Sentencia N°068-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con cuarenta y cinco minutos del diecisiete de marzo de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el agente aduanero **XXXXX,** contra la resolución **N°RES-AL-PA-449-2005 del 7 de junio 2005,** emitida por la **Dirección General de Aduanas.**

RESULTANDO

I. Que mediante resolución **RES-AL-PA-020-2005** del 21 de enero de 2005, la Dirección General de Aduanas inicia procedimiento ordinario por supuesta determinación errónea de la obligación tributaria y consecuente diferencia de tributos dejados de percibir por el Estado, en la importación de piso cerámico amparadas a las Declaraciones Aduaneras N° **XXXXX** N° **XXXXX,** ambas de la Aduana Central**,** contra el Importador **XXXXX** y contra la **Agencia de Aduanas XXXXX,** como responsable solidario y en su condición de representante legal del Importador. Lo anterior por cuanto según Informe **INF-DVA-DEV-003-2005** sobre las importaciones de piso cerámico realizadas por la empresa **XXXXX.,** en el 2001, realizado por el Organo Nacional de Valoración y Verificación Aduanera, se declararon montos de factura menores a los confirmados por la Autoridad Aduanera de España en las declaraciones objeto del estudio. En consecuencia los posibles ajustes generan un adeudo a favor del Fisco que asciende a **¢829.857.49**, por las dos declaraciones de referencia. (Ver folios **72-98**)

II. Con escrito presentado el **21-2-2005**, el señor **XXXXX**, en su condición de agente aduanero y mandatario del importador **XXXXX,** presenta sus alegatos de descargo, interponiendo incidente de nulidad absoluta. (ver folios **100-108**).

III. Que a través de resolución **RES-AL-PA-449-2005 del día 7-6-2205** la Dirección General de Aduanas dicta acto final del procedimiento ordinario, modificando el valor declarado en las Declaraciones Aduaneras N° **XXXXX** N° **XXXXX**, ambas de la Aduana Central y estableciendo un nuevo adeudo a favor del Fisco, generándose una diferencia de impuestos por pagar a favor del Estado, que en total asciende a **¢829.857.49.** (Ver folios **132-152**).

IV. Con escrito presentado el **15-3-2005**, el señor **XXXXX**, interpone recurso apelación contra el acto final dictado por la Dirección General de Aduanas, argumentando en esencia lo siguiente: (ver folios **154-158**)

- *Que respecto a la responsabilidad solidaria de la Agencia* **XXXXX***, la administración fundamenta la responsabilidad solidaria de la interpretación de los artículo 33 y 36 de la Ley General de Aduanas y 34, 71 y 97 del CAUCA II, y que tal interpretación viola: 1)Principio constitucional que prohíbe la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria (art.39 CP); 2)La garantía constitucional que prohíbe la confiscación del patrimonio (art.40 y 45 CP) y 3) El lucro cesante razonable como contenido esencial de la actividad empresarial (art.46 CP)*

- *Que la administración aduanera ha asumido como cierto que la mercancía amparada en las veintitrés declaraciones referidas, es la misma que salió de puerto de España y que los valores indicados por el Departamento de Aduanas de ese país en el informe rendido resultan ciertos y, de ahí, la existencia de un valor menos en las declaraciones presentadas y el consecuente adeudo fiscal. Y que mediante la prueba ofrecida y debidamente consularizada, se demostró que las compras efectuadas por* **XXXXX***. fueron realizadas a la* ***empresa*** **XXXXX.** *y si acudimos a documentación integrada al expediente, encontramos por un lado que el propietario y exportador de todas las mercancías provenientes de España es la empresa* **XXXXX***. y si acudimos a la información suministrada por el Departamento de Aduanas de ese país, tenemos que los exportadores son empresas*

con los nombres **XXXXX.** *De las 23 declaraciones en 14 de ellas aparecen otras empresas como representantes y distribuidores internacionales* **XXXXX** *las cuales figuran como las destinatarias en Costa Rica y finalmente la mercancía en 11 de ellas fueron ventas bajo la modalidad EXW, lo que significa que de la fábrica a la puesta a bordo pudo sufrir transformación, por lo que no necesariamente se trata de la misma mercancía. Sin embargo y a pesar de todas esas variantes, la última propietaria es la empresa* **XXXXX**.

- *Por ser hechos de terceros, la empresa* **XXXXX** *no puede conocer las condiciones de contratación efectuadas entre* **XXXXX**. *y sus proveedores. Las facturas presentadas conforme con la legislación comercial, art. 431 y 460 del Código de Comercio, concordante con el 266 de la LGA, se presumen ciertas y son prueba de la obligación surgida a raíz de la relación comercial entre* **XXXXX** *y* **XXXXX**. *Siendo los precios pactadas entre ambas empresas los correctos, resulta improcedente la aceptación de otros diferentes en razón a la inconsistencia e incongruencia que refleja la documentación de la que se ha hecho acopio la DGA.*

V. Con resolución **RES-AL-PA-572-2005 del 29-6-2005** la Dirección General de Aduanas emplaza al interesado para que se apersone ante este Tribunal a hacer valer sus derechos. (Ver folios **159-162**).

VI. Que ante el requerimiento de la Sala Constitucional de que se remitiera el expediente del presente asunto, a efecto de resolver la acción de inconstitucionalidad N°05-008471-0007-00, con oficio N°TAN-200-2005 del 14-7-2005, este Tribunal, remite el citado expediente ante esa instancia judicial. (ver folios **164-165**)

VII. Que en fecha 24-1-2006, se recibe en este Tribunal el oficio sin número de fecha 19-1-2006, mediante el cual el señor Johnny Bejarano Ríos, Asistente Judicial a.i. de la Sala Constitucional, devuelve el expediente de referencia a este Tribunal, indicando que la acción N°05-008471-0007-00, promovida por

XXXXX, en la cual se dictó el voto N° 16124-05 del 23-11-2005, cuya parte dispositiva, literalmente dice: **"Se rechaza de plano la acción". (**ver folio **176)**

VIII. Que en virtud de la inhibitoria presentada por el Lic Luis Gómez Sánchez y aceptada con Auto N°013-2006 del 27/02/2006, se integra el Tribunal, con la Licenciada María Elena Soto Ramírez en calidad de Miembro Especialista Suplente de este Tribunal, de conformidad con el nombramiento comunicado a través del Acuerdo No. 038-H-2006 de 23 de febrero de 2006, cuya copia corre al folio **186** del expediente administrativo. (ver folios **178-187**)

IX. 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 trata de un procedimiento ordinario iniciado por la Dirección General de Aduanas, por supuesta determinación errónea de la obligación tributaria y consecuente diferencia de tributos dejados de percibir por el Estado, en la importación de piso cerámico amparadas a las Aduaneras N° **XXXXX** N° **XXXXX**, ambas de la Aduana Central**,** contra el Importador **XXXXX** y contra la **Agencia de Aduanas XXXXX,** como responsable solidario y en su condición de representante legal del Importador. Lo anterior por cuanto según Informe INF-DVA-DEV-003-2005 sobre las importaciones de piso cerámico realizadas por la empresa **XXXXX.,** en el 2001, realizado por el Organo Nacional de Valoración y Verificación Aduanera, se declararon montos de factura menores a los confirmados por la Autoridad Aduanera de España en las declaraciones objeto del estudio. En consecuencia los posibles ajustes generan

un adeudo a favor del Fisco que asciende a **¢829.857.49**, por las dos declaraciones de referencia

II. **ADMISIBILIDAD DEL RECURSO DE APELACIÓN**: Que de previo a cualquier otra consideración, se avoca este Órgano al estudio de admisibilidad del presente recurso de apelación conforme con lo dispuesto por el artículo 204 de la Ley General de Aduanas, es decir, a determinar si en la especie se cumple con los presupuestos procesales, que son requisitos necesarios para que pueda constituirse un procedimiento válido. En tal sentido dispone el citado artículo que contra la resolución dictada por la Dirección General de Aduanas, cabe recurso de apelación ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación. Sin embargo, el mismo artículo condiciona la admisibilidad del recurso por parte de la Dirección General de Aduanas, a dos requisitos procesales: 1-tiempo y 2- forma. Es decir, que el recurso debe ser presentado en tiempo (dentro del plazo de 3 días). Así, tenemos que en este caso la resolución recurrida, para todo efecto legal, fue notificada el **22 de junio de 2005** (folio **151-152**) y el recurso de apelación fue interpuesto el **27 de junio de 2005** (folio **154**), dentro del plazo legalmente establecido. Además debe ser presentado en forma, o sea, cumpliendo con los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento, lo cual no genera problemas en el presente caso, toda vez que en expediente la respectiva acreditación del señor **XXXXX**, a folio **177**. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal como admisible el recurso de apelación.

IV.- SOBRE LOS ALEGATOS REFERIDOS A LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL AGENTE ADUANERO EN EL PRESENTE CASO*:*

En tal sentido se indica que la administración fundamenta la responsabilidad solidaria de la Agencia **XXXXX**, de la interpretación de los artículo 33 y 36 de la Ley General de Aduanas y 34, 71 y 97 del CAUCA II, y que tal interpretación viola: 1)Principio constitucional que prohíbe la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria (art.39 CP); 2)La garantía constitucional que prohíbe la confiscación del patrimonio (art.40 y 45 CP) y 3) El lucro cesante razonable como contenido esencial de la actividad empresarial (art.46 CP)

En tal sentido lo primero que debe indicarse es que por su naturaleza como órgano contralor de la legalidad de los actos emitidos por el Servicio Nacional de Aduanas, según la competencia establecida por el artículo 205 de la Ley General de Aduanas, no corresponde a este Tribunal la valoración y análisis de las alegadas violaciones de los principios constitucionales a que refiere la parte, sino que tal planteamiento se debe formular ante la instancia competente. De ahí que en relación con este tema se limita este Tribunal, ha determinar si conforme con nuestro régimen jurídico aduanero es posible la responsabilidad solidaria del agente aduanero, o si por el contrario, la aplicación e interpretación que sobre el tema realiza la Administración Activa es contraria a derecho.

En línea con ello debe indicarse que en efecto resulta claro de la legislación aduanera, que por ser el agente aduanero el representante legal del importador para efectos del despacho aduanero y ser auxiliar de la función pública aduanera, como cogestor debe también coadyuvar con la correcta observancia y aplicación de la normativa aduanera[1], en razón de lo cual la legislación aduanera lo hace responsable solidario de la obligación tributaria aduanera. En efecto sobre el papel de los auxiliares de la función pública aduanera, la Sala Constitucional, en fallo N° 2003-11926, dictada a las catorce horas con treinta y un minutos del veintitrés de octubre del dos mil tres, indica:

[1] Ver voto 2003-11926, de la Sala Constitucional

"III.- CARÁCTER DE MUNERA PUBBLICA DEL TRANSPORTISTA O AGENTE NAVIERO. *En el Derecho Administrativo se denomina "munera pubblica" al sujeto privado que ejerce, permanente o transitoriamente, funciones o competencias públicas cuando han sido previamente habilitados legal o contractualmente convirtiéndose en vicarios de la respectiva administración pública. El munera pubblica a diferencia del funcionario público actúa a nombre y por cuenta propia o de terceros y no de la Administración Pública que auxilia. La Ley General de Aduanas establece en su Título III que son munera pubblica o auxiliares de la función pública aduanera "...las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que habitualmente efectúan operaciones de carácter aduanero, en nombre propio o en representación de terceros ante el Servicio Nacional de Aduanas". El munera pubblico está sujeto a una relación de sujeción o subordinación especial por lo que tiene una serie de obligaciones y deberes que debe cumplir y observar a cabalidad. En este sentido, el numeral 30 de la Ley General de Aduanas le establece un elenco de obligaciones básicas…"*

Así las cosas y partiendo de lo anterior, la legislación ha establecido un régimen especial de responsabilidad para el agente aduanero, (ampliamente desarrollado por el A Quo durante el presente procedimiento), asignándole una responsabilidad de carácter pecuniaria y solidaria, en su condición de responsable por deuda ajena, respecto del pago de la obligación tributaria aduanera, que se derive de los trámites y regímenes en que intervenga y por el pago de las diferencias, intereses, multas y demás recargos. Lo anterior en tanto se considera sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, encargado del despacho, tal condición la adquiere en razón de haber sido quien representó al importador en el despacho. En efecto, la responsabilidad solidaria que se atribuye en forma genérica al agente, se deriva de la representación legal que ejerce respecto del importador - consignatario de las mercancías. Así, constituye la consecuencia económica derivada de la representación, del vínculo establecido en virtud del mandato. (Ver artículos, 71, 97 CAUCA, 36 de la LGA).

En consecuencia, puede la Administración Aduanera, cuando determine la existencia de sumas pendientes de cancelar, elegir si dirige su acción cobratoria contra el consignatario o consignante de las mercancías (según se trate de importaciones o exportaciones), o bien, contra el agente aduanero que en su carácter de representante legal de su mandante, actuó en el despacho aduanero de las mercancías. Tal y como indica la doctrina*"…analizando específicamente el caso de solidaridad entre contribuyente y responsable, observamos que este último se halla jurídicamente o económicamente conectado de alguna manera al contribuyente, y el legislador tiene en cuenta ese nexo para hacer generar a su respecto la obligación sustancial de pagar el tributo una vez realizado el hecho imponible.*
Esto significa que el responsable solidario es ajeno a la capacidad contributiva cuya exteriorización se valoró para constituir jurídicamente el tributo y atribuirlo a una persona, y, por consiguiente, está al margen de la circunstancia fáctica tributaria.
Por ello es que sólo puede ser instituido expresamente por ley y que no debe soportar en su patrimonio la carga del tributo, siéndole concedida la facultad del resarcimiento…"

Así, el agente aduanero no sólo es representante legal del importador durante el despacho y los actos que derivan de él, sino que también es responsablemente solidario con éste por el pago del adeudo tributario.

Sin embargo, al responsable tributario no es al que corresponde soportar en su patrimonio la carga del tributo, por ello se da la posibilidad de resarcir o repetir contra el sujeto obligado (importador) las sumas que haya cancelado al Fisco (ver artículo 96 b) CAUCA II y 39 de la LGA) ; es decir, como señala la doctrina, el responsable solidario "... está al margen de la circunstancia fáctica tributaria.", sin embargo, debe responder por el pago de las sumas de impuestos que se genere

por cualquier concepto. De ahí que se permite que en todos los casos repetir lo pagado, puesto que parte de que el agente pagó la diferencia por una deuda que no es suya, que no estaba obligado a cancelar, pero que por disposición del legislador para una mejor recaudación, efecto y control, se estableció de esa forma. O sea, que lo que la norma dispone es que el ajuste lo deberá soportar finalmente el importador que es el sujeto pasivo, de la obligación tributaria aduanera, en forma directa por que es quien realiza el hecho generador.

Se desprende de lo anterior, que es indubitable en nuestro régimen jurídico aduanero, la responsabilidad solidaria del agente aduanero por el adeudo tributario, independientemente de que se trate de una diferencia de impuestos fundamentada en una modificación del valor declarado, como sucede en la especie. Por las razones apuntadas debe rechazarse el argumento de la parte en este sentido.

V. SOBRE LOS ALEGATOS DE FONDO*:*

1. En primer término debe señalarse que con fundamento en las facultades dispuestas por el legislación aduanera nacional así como en virtud de lo señalado por el Artículo 17 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el cual establece que ninguna de las disposiciones del Acuerdo, podrá interpretarse en el sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduana de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documentación o declaración presentadas a efectos de valoración en aduana, la Administración Aduanera inició la investigación en el presente caso. Fundamentación que es complementada con lo dispuesto por el punto 6 del Anexo III del Acuerdo al indicar:

"... El artículo 17 reconoce que, al aplicar el Acuerdo, podrá ser necesario que las Administraciones de Aduanas procedan a efectuar investigaciones sobre la veracidad o

la exactitud de toda información, documento o declaración que les sean presentados a efectos de valoración en aduana. El artículo reconoce por tanto que pueden realizarse investigaciones con objeto, por ejemplo, de comprobar si los elementos del valor declarados o presentados a las autoridades aduaneras en relación con la determinación del valor en aduana son completos y exactos....”

2. Así tenemos que ante varias gestiones realizadas por el Departamento de Estudios de Valor del Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera, el señor Luis Herrera Castillón, Jefe de la Oficina Nacional de Información e Investigación de la Aduana de España con oficio sin número con referencia 1010/02 D-Z de fecha 18 de diciembre de 2002, recibido vía fax el 19-12-2002, remitió documentación oficial correspondiente a 20 listados de exportación de piso cerámico de España hacia Costa Rica (uno por Conocimiento de Embarque), con los datos correspondientes al ”...proveedor español, NIF, DUA de despacho de exportación, peso bruto, importador en Costa Rica, números de contenedores y valor declarado a la exportación en España...”, la cual está debidamente certificada por la Aduana de España y consularizada. (Ver folios 89 al 173 de la copia certificada del expediente 054-DEV-2002 e informe INF-DVA-DEV-03-2005)

3. Al comparar la Administración Aduanera, la información consignada en los documentos presentados en las Declaraciones Aduaneras de Importación, facturas comerciales y conocimientos de embarques y la contenida en el documento de referencia 1010/02 D-Z de fecha 18 de diciembre del 2002 con Reporte de Exportación y DUA de Exportación de Piso Cerámico de España hacia Costa Rica (certificado por la Aduana de España), se determinó que la mercancía objeto de exportación de España, es la misma objeto de importación en el territorio aduanero costarricense, al existir coincidencia en elementos como: fecha del conocimiento de embarque, número de contenedor, peso bruto y neto o masa bruta y neta, y nombre del barco, en el caso de la **declaración**

N° XXXXX. En el caso de la **declaración aduanera N°** XXXXX, tal conclusión se deriva del análisis de la información contenida en el Sistema de Información Aduanera, módulo Decoin, la información certificada por la Aduana de Limón y la contenida en el documento de referencia 1010/02 D-Z de fecha 18 de diciembre del 2002 debidamente consularizado, pues se determina que coinciden el número de contenedor, el nombre del barco, el peso bruto y neto de las mercancías consignadas en la declaración de exportación única de España y el indicado en el SIA.

En otras palabras, es importante resaltar el hecho de que las mercancías que fueron nacionalizadas en el presente caso, son las mismas mercancías que fueron objeto de exportación en España y por tanto, el precio de exportación declarado por las empresas proveedoras españolas para estas mercancías, corresponde a las mercancías nacionalizadas objeto de estudio y no a precios de exportación de otras mercancías idénticas o similares.

Así, con base en los hechos y pruebas en expediente aportadas por la Aduana de España en oficio sin número con referencia 1010/02 D-Z de fecha 18 de diciembre de 2002, reporte de exportación y DUA de Exportación de Piso Cerámico de España hacia Costa Rica (certificado por la Aduana de España), se determinó que ante la Aduana de Costa Rica se declararon precios pagados o por pagar, consignados en la factura comercial, menores a los precios de exportación para dichas mercancías, confirmados estos últimos por la Autoridad Aduanera de España. Debe aclararse que los precios suministrados por la aduana española, no son precios que hubieren sido fijados por las autoridades españolas, por el contrario son precios declarados por el exportador español, como consecuencia de la venta de las citadas mercancías para la exportación, con destino al país de importación, y que fueron proporcionados a las autoridades costarricenses, a través de la Aduana de España, de tal manera que para confirmar lo señalado, se cuenta hasta con el número de la

Declaración de Exportación (DUA) de España asociada a cada una de las importaciones realizadas en Costa Rica.

En relación con este aspecto y como argumento de fondo el recurrente señala que la administración aduanera ha asumido como cierto que la mercancía amparada en las veintitrés declaraciones referidas, es la misma que salió de puerto de España y que los valores indicados por el Departamento de Aduanas de ese país en el informe rendido resultan ciertos y, de ahí, la existencia de un valor menor en las declaraciones presentadas y el consecuente adeudo fiscal. Y que mediante la **prueba ofrecida y debidamente consularizada, se demostró** que las compras efectuadas por **XXXXX**. fueron realizadas a la **empresa XXXXX.** y que si se acude a documentación integrada al expediente, se encuentra por un lado que el propietario y exportador de todas las mercancías provenientes de España es la empresa **XXXXX**. y si acudimos a la información suministrada por el Departamento de Aduanas de ese país, tenemos que los exportadores son empresas con los nombres **XXXXX.** De las 23 declaraciones en 14 de ellas aparecen otras empresas como representantes y distribuidores internacionales, **XXXXX** las cuales figuran como las destinatarias en Costa Rica y finalmente la mercancía en 11 de ellas fueron ventas bajo la modalidad EXW, lo que significa que de la fábrica a la puesta a bordo pudo sufrir transformación, por lo que no necesariamente se trata de la misma mercancía. Sin embargo y a pesar de todas esas variantes, la última propietaria es la empresa **XXXXX**. Agrega que por ser hechos de terceros, la empresa **XXXXX** no puede conocer las condiciones de contratación efectuadas entre **XXXXX**. y sus proveedores. Las facturas presentadas conforme con la legislación comercial, art. 431 y 460 del Código de Comercio, concordante con el 266 de la LGA, se presumen ciertas y son prueba de la obligación surgida a raíz de la relación comercial entre **XXXXX** y **XXXXX**. Siendo los precios pactadas entre ambas empresas los correctos, resulta improcedente la aceptación de otros diferentes en razón a la

inconsistencia e incongruencia que refleja la documentación de la que se ha hecho acopio la DGA.

En relación con tales argumentos no puede sino este Tribunal, considerar, al igual que lo hizo la Administración en el acto recurrido, que los mismos no son de recibo, toda vez que la prueba que ofreció y aportó la parte en su defensa y que en su criterio dan sustento a sus manifestaciones, no logra relacionarse con el presente caso, toda vez que por ejemplo, la factura adjunta a la declaración aduanera **N° XXXXX**, que es la factura **N° XXXXX,** no aparece consignada en el listado que aporta el recurrente, de ahí que al no haber en expediente elemento probatorio que demuestre las pretensiones del recurrente, deben ser desestimadas.

Por otra y sobre el tema de valor debe indicarse que en aplicación del Acuerdo sobre Valor en Aduanas de la OMC, tenemos que el "valor de transacción" es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el artículo 1, que indica:

"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..."

Así, con base en el artículo 1, se identifica que el primer elemento que conforma el valor de transacción es el precio realmente pagado o por pagar, mismo que fue objeto de la comprobación para las mercancías que se nacionalizaron con las declaraciones de referencia. Se trata entonces de la misma mercancía: la que se importó y la que se exportó de España, que la venta con base en las facturas aportadas por el importador en las declaraciones aduaneras objeto de estudio, se considera es una venta para la exportación de España hacia Costa Rica, según consta en la información proporcionada por la Aduana de España y

confirmada con cada una de las importaciones y que el aspecto consultado a la aduana española de exportación, consistió en comprobar si el precio pagado o por pagar declarado es o no el precio de venta de las mercancías de referencia. Con base en ello, la Autoridad Aduanera de Costa Rica estableció que el precio pagado o por pagar declarado para conformar el valor en aduana declarado en las importaciones de referencia es inferior al precio de exportación asociado directamente a las mercancías citadas.

Tenemos entonces que en la investigación realizada por el Organo Nacional de Valoración y Verificación Aduanera con fundamento en las facultades otorgadas por la normativa y con base en lo expuesto, se estableció que el valor en aduana que se debió declarar en la Aduana de Costa Rica, debe estar conformado a partir del precio de exportación declarado por el proveedor español al ser la mercancía de exportación la misma de importación, dando como válido este precio de exportación como el precio pagado o por pagar, por lo cual la verificación se enfoca en el elemento precio realmente pagado o por pagar y por tanto, no es un ajuste según los conceptos que conlleva el artículo 8, como bien lo señala en Anexo III del Acuerdo en su párrafo 7:

"El precio realmente pagado o por pagar comprende todos los pagos realmente efectuados o por efectuarse, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor, o por el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor".(….)

En conclusión, los precios confirmados por la Aduana de España que fueron declarados como de exportación corresponden a las mercancías objeto de valoración en las declaraciones aduaneras citadas, por cuanto se ha demostrado que se trata de la misma mercancía, por tanto no se está utilizando valores ficticios o arbitrarios ni fijando valores por parte de las autoridades aduaneras, sino que se está dando como cierto que el precio real pagado o por pagar de conformidad con lo regulado en el artículo 1 del Acuerdo por las mercancías es el

valor de exportación declarado en la Aduana de España. En consecuencia lo procedente es declarar sin lugar el recurso interpuesto y confirmar la resolución recurrida.

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 sin lugar el recurso y confirma la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado de los licenciados Reyes Vargas y Barrantes Coto quienes anulan todo lo actuado a partir del acto final inclusive. También salva el voto el Lic. Soto Sequeira quien declara con lugar el recurso y anula todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive.

Notifíquese

Desiderio Soto Sequeira **María Elena Soto Ramírez**

Alejandra Céspedes Zamora **Mariela Chacón Salas**

Elizabeth Barrantes Coto **Dick Reyes Vargas**

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Voto salvado del Licenciado Soto Sequeira: No comparto lo resuelto por la mayoría, con base en los siguientes argumentos:

En principio, se debe considerar que por tratarse la nulidad un asunto de orden público, como se extrae de los artículos 169 y 175 de la Ley General de la Administración Pública, en virtud de que ese instituto protege básicamente la correcta actuación de la administración, que todo acto que ésta emita se encuentre conforme al ordenamiento jurídico, señalando que aquel acto en que alguno de sus elementos se encuentre viciado se tendrá por nulo o anulable y consecuentemente dependiendo del grado de la nulidad será inexistente o inválido. (Ver Sentencias N° 42-98, 048-99, 064-99, 072-99, 0152-99 del Tribunal Aduanero)
Así en el presente caso, estima el suscrito que existe nulidad de las actuaciones desde el acto inicial del procedimiento, toda vez que el A Qquo toma el valor aduanero establecido en las Declaraciones Únicas de Exportación de la Aduana de España y lo "trasplanta" indicando que este corresponde al valor correcto y no el declarado por el importador al momento de presentar la declaración aduanera de importación ante la Aduana de Costa Rica. Sin entrar a la discusión de fondo, cual es el valor aduanero correcto, es siempre obligación de la Administración sustentar debidamente los actos emitidos dando su base normativa y los elementos de hecho en que se fundamenta, todo con el fin de permitir al destinatario del acto conocer las motivaciones que llevan a la autoridad al inicio de un procedimiento. El artículo 251 de la Ley General de Aduanas, regla que para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se debe aplicar las disposiciones del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, conocido como el

Acuerdo de Valoración. Este Acuerdo establece seis métodos para determinar el valor en aduana, excluyentes entre sí y que deben aplicarse en estricto orden. Si en el caso sub examine se modifica el valor declarado al estimarlo incorrecto por las razones que en su momento la autoridad sostenga, lo cierto es que debe justificar y fundamentar de manera clara y precisa cual de los seis métodos de valoración esta aplicando al caso, lo que no se cumple constituyendo una grave omisión que implica un vicio en el procedimiento porque el usuario desconoce los elementos técnicos propios de la valoración utilizados en el caso, vacío que produce indefensión al recurrente desconocedor de la base técnica de valoración aplicados en su caso y el que ignora esos aspectos por acción u omisión de la otra parte, la Administración en este caso, no puede ejercer una defensa plena conforme la Constitución Política lo protege. En los diferentes actos dictados por la autoridad de aduana, no se menciona siquiera cual método del valor aplica, el artículo 1 método de valor de transacción o alguno de los sucesivos y menos existe una justificación o motivación de porque utiliza tal o cual método, lo que constituye un requerimiento mínimo para tan solo pensar en corregir o ajustar un valor declarado.

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, en tal sentido ver también el voto N° 1522-91 de la Sala Constitucional

Así tanto 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, lo que esta estrechamente relacionado con la motivación de los actos, requisitos procesales y aspectos jurídicos tendientes a la defensa legítima de quien 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 absolutamente. 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 declararse con lugar el recurso y anularse todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive, por su disconformidad con el régimen legal imperante y la indefensión ocasionada al administrado en los términos desarrollados"

Desiderio Soto Sequeira.

Voto salvado de los licenciados Barrantes Coto y Reyes Vargas: No comparten los suscritos lo resuelto con sustento en las siguientes consideraciones.

En primer lugar estimamos importante tener claro que el objeto del presente procedimiento es la revisión de la obligación tributaria aduanera determinada en las declaraciones de análisis (arts. 59, 102 de la LGA) en su elemento Valor Aduanero con el fin de verificar su correcta declaración y determinación y, en cuyo caso, el modificar dicho elemento y consecuentemente la obligación tributaria previamente determinada por la Aduana. (art. 59 párrafo 2).

Realizada la anterior precisión, comparten los suscritos las consideraciones hechas en relación con los aspectos de nulidad alegadas por el recurrente, toda vez que sobre las mismas no lleva razón tal y como se expone por la mayoría. Sin embargo estimamos que existen otras razones de nulidad que deben observarse y

que constituyen el motivo sobre el cual consideramos la nulidad en el presente asunto.

Si bien la Administración inicia una investigación y recaba una serie de información suficiente que le permite dudar del valor declarado, el procedimiento empleado para determinar el valor, es omiso en cuanto a información del importador, entorno a la transacción misma reflejada en la factura comercial. Estima la Administración como suficiente, el tener por probado el valor que declara el exportador a través de las Declaraciones Aduaneras remitidas por el Gobierno de España.

El cuadro fáctico se reduce así, a la existencia de un valor declarado, respaldado por una factura, de la cual bajo fe de juramento el importador da fe de ser real y exacta; valor declarado que reitera en las mismas condiciones de bajo juramento en la Declaración del Valor Aduanero que legalmente le corresponde a éste realizar. Tales hechos se contraponen con el único elemento que la Administración y el voto de mayoría tienen por demostrado con base en la documental de cita, a saber, que el exportador ha declarado a las autoridades del país de exportación un valor de exportación diferente al declarado por el importador.

En tales circunstancias, y en criterio de los suscritos existe un indicio claro que permite dudar del valor declarado pero no descartarlo, menos aún sustituirlo por el declarado por el exportador toda vez que no existe norma legal alguna que así lo permita.

Para tener como valor de transacción el declarado por el exportador no es suficiente la certificación de las autoridades españolas de que tal fue el declarado. Resulta necesaria su comprobación con entera independencia de la Autoridad que lo realice, mediante el correspondiente estudio contable en los registros de cualquiera de las partes involucradas importador o exportador, que así lo confirme.

En su defecto debe la Administración señalar si descarta o no el Valor de transacción y poner en conocimiento del importador el método que aplica del Acuerdo Relativo.

Note que el Acuerdo Relativo en su artículo primero señala: "El valor en Aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, …". De manera que, no estando demostrado en el caso que el valor de transacción declarado por el exportador a las autoridades aduaneras del país de exportación corresponda al precio realmente pagado o por pagar, sino que lo único que existe en autos es un claro indicio que permite dudar del valor declarado, estiman los suscritos se debe proceder conforme las facultades del artículo17 del mismo Acuerdo en relación con el punto seis del su Anexo III y artículo 251 de la Ley General de Aduanas.

Recordemos que el Acuerdo establece seis métodos para determinar el valor en aduana, excluyentes entre sí y que deben aplicarse en estricto orden. En el caso sub examine lo que **se modifica es el valor declarado al estimarlo incorrecto** por las razones señaladas por autoridad, no se trata de de un cobro por una diferencia de tributos, sino de una modificación de la obligación tributaria aduanera. En consecuencia, lo cierto es que debe justificar y fundamentar de manera clara y precisa cual de los seis métodos de valoración esta aplicando al caso, lo que no se cumple constituyendo una grave omisión que implica un vicio en el procedimiento porque el usuario desconoce los elementos técnicos propios de la valoración utilizados en el caso, vacío que produce indefensión al recurrente desconocedor de la base técnica de valoración aplicados en su caso y el que ignora esos aspectos por acción u omisión de la otra parte, la Administración en este caso, no puede ejercer una defensa plena conforme la Constitución Política lo protege. En el acto final del procedimiento la autoridad de aduana, no se menciona siquiera cual método del valor aplica, el artículo 1 método de valor de

transacción o alguno de los sucesivos y menos existe una justificación o motivación de porque utiliza tal o cual método, lo que constituye un requerimiento mínimo para tan solo pensar en corregir o ajustar un valor declarado.

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.

La doctrina sobre la motivación de los actos ha dicho "…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 N° 1522-91 al tratar el tema de la motivación de los actos la Sala Constitucional es enfática:" 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 eso tanto 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, lo que esta estrechamente relacionado con la motivación de los actos, requisitos procesales y aspectos jurídicos tendientes a la defensa legítima de quien 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 absolutamente. 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 final inclusive, por su disconformidad con el régimen legal imperante y la indefensión ocasionada al administrado en los términos desarrollados.

Por lo anterior es que los suscritos ante la omisión en la aplicación del procedimiento legalmente establecido en la normativa de cita supra, es que declaramos la nulidad de lo resuelto.

Elizabeth Barrantes Coto **Dick Rafael Reyes Vargas**