico del Organo Nacional de Valoración donde consten las pruebas, estudios, los análisis y las justificaciones técnicas del porqué desechar uno a uno los criterios que señala el Convenio Centroamericano Sobre Valoración de Mercancías en sus numerales 13 y 14, lesionándose con ello el procedimiento por falta de motivación del acto administrativo y omitir la consulta previa, al inicio del procedimiento de ajuste de valor, al órgano competente en la materia, según lo dispone el artículo 244 de la L.G.A. al señalar “ Créase el Organo Nacional de Valoración y Verificación Aduanera, dentro de la estructura administrativa del Servicio Nacional de Aduanas. Será el

encargado de verificar, controlar, investigar, recuperar y recopilar la información, y de los demás asuntos relacionados con la valoración aduanera de las mercancías.” Aspectos que contravienen el ordenamiento jurídico y violan el principio de defensa que le asiste al recurrente, generándose un vicio en el acto administrativo. Se comprueba la omisión del dictamen técnico al revisar el expediente administrativo en los folios 1 al 33, y el contenido del resultando tercero y cuatro de la resolución que contiene el TRASLADO DE CARGO al manifestar la División de Control y Fiscalización, quien actuó como órgano instructor del procedimiento “ que efectuada la revisión de las declaraciones aduaneras antes citadas, se determinó que los valores correctos para estos vehículos suman ...” y en el siguiente resultando cuando expresa “ Que entre los valores consignados en las declaraciones aduaneras y los determinados por la División de Control y Fiscalización, se determinaron diferencias en derechos e impuestos a favor del Estado.....”(el resaltado no es del original). En este mismo sentido señala el artículo 41 del Decreto Ejecutivo N° 16791-MEC-H denominado Reglamento a la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías que “ Para la aplicación de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, las Oficinas Nacionales de Valoración, tendrán las siguientes funciones básicas:... a) Recopilar las informaciones y analizar los elementos necesarios para la correcta determinación del Valor Aduanero.....ch) Controlar de manera efectiva las declaraciones de Valor Aduanero y ordenar las inspecciones y auditorías necesarias.” Artículo que se encuentra incorporado en el Capítulo VIII, del citado reglamento y titulado como “De La Comprobación e Investigación Del Valor Aduanero”, ley y reglamento que forman parte del derecho comunitario. El vicio señalado está determinado en el elemento procedimiento llevado por el órgano instructor, circunstancia que lo hace nulo.

Por otra parte, establece que se concluyo ajustar el valor al analizar y confrontar las importaciones que amparan las declaraciones con importaciones anteriores de mercancía idéntica o similar, pero en expediente no consta referencia alguna de esas otras importaciones y por el contrario, en el considerando XIV establece que aplica la circular DGA – 004 – 96 del 07 de enero de 1996 para realizar el calculo de los impuestos aplicando el libro negro para establecer la nueva liquidación, lo cual nuevamente menoscaba el principio de defensa al indicar que ajusta el valor sobre importaciones reales y finaliza diciendo que lo hace considerando exclusivamente una publicación determinada, evidenciando otra contradicción grave; mismo problema que se presenta cuando habla de los registros, en sentido genérico, sin hacer indicación o referencia a que tipo de documento se refiere para que la parte afectada pueda por lo menos remitirse y referirse a la misma, si lo estima pertinente. (artículo 39 Constitución Política)

Agrega en el mismo considerando, que se “tomaron en cuenta, igualmente, las circunstancias de tiempo, cantidad y nivel comercial”, pero cometiendo el mismo error, se limita a hacer un enunciado de la norma, sin especificar en que sentido fueron consideradas esas circunstancias y cual fue el resultado del estudio, omisión apuntada y que incumple con el ordenamiento aduanero.

2- Los aspectos citados fueron oportunamente argumentados por la parte apelante y la Administración pretendió subsanarlos posteriormente mediante la resolución confirmatoria No DCF- 013- 97, lo cual es improcedente porque su obligación era subsanar los defectos determinados y enderezar el procedimiento retro trayendo sus efectos al dictado de la primera resolución. Pero de igual forma las consideraciones contenidas en la resolución antes citada, muestra inconsistencias inadmisibles dentro de un procedimiento administrativo, como las que a continuación se comentan. (Artículos 158,169 y 172 de la Ley General de Administración Pública)

3- En cuanto al motivo desarrollado por la Administración en la resolución confirmatoria por el cual se descarta el precio normal, cabe señalar lo siguiente. La Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, Ley 7005 (en adelante Ley de Valor) dispone en el artículo 1 lo que debe entenderse por precio normal “... aquel que en el momento de la aceptación de la póliza se estima pudiera fijarse para las mercancías importadas como consecuencia de una compraventa efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientemente uno del otro”. Aplicando la definición al caso que nos ocupa, la Dirección General de Aduanas no ha demostrado que la compraventa efectuada no cumpla con las condiciones que la norma exige, sea una compraventa efectuada en condiciones de libre competencia y la independencia entre uno y otro (comprador y vendedor). En otras palabras no existen elementos que permitan considerar una transacción influenciada por vinculaciones que no sean las propias de la compraventa, omisión que refleja la necesidad del estudio técnico del Organismo Nacional de Valoración previo a la apertura del procedimiento, por respeto de la ley y de los

procedimientos que ello establece, vicio que está reflejado desde la resolución de apertura.(Artículo 133 de la Ley General de Administración Pública)

En el ordinal 2 de la Ley de Valor, se dispone que el precio normal se determinara presumiendo “ a) que las mercancías se entregan en el puerto o lugar de introducción al territorio del país de importación; b) el vendedor soporta todos los gastos relacionados con la venta y la entrega de las mercancías en el puerto o lugar de introducción al territorio del país de importación por lo cual estos gastos están incluidos en el precio normal y c)...”. Interesa resaltar dos aspectos; primero la mercancía no se entrega en el puerto de introducción al país de importación y segundo, en el caso objeto de estudio el vendedor no soporta todos los gastos que indica el inciso b) transcrito, por cuanto la factura esta confeccionada en términos C.I.F. Iquique, quiere decir que cubre el flete del trayecto que va del país de origen Japón hasta el puerto de Iquique en Chile, no incluye el trayecto Iquique – Puerto Caldera. Cabe preguntarse, si el incumplimiento de las condiciones citadas es motivo suficiente para desconocer el precio pagado, tal y como lo ha hecho la administración aduanera. A criterio de este Tribunal la respuesta sería negativa, porque no se puede desconocer todos los elementos de la transacción realizada, además el artículo 4 de la ley de reiterada cita, da la solución y es claro cuando establece que tratándose de una compraventa efectuada en términos de buena fe (lo cual no ha sido desvirtuado por la administración), se aceptará el precio de factura como indicativo del precio normal “ ... sin perjuicio de los posibles ajustes a dicho precio, que se juzguen necesarios, teniendo en cuenta los elementos que en la compraventa considerada difieran de los que contiene la definición del valor a que se refiere esta legislación”.

Interpretando la norma, debemos entender que cuando exista algún elemento no contenido en ella (como en el caso que nos ocupa) se podrá realizar los ajustes al precio pagado, más no desconocer como lo ha hecho e indicado la administración. Para el caso en análisis el hecho de estar la factura confeccionada C.I.F. Iquique, por la falta de servicio marítimo directo de la compañía transportista, Japón –Caldera, (alegado no desvirtuado por la administración), no es elemento suficiente para no aplicar el precio de factura, si bien es cierto la factura esta en los términos señalados, no quiere decir eso que la venta sea realizada a un tercer país, porque la misma factura contiene como comprador a una sociedad debidamente registrada en Costa Rica, elemento que no es considerado por el órgano instructor en ningún momento, por carecer de los elementos técnicos y estudios especializados que el Organo de Valoración y Verificación esta facultado a realizar, mismos que deben formar parte del expediente y tener derecho el interesado a conocer, fotocopiar, certificar y desvirtuar su contenido a través de los mecanismos y pruebas que la ley le permite.

4- Se señaló líneas atrás que la Administración ajustó el valor, porque llegó a esa conclusión luego de realizar comparaciones con importaciones anteriores de “mercancías idénticas y similares” pero en la resolución final, dice la misma autoridad al evacuar pregunta expresa del recurrente, que “ ... el concepto de mercancía idéntica no es aplicable en el caso concreto por las mismas condiciones que exige la ley de valor para su aplicación...”, entonces se denota una contradicción, la cual por evidente y manifiesta es innecesario recalcar, pero si debe manifestarse que esto genera inseguridad jurídica al administrado, porque al final este desconoce los elementos reales y las bases sobre las cuales se le inicia un procedimiento, sea la motivación de la administración para dar apertura al proceso de ajuste del valor y los fundamentos de su defensa, generando con ello un vicio en el acto administrativo.(artículos 128 y 132 de la Ley General de Administración Pública)

Con relación a la aplicación de los incisos c) y ch) del artículo 16 del reglamento a la Ley de Valor, debemos descartar el inciso c) porque la Administración indicó que no es aplicable el concepto de mercancía idéntica, por lo que partimos aplicó el criterio contenido en el inciso ch). Sobre el particular la Administración en la resolución de marras no justificó el aspecto de la comprobación de estos dos últimos elementos (precios o contratos ficticios) “...no es parte de la fundamentación externada por la administración y por ende no es un aspecto en discusión...”, en otras palabras el órgano instructor decide que aplica o no de la norma y decide si cumple o no las exigencias de la misma, lo cual es arbitrario y atenta en forma flagrante contra el principio de legalidad que debe inspirar toda la actuación de la administración pública. La Administración no puede desconocer las normas y las exigencias que la misma contiene, su obligación es acatar estas ajustando su comportamiento al ordenamiento jurídico, y resulta claro que la norma (con carácter imperativo) le impone a la Administración una limitación expresa, al indicar que aplicará esos criterios solo en forma excepcional y particularmente cuando este frente a precios o contratos ficticios debidamente comprobados, circunstancias que deben estar respaldadas en

estudios técnicos y oportunos.(Artículos 11 de la Constitución Política, 13 del CAUCA II y 16 de la Ley General de Aduanas)

5- Sobre la aplicación de la publicación internacional, señala la Administración “...no se ha oficializado ninguna publicación internacional, sino que la administración tuvo que recurrir a la información disponible en el momento en que realizó el estudio, siendo ésta la suministrada por el llamado “black book”. Sin embargo, actualmente la Dirección de Aduanas cuenta...con una publicación similar que consigna valores de vehículos usados del mercado japonés...por lo que acogiendo los alegatos propuestos por los interesados, pueden ser considerados por la administración.” Hace bien la administración en rectificar su actuación en este punto, pero no puede esté Tribunal pasar de lado y dejar de comentar que en expediente administrativo no consta dicho estudio, puesto que de la revisión de los folios 1 al 33, que anteceden al traslado de cargo, el estudio no forma parte del mismo, denotando una actuación que contraviene los derechos de recurrente, al no poder conocer y desvirtuar su contenido, porque si la misma administración dicta las reglas por aplicar en esta materia(en este caso mediante el decreto No 24940-H del 5 de febrero de 1996), esta debe velar por tener a su alcance en forma oportuna las publicaciones especializadas a que ella misma remite, porque de lo contrario estaría causando perjuicio a los administrados al valorar mercancías sin considerar las condiciones propias del lugar donde se realiza la transacción, en los términos que indican los incisos a), b) y ch) del DE-16791-MEC-H.

6- Manifiesta la Administración en la resolución DCF – 013 – 97, que “una vez descartado el valor de factura como precio normal, fue preciso recurrir al precio usual de competencia y aplicar en orden sucesivo y por exclusión, los criterios para su determinación, optando por el segundo, es decir, el precio de mercancía idéntica de otros vendedores del mismo país...”. Más adelante dice “...aún así se empleó el segundo parámetro de valoración, a saber, el de mercancía idéntica de otros vendedores del mismo país, a la luz del concepto de mercancía idéntica que exige el reglamento de la Ley de Valor para su aplicación...”. Sobresalen dos contradicciones, primero, señala que aplica criterio de mercancía idéntica, porque cumple las exigencias de ley, pero en la resolución final manifestó totalmente lo contrario, que no aplicaba por no ajustarse a la Ley de Valor y al reglamento. Segundo dice que aplica criterio b) del artículo 16, pero para realizar el ajuste inicial en la resolución de apertura del procedimiento, se basó en importaciones similares, que no constan en expediente y concluye que aplica el black book, que es una publicación especializada para vehículos del mercado americano, o sea tomó como referencia el criterio de mercancía idéntica de otros vendedores de otro país. Nuevamente, son evidentes las contradicciones en que incurre la administración, las cuales se han hecho ver a lo largo de esta sentencia.

7- En el considerando XXIII de la resolución que inicia el procedimiento manifiesta la División de Control y Fiscalización “ Que el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establece que antes de la determinación oficiosa de la obligación tributaria por parte de la Administración, se debe realizar un traslado de cargos al contribuyente o responsable de los cargos que se formulan y en su caso de las infracciones que se estiman cometidas” y continua manifestando en la parte dispositiva que con base en las consideraciones precedentes, las facultades legales contempladas en los artículos” 53, 59, 62, 69, 192 al 197, y 204 de la Ley General de Aduanas...” concede traslado de cargos a los interesados. Estima este Tribunal que la autoridad aduanera confunde los procedimientos y fundamentos jurídicos que toma como base para su actuación; ya que el procedimiento contenido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios es totalmente diferente al contenido en la ley aduanera, mismo que es el aplicable al caso por razón del tiempo en que se inicia, puesto que la RES-DCF-058-96 es de fecha 25 de setiembre de 1996, en cuya fecha estaba vigente la Ley General de Aduanas, y como lo admite la Sala Constitucional al señalar “... bien lo ha dicho la propia Procuraduría, por ejemplo, en su dictamen N° C- 140-87 del 14 de julio de 1987, esa nulidad absoluta evidente y manifiesta existe en tres tipos de actos:” a)...b) los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados. Sobre este último supuesto señaló: “ incluye aquellos casos en que, si bien la administración ha observado un procedimiento, no ha sido el que expresamente prevé el ordenamiento para el caso concreto.” (Voto N° 5653-93 del 5-11-93), aspectos que evidencian los datos aquí considerados, y que conllevan la lesión al derecho de defensa.

8- Respecto al fin del acto administrativo tenemos que el artículo 131 de la Ley General de la Administración Pública señala “ 1. Todo acto administrativo tendrá uno o varios fines particulares a los cuales se subordinarán los demás.-2. Los fines principales del acto serán fijados por el ordenamiento; sin embargo; la ausencia de ley que indique los fines principales no creará discrecionalidad del administrador

al respecto y el juez deberá determinarlos con vista de los otros elementos del acto y del resto del ordenamiento.” Estima este Tribunal que la correcta valoración de mercancías para el cobro de los derechos arancelarios en la importación, se desprende del texto de la Legislación Centroamericana Sobre el Valor Aduanero, como uno de los fines principales. Así tenemos que el numeral 1 señala “ Para la aplicación de los derechos arancelarios ad-valorem contenidos en el Arancel Centroamericano de Importación, el valor de las mercancías importadas es su precio normal.- Se entiende por precio normal aquel que en el momento de la aceptación de la póliza se estima pudiere fijarse para las mercancías importadas como consecuencia de una compraventa efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro.”, esto es, se toma como base para la valoración de mercancías la factura comercial o la documentación correspondiente, entre estos la “declaración del valor aduanero” documentos exigidos por las aduanas en las operaciones de importación definitivas. No obstante la misma ley prevé mecanismos para evitar se eludan los derechos aduaneros por medio de precios o contratos ficticios o falsos.(artículo 4 Ley de Valor). Para ello regula los elementos determinantes del precio normal y las rectificaciones o ajustes cuando procedan, artículo 6, 13 y 14 de la Ley de Valor. Estando tratado en forma implícita en la ley, la Administración debe respetar el fin para cumplir con los principios de legalidad y debido proceso imperantes, pues de lo contrario genera vicios que lo hacen imperfecto.

En este sentido el Dr. Eduardo Ortiz O. indica que “ La eficiencia del acto respecto de su fin, que ha de tomarse en cuenta para determinar su validez y el grado de su invalidez, si la hay, no es, entonces, el logro del fin, sino ese logro dentro de los principios y las políticas fundamentales del ordenamiento. Es una eficiencia condicionada y dominada por el ordenamiento mismo, según los valores que lo presiden y que orientan obviamente la ley que regula la conducta administrativa. Si el fin se logra en la realidad, pero sobre la base de valores opuestos a los del ordenamiento y, más concretamente, a los de la ley infringida, habrá nulidad absoluta; Es evidente que, en último término, esta referencia al fin como reflejo de los valores y exigencias fundamentales del ordenamiento, pone en juego un concepto indeterminado, que el juez deberá precisar caso por caso con discrecionalidad o, más bien, con amplitud de criterio, pero que sólo puede ser uno respecto de cada caso. Es la forma normal de operar con conceptos indeterminados. De este modo, la luz para distinguir una nulidad de otra ha de ser, en síntesis, el determinar si la violación es de la máxima gravedad, por frustración del fin legal y de los valores del ordenamiento en el caso concreto, aunque el acto alcance ese fin en la realidad....”

Aplicados al caso los conceptos contenidos en la ley y en la doctrina calificada que sobre la materia encabeza el Dr. Ortiz, vemos que la Administración en las diligencias llevadas a cabo para revalorar las mercancías objeto del presente asunto, no ha tenido un norte claro, primero por carecer de pruebas y estudios especializados, omitiendo la motivación del traslado de cargos, puesto que se fundamenta en criterios de valoración que luego ella misma revoca, y también porque fundamenta sus actos en criterios de valoración que no han tenido un análisis y documentos que lo amparen, máxime que para no aplicar el precio normal debe en forma obligatoria ir excluyendo los métodos prescritos en la ley y aportando los documentos y pruebas que respaldan su actuación, fundamentos que no aparecen en el expediente administrativo, omitiendo una formalidad sustantiva del procedimiento que lo vicia de nulidad absoluta.

Al respecto son aplicables los conceptos contenidos en el artículo 223 de la Ley General de Administración Pública al señalar “ Sólo causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento.- 2. Se entenderá como sustancial la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión causare indefensión.”

9- Es importante hacer notar a la autoridad aduanera que en la valoración aduanera de mercancías igual que en cualquier otro proceso, la administración siempre debe velar por resguardar el debido proceso, permitiendo a la parte hacer un ejercicio pleno de su derecho de defensa. No se trata de hacer enunciados teóricos o transcribir normas de diferentes cuerpos jurídicos, más bien debe hacerse un análisis minucioso de los hechos y confrontarlos con las normas que se citan, a fin de obtener conclusiones exactas que permitan establecer la base jurídica exigida por la ley para proceder de conformidad a realizar un ajuste, si así se concluye. Por otra parte las referencias que se hacen a otras importaciones similares o a documentos, sean publicaciones de cualquier naturaleza o lugar, o informaciones suministradas por terceros, deben de quedar debidamente establecidas e identificadas en expediente y no en abstracto como se presenta en el caso que nos ocupa. Este Tribunal no es ajeno a los serios problemas que puede afrontar la Administración para realizar estudios en esta materia, pero esa circunstancia no puede ser razón y

mucho menos justificación, para no aplicar como corresponde la legislación vigente, en detrimento de los derechos de los administrados. Debe tener presente la Administración que entre los principios que inspiran el procedimiento administrativo, se encuentran, la verdad real de los hechos, legalidad, y el de imparcialidad, por lo tanto estos no deben ser forzados o ajustados a conveniencia porque esto desnaturaliza el procedimiento.

Por lo expuesto son de recibo los argumentos del recurrente al manifestar vicios del acto administrativo, y en sobre el particular estima el tribunal que además de estar viciado el procedimiento según ya se ha establecido, el elemento fin está ausente tal y como lo contiene la legislación de valoración y aduanera, por cuanto la Administración no ha podido desechar el precio normal de las mercancías, pues sus actos no fundamentan la revaloración, sino que evidencian incongruencias, indeterminaciones e inexactitudes sobre el criterio a utilizar para revalorar, e incumplimiento de métodos de valoración, evidenciando una nulidad absoluta por vicio en el procedimiento por falta de motivación por falta de una formalidad y fundamentarse en normas de procedimiento no aplicables al caso, y ausencia del elemento fin del acto administrativo en los términos considerados. Aunado a lo expuesto lesiona los principios de intimación, legalidad, seguridad, certeza tributaria, y debido proceso que rigen su actuar. (artículo 166, 169 siguientes de la Ley General de administración Pública). Por innecesario no se entran a conocer los demás argumentos establecidos por el apelante.

POR TANTO

Este Tribunal de conformidad con el artículo 91 del Código Uniforme Centroamericano, 204, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas y demás normas citadas resuelve: declarar la nulidad de todo lo actuado en el presente caso. Voto salvado del Lic Dick Reyes declarando con lugar el recurso y de las Licenciadas Shirley Contreras y Elizabeth Barrantes, declarando nulidad relativa. Se devuelve el expediente administrativo a la oficina de origen para lo correspondiente. NOTIFÍQUESE A: Dirección General de Aduanas en sus oficinas centrales y a Luis Gerardo González Mora, José Luis Simón Gómez. y José María Guzmán Gómez, Agente Aduanero No 177. Agencia de Aduanas Rovima. R.M.V. S.A. al teléfono-facsíml 22226-03 por así solicitarlo el interesado.

Licda. Loretta Rodríguez Muñoz
Presidente

Licda. Elizabeth Barrantes Coto

Licda. Shirley Contreras Briceño

Licda Alejandra Céspedes Zamora

Lic. Dick Reyes Vargas

Lic. Luis Gómez Sánchez

Lic. Desiderio Soto Sequeira

Voto salvado de las Licenciadas Contreras Briceño y Barrantes Coto: Se apartan las suscritas del voto de mayoría contenido en la sentencia N° 20 de este Tribunal, por considerar que la conclusión a la que arriba la mayoría en el sentido de que el acto que inicia el procedimiento administrativo está viciado de nulidad absoluta por carecer de una adecuada motivación que impide la consecución del fin perseguido por el ordenamiento jurídico, es errónea, por las razones que de seguido se exponen :

Como un argumento esencial expone el voto de mayoría, que la Administración no motivó el acto de apertura del proceso, en el cual se deben indicar en forma debidamente razonada y justificada, los elementos de hecho y derecho con que cuenta la autoridad aduanera para realizar el ajuste de valor, indicando en el considerando 1, antepenúltimo párrafo, que ello genera un vicio del acto, por imperfección del elemento procedimiento. Sin embargo, en el considerando 3 ya no se hace referencia al procedimiento sino al motivo desarrollado por la Administración, por lo que en nuestro criterio se da una inconsistencia en el voto de mayoría respecto al elemento del acto administrativo que se considera viciado.

Además, no comparten las suscritas el criterio externado en el sentido de que el acto de apertura no está motivado (RES-DCF-058-96) ya que si bien es cierto no existe una amplia o suficiente motivación respecto de algunos aspectos, que luego se dirán, sin embargo no puede concluirse que del todo el acto emitido no se motivó, y aún cuando así fuese, ello no generaría la nulidad absoluta del mismo, porque tal vicio es perfectamente subsanable y puede convalidarse, puesto que el mismo no impide la realización del fin del acto, en los términos previstos por la Ley General de la Administración Pública y conforme con el principio de conservación del acto administrativo, que ordena que “En caso de duda sobre la existencia o calificación e importancia del vicio deberá estarse a la consecuencia más favorable a la conservación del acto” Artículo 168 Ley General de la Administración Pública.

Lo anterior queda demostrado si efectuamos un análisis detallado o se puntualiza cuál fue la motivación que en efecto dio la Administración en el acto de apertura del procedimiento. Vemos así, como en el acto de referencia se señala y transcribe la normativa, que en criterio de la Administración fundamenta el eventual cobro. Es decir, se indican los fundamentos de derecho que sustentan la actuación de la Administración, conforme lo prescrito por el artículo 136 de la Ley General de la Administración Pública que indica cuáles son los actos que deben ser motivados al menos con mención sucinta de sus fundamentos, a saber: “a) Los actos que impongan obligaciones o que limiten, supriman o denieguen derechos subjetivos. ...”, como el caso en estudio.

Más en detalle y como prueba de que la Resolución inicial DCF-058-96, no carece totalmente de motivación, tenemos que en los considerandos:

Se expone la normativa de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías referente a la base imponible para el cálculo de los tributos, señalándose los artículos 1 al 7 de ese cuerpo normativo, como el régimen jurídico aduanero aplicable.

Se indica el artículo 15 de dicha ley que señala cómo se establece la base imponible en el caso de mercancías usadas.

Se da la base legal para la presunción del precio normal, de acuerdo con los artículos 1 y 2 de la Ley de Valor.

Establece la determinación de la base imponible de los impuestos de Ventas y Selectivo de Consumo para las mercancías importadas bajo las partidas 87.03 y 87.04, correspondientes al asunto en estudio de acuerdo con el Decreto Ejecutivo N° 24940-H de 30-01-96.

Se cita el artículo 53 de la LGA respecto de la obligación tributaria aduanera.

Indica la facultad que deriva del artículo 18 de la Ley de Valor respecto de la comprobación e investigación del valor aduanero en relación con el artículo 41 de su Reglamento.

Se establece una relación entre el artículo 19 de la Ley de Valor y los artículos 59 y 62 de la LGA, con el objeto de fundamentar las atribuciones de la Administración Aduanera de investigar y comprobar el valor aduanero luego de cancelados los tributos, dentro del plazo indicado al efecto.

Indica que el ajuste se realiza al analizar y confrontar las importaciones que amparan las declaraciones de estudio con importaciones anteriores de mercancías idénticas o similares. Así como la revisión de registros de mercancías idénticas y similares, comprobando con ello diferencias notables en los valores. Asimismo se indica que tomaron en cuenta las circunstancias de tiempo, cantidad y nivel comercial.

Se advierte que la liquidación efectuada no cumple con lo indicado en la circular N° DGA-004-98 de 07/01/96, ya que las declaraciones de estudio indican valores MSRP y AVG idénticos entre ambos.

Se analiza que en las declaraciones aparece un carta dirigida a la gerencia de la Aduana Central donde se detallan los valores MSRP y AVG, suscrita por el importador, con idénticos valores, señalando lo ilógico que resulta asignar los mismos valores para mercancías nuevas y usadas.

En la carta antes indicada se menciona que los valores del MSRP y AVG se tomaron de la factura comercial. Señalando la Administración que en la factura aludida no se hace ningún desglose de valores, sino precio CIF, dando el detalle.

En esta consideración se presume que los valores asignados no se ajustan a las disposiciones de la Ley de Valor y su Reglamento respecto del concepto de precio normal.

Que la administración estudiados los valores asignados determina que los montos de impuestos declarados fueron calculados sobre valores MSRP y AVG similares entre sí, indicando la liquidación.

Se justifica la aplicación de la circular DGA-004-96, así como la aplicación del Black Book, detallando la correspondiente liquidación.

Entra a analizar la aplicación del flete, de acuerdo al trayecto recorrido, con señalamiento de la normativa aplicable justificando la supuesta incorrección encontrada.

Se sigue justificando bajo el concepto de las prácticas de comercio las condiciones del transporte marítimo respecto al caso, determinando que el costo por flete es de \$114,35 por metro cúbico.

Se realiza un detalle entre la cantidad de vehículos por conocimiento de embarque y metros cúbicos, para determinar el total de metros cúbicos embarcados

Explica la fórmula para determinar el espacio promedio en metros cúbicos.

Sigue explicando como recalcula el costo del flete.

Desarrolla una asociación entre modelos del Black Book y modelos similares, a fin de establecer las características de los vehículos importados.

Basa la aplicación del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

No obstante lo anterior, comparten las suscritas lo indicado en el voto de mayoría en el sentido de que falta una mayor fundamentación o motivación, esencialmente los elementos de hecho, que llevaron a la administración a desechar o no considerar el valor de factura como el precio normal de las mismas y que justifican la aplicación de otros criterios de valoración, como en efecto lo hizo la Administración, lo cual genera una imperfección del acto que debe ser subsanada. Sin embargo, como bien queda demostrado, sí se da una motivación del acto inicial, la cual es abundante en algunos aspectos como por ejemplo la conformación del flete. En consecuencia, las suscritas consideramos que no estamos en presencia de nulidad absoluta sino relativa. Señala al respecto el ilustre Jurista Costarricense Eduardo Ortiz Ortiz cuando se refiere a la constitución del elemento forma de un acto administrativo que “Hay vicio de forma que produce nulidad relativa, del acto cuando se omiten el preámbulo y la motivación, si son necesarios”. “La falta de motivación produce igual clase de nulidad”. “Es vicio del acto, también la insuficiente motivación,.”, como lo es el en el presente caso, ya que indica que si los motivos “radican en una interpretación de la ley, no basta la simple mención del artículo correspondiente, sino que es necesario la interpretación misma”. “Si los motivos consisten en un hecho, debe indicarse la prueba y la apreciación que ha conducido a tenerlo por cierto”, en todo caso la “insuficiencia de la motivación produce la nulidad relativa del acto”.

Cabe agregar que el voto de mayoría señala, apoyados en la posición doctrinaria del Dr. Ortiz Ortiz, que en la especie no se cumple el fin previsto por el ordenamiento jurídico y que ello genera la nulidad absoluta del acto de referencia. Sin embargo, en criterio de las suscritas tal posición sólo es sostenible si se considera parcialmente los argumentos y planteamiento del citado jurista, que es lo que hace el voto de mayoría, siendo que del desarrollo doctrinario y planteamiento total que esboza el Dr. Ortiz sobre la validez, elementos y vicios del acto administrativo y que omite la posición de la mayoría, resulta innegable que la falta o insuficiente motivación del acto administrativo no genera su nulidad absoluta sino eventualmente su anulabilidad.

En consecuencia por tratarse en la especie de un acto relativamente nulo por vicio en la forma por insuficiente motivación (elemento procedimiento), conforme con lo indicado por el artículo 187 de la Ley General de la Administración Pública, debe proceder la Administración a convalidarlo mediante un nuevo acto que contenga la mención del vicio y su corrección, dándole efecto retroactivo a la fecha del acto convalidado, a saber, el acto de apertura del procedimiento ordinario y concediendo nuevamente al recurrente la oportunidad procesal de referirse a los cargos que se le formulan, conforme el procedimiento previsto por el artículo 196 de la Ley General de Aduanas.

Por tanto,

Con fundamento en las facultades otorgadas por el artículo 91 del CAUCA, 203, 204 y 205 de la Ley General de Aduanas, se declara la nulidad relativa de la resolución que inicia el procedimiento ordinario, N°DCF-058-96 del 25-9-96. Proceda la Administración a subsanar dicho acto en los términos indicados en el último considerando

Shirley Contreras Briceño

Elizabeth Barrantes Coto

Voto salvado por el Licenciado Reyes Vargas: En el presente caso, el voto de mayoría se fundamenta, en una supuesta nulidad por vicio en el procedimiento, falta de motivación, ausencia del elemento fin, como claramente se indica en el párrafo final de las consideraciones.

Estima el suscrito en primer lugar debe este Tribunal de Previo a resolver analizar lo relativo a la admisibilidad del recurso, en lo que a la capacidad de las partes refiere. Resulta claro que en ninguna etapa del proceso los recurrentes han demostrado la representación que alegan ostentar. A este respecto existen actuaciones de este Tribunal, en otros procesos, dirigidas a permitir que tal defecto se subsane mediante solicitar al recurrente que en el plazo ofrecido presente la personería. No obstante en este asunto no se da tal gestión. La consecuencia normal de tal omisión resulta en la inadmisibilidad del recurso.

Por otro lado, este tribunal debe actuar sometido al ordenamiento y solo puede realizar aquellos actos que le están permitidos. Tal mención respecto al principio de legalidad, la hago por cuanto, como dije al principio, lo que se conoce en el presente asunto en un recurso de apelación, en el que si bien la parte hace ver lo que a su juicio son graves errores en el procedimiento, lo hace dentro de sus argumentaciones de fondo, dirigidas a obtener una respuesta favorable a sus pretensiones y nunca incidentando una nulidad, como lo entiende el voto de mayoría, el cual no obstante, entra a analizar algunos de los aspectos de fondo, relativos a las argumentaciones sobre el procedimiento seguido por la Dirección General de Aduanas, para modificar la base imponible y ejercitar el cobro por ajuste a la obligación Tributaria con el objeto de fundamentar la nulidad por vicio en el procedimiento. En lo que refiere a la falta de motivación dicha resolución resulta contradictoria por cuanto en el punto tercero de las consideraciones hace ver la existencia de esta. No obstante lo anterior y la posible existencia o no de vicios causantes de nulidad, lo cierto es que, la Ley General de Administración Pública en sus artículos 180, 181 y 184, establece una clara limitación a la competencia de este Tribunal, cuando le prohíbe, decretar de oficio nulidades absolutas, y le limita a conocer de los asuntos dentro lo las pretensiones de las partes y las cuestiones de hecho planteadas. Por lo anterior a criterio del suscrito el voto de mayoría, a mas de contrario a las normas de la Ley General de Administración Pública de cita anterior, viola los derechos del recurrente, el cual en ningún momento ha incidentado nulidad sino y por el contrario ha solicitado reiteradamente la motivación del acto conforme las argumentaciones presentadas. Estimo también, se viola el principio de economía procesal en tanto no se llega a la resolución de fondo, y se adelanta criterio al fallar por la forma. Por todo lo anterior y al determinar la mayoría la admisibilidad del recurso, estimo debió este Tribunal pronunciarse sobre el fondo, el cual como supra mencionara se analiza parcialmente acogiendo algunas de las observaciones del recurrente, en virtud de lo cual debe entonces y más bien declararse con lugar el recurso.

Dick Reyes Vargas