

SENTENCIA No 068 - 98. TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL. San José, a las dieciséis horas veinticinco minutos del cuatro de diciembre de mil novecientos noventa y ocho.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor Alfredo abarriáa Ferraro, en su condición de representante legal de la Sociedad Distribuidora Zeta S.A., en contra de la resolución DCF-192 - 98 de las catorce horas del día veintisiete de mayo de mil novecientos noventa y ocho, emitida por el Lic. Gerardo Bolaños Alvarado, en su condición de Director General de Aduanas.

RESULTANDO

1-Que mediante resolución DCF-O28-98 del 10 de febrero de 1998, la División de Control y Fiscalización de la Dirección General de Aduanas, inicia procedimiento ordinario tendiente a efectuar ajuste al valor aduanero declarado para las mercancías nacionalizadas mediante declaración aduanera No 314652 del 01 de octubre de 1997, de la Aduana Santamaría, Agente Aduanero Corporación Aduanera Sisma S.A., cuyo consignatario es Distribuidora Zeta S.A.. Señala el órgano instructor:

- a- Que se realizó un estudio acerca de la importación de electrodomésticos, con base en la potestad otorgada en los ordinales 23, 24 y 25 de la Ley General de Aduanas y 15 de su reglamento.
 - b- Que mediante declaraciones aduaneras con número 403782 del 31 de julio y 108344 del 18 de diciembre, ambas del año 1997, se desalmacenaron mercancías idénticas del mismo país de origen con valores declarados mayores a los dados en la declaración arriba citada, para las líneas 2, 3, 4, 6, 9, 13.
 - c- Que las diferencias detectadas dan base para la revaloración con fundamento en los artículos 6, 13, 14 de la Ley 7005 en relación con los artículos 3, 15, 16, 17 de su Reglamento.
- 2- Mediante escrito de fecha 03 de marzo de 1998, el representante legal de la Sociedad Distribuidora Zeta S.A., se apersona al proceso y argumenta a su favor:
- a- Caducidad. De la administración para modificar el valor aduanero de conformidad con el artículo 19 de la Ley 7005, por transcurso del plazo de los 90 días que da dicho numeral para realizar la investigación y comprobación una vez pagados los derechos arancelarios.
 - b- Naturaleza jurídica de la declaración aduanera. Alega que su declaración no es autodeterminada, sino mixta, por haber sido aforada por funcionarios de la aduana quienes determinaron la obligación tributaria aduanera.
 - c- Voto No 6624-94 de la Sala Constitucional. De acuerdo al voto señalado, existe imposibilidad legal de la autoridad administrativa de modificar la determinación de una obligación tributaria puesta o notificada al deudor o responsable y aceptada por éste.
 - d- Falta de derecho. Cita los artículos 1, 4, 13 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor de la Mercancías y 8, 9, 16, de su Reglamento, para sustentar que en la

resolución impugnada y en expediente, no constan las razones ni pruebas para descartar el precio pagado, tampoco se indica de dónde salen los precios que ella señala. Dice desconocer las razones por las cuales se descartó el inciso a) del artículo 16 y por qué se acogió el b), también desconoce el resultado de la comparación de los elementos tiempo, cantidad y nivel comercial.

- e- Falta de fundamento técnico: Manifiesta que las pocas consideraciones que sustentan el traslado de cargos, constituyen apenas indicios, presunciones o simples conjeturas sin prueba que pueda mantenerlas. Agrega que todos los actos que emite la Administración deben estar debidamente fundamentados o motivados para que puedan surtir efectos jurídicos, de lo contrario, como en el presente caso resultan viciados de nulidad absoluta.
- f- Nulidad absoluta: Interpone incidente de nulidad absoluta por carecer el acto total o parcialmente de uno de los elementos constitutivos del acto. Además por no indicar los elementos o pruebas en los cuales se basa, falta de fundamentación del acto, indefensión al desconocer las razones por las que se desecharon los métodos de valoración y falta de especificación de donde salieron los valores asignados.
- G- Pretensión: Que se declare la caducidad del procedimiento, se resuelva de acuerdo al pronunciamiento de la Sala Constitucional, que la administración se pronuncie sobre cada aspecto tratado, pero que independiente de ello por falta de prueba se archive el expediente y en caso de persistir la autoridad con lo actuado se declare la nulidad absoluta en virtud de que la resolución impugnada esta viciada de invalidez.

3- Con resolución DCF – 192 – 98 del 27 de mayo de 1998, la Dirección General de Aduanas dicta el acto final del procedimiento administrativo, rechazando la pretensión del impugnante con base en los siguientes argumentos:

- a- Que la modificación al valor se realiza dentro del plazo de los 90 días establecido en el artículo 19 de la Ley de Valor, tomando en cuenta que el plazo a que hace alusión el artículo 10 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se refiere a días hábiles.
- b- El voto de la Sala Constitucional se refiere al privilegio prendario de la Administración y no a la facultad de determinar la obligación tributaria aduanera dentro del plazo de legal establecido producto de sus potestades de control y fiscalización.
- c- No existe falta de derecho, al considerar la factura comercial como un indicativo para determinar el precio pagado o por pagar, por lo que el mismo es confrontable con otras fuentes de datos. Las facturas utilizadas son adecuados parámetros de control para verificar el valor aduanero de las mercancías nacionalizadas en la declaración aduanera No 314652 y considerando los elementos cantidad, lugar y tiempo, al determinar que hay diferencias significativas en cuanto al precio, le permiten a esa autoridad descartar el precio de factura como indicativo del precio pagado. Agrega que se parte del precio usual de competencia aplicando el inciso a) para las líneas 2, 3, 4, 6, y el b) para las líneas 9 y 13 al carecer de parámetros adecuados para aplicar el inciso a).
- d- Que el acto está motivado en forma suficiente, pertinente y congruente, que su actuación se sujeta al principio de legalidad, por lo cual reitera en todos sus extremos lo actuado por no existir vicios que revistan invalidez.

4- Mediante escrito de fecha 10 de junio de 1998, el interesado interpone recurso de reconsideración y de apelación en subsidio para ante el Tribunal Aduanero. Reitera sus argumentos del escrito inicial, adicionando una nueva violación del procedimiento al concedérsele un plazo para recurrir inferior al que dispone la ley y solicita la suspensión del acto administrativo que pretende ejecutar la garantía otorgada por los perjuicios graves o de imposible o difícil reparación que le pueden ocasionar.

5- Que la Dirección General de Aduanas, dicta la resolución DCF – 334 – 98 con fecha 06 de agosto de 1998, la cual rechaza el recurso de reconsideración y admite el de apelación, emplazando a la parte de acuerdo a la ley.

6- El 31 de agosto se presenta a este Tribunal escrito de apersonamiento del recurrente, en el cual reitera los argumentos expuestos ante la Dirección General de Aduanas, solicitando declarar sin lugar el procedimiento iniciado.

7-Que en la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones de ley.

Redacta el Lic. Gómez Sánchez.

CONSIDERANDO

Alega el recurrente nulidad como consecuencia de la caducidad que opera en contra de la administración, dado que el artículo 19 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías establece que la posibilidad de investigación y comprobación del valor aduanero, debe realizarse dentro del plazo de los 90 días siguientes a la cancelación de los derechos aduaneros y que dentro de este mismo plazo se debe notificar al importador la obligación de pago.

De previo a entrar al análisis del caso, hay que señalar que la caducidad no opera como una nulidad técnicamente hablando. El acto administrativo valido es el que se dicta de conformidad con el ordenamiento respetando todos los elementos y a contrario, es invalido el acto disconforme en alguno de sus elementos, lo que no se da en la caducidad. La caducidad opera por el no ejercicio de una potestad administrativa de un poder-deber, tratándose de declaraciones aduaneras para investigar o comprobar para el caso, el correcto valor de las mercancías presentadas a despacho y dentro del plazo dispuesto por la ley. Su no uso conlleva la imposibilidad legal de ejercicio en el caso particular y a los sujetos a los cuales se dirige. La caducidad se asienta en el principio de seguridad jurídica, donde se pretende consolidar determinadas situaciones jurídicas que no pueden quedar expuestas a plazos indefinidos.

Estima este Tribunal que en el presente caso el proceder de la autoridad aduanera recurrida no se ajusta a la normativa por las razones que a continuación se entran a estudiar.

Lo primero que debe hacerse en el caso es transcribir la norma jurídica citada a efecto de analizar su contenido. Dice el artículo 19: “ **La investigación y comprobación del valor aduanero declarado , procederá aún posteriormente al pago de los derechos arancelarios, así como los reparos o ajustes a dicho valor cuando esta acción proceda, siempre que el proceso anterior se realice dentro del plazo de 90 días**

después de pagados los derechos arancelarios correspondientes. Dentro de este mismo plazo, la Autoridad Aduanera notificará al importador la obligación del pago de los derechos arancelarios que no hubieran sido pagados.”(la negrita y el subrayado no son del original)

La norma transcrita permite a la Administración la revisión del valor aduanero declarado en ejercicio de sus facultades de control. El control aduanero que se ejerce es posterior al pago de los derechos arancelarios, el cual además está contenido en la Ley General de Aduanas artículo 23, citado por la Administración como parte del fundamento jurídico que sustenta su actuación, y que dispone “...El control a posteriori se ejerce respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos...”.

Ahora si bien es cierto, los artículos 19 y 23 referidos, facultan a la administración a ejercer ese tipo de control sobre las declaraciones aduaneras a efecto de verificar la información contenida en las mismas, entre ellas el valor aduanero declarado, esta facultad no es irrestricta en el tiempo, por el contrario la misma norma (artículo 19) dispone un límite temporal dentro del cual deben llevarse a cabo determinadas acciones.

Se establece un plazo de 90 días contados a partir del pago de los derechos arancelarios, para realizar cualquier reparo o ajuste. Cabe preguntarse entonces, dentro de este plazo, que actuaciones son las que debe desarrollar la administración para que no opere la caducidad.

El párrafo final de la norma en comentario, dispone que dentro del mismo plazo de los 90 días, está obligada la autoridad aduanera a notificar “...al importador la obligación del pago de los derechos arancelarios que no hubieren sido pagados.”

Antes de continuar es importante esclarecer lo que debemos entender por obligación de pago. La obligación en sentido jurídico, es un deber o una exigencia que establecida mediante un vínculo legal impone una acción u omisión de parte de alguien y que para el caso es una obligación de una persona hacia otra de dar algo. El pago, dice Giuliani Fonrouge, en su obra de Procedimiento Tributario, es “...el modo normal y general de extinción de la obligación tributaria... consiste en el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación...”. Cuando hablamos de la obligación de pago, nos referimos al deber del consignatario de la mercancía de satisfacer un adeudo previamente determinado, derivado del establecimiento de una relación jurídica aduanera.

Dispone el ordinal 196 de la Ley General de Aduanas, las actuaciones comunes del procedimiento ordinario e indica que la apertura de oficio debe ser notificada a las personas que pueden verse afectadas. Este acto de iniciación de procedimiento tiene una finalidad eminentemente declarativa y formal, con el se busca poner en conocimiento del afectado el cargo que se le formula, con los antecedentes, elementos de hecho y derecho debidamente motivados con que cuenta la Administración para iniciar el procedimiento y una determinación provisional del adeudo tributario. El artículo 526 del Reglamento a la Ley de Aduanas sobre el particular dispone: **“Apertura de oficio del procedimiento: Cuando el procedimiento se inicie de oficio, el acto de apertura a que se refiere el artículo 196 inciso a) deberá contener, básicamente, lo siguiente:**

a)... b)... c)... d)... e)... f) Determinación prudencial de la obligación tributaria aduanera o calificación de la infracción que se estime que ha cometido, si fuere del caso ...”

El consignatario o responsable contra quien se dirige el cargo podrá contestarlo, mostrando su conformidad o disconformidad, aportar las pruebas que estime pertinentes para desvirtuar el reproche que se hace o sencillamente guardar silencio y no apersonarse al proceso.

Cualquiera que sea la posición asumida por la parte, una vez cumplidas las diferentes etapas del procedimiento dispuesto en los numerales ya citados, además del 527 al 531 del mismo Reglamento, la Administración debe dictar una resolución fundada – el acto final - y en caso de mantener su posición inicial, debe determinar el tributo e intimar su pago dentro de cierto plazo. Así lo establece el mismo artículo 522 del Reglamento de reiterada cita, el cual dispone los requisitos del acto final y dice: “ **Requisitos del acto final: El acto final que emita la autoridad aduanera, deberá cumplir con los elementos del acto administrativo señalados en la Ley General de Administración Pública, indicando expresamente al menos: a)... b)... c) Determinación de los montos exigibles por tributos y demás recargos e indicación de las infracciones que se le atribuyan. d)...**”.

Para efectos de la resolución del caso es importante resaltar los incisos c) y f) de los numerales 526 y 522 respectivamente. El primero de ellos, para el acto inicial, señala que la determinación será “prudencial”, término por el cual debemos entender refiere a un cálculo aproximado o provisional, no definitivo ni concluyente, lo que es congruente con la finalidad misma del acto que se dicta, el cual tiene por objetivo poner en conocimiento de la parte los cargos que se le imputan. El segundo, expresa la obligación de indicar en la resolución el adeudo exigible, sea lo que se demanda o reclama debe ser pagado dado que la obligación tributaria esta cuantitativamente determinada, ya no estamos frente a un supuesto sino ante un requerimiento de pago obligado ejercido por la Administración que incluso, en consideración de los elementos de eficacia y ejecutoriedad del acto administrativo, puede ser ejecutado por esta para exigir su cumplimiento, sin que se entienda con ello que tiene la virtud de ser cosa juzgada porque eventualmente puede verse sujeta a su reintegro.

El a quo con la resolución DCF – 028 – 98 del 10 de febrero de 1998, notificada al importador el mismo día, dio inicio al procedimiento administrativo para establecer el ajuste en el valor aduanero declarado, dispuso la apertura del procedimiento ordinario, estableció los cargos, hizo una determinación prudencial del adeudo tributario más no exigió su pago, por lo que hasta este momento no existe formalmente una obligación de pagar por parte del supuesto deudor. Notifica a la parte los resultados de su investigación y le otorga plazo para su defensa y que aporte pruebas.

En el acto final, que constituye el acto administrativo propiamente dicho, para el caso la resolución DCF – 192 – 98 del 27 de mayo de 1998, notificada al importador el 10 de junio de 1998, la Administración rechaza todas las alegaciones de la parte, establece la exigencia del pago y hace la intimación para que el mismo se de, indicando inclusive el procedimiento a seguir para hacerlo efectivo, así lo dispone expresamente en la parte dispositiva de la resolución cuando dice “**...El interesado deberá cancelar el adeudo**

mediante entero a favor del Gobierno de Costa Rica para lo cual deberá utilizar el formulario de anticipo de renta aduanera...". Es hasta este momento procesal que se establece la obligación de pago.

Si consideramos que el pago de los tributos se dio desde el 01 de octubre de 1997, el acto de apertura se dictó y notificó el 10 de febrero de 1998 y el acto final se dicta el 27 de mayo y se notifica hasta el 10 de junio (cumpliendo el requisito de eficacia del acto administrativo), la potestad de la Administración está caduca, por cuando el plazo de los 90 días dispuesto en el artículo 19 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, está superado sobradamente al 10 de junio de 1998.

En conclusión, la Administración no ejerció sus potestades dentro del plazo perentorio de 90 días dispuestos por la ley, no siendo posible su ejercicio transcurrido el mismo, generando con su inercia la caducidad del ejercicio de la potestad para ajustar el valor en el caso examinado, que aplica en atención al principio de seguridad jurídica, por lo cual es procedente acoger el recurso de apelación interpuesto.

POR TANTO

Esté Tribunal de conformidad con el artículo 91 del Código Uniforme Centroamericano, 204, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas resuelve: declarar con lugar el recurso de apelación interpuesto por estar caduca la acción de la Administración. Se da por agotada la vía administrativa. Se devuelve el expediente administrativo a la oficina de origen para lo correspondiente. Notifíquese a la Dirección General de Aduanas en sus oficinas centrales y Distribuidora Zeta S.A., 150 metros este de la Universidad Fabio Baudrit, en la Garita, Alajuela.

Licda. Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Lic. Desiderio Soto Sequeira

Lic. José Martínez Loría

Lic. Dick Reyes Vargas

Licda Alejandra Céspedes Zamora

Lic. Luis Gómez Sánchez

Licda. Elizabeth Barrantes Coto