SENTENCIA N° 221-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las ocho horas con cuarenta y cinco minutos del diecisiete de agosto de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por el señor **XXXX** en calidad de apoderado generalísimo de la empresa **XXXX.,** en contra el oficio N°**DVA-DSI-436-2004 del 27 de diciembre de 2004 de la Dirección General de Aduanas.**

Resultando

I- Con escrito sin número de fecha 29 de noviembre del 2004, el señor **XXXX**, representante legal de la empresa **XXXX**., presenta solicitud a la Dirección General de Aduanas indicando que debido a un error legal del Organo Nacional de Valoración aduanera, las aduanas del país les están exigiendo para el desalmacenaje de vehículos total o parcialmente exonerados, la presentación de la factura de venta al comprador final, que a esas alturas no existe ni puede existir legalmente y ello obedece a que en la transferencia meramente del B/L, o título representativo de la posesión, no de la propiedad de las mercancías para efectos exclusivos del desalmacenaje y que el Organo de Valoración cree ver una venta sucesiva que no existe ni puede legalmente existir. En razón de ello, solicitan se giren instrucciones para que se corrija lo que consideran como un error notorio y que los pedimentos de desalmacenaje sean aceptados en la forma normal a como han sido siempre, sin la inexistente e imposible factura de venta que se les pide. A tales efectos realiza un amplio análisis jurídico que podemos resumir de la siguiente manera:

"Naturaleza legal de la Guía de Transporte*: Concluye que para los fines que aquí interesan, y apreciar el error que se señala, es necesario tomar en cuenta que la cesión de la Guía de porte en estos casos –por la existencia de una exoneración ligada a determinada persona o fin- implica solo la de la posesión o disponibilidad legítima*

*sobre la mercadería, exclusivamente para estos efectos de la exoneración, que se otorga en función de un determinado uso o persona, NO DE SU PROPIEDAD, la que aún no se ha transmitido según lo explicaremos más adelante. La factura comercial de exportador japonés –***XXXX***- expresa el valor de venta a la empresa importadora en Costa Rica, que según se verá más adelante es el valor de transacción internacional sobre el cual se han de calcular los impuestos para efectos del internamiento, sin perjuicio de cualesquiera otros posteriores –de carácter interno normal- que recaigan sobre la actividad comercial realizada por la empresa importadora con las mercaderías ya una vez internalizadas. Según el artículo 684 del Código de Comercio en desarrollo del concepto de "título representativo de mercaderías", diferencia entre "propiedad" (la factura), y "posesión legítima", que confiere la "disponibilidad" para efectos aduaneros. Un título representativo de mercancías, lo único que acredita es su POSESION LEGITIMA al portador, y por eso a quien lo presente se le entregará la mercadería correspondiente y podrá disponer de ella, en este caso para los efectos del desalmacenaje con exoneración como acto preparatorio para una eventual compraventa de la misma, que por disposición legal expresa, tal como se explicará a continuación,* ***ha de ocurrir fuera del ámbito aduanero y sujeta a las reglas internas del país, comerciales, contractuales y tributarias****. Esta facultad de libre disponibilidad es la que importa para efectos aduaneros, por lo que suponer, como lo hace el Organo de Valor, que la transferencia de la disponibilidad del título representativo de las mercancías, implica la de la propiedad y es una venta sucesiva, es solo una suposición sin base legal ninguna, que en este caso además, por lo que se explica a continuación VA EN CONTRA DE LA LEY.*

La compraventa de equipo y maquinaria: *De acuerdo con el artículo 451 del Código de Comercio, "la cosa vendida se entregará en el establecimiento del vendedor", lo que es fundamental en este caso, porque el contrato no se perfecciona –es decir, no existe compraventa alguna- hasta tanto el comprador (eventual, posible comprador o interesado en la compra)- no manifiesta su conformidad, luego de probarla y encontrarla a satisfacción,* ***y hasta ese momento no se produce el acuerdo***

en cosa y precio en que consiste la compraventa*, lo que ocurre fuera del ámbito aduanero, al igual que sucede con todas las compraventas verificadas con mercancías importadas. POR DISPOSICION LEGAL expresa* ***no hay ni puede haber una supuesta venta sucesiva de previo al desalmacenaje, que es el presupuesto errado y contra legem****, que motiva la exigencia de factura que impugnamos, al pedir lo que ni existe ni puede existir. Por lo que no podemos ni procede aportar, la factura de una venta que no existe, y cuya exigencia por tanto resulta imposible de ser contraria a la ley. Por tanto, con todo respeto solicitamos reconsiderar y eliminar la citada improcedente.*

El orden legal de un establecimiento comercial: *Los comerciantes, caso de su representada, por obligación legal impuesta por los artículos 251 y siguientes del Código de Comercio, y 51 y siguientes de la Ley de Impuesto sobre la Renta, deben asentar sus operaciones mercantiles,* ***de manera fiel y precisa****, en sus correspondientes registros y libros. El costo de sus importaciones –como insumo o material para su comercio –ha de reflejar los números reales; en la misma forma los gastos de cualquier otro tipo en que incurra, y que sean parte de sus costos. Como parte de tales operaciones, sus ventas individuales reflejadas en las correspondientes facturas, han de presentar la realidad de la transacción, tanto en precio como oportunidad y* ***momento de perfección****, lo cual tiene repercusiones de todo tipo en todas las operaciones jurídicas que nacen de la misma. La violación a cualquiera de esas obligaciones es una violación a la ley. En la misma forma, de acuerdo con la Ley de la Renta, la utilidad –de haberla- es la resultante de la totalidad de sus operaciones en el año fiscal, y no de actos aislados, porque es el giro comercial total en el período indicado lo que sirve de parámetro para tal efecto. Por consiguiente, dado que las ventas de los vehículos exonerados* ***aún no se han efectuado*** *al momento del desalmacenaje, el pedimento de las inexistentes facturas no sólo se convierte en un acto imposible de acuerdo con la ley, sino que también violatorio doblemente de la misma, porque tendrían que inventar lo que no existe, y eso en sí mismo es una ilicitud grave.*

El Reglamento Centroamericano no podría interpretarse en forma contraria a la convención que le dio origen. *Las argumentaciones anteriormente expuestas bastan y sobran, para que se comprenda el error cometido, y que no procede el pedimento que se impugna. Sin perjuicio de ello, en forma subsidiaria y adicional, plantean las siguientes consideraciones relativas a que en cualquier caso (que no es el de ellos por lo dicho) el término "ventas sucesivas" sólo podría aplicarse, en su caso, en la fase internacional de la transacción. Señalan que el artículo 9 del Decreto No. 32082 que regula las "ventas sucesivas" que se realizan antes de la importación definitiva de las mercancías, está referido a las* ***compraventas internacionales****, nunca a las nacionales que se realizan entre partes que tienen sus establecimientos a lo interno del territorio costarricense, aunque la mercadería se encuentre en el almacén fiscal.*

En efecto, el precio en las transacciones de compraventa ***internacional*** *se podrán ajustar con base en el Acuerdo de Valor OMC, únicamente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, y la utilidad de una compraventa nacional, realizada entre sujetos cuyos establecimientos se encuentran a lo interno del país de importación, no puede ser concebida como un elemento incrementable bajo ninguno de los supuestos del artículo. En el caso de ventas nacionales realizadas con posterioridad al ingreso de las mercancías al territorio nacional, que es totalmente independiente a la transacción realizada entre el comprador y el vendedor iniciales, es claro que la utilidad producto de esa venta nacional y que corresponde en forma íntegra a la empresa que vende localmente no de formar parte en la determinación del valor aduanero. Esta utilidad no se puede adicionar porque violenta la prohibición expresada en el artículo 8 inciso 4, del Acuerdo de Valor OMC. En efecto, la errónea interpretación del Organo Nacional de Valoración no puede ser mantenida porque esto implica reformar el Acuerdo de Valor OMC, sin que el decreto sea, en cualquier caso una vía idónea. Ya que, de compartirse esa interpretación: a) se estaría extendiendo el alcance del articulado a las ventas nacionales, cuando el tratado se refiere a las compraventas internacionales y b) en cualquier caso, se estaría incluyendo un supuesto*

nuevo a los contemplados en el artículo 8, contraviniendo la prohibición expresa. En síntesis, las normas del Reglamento Centroamericano jamás podrían o se les puede intentar dotar de un significado contrario a la norma de rango superior que están desarrollando. En consecuencia, la expresión "ventas sucesivas" del artículo 9 del Reglamento Centroamericano se aplica únicamente a las ventas sucesivas de orden ***internacional*** *y en los términos claramente establecidos por el artículo 8 del Acuerdo de Valor OMC.* (ver folios 95-104)

II- Con oficio número **DVA-DSI-436-2004 de fecha 27 de diciembre de 2004** la Dirección General de Aduanas responde la anterior consulta formulada por la empresa recurrente, realizando también un análisis jurídico amplio en relación con los diversos temas consultados por la empresa recurrente, llegando a una conclusión diversa al planteamiento del recurrente, pues en definitiva se estima que no es posible aceptar lo solicitado (a saber, que se giraran instrucciones para que se corrija lo que consideran como un error notorio y que los pedimentos de desalmacenaje sean aceptados en la forma normal a como han sido siempre, sin la inexistente e imposible factura de venta que se les pide), y corresponde continuar aplicando lo estipulado en el artículo 9 del Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías.(ver folios 16-30)

III- Mediante escrito sin número de fecha de recibo 07 de enero de 2005 el señor **XXXX**, apoderado generalísimo de **XXXX**., presenta recurso de reconsideración con apelación en subsidio para ante el Tribunal Aduanero Nacional, en contra del oficio DVA-DSI-436-2004, de fecha 27 de diciembre de 2004, de la Dirección General de Aduanas, por estimar que existe una flagrante violación al principio de legalidad, al rechazar lo planteado en su solicitud del 29 de noviembre de 2004.(ver folios 2-8)

IV- Con oficio N°DGA-002-2006 del 3 de enero de 2006, la Dirección General de Aduanas consideró que se estaba ante un acto no recurrible por tratarse de una respuesta a una consulta, además de que los recursos se plantearon ante la DGA, lo cual es improcedente debiendo haberse recurrido directamente contra quien podía aplicarlos, las respectivas aduanas, cuando en un caso concreto sea aplicado el dictamen u opinión técnica especializada. (ver folios 105-111)

V- Que ante recurso de apelación por inadmisión interpuesto, este Tribunal, con sentencia N°27-2006 del 16-2-2006, revocó el acto denegatorio y ordenó a la DGA el envío del expediente a este Tribunal, previo emplazamiento de ley, lo cual fue realizado por la Administración Activa con resolución RES-DN-130-2006 del 24-3-2006. (ver folios 27-34 expediente apelación por inadmisión y folio 145-147 expediente 2006-094 de este Tribunal)

VI- En fecha 19-4-2006, la empresa recurrente se presenta ante Tribunal a reiterar ante este instancia los agravios ya esgrimidos, para lo cual se remite a los escritos presentados en fechas 7-1-2005 ante la DGA y el 21-3-2006 ante este Tribunal, en que se detalla la flagrante violación que en su criterio existe del principio de legalidad por parte del A Quo, por lo que solicita se acoja por el fondo el recurso, se anule la resolución de la DGA y se declare procedente en todos sus extremos la oposición interpuesta contra el criterio de la DGA. (ver folios 54-57 expediente apelación por inadmisión)

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

Redacta la licenciada Contreras Briceño; y,

Considerando:

I- Objeto de la litis. El presente asunto versa sobre la apelación interpuesta por el señor *XXXX*, en su calidad de apoderado generalísimo de *XXXX***.** contra lo dispuesto en el oficio N°DVA-DSI-436-2004 del 27 de diciembre de 2004, mediante el cual la Dirección General de Aduanas se pronuncia o emite criterio respecto a su solicitud de emisión de instrucciones a las aduanas del país, para que no se exija la factura comercial de venta al comprador final para el desalmacenaje de vehículos parcial o totalmente exonerados.

II.- Inadmisibilidad del recurso. En relación con las pretensiones del recurrente, no puede sino este Tribunal, confirmar la inadmisibilidad de los recursos ordinarios decretada por la Dirección General de Aduanas, y declarar inadmisible el recurso de apelación, toda vez que en efecto, el acto recurrido en razón de su naturaleza de ser un acto que atendió o evacuó una consulta formulada por la empresa recurrente, no tiene la fuerza legal de ser un acto administrativo generador de efectos, ni produce tampoco un efecto denegatorio de alguna pretensión del recurrente, no existiendo un acto concreto impugnado que lo perjudique, sino que en la especie se trata de un criterio jurídico emitido por la Administración, a solicitud de la empresa recurrente y que expone en forma amplia el criterio de la Dirección General de Aduanas respecto a la consulta formulada por los interesados, que por sí mismo no produce efecto ni causa estado sino que requiere de su aplicación a un caso concreto, con el fin de que pueda afectar la esfera jurídica de algún administrado.

En efecto, si analizamos tenemos en primer término, que no existe un caso concreto, con hechos y partes debidamente individualizadas, que esté siendo sometido a conocimiento del Tribunal. Efectivamente no estamos ante algún despacho de mercancías o trámite concreto en el que la administración (ya sea la

aduana o la DGA), esté solicitando la presentación de la factura de venta al comprador final, por tratarse del despacho de vehículos total o parcialmente exonerados.

Más aún, en la especie no sólo no hay un litigio o caso concreto, sino que además, y esencialmente, no está acreditado en expediente que **XXXX**, sea desde el punto de vista jurídico-procesal, parte de un procedimiento o asunto concreto que se esté ventilándose ante esta sede, en consecuencia no esta demostrado que a la recurrente, se le esté afectando de alguna manera, o causándosele algún perjuicio concreto, con el actuar administrativo, que requiera la tutela jurídica de este Tribunal, para el resguardo de sus intereses legítimos o derechos subjetivos. Nótese que no hay un despacho concreto de mercancías en que figure dicha empresa, ni un procedimiento ordinario determinativo o suspensivo como tampoco un procedimiento para la aplicación de multas, seguido contra la empresa recurrente. Tampoco se trata de una reclamación denegada por la Administración en aplicación del criterio jurídico esgrimido con el oficio recurrido, y que posibilite la intervención de este Colegiado a fin de analizar con ocasión de su aplicación, si el dictamen emitido resulta o no contrario a derecho.

Lo que existe en autos y es contra lo que se recurre, es una opinión o criterio emitido por la Dirección General de Aduanas, con ocasión de la solicitud del recurrente de que giren instrucciones para que no se exigiera la factura comercial de venta al comprador final para el desalmacenaje de vehículos parcial o totalmente exonerados. Es decir, se trata de solicitud para que giren instrucciones de carácter general, de cómo se debe proceder en esos casos, según el criterio de la empresa accionante, pero de ello no se vislumbra que se trate de un caso concreto, y debidamente individualizado respecto del cual se este pidiendo la administración se aplique dicho criterio, es decir, no hay un litigio del cual deba conocer este Tribunal.

Lo anterior no significa que la parte amparándose en su derecho constitucional de libertad de petición recogido por el artículo 27 de la Constitución Política, no pueda solicitar a la Administración pronunciamiento como el solicitado en las presentes diligencias, y que la Administración no esté obligada a responderle como en efecto se hizo, puesto que existe tutela de su derecho de respuesta. Sin embargo, ello no implica que el acto emitido en esas circunstancias sea objeto de una fase recursiva, ya que en tal supuesto no se genera una litis concreta sino que se atiende una solicitud del administrado y se emite una opinión técnica pero sin referencia a un caso concreto.

Podemos así concluir que el acto que se pretende revisar se trata de una petición o consulta, sobre la cual está obligada la administración a dar respuesta y así cumplir con el derecho que tiene el administrado, de que la administración le de una respuesta. Sin embargo, dicha actuación no resulta impugnable por tratarse de una petición y la respuesta de la administración obedece a la obligación que tiene de pronunciarse ante la excitativa del administrado sin que ello constituya un acto con efectos propios que pueda ser objetado por la vía de los recursos. En ese sentido ya este Tribunal, como bien señala la Administración, ha emitido basta jurisprudencia, dentro de las que se señalan las sentencias 518-2005, 40-99, entre otras, no existiendo razones para variar el criterio externado en tales sentencias, respecto a la irrecurribilidad de este tipo de opiniones consultivas o dictámenes técnicos.

Partiendo de lo anterior debe indicarse que siendo este Tribunal un órgano con un grado de desconcentración máxima, llamado a agotar la vía administrativa, según la competencia que expresamente le asigna su ley de creación (artículo 205 LGA), no podría conocer de otros actos que no tuvieran el carácter de finales o definitivos, es decir, que expresen la decisión o voluntad de la Administración en

un determinado asunto, ya sea que resuelven el mismo por el fondo, o bien por la forma, pero que sean definitivos en el tanto ponen fin al procedimiento (aún cuando no sea el acto final), pues constituyen los actos susceptibles de impugnación en sede judicial. Tampoco estamos ante actos que decidan directa o indirectamente el fondo de algún asunto de tal modo que pongan fin a la vía administrativa o haga imposible o suspenda su continuación. Es decir, la opinión jurídica emitida y que se recurre no decide ni resuelve algún aspecto en discusión, en un caso concreto, sino que lo que hace es externar la posición o criterio de la Dirección General de Aduanas, sobre el tema consultado y respecto del cual se solicita la emisión de directrices generales, acto que por sí mismo no causa estado, por lo que estima el Colegiado deviene en irrecurrible ante esta sede.

En conclusión resulta claro que de lo anterior, no se desprende ninguna actuación ilegal, arbitraria, denegatoria o que suprima algún derecho a la empresa recurrente, es decir, no se evidencia, la existencia de acto administrativo alguno, generador de derechos, que afecte a la recurrente de manera alguna, sino que como bien señala la Administración, se trata de un mero acto administrativo, irrecurrible y no sujeto a la tutela de este Tribunal, en razón de la competencia legalmente asignada. Lo anterior conforme con los artículos 198, 204, 205, 208, 257, LGA; 155 CNPT; 345 de la Ley General de la Administración Pública.

POR TANTO

De conformidad con las facultades legales otorgadas a este Tribunal en los artículos104 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano; 204, 204 bis, 205 a 210 de la Ley General de Aduanas, por mayoría este Tribunal declara inadmisible

el recurso de apelación. Voto salvado del licenciado Reyes Vargas quien declara sin lugar el recurso. Remítanse el expediente a la oficina de origen.

Notifíquese,

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Shirley Contreras Briceño**

Alejandra Céspedes Zamora **Franklin Velásquez Díaz**

Xinia Villalobos Orozco **Dick Rafael Reyes Vargas**

Voto particular del licenciado Reyes Vargas a la sentencia 2006-221. No comparte el suscrito lo resuelto y por ello salvo mi voto con sustento en las siguientes consideraciones:

Preclusión de la Admisibilidad. El recurso es declarado por la mayoría Inadmisible considerando que el acto recurrido no es más que la respuesta de la Administración a una mera consulta y que tales no pueden ser objeto de impugnación.

No obstante lo anterior, observemos que el presente asunto llega a esta instancia por cuanto ante la negativa de la Administración de dar curso al recurso de apelación la interesada interpuso la Apelación por Inadmisión la que fue declarada con lugar por este Tribunal mediante sentencia 027 del año en curso el que para ello consideró:

> *"Por tratarse de un recurso de apelación por inadmisión, independientemente de si lo actuado y decidido por la Administración Activa se encuentra o no ajustado a derecho, en lo referente a la denegatoria del planteamiento realizado por el recurrente sobre la obligación de emitir una factura al endosar el conocimiento de embarque para un tramite de exoneración, pronunciamiento por el fondo que omite este Tribunal por la naturaleza misma del presente recurso, resta por determinar su procedencia, esto es, si efectivamente se denegó ilegalmente el recurso de apelación por parte del A quo al acto que recurrió el interesado.*
>
> *En razón precisamente de la naturaleza jurídica del acto que produce efectos jurídicos que pueden lesionar los derechos o intereses legítimos del recurrente y de la decisión del a quo, lo convierte en un acto susceptible de sur(sic) impugnado ejerciendo la fase recursiva prescrita en los artículos 204 y siguientes de la LGA; y en vista de que consta en expediente que fue interpuesto en tiempo y forma el recurso de apelación para ante este Tribunal; en consecuencia deviene en ilegítima la denegatoria del recurso de apelación por parte de la Dirección General de Aduanas al acto recurrido por el interesado, siendo en consecuencia procedente el recurso de apelación por inadmisión, y así debe declararse."* (el resaltado no es del original).

Como se observa consideró en su oportunidad la admisibilidad de la apelación de derecho dejando solo para resolver el fondo del asunto relativo a "…*la obligación de emitir una factura al endosar el conocimiento de embarque para un tramite de exoneración,…",* de manera que, estima el suscrito superada por preclusión la etapa de admisibilidad del recurso y, contrario al principio de intangibilidad de los actos propios lo resuelto, por ello, expedita la vía para resolver por el fondo el presente asunto, como en efecto se hace y, sustenta en las consideraciones siguientes.

Legitimación. A efecto de analizar la legitimación del recurrente procuraremos definir el objeto del presente procedimiento. Entiende el suscrito como tal lo que considera un error legal del Órgano Nacional de Valoración y que consiste en el hecho de que las Aduanas del país están exigiendo para el desalmacenaje de vehículos total o parcialmente exonerados la presentación de la factura al comprador final. En razón a lo anterior es que la interesada pretende y solicita girar instrucciones para que "… ese notorio error se corrija y para que… los pedimentos de desalmacenaje sean aceptados en forma normal a como han sido siempre, sin la inexistente e imposible factura de venta que actualmente se pide."

Se apersona el interesado a nombre y en representación de la sociedad **XXXX**. la cual señala es importador y representante de **XXXX**, fabricante de los vehículos de esa marca. Es decir, la empresa como importadora directa de vehículos exonerados, o en razón a su condición de proveedora a terceros importadores de vehículos exonerados le afecta la medida aplicada en forma directa en el primer caso por lo que le afecta en su derecho e interés directo y en su interés legitimo al verse afectada en su capacidad de proveedor de terceros importadores es decir en su interés legal al adecuado desarrollo de su negocio.

Para el suscrito, es harto conocida la actividad de la empresa accionante y aún cuando la misma no figure en un proceso determinado como importadora, es claro que la actuación de la Administración consistente en requerir factura a todo importador aún sin excepción implica una actividad contable para los proveedores en el presente caso **XXXX** consistente en el registro de la venta o acto de proveedor a ese tercero que alega la interesada en su caso no corresponde a una venta.

En razón a lo anterior, observa el suscrito, al menos un interés legitimo de la accionante para solicitar a la Administración el cambio de conducta requerido, con entera independencia o no de su procedencia legal.

Por otro lado, nótese que lo que procura el administrado es el cambio de una disposición administrativa en ejecución es decir la decisión de exigir en todo caso de importaciones la factura de compra por el importador y no la de su proveedor, por lo anterior, estamos en presencia de un proceso incoado por el administrado tendente a modificar la conducta de la Administración en tanto considera que ésta le afecta en su interés y derecho, es decir ejerce la misma efecto en su actividad, el que estima le perjudica.

De manera que, se estima legitimado al recurrente para establecer el procedimiento incoado y eventualmente recurrir lo que se disponga como en efecto lo hizo.

Sobre el Fondo. Resueltos los aspectos de admisibilidad y legitimación procede resolver por el fondo.
Alega el recurrente perjuicio por la actuación administrativa supra descrita, sin embargo no señala la recurrente los casos de sus proveídos en los cuales se ha visto dañada en su interés o derecho ni ha ofrecido ni presentado elemento

probatorio alguna de la inexistencia de la venta como contrato normal y común que sustenta el endoso de los conocimientos de embarque señalando y demostrando el que corresponde en su lugar sea éste oneroso o gratuito a efecto de que pueda la Administración determinar la legislación aplicable.

De manera que, si bien y desde un punto de vista procesal hemos tenido legitimada a la recurrente, es claro que por el fondo, ésta no ha aportado elemento alguno dirigido a demostrar su derecho sobre el objeto de la litis, debiendo ser de obligada su desestimatoria como en efecto lo hace el suscrito.

DICK RAFAEL REYES VARGAS