SENTENCIA N° 171-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las trece horas con cincuenta y cinco minutos del día seis de julio del año dos mil seis.

Conoce este Tribunal el recurso de apelación presentado por el señor xxxxx en su condición de Apoderado Especial de la empresa xxxxx, contra la Resolución **RES-DN-217-2005 del 08 de setiembre del 2005** de la Dirección General de Aduanas.

Resultando

1. Que mediante resolución **RES-DN-217-2005 del 08 de setiembre del 2005**, la Dirección General de Aduanas dicta **acto final** del procedimiento ordinario iniciado contra el importador xxxx y la Agencia de Aduanas xxxxx**,** confirmando un ajuste de la obligación tributaria aduanera de **¢140.470.64**, producto de la modificación del monto del **transporte (flete)** declarado en la importación de mercancías consistentes en calzado amparada a la declaración aduanera xxxx del 03 de setiembre del 2001, presentada ante la Aduana xxx. (Ver folios 44 al 56)

2. Que contra la resolución **RES-DN-217-2005 del 08 de setiembre del 2005,** notificada por vía fax al importador el 02 de noviembre del 2005 y al agente aduanero el día 04 del mismo mes y año, el interesado interpuso el día 08 de noviembre del 2005 el recurso de reconsideración, nulidad concomitante y apelación en subsidio. (Ver folios 58 al 63)

3. Que la Dirección General de Aduanas dicta la resolución **RES-DN-119-2006 del 17 de marzo del 2006** y declara sin lugar el incidente de nulidad y el recurso de reconsideración interpuestos, confirma el adeudo tributario determinado en el acto

final y emplaza al recurrente para que en el plazo de diez días se apersone ante el Tribunal Aduanero Nacional. (Ver folios 64 al 72)

4. Que a través de escrito de fecha de recibido 03 de abril del 2006 el interesado se apersona ante esta Sede a reiterar y ampliar los argumentos esgrimidos en sus anteriores escritos. Asimismo, amplia sus pretensiones en escritos presentados con posterioridad ante esta Tribunal, por lo que en esencia se resumen sus alegaciones en lo siguiente:

   - *Que la administración no justifica de dónde surgen las diferencias a que hace alusión en la declaración aduanera no. xxx, solo se limita a indicar que no coincide según la investigación llevada a cabo por la División de Control y Fiscalización de la Dirección General de Aduanas.*
   - *Que no se indica con claridad de donde se obtiene el resultado sobre la diferencia en el flete declarado, ni que documentos sirven de base, ni bajo que operaciones o fórmulas se llega a esos resultados.*
   - *Que cuando se notifica el traslado de cargos o acto inicial se hace referencia a un expediente sumamente amplio, que contenía información de otras empresas que no tienen relación con la Empresa xxx, lo que le causo indefensión al recurrente al no tener certeza de los hechos sobre los que deben dar respuesta.*
   - *Que la administración aduanera falla al no indicar en forma precisa los folios de los expedientes mediante los cuales pone a su conocimiento en forma clara y precisa, los hechos que se le imputan, por lo que se da una clara violación de los principios del debido proceso y del derecho de defensa del administrado .*
   - *Que de la misma manera falla el Tribunal Aduanero Nacional al solicitarle, mediante providencia número 055-06, aportar los expedientes que mantienen en custodia la autoridad aduanera, por lo que solicita se ordene a la administración remitir los expedientes al Tribunal.*

- *Que se le otorgue una prórroga del plazo para dar respuesta a los hechos puestos en su conocimiento, así como para traer prueba fuera del país.*
- *Que se declare la nulidad del traslado de cargos y de la providencia citada en el aparte anterior.*
- *Solicita la suspensión de los procedimientos administrativos porque en sede penal se tramita una denuncia con hechos idénticos a los que se ventilan en el expediente.*
- *Requiere ante este Tribunal la realización de una vista o audiencia.* (folios 155 al 160)

5. En las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales en la tramitación del recurso de apelación.

Redacta la Licenciada Villalobos Orozco; y,

CONSIDERANDO

I- Objeto de la litis: Determinar mediante procedimiento ordinario iniciado por la Dirección Normativa de la Dirección General de Aduanas si procede un ajuste en el elemento valor en aduana de la mercancía consistente en calzado, importado mediante declaración aduanera número xxxx **del 03 de setiembre del 2001** de la **Aduana xxx**, tramitada por la Agencia de xxxx en representación del importador xxxx, modificación de un monto declarado de **$25.384.11** a un monto determinado por la administración aduanera de **$26.794.90l**, diferencia ocasionada por el monto del **transporte (flete)** declarado, que a su vez implica un ajuste en la obligación tributaria aduanera por un monto de **¢140.470.64.**

II- Sobre la admisibilidad del recurso de apelación interpuesto: 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 Ley General de Aduanas, en adelante 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-217-2005 del 08 de setiembre del 2005** el acto que se impugna, el cual fue notificado al interesado, vía fax el día **02 de noviembre del 2005** y siendo que la propia Dirección le otorgó un plazo mayor de cinco días, el mismo debe tomarse en beneficio del administrado por lo que el recurso de apelación se debe entender interpuesto en plazo, **el día 08 de noviembre del 2005** según corre a folios 56 y 58 del expediente administrativo, dentro de los cinco días que le otorgó la administración, en consecuencia se cumple el requisito de temporalidad. En cuanto a la capacidad procesal del recurrente, se encuentra debidamente acreditado el señor xxxx como Apoderado Especial para representar ante esta sede al importador, lo anterior según Poder Especial otorgado por el señor xxxx en su calidad de Presidente y Apoderado Generalísimo sin límite de suma de la Empresa xxxx, según consta a folios 117, 118 y 154, por lo cual se admite el recurso de apelación para su resolución.

III- Sobre la suspensión del procedimiento: La solicitud de suspensión del procedimiento porque en sede penal se tramita una denuncia con hechos

idénticos a los que se ventilan en el expediente, en nada afecta la tramitación del mismo en sede administrativa. En tal sentido, debe indicarse que confunde el recurrente, que es lo que se discute y cual es la litis y alcance de las presentes diligencias, ya que, independientemente de las demás acciones eventualmente tomadas por las autoridades aduaneras (las cuales no constan en el expediente), como resultado de la investigación realizada, el presente procedimiento tiene como único objetivo la correcta determinación del valor en aduanas de las mercancías despachadas con la declaración de referencia y su eventual modificación, lo cual trajo como consecuencia la variación del adeudo tributario establecido en su momento y el cobro de la suma en descubierto, generada dentro del procedimiento. Para lo cual, sin duda alguna, la Dirección General de Aduanas, en adelante DGA, como superior jerarca y máxima autoridad aduanera en el país, conforme con las disposiciones 8 y 11 de la LGA tiene además de las facultades y competencias establecidas por la legislación especial de valoración de mercancías, las expresamente contenidas en el numeral 24 incisos a) y b) de la LGA, para exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera como lo es el valor en aduanas de las mercancías y exigir y comprobar el pago de los tributos, como sucede en la especie.

Debe aclararse que no se discute ni constituye objeto de la discusión en esta sede, la posible comisión de un delito, lo cual sin lugar a dudas no es competencia de la DGA ni de este Tribunal entrar a conocer o realizar consideración alguna, sino que la ley es clara en su artículo 229, en establecer que para la discusión del aspecto penal, es decir, para la posible comisión de un delito, son competentes los juzgados y tribunales ordinarios en materia penal. No obstante, el establecer la correcta determinación de la obligación tributaria

aduanera, que es lo que se realiza en las presentes diligencias, sí es competencia del Servicio Nacional de Aduanas, y en consecuencia es posible su revisión por parte de este órgano de alzada conforme con el artículo 205 de la LGA.

IV- Sobre los alegatos de nulidad: En el orden de prelación en que deben analizarse cada uno de los asuntos cuestionados, lo procedente es conocer lo relativo a las nulidades alegadas, revisando la actuación administrativa con el objeto de determinar si los actos de la autoridad aduanera se han emitido en forma válida y eficaz, para lo cual el análisis se efectuará sobre los aspectos esenciales que la parte ha considerado como violatorios del ordenamiento jurídico aduanero.

Se establece la nulidad del procedimiento administrativo por cuanto estima el recurrente se ha violado el debido proceso y se le ha causado indefensión al no tener certeza de los hechos sobre los que debe dar respuesta, agrega que en el traslado de cargos o acto inicial se hace referencia a un expediente sumamente amplio, que contenía información de otras empresas que no tienen relación con su representada, además que la administración aduanera falla al no indicar en forma precisa los folios de los expedientes mediante los cuales pone a su conocimiento en forma clara y precisa, los hechos que se le imputan.

Al respecto y después de revisar los elementos que conforman los expedientes levantados por la DGA, sobre el estudio de los montos de transporte declarados versus los determinados, ha podido determinar este Colegiado que no lleva razón el recurrente por los argumentos que a continuación se detallan:

En primer término debe tenerse en consideración que la motivación del acto administrativo consiste en la necesaria indicación de todos y cada uno de los elementos de hecho, es decir, las razones, el fundamento jurídico, los estudios y general todos los antecedentes e informes que previamente haya realizado la administración y que la llevaron a la decisión de abrir un procedimiento. Al respecto se considera que la administración la ofreció de forma suficiente, al poner en conocimiento del afectado los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan el acto, toda vez que consta en el acto de inicio del procedimiento que se le indicaron las razones y fundamentos técnicos respecto del ajuste que pretende realizar la administración en el elemento valor, al estimar que el monto declarado por concepto de flete no corresponde según el estudio realizado, como lo veremos luego. Asimismo, se le pone a disposición el expediente administrativo para que pueda ser consultado y analizado, posibilitándole la administración el acceso a todos los estudios y documentos que dan origen a la apertura del procedimiento, de manera que no observa este Tribunal que se haya violentado su derecho de defensa.

Recordemos que respecto a la motivación de los actos la jurisprudencia constitucional ha señalado:

"…en cuanto a la motivación de los actos administrativos se debe entender como la fundamentación que deben dar las autoridades públicas del contenido del acto que emite, tomando en cuenta los motivos de hecho y de derecho, y el fin que se pretende con la decisión…" (voto 7924-99)

Por tal razón, consta que desde el acto de inicio del procedimiento ordinario la DGA claramente le indica al importador y al agente aduanero que lo representó en

el proceso de despacho de las mercancías, que el objeto del mismo que es el de "verificar la veracidad del monto del flete declarado ante la aduana costarricense", que el estudio se llevó a cabo por la División de Control y Fiscalización de la DGA en ejecución de sus actividades de control establecidas por la Ley General de Aduanas, que la información utilizada para comprobar la veracidad en el monto del transporte declarado fue obtenida directamente de la empresa transportista xxxxx, contratada por la Empresa xxx para movilizar la mercancía desde Colombia hasta nuestro país, que el cuadro con el detalle del nuevo monto de flete determinado consta en el folio 287 del expediente AL-PA-199-04 levantado al efecto y lo más importante que el expediente y la declaración aduanera original junto con los documentos de respaldo quedan a disposición de los interesados en la Asesoría Legal (hoy denominada Dirección de Normativa) de la DGA, cuarto piso, Edificio Pozuelo Pagés, avenida 1 y 3, calle 1, San José. (Ver folios 8 al 13)

También se encuentra dentro del expediente puesto a disposición del importador y de su agente aduanero, el informe número DCF-CE-05-2004 (visible a folios 349 al 380) mediante el que se separa y resume la información por importador, por declaración aduanera y se relaciona adecuadamente con la prueba analizada y los resultados obtenidos.

Al respecto debe reiterarse al recurrente que no se configura en la especie la nulidad aducida, toda vez que efectivamente consta en expediente todas las actuaciones y diligencias que llevó a cabo la administración para garantizar al recurrente el conocimiento pleno de las actuaciones ejecutadas, en apego a lo establecido en los artículos 192 y siguientes de la LGA 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.

Es claro entonces, que la administración le ha garantizado al recurrente durante el desarrollo del procedimiento, el cumplimiento del debido proceso y la posibilidad de ejercer su derecho a defenderse a plenitud y prueba de ello lo constituye hecho del conocimiento del caso por parte de este Órgano, no encontrando motivo para decretar la nulidad de las resoluciones cuestionadas.

Por lo anterior se considera que el recurrente en todo momento ha estado informado de los autos, se le ha respetado el debido proceso y el derecho de defensa consagrado en el artículo 41 de nuestra Constitución Política y en los artículos 214 y siguientes de la Ley General de Administración Pública, así como en el artículo 196 de la LGA.

V- Sobre el fondo del recurso: Nuestro país como Miembro de la Organización Mundial del Comercio, en adelante OMC, al suscribir los acuerdos derivados de la Ronda de Uruguay, ratifica los mismos y dentro de esos acuerdos se encuentra el relativo a la aplicación del artículo VII del GATT de 1994, conocido como el Acuerdo sobre Valor en Aduana de la OMC, por lo que en razón de lo anterior incluye en la LGA, a través de la adición del Título XII promulgado con la Ley 8013, el artículo 251 que estipula que para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas Costa Rica se regirá por las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración.

Según lo establecido en el artículo 57 de la LGA, tenemos que la base imponible de la obligación tributaria aduanera está constituida por el valor en aduanas de las mercancías, según lo define el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994, conocido como Acuerdo sobre Valoración.

En el artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración se establece que: "*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,…",* y de interés para el caso es necesario resaltar lo que este artículo 8, en el punto 2 inciso a) indica:

"En la elaboración de su legislación cada Miembro dispondrá que se incluya en el valor en aduana, o se excluya del mismo, la totalidad o una parte de los elementos siguientes:
a) los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación"

También estipula la LGA en su artículo 254 que, además de los elementos referidos en el primer párrafo del artículo 8 del Acuerdo, los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el primer puerto o lugar de arribo de las mercancías dentro del territorio aduanero del país de importación, formará parte del valor en aduana de las mercancías.

Por lo anterior resulta que la información del monto pagado por concepto de transporte deviene en obligatoria de incluir dentro de los datos que contiene la declaración aduanera de importación. Al respecto estipula el artículo 314, inciso h)

del Reglamento a la LGA*: "La declaración aduanera de importación deberá contener la información necesaria respecto de los siguientes aspectos:*

h) ***Valor en aduana, valor de la prima del seguro y flete y monto declarado en factura"***.

Así tenemos que al **"precio realmente pagado o por pagar por las mercancías"** se le debe adicionar, además de los otros ajustes indicados, el monto por concepto de ***los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación,*** cancelado por la empresa importadora al transportista internacional, con ocasión de la movilización de la mercancía hasta el puerto aduanero dentro del territorio nacional.

Ahora bien, el monto del flete a incluir en la declaración aduanera, rendida bajo fe de juramento, debe ser el monto real cancelado al transportista internacional, de forma tal que el fisco realice el cobro de la obligación tributaria aduanera sobre información de base cierta y por tal motivo recaude el monto correspondiente a la transacción efectuada entre los operadores de comercio.

En este sentido tenemos, que en el caso en análisis, la administración aduanera tiene por demostrado que en la declaración aduanera de importación número xxxx de fecha 3 de setiembre del 2001 presentada ante la Aduana xxx, se presentó una diferencia de $1.410.79 con relación al monto del transporte declarado de $980.00 y el indicado por el transportista internacional xxxx, que asciende al monto de $2.390.79. Monto debidamente respaldado en el recibo de dinero número 9707 y la factura número 32511, aportados por el transportista internacional y extendidos por la empresa xxx como comprobante del pago realizado por la Empresa xxxx, para cancelar el transporte de la mercancía amparada al conocimiento de embarque número 544416 y que corresponde a la mercancía desalmacenada

mediante declaración aduanera número xxxx del 03 de setiembre del 2001, motivo por el cual sin lugar a dudas debe proceder la administración a modificar el monto correspondiente al elemento valor en aduanas declarado y a procurarse el cobro de la diferencia en la obligación tributaria generada. (Ver folios 256 al 258 del expediente)

Además, tampoco consta en expediente que el recurrente haya presentado alegatos, documentos o pruebas con el objetivo de desvirtuar el valor en aduanas determinado por la administración en el presente caso y aun cuando solicitó ampliación del plazo para la presentación de pruebas traídas del extranjero, tal solicitud la realizó ante este Órgano, una vez finalizado el procedimiento determinativo y ante la última instancia administrativa, motivo por el que no se considero pertinente otorgar dicho plazo.

Consecuentemente, con lo expuesto tenemos que la administración actuó conforme a derecho y ejerció competencias que el marco legal le reconocía, puesto que modificó la determinación de la obligación tributaria aduanera en el elemento valor dentro del procedimiento ordinario y como resultado implicó un cambio en la obligación tributaria aduanera, a cargo del sujeto pasivo. Procedimiento administrativo que respeta las facultades aduaneras dentro del ejercicio del control a posteriori, el cual implica análisis, supervisión, verificación, investigación y evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, respecto de las declaraciones aduaneras y los actos derivados de ellas, las determinaciones tributarias y sus pagos, dentro del plazo de cuatro años previsto por el artículo 62 de la LGA.

Sobre la solicitud de audiencia, estima este Tribunal que lo solicitado es innecesario y por tal razón no la concede, ya que existen suficientes pruebas en expediente que permiten la resolución del asunto.

POR TANTO

Con fundamento en el artículo 104 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, los artículos 204, 205 a 210 de la Ley General de Aduanas y demás consideraciones de hecho y de derecho. Por unanimidad este Tribunal resuelve declarar sin lugar el recurso y confirma la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente a la oficina de origen.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Shirley Contreras Briceño **Xinia Villalobos Orozco**

Dick Rafael Reyes Vargas **Franklín Velasquez Díaz**