SENTENCIA N° 184-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las trece horas con cincuenta y cinco minutos del veintiséis de julio del dos mil seis.

Conoce este Tribunal de recurso de apelación presentado por el señor xxx, en su condición de apoderado generalísimo de la **Agencia de Aduanas xxxx.**, en contra de la resolución número **DN-337-2005** del seis de octubre del dos mil cinco, dictada por la Dirección General de Aduanas.

Resultando

1.- Que mediante resolución número **RES-DN-337-2005** del 06 de octubre del 2005, la Dirección General de Aduanas dicta el acto final del procedimiento ordinario modificando el valor en aduana declarado para la mercancía consistente en aceite de girasol, despachada mediante declaración aduanera de importación definitiva número xxx **del 23 de noviembre del 2001**, tramitada ante la **Aduana Central** por la **Agencia de Aduanas xxx,** ajuste que a su vez implica una modificación en la liquidación de los gravámenes aplicables generando una diferencia de impuestos no pagada por un monto de **¢416.928.33**.

2.- Que con escrito de fecha de recibido 26 de octubre del 2005, se presentan los recursos de reconsideración y apelación contra la resolución indicada en el resultando anterior, rechazando la Dirección General de Aduanas el recurso de reconsideración con la resolución RES-DN-463-06 del 31 de mayo del 2006, acto mediante el cual traslada el expediente administrativo a este Tribunal y emplaza a la parte para que amplíe y reitere argumentos.

3.- Que el recurrente se apersona ante esta instancia con escrito de fecha de recibido 14 de junio del 2006, solicitando **la declaratoria de nulidad absoluta** en contra de la resolución número RES-DN-337-2005 del 06 de octubre del 2005 de la Dirección General de Aduanas, por las siguientes causas:

- *Violación del debido proceso, del derecho de defensa, solidaridad, valor y trascendencia de una declaración jurada.*

- *Inexistencia en este caso de responsabilidad solidaria del agente aduanero por limitarse la suya a la trascripción de la información de la factura comercial y de la declaración del valor, documentos que son firmados por el importador bajo fe de juramento y que le son entregados al agente aduanero, quedando entonces bajo responsabilidad del importador la veracidad de la factura, su contenido y la declaración del valor, por lo que en caso de que se incurra en falsedades o incongruencias de fondo, la persona podría ser incluso acusada de perjurio, según el Código Penal, siendo personales las consecuencias de su falsedad.*

- *Nulidad por haberse dado en todo el proceso participación tardía a su representada por causa imputables a la administración, ya que hasta después de dos años de haber iniciado la investigación se le informa de lo sucedido. Y que la Sala Constitucional ha establecido que al investigado debe permitírsele ejercer su derecho de defensa desde el inicio, permitiéndole estar en las audiencias, en las recepciones de pruebas y en realizar personalmente los alegatos y observaciones que considere oportunos en su defensa.*

- *Violación al principio de verdad real de los hechos y de legitima defensa, ya que no se le indicó cual de los seis métodos para la verificación del valor en aduanas de las mercancías fue el utilizado ni se siguió el procedimiento reglado en la normativa aduanera. (Ver folios 57 al 64)*

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

Redacta la Licenciada Xinia Villalobos Orozco; y

Considerando

I.- Objeto de la litis: Determinar mediante procedimiento ordinario iniciado por la Dirección General de Aduanas si procede la modificación del elemento **valor en aduana de la mercancía** consistente en aceite de girasol, de un monto declarado de **$8.944.90** a un monto determinado por la administración de **$17.147.71**, mercancía desalmacenada mediante declaración aduanera número xxx **del 23 de noviembre del 2001 de la Aduana Central**, tramitada por la Agencia Aduanal xxx**.** en representación del importador xxx, modificación que implica un ajuste en la obligación tributaria aduanera por un monto de **¢416.928.33**.

II.- Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal: Previo a cualquier otra consideración, se avoca este Órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme la nueva normativa aduanera, que rige a partir del 5 de marzo de 2004. En tal sentido dispone la LGA que contra la resolución dictada por la Dirección General de Aduanas, cabe recurso de apelación para ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación del acto impugnado, condicionando la admisibilidad a dos requisitos procesales, sea en cuanto al tiempo que dispone el interesado para interponerlo y además el relativo a la capacidad procesal de las partes que intervienen en expediente. Así las cosas, siendo en el caso la resolución **RES-DN-337-2005 del 06 de octubre del 2005** el acto que se impugna, el cual fue notificado vía fax al interesado el día 21 de octubre del 2005 y el recurso de apelación fue interpuesto el 26 de octubre del 2005 según corre a folios 39 y 40 del expediente administrativo, dentro de los tres días que establece la ley, se cumple el requisito de temporalidad. En cuanto a la capacidad procesal del recurrente, en folio 28 del expediente se encuentra la personería del señor xxx como Apoderado Generalísimo sin límite de suma de la Agencia Aduanal xxx, por lo que se admite el recurso de apelación para su resolución.

III.- Sobre las Nulidades alegadas: Estima este Tribunal que de previo a conocer los asuntos de fondo de la pretensión del recurrente, debe revisar los vicios que pudieran existir en la tramitación de las diligencias que se analizan, proceso que a continuación se realiza, según lo alegado:

- **Sobre la supuesta violación del debido proceso:** Indica el recurrente que durante el proceso investigativo no se le comunicó aunque fuese en forma verbal de lo que acontecía en torno a esta importación, a pesar de todas las dudas y cuestionamientos que constan en expediente y que la Sala Constitucional ha establecido que al investigado debe permitírsele ejercer su derecho de defensa desde el inicio, permitiéndole estar en las audiencias, en las recepciones de pruebas, realizar personalmente sus alegatos y observaciones que considere oportunos en su defensa.

Al respecto debe aclararse al recurrente que no se configura en la especie la violación aducida, toda vez que efectivamente consta en expediente todas las actuaciones y diligencias que llevó a cabo la administración para garantizar precisamente el cumplimiento de este proceso, en apego a lo establecido en los artículos 192 y siguientes de la Ley General de Aduanas y en la sobrada jurisprudencia constitucional que indica que, el derecho de defensa debe darse hasta que la administración inicia formalmente con la apertura del procedimiento ordinario, proceso durante el que se debe brindar y asegurar la participación efectiva de las partes, notificando en tiempo y forma sus actuaciones, ejecutando las audiencias requeridas, en la recepción y evaluación de toda las observaciones, documentación y pruebas aportadas en los alegatos presentados, todo lo que en el caso de análisis se ha cumplido a cabalidad.

Está demás aclarar que todas las actuaciones ejecutadas y que conforman el expediente levantado al efecto constituyen la constancia del proceso investigativo realizado por la administración a fin de determinar si es procedente o no iniciar con

el procedimiento administrativo, es decir en esta etapa participa únicamente la administración y si considera pertinente su inicio, entonces si debe poner a disposición del recurrente toda la documentación recopilada, aspecto también cumplido.

- **Sobre el valor declarado:** Aduce el recurrente violación al principio de verdad real de los hechos, al no indicarle la administración cual de los seis métodos establecidos para la verificación del valor en aduanas de las mercancías, fue el seleccionado y utilizado en el procedimiento administrativo seguido en su contra, además de que tampoco se siguió el procedimiento reglado en la normativa aduanera para el caso de un pretendido ajuste en el valor en aduana declarado.

Si bien la administración inicia la investigación y recaba una serie de información y documentación útil que le permite dudar sobre la veracidad del precio pagado o por pagar y del valor en aduana declarados, se puede afirmar que el procedimiento seguido para determinar el valor en aduana correspondiente a las mercancías importadas mediante la declaración aduanera número xxx del 23 de noviembre del 2001, resultó omiso en cuanto a que no se aplicó el mecanismo de consulta al importador que le impone el Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio, en adelante el Acuerdo, a la administración aduanera a efectos de investigar si los elementos del valor declarados y relacionados con la determinación del valor en aduana, son completos y exactos; mecanismo de investigación y consulta facultado en el artículo 17 y Anexo III.6 del mismo Acuerdo y en buena medida recogido en la Decisión 6.1 del Comité de Valoración Aduanera, citada adelante como referencia en el presente asunto.

Es decir el Acuerdo parte o tiene como premisa el principio de la buena fe del importador y es por ese motivo que la administración debe abrir el mecanismo de

consulta ante la duda que ella tenga, debiendo en el presente caso, haberle solicitado al importador información complementaria acerca de la transacción realizada para adquirir la mercancía a efecto de su comparación con la reflejada en la factura comercial, información que de haberse obtenido le hubiera permitido fundamentar o aclarar la duda y decidir, de persistir la misma, que se está ante un caso donde el precio declarado no es real y se debe romper por tanto el principio de la buena fe.

En el presente caso no se debió asumir como probado que el valor indicado en la declaración de exportación presentada ante la Aduana de Argentina, corresponde al correcto valor en aduana de las mercancías y desechar, sin más actuaciones de investigación y comprobación efectuadas, el declarado por el importador costarricense en la declaración aduanera de importación citada. En consecuencia, resulta necesaria la consulta al propio importador en relación con el precio pagado o por pagar por la mercancía objeto de la presente litis y su comprobación en los registros contables de la empresa importadora, así como la comparación de dicho precio con el precio pagado o por pagar de mercancías idénticas o similares del mismo vendedor procedente del mismo país, la consulta al país de exportación sobre la existencia, para la fecha en que se configuró la transacción, de incentivos a la exportación que pudieran haber motivado una alza artificial en el valor FOB de exportación de las mercancías, aspectos a considerar y que en el presente asunto no se realizaron.

Sobre el tema del valor en aduana de las mercancías importadas, nuestro ordenamiento jurídico, concretamente la Ley General de Aduanas en su artículo 251 dispone que para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se deben aplicar las disposiciones ***del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994,*** conocido como Acuerdo sobre Valoración de la O.M.C.. Este

Acuerdo establece seis métodos para determinar el valor en aduana, excluyentes entre sí y que deben aplicarse en estricto orden de prelación.

En el artículo 1 del Acuerdo se establece el primer método de valoración aduanera, que señala: "*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,…".* Este método es considerado la base principal de valoración o el método por excelencia, en razón de que la consideración al valor de transacción de la mercancía objeto de la compra, hace que se constituya en la primera base de determinación del valor en aduana como consecuencia de la venta practicada, por lo que de importancia para el caso es necesario resaltar entonces, la diferencia entre los conceptos **"precio realmente pagado o por pagar por las mercancías"** y **"valor en aduanas de las mercancías importadas"** y tomar en cuenta el hecho de que no está demostrado en expediente, que el valor obtenido de la declaración de exportación suministrada por la Aduana Argentina, corresponda al concepto de **"valor en aduana de las mercancías importadas"** o lo que es lo mismo decir que corresponda al **"precio realmente pagado o por pagar por las mercancías"** más los ajustes establecidos en el párrafo 2 del artículo 8 del Acuerdo, sino que lo único que existe en autos es un claro indicio que permite dudar del valor declarado, por lo que la administración debió, previo cumplimiento de lo señalado y comprobada la imposibilidad de aplicar el primer método, desechar la aplicación del mismo y continuar en orden estricto con la aplicación de los siguientes métodos, tal y como lo establece el propio Acuerdo.

Lo anterior está claramente reconocido por el Comité de Valoración en Aduana, en la Decisión 6.1, que indica: *"Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u*

otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la Administración de Aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, ***que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1****……". (El resaltado no es del original).*

Otro aspecto a considerar lo constituye el hecho de que la administración inicia y finaliza el procedimiento administrativo indicando como objeto de la litis, **"verificar la veracidad de la factura comercial….presentada ante la Aduana costarricense…. ",** (folios 11 y 30 del expediente) y siendo ese el objeto de la litis, entonces está por demás demostrado la inaplicabilidad del método 1 o del valor de transacción, ya que el mismo parte de que las mercancías deben valorarse sobre la base de elementos de hecho reales, por lo que la documentación que proporcione información inexacta sobre ellos estaría en contradicción con las intenciones del Acuerdo de Valoración.

En el caso sub examine lo que **se modifica es el valor declarado al estimarlo incorrecto** por las razones señaladas por la autoridad aduanera, no se trata de un cobro por una diferencia de tributos, sino de una modificación de la obligación tributaria aduanera. En consecuencia, lo cierto es que debe la administración justificar y fundamentar de manera clara y precisa cual de los seis métodos de valoración está aplicando al caso, aspecto claramente incumplido en el presente caso lo que se constituye en una grave omisión que implica a su vez un vicio en el procedimiento, ya que se le impidió al recurrente conocer los elementos técnicos propios de la valoración utilizados, vacío que produce indefensión y que le limita el ejercicio de una defensa plena conforme a lo estipulado en nuestra Constitución Política. En el acto final del procedimiento administrativo la autoridad aduanera no menciona siquiera cual método del valor aplica, si el método de valor de transacción o alguno de los sucesivos y menos existe un señalamiento de haberse agotado el procedimiento del método del valor de transacción, ni una

justificación o motivación del porque utiliza tal o cual método, lo que constituye un requerimiento mínimo y elemental para iniciar con las actuaciones necesarias para pretender modificar o ajustar un valor en aduana declarado.

Respecto al tema de la motivación, la Ley General de Administración Pública dispone en el artículo 136 literal 1. inciso a), normativa supletoria al caso, *el deber de motivar los actos que impongan obligaciones, limiten, supriman o denieguen derechos subjetivos.*

Además la doctrina sobre la motivación de los actos ha señalado lo siguiente: *"...la motivación de los actos administrativos consiste en aquella fundamentación fáctica y jurídica mediante la cual la Administración intenta demostrar la legitimidad y oportunidad de su decisión, transformándola además en el principal punto de partida para el inicio del control de ligitimidad. En efecto, entendido que la Administración no tiene "otra actuación, ni otra vida psicológica que la estrictamente legal" – en sentido amplio – y que "no puede haber para ella motivos impulsivos de su acción marginales al derecho", la motivación aparece como el modo de hacer públicas, mediante una declaración formal, las razones fácticas y jurídicas en función de las cuales ha obrado. Su existencia hace, además a la razonabilidad de la decisión en tanto no cabe duda de que "cuando un acto administrativo carece de argumentación razonable sobre los hechos que se le vinculan y se basa tan sólo en la pura y simple voluntad del funcionario que lo dictó es arbitrario y por ende ilegítimo."*

En el voto número 1522-91 al tratar el tema de la motivación de los actos, la Sala Constitucional ha indicado: *"Esta falta de motivación, a juicio de la Sala, viola el principio de motivación de los actos de la Administración, reconocido ya en anteriores resoluciones de esta Sala y que deriva en parte del artículo 11 constitucional, produciéndose con su quebranto una limitación al ejercicio de la defensa y consecuente control de legalidad del actuar de la Administración, pues al no conocerse completamente las razones que motivó el acto, su impugnación se dificulta notablemente o se imposibilita y con ello se afecta el derecho de defensa, consagrado en el artículo 39 de la Carta Magna."*

Por lo que tomando en cuenta la doctrina, jurisprudencia y la ley positiva permiten afirmar que resulta consustancial al procedimiento ordinario, la obligación del órgano público competente para iniciarlo, en señalar en forma clara y precisa los motivos que lo llevan a iniciar el procedimiento administrativo, lo que esta estrechamente relacionado con la motivación de los actos, requisitos procesales y aspectos jurídicos tendientes a posibilitar la defensa legítima de quien corresponda, por disposición del artículo 39 de la Constitución Política.

Por tanto, en el presente asunto se considera que acaece nulidad absoluta de la actuación administrativa; toda vez, que no cumple con el procedimiento legalmente regulado y la alteración al orden de legalidad que implica el acto. Por todo lo dicho, con fundamento en los artículos 158, 166, 171, 175, 217,272 y 273 de la Ley General de la Administración Pública y demás normas citadas en sentencia, por estar ausentes los elementos necesarios, debe anularse todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive, por su disconformidad con el régimen legal imperante y por la indefensión ocasionada al administrado en los términos desarrollados.

En virtud de lo resuelto se omite pronunciamiento sobre los demás extremos.

POR TANTO

Con fundamento en el artículo 104 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 204, 205 a 210 de la Ley General de Aduanas y demás consideraciones de hecho y de derecho, por mayoría este Tribunal declara la nulidad de todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado de las Licenciadas Céspedes Zamora, Contreras Briceño y Rodríguez Muñoz quienes ordenan continuar con la tramitación del expediente.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Dick Rafael Reyes Vargas **Elizabeth Barrantes Coto**

Shirley Contreras Briceño **Xinia Villalobos Orozco**

Alejandra Céspedes Zamora **Franklín Velasquez Díaz**

Voto salvado de las Licenciadas Céspedes Zamora, Contreras Briceño y Rodríguez Muñoz. No comparten las suscritas la nulidad declarada en la presente sentencia, por tal razón lo procedente es ordenar continuar la tramitación del expediente para la resolución de fondo.

Loretta Rodríguez Muñoz

Alejandra Céspedes Zamora **Shirley Contreras Briceño**