MH-DGA-RES-1709-2024

DIRECCION GENERAL DE ADUANAS, SAN JOSÉ, AL SER LAS NUEVE HORAS CON VEINTICINCO MINUTOS DEL DÍA VEINTIOCHO DE OCTUBRE DEL 2024.

Esta Autoridad Aduanera procede a emitir Acto Final de Procedimiento Determinativo de cobro iniciado mediante la resolución RES-ONVVA-115-2020 del día 19 de octubre del 2020 contra el importador Bimbo de Costa Rica, cédula jurídica 3101148887 30 y el auxiliar de la función pública aduanera Agencia Aduanal del Este, cédula jurídica 3101044791 33, en su condición de responsable solidario y representante legal del importador, para las declaraciones aduaneras que se detallan en el presente procedimiento.

RESULTANDO

I-Que el importador Bimbo de Costa Rica, cédula jurídica 3101148887 30 y el auxiliar de la función pública aduanera Agencia Aduanal del Este, cédula jurídica 3101044791 33, en su condición de responsable solidario y representante legal del importador, nacionalizaron los Documentos Únicos Aduaneros (DUAs) que se detallan a continuación:

ITEM	DUA	FECHA
1	003-2017-000267	3/1/2017
2	003-2017-000641	4/1/2017
3	003-2017-001326	6/1/2017
4	003-2017-001874	9/1/2017
5	003-2017-002133	9/1/2017
6	003-2017-002253	9/1/2017
7	003-2017-002755	11/1/2017
8	003-2017-002757	11/1/2017
9	003-2017-003513	13/1/2017
10	003-2017-003565	13/1/2017
11	003-2017-003573	13/1/2017
12	003-2017-004115	15/1/2017
13	003-2017-004316	16/1/2017
14	003-2017-004426	16/1/2017
15	003-2017-004442	16/1/2017
16	003-2017-005098	18/1/2017
17	003-2017-005291	18/1/2017
18	003-2017-005448	19/1/2017
19	003-2017-005793	20/1/2017
20	003-2017-005950	20/1/2017
21	003-2017-006251	21/1/2017
22	003-2017-006291	22/1/2017
23	003-2017-006328	23/1/2017
24	003-2017-006339	23/1/2017
25	003-2017-006593	23/1/2017
26	003-2017-006713	23/1/2017
27	003-2017-007270	25/1/2017
28	003-2017-007878	27/1/2017
29	003-2017-007895	27/1/2017
30	003-2017-007920	27/1/2017
31	003-2017-008329	28/1/2017

ITEM	DUA	FECHA
315	003-2017-072811	24/8/2017
316	003-2017-073318	26/8/2017
317	003-2017-073433	28/8/2017
318	003-2017-073542	28/8/2017
319	003-2017-073561	28/8/2017
320	003-2017-074189	30/8/2017
321	003-2017-074196	30/8/2017
322	003-2017-074260	30/8/2017
323	003-2017-074575	31/8/2017
324	003-2017-075213	2/9/2017
325	003-2017-075217	2/9/2017
326	003-2017-075224	2/9/2017
327	003-2017-075227	2/9/2017
328	003-2017-075377	4/9/2017
329	003-2017-075576	4/9/2017
330	003-2017-075833	5/9/2017
331	003-2017-076116	6/9/2017
332	003-2017-076119	6/9/2017
333	003-2017-076604	7/9/2017
334	003-2017-077156	8/9/2017
335	003-2017-077303	9/9/2017
336	003-2017-077304	9/9/2017
337	003-2017-077309	9/9/2017
338	003-2017-077468	11/9/2017
339	003-2017-077530	11/9/2017
340	003-2017-078376	13/9/2017
341	003-2017-078405	13/9/2017
342	003-2017-078717	14/9/2017
343	003-2017-078718	14/9/2017
344	003-2017-078941	15/9/2017
345	003-2017-078945	15/9/2017

ITEM	DUA	FECHA
629	003-2018-028283	6/4/2018
630	003-2018-028589	6/4/2018
631	003-2018-028688	6/4/2018
632	003-2018-028735	7/4/2018
633	003-2018-029290	9/4/2018
634	003-2018-029545	10/4/2018
635	003-2018-029555	10/4/2018
636	003-2018-029970	11/4/2018
637	003-2018-030737	13/4/2018
638	003-2018-030741	13/4/2018
639	003-2018-031314	14/4/2018
640	003-2018-031341	14/4/2018
641	003-2018-031580	16/4/2018
642	003-2018-031584	16/4/2018
643	003-2018-031600	16/4/2018
644	003-2018-032217	17/4/2018
645	003-2018-032517	18/4/2018
646	003-2018-033241	20/4/2018
647	003-2018-033245	20/4/2018
648	003-2018-034028	23/4/2018
649	003-2018-034035	23/4/2018
650	003-2018-034634	25/4/2018
651	003-2018-035319	27/4/2018
652	003-2018-035325	27/4/2018
653	003-2018-035751	28/4/2018
654	003-2018-035760	29/4/2018
655	003-2018-036146	30/4/2018
656	003-2018-036237	30/4/2018
657	003-2018-036275	30/4/2018
658	003-2018-036416	2/5/2018
659	003-2018-037009	4/5/2018

ITEM	DUA	FECHA
32	003-2017-008817	30/1/2017
33	003-2017-008819	30/1/2017
34	003-2017-009187	31/1/2017
35	003-2017-009267	1/2/2017
36	003-2017-009327	1/2/2017
37	003-2017-009548	1/2/2017
38	003-2017-009707	2/2/2017
39	003-2017-009787	2/2/2017
40	003-2017-010463	4/2/2017
41	003-2017-010465	4/2/2017
42	003-2017-010523	5/2/2017
43	003-2017-010705	6/2/2017
44	003-2017-011321	8/2/2017
45	003-2017-011325	8/2/2017
46	003-2017-011700	8/2/2017
47	003-2017-012178	10/2/2017
48	003-2017-012195	10/2/2017
49	003-2017-012441	10/2/2017
50	003-2017-012460	10/2/2017
51	003-2017-012629	12/2/2017
52	003-2017-012703	13/2/2017
53	003-2017-012831	13/2/2017
54	003-2017-013367	14/2/2017
55	003-2017-013620	15/2/2017
56	003-2017-013954	16/2/2017
57	003-2017-014531	17/2/2017
58	003-2017-014554	17/2/2017
59	003-2017-014558	17/2/2017
60	003-2017-014591	17/2/2017
61	003-2017-014934	20/2/2017
62	003-2017-014959	20/2/2017
63	003-2017-015173	20/2/2017
64	003-2017-015442	21/2/2017
65	003-2017-015661	21/2/2017
66	003-2017-015769	22/2/2017
67	003-2017-015851	22/2/2017
68	003-2017-016215	23/2/2017
69	003-2017-016870	24/2/2017
70	003-2017-016956	24/2/2017
71	003-2017-017000	24/2/2017
72	003-2017-017238	26/2/2017
73	003-2017-017328	27/2/2017
74	003-2017-017524	27/2/2017
75	003-2017-018014	28/2/2017
76	003-2017-018025	28/2/2017
77	003-2017-018103	28/2/2017
78	003-2017-018184	1/3/2017
79	003-2017-018349	1/3/2017
80	003-2017-018757	2/3/2017

ITEM	DUA	FECHA
346	003-2017-078946	15/9/2017
347	003-2017-079040	16/9/2017
348	003-2017-079048	16/9/2017
349	003-2017-079072	16/9/2017
350	003-2017-079074	16/9/2017
351	003-2017-079076	16/9/2017
352	003-2017-079080	17/9/2017
353	003-2017-079236	18/9/2017
354	003-2017-079269	18/9/2017
355	003-2017-079984	20/9/2017
356	003-2017-080037	20/9/2017
357	003-2017-080085	20/9/2017
358	003-2017-080459	21/9/2017
359	003-2017-080773	22/9/2017
360	003-2017-080774	22/9/2017
361	003-2017-081197	23/9/2017
362	003-2017-081201	23/9/2017
363	003-2017-081202	23/9/2017
364	003-2017-081324	25/9/2017
365	003-2017-081595	25/9/2017
366	005-2017-444375	25/9/2017
367	003-2017-082154	27/9/2017
368	003-2017-082171	27/9/2017
369	003-2017-082895	29/9/2017
370	003-2017-083034	29/9/2017
371	003-2017-083331	30/9/2017
372	003-2017-083333	30/9/2017
373	003-2017-083406	30/9/2017
374	003-2017-083407	30/9/2017
375	003-2017-083506	2/10/2017
376	003-2017-083590	2/10/2017
377	003-2017-083619	2/10/2017
378	003-2017-084343	4/10/2017
379	003-2017-084372	4/10/2017
380	003-2017-084570	4/10/2017
381	005-2017-463436	5/10/2017
382	003-2017-085014	7/10/2017
383	003-2017-085018	7/10/2017
384	003-2017-085259	9/10/2017
385	003-2017-085268	9/10/2017
386	003-2017-085362	9/10/2017
387	003-2017-085363	9/10/2017
388	003-2017-085583	9/10/2017
389	003-2017-085822	10/10/2017
390	003-2017-086143	11/10/2017
391	003-2017-086162	11/10/2017
392	003-2017-086301	11/10/2017
393	003-2017-086304	11/10/2017
394	003-2017-086509	12/10/2017

ITEM	DUA	FECHA
660	003-2018-037031	4/5/2018
661	003-2018-037432	5/5/2018
662	003-2018-037500	6/5/2018
663	003-2018-037920	7/5/2018
664	003-2018-037924	7/5/2018
665	003-2018-037930	7/5/2018
666	003-2018-038349	9/5/2018
667	003-2018-038416	9/5/2018
668	003-2018-039308	11/5/2018
669	003-2018-039382	11/5/2018
670	003-2018-039624	13/5/2018
671	003-2018-039886	14/5/2018
672	003-2018-040058	14/5/2018
673	003-2018-040060	14/5/2018
674	003-2018-040936	17/5/2018
675	003-2018-040947	17/5/2018
676	003-2018-041452	19/5/2018
677	003-2018-041467	19/5/2018
678	003-2018-041473	19/5/2018
679	003-2018-041492	20/5/2018
680	003-2018-041495	20/5/2018
681	003-2018-041506	20/5/2018
682	003-2018-041724	21/5/2018
683	003-2018-041861	21/5/2018
684	003-2018-042834	24/5/2018
685	003-2018-042861	24/5/2018
686	003-2018-042889	24/5/2018
687	003-2018-042900	24/5/2018
688	003-2018-043628	26/5/2018
689	003-2018-043638	26/5/2018
690	003-2018-043695	26/5/2018
691	003-2018-043810	28/5/2018
692	003-2018-043815	28/5/2018
693	003-2018-043832	28/5/2018
694	003-2018-043837	28/5/2018
695	003-2018-044153	28/5/2018
696	003-2018-044157	28/5/2018
697	003-2018-044482	29/5/2018
698	003-2018-045384	1/6/2018
699	003-2018-045492	2/6/2018
700	003-2018-045900	5/6/2018
701	003-2018-045901	5/6/2018
702	003-2018-045908	5/6/2018
703	003-2018-046065	6/6/2018
704	003-2018-046650	14/6/2018
705	003-2018-046658	14/6/2018
706	003-2018-047117	19/6/2018
707	005-2018-308440	21/6/2018
708	005-2018-316102	26/6/2018

ITEM	DUA	FECHA
81	003-2017-018873	3/3/2017
82	003-2017-018886	3/3/2017
83	003-2017-019294	4/3/2017
84	003-2017-019533	6/3/2017
85	003-2017-019667	6/3/2017
86	003-2017-019937	7/3/2017
87	003-2017-020234	8/3/2017
88	003-2017-020283	8/3/2017
89	003-2017-020404	8/3/2017
90	003-2017-020491	8/3/2017
91	003-2017-020705	9/3/2017
92	003-2017-021083	10/3/2017
93	003-2017-021147	10/3/2017
94	003-2017-021210	10/3/2017
95	003-2017-021222	10/3/2017
96	003-2017-021287	10/3/2017
97	003-2017-021608	13/3/2017
98	003-2017-021896	13/3/2017
99	003-2017-021939	13/3/2017
100	003-2017-022098	14/3/2017
101	003-2017-022327	14/3/2017
102	003-2017-022494	15/3/2017
103	003-2017-022527	15/3/2017
104	003-2017-022848	16/3/2017
105	003-2017-023089	16/3/2017
106	003-2017-023469	17/3/2017
107	003-2017-023631	17/3/2017
108	003-2017-024134	20/3/2017
109	003-2017-024140	20/3/2017
110	003-2017-024875	22/3/2017
111	003-2017-025257	23/3/2017
112	003-2017-025264	23/3/2017
113	003-2017-025644	24/3/2017
114	003-2017-025868	24/3/2017
115	003-2017-025932	24/3/2017
116	003-2017-026075	25/3/2017
117	003-2017-026228	26/3/2017
118	003-2017-026231	26/3/2017
119	003-2017-026710	27/3/2017
120	003-2017-026713	27/3/2017
121	003-2017-026718	27/3/2017
122	003-2017-026805	28/3/2017
123	003-2017-027233	29/3/2017
124	003-2017-028111	31/3/2017
125	003-2017-028115	31/3/2017
126	003-2017-028438	1/4/2017
127	003-2017-028541	3/4/2017
128	003-2017-028568	3/4/2017
129	003-2017-028668	3/4/2017

ITEM	DUA	FECHA
395	003-2017-086531	12/10/2017
396	003-2017-087055	13/10/2017
397	003-2017-087214	14/10/2017
398	003-2017-087302	14/10/2017
399	003-2017-087363	16/10/2017
400	003-2017-087365	16/10/2017
401	003-2017-087370	16/10/2017
402	003-2017-087793	17/10/2017
403	003-2017-088040	18/10/2017
404	003-2017-088313	18/10/2017
405	003-2017-088430	19/10/2017
406	003-2017-088845	20/10/2017
407	003-2017-088867	20/10/2017
408	003-2017-089338	22/10/2017
409	003-2017-089447	23/10/2017
410	003-2017-089678	23/10/2017
411	003-2017-089879	24/10/2017
412	003-2017-090459	25/10/2017
413	003-2017-091142	27/10/2017
414	003-2017-091277	28/10/2017
415	003-2017-091344	28/10/2017
416	003-2017-091349	28/10/2017
417	003-2017-091370	28/10/2017
418	003-2017-091420	29/10/2017
419	003-2017-091688	30/10/2017
420	003-2017-091697	30/10/2017
421	003-2017-091701	30/10/2017
422	003-2017-091912	31/10/2017
423	003-2017-092221	1/11/2017
424	003-2017-092247	1/11/2017
425	003-2017-092329	1/11/2017
426	003-2017-092710	2/11/2017
427	003-2017-092968	3/11/2017
428	003-2017-093032	3/11/2017
429	003-2017-093374	4/11/2017
430	003-2017-093409	4/11/2017
431	003-2017-093671	6/11/2017
432	003-2017-093673	6/11/2017
433	003-2017-093739	6/11/2017
434	003-2017-094347	8/11/2017
435	003-2017-094665	9/11/2017
436	003-2017-094672	9/11/2017
437	003-2017-095409	10/11/2017
438	003-2017-095471	11/11/2017
439	003-2017-095485	11/11/2017
440	003-2017-095486	11/11/2017
441	003-2017-095495	11/11/2017
442	003-2017-095560	12/11/2017
443	003-2017-095563	12/11/2017

ITEM	DUA	FECHA
709	005-2018-321802	28/6/2018
710	005-2018-321877	28/6/2018
711	005-2018-322092	28/6/2018
712	005-2018-322266	28/6/2018
713	005-2018-322301	28/6/2018
714	005-2018-322496	28/6/2018
715	005-2018-322666	28/6/2018
716	003-2018-049919	3/7/2018
717	003-2018-049921	3/7/2018
718	003-2018-049923	3/7/2018
719	003-2018-049930	3/7/2018
720	003-2018-049931	3/7/2018
721	003-2018-049942	3/7/2018
722	003-2018-050047	4/7/2018
723	005-2018-332909	4/7/2018
724	005-2018-333364	4/7/2018
725	005-2018-335601	5/7/2018
726	005-2018-335887	5/7/2018
727	005-2018-335894	5/7/2018
728	005-2018-336607	6/7/2018
729	005-2018-336660	6/7/2018
730	003-2018-050786	7/7/2018
731	003-2018-050787	7/7/2018
732	003-2018-050846	8/7/2018
733	003-2018-050850	8/7/2018
734	003-2018-051109	9/7/2018
735	003-2018-051198	9/7/2018
736	003-2018-051202	9/7/2018
737	003-2018-051223	9/7/2018
738	003-2018-051235	9/7/2018
739	003-2018-051254	9/7/2018
740	003-2018-051390	10/7/2018
741	003-2018-051565	10/7/2018
742	003-2018-051566	10/7/2018
743	003-2018-051711	11/7/2018
744	003-2018-052251	13/7/2018
745	003-2018-052463	13/7/2018
746	005-2018-348883	13/7/2018
747	005-2018-349513	13/7/2018
748	005-2018-350105	13/7/2018
749	005-2018-350149	13/7/2018
750	003-2018-052853	16/7/2018
751	003-2018-052864	16/7/2018
752	005-2018-352516	16/7/2018
753	005-2018-352661	16/7/2018
754	005-2018-352708	16/7/2018
755	003-2018-053589	18/7/2018
756	003-2018-053755	19/7/2018
757	003-2018-053774	19/7/2018

ITEM	DUA	FECHA
130	003-2017-028698	3/4/2017
131	003-2017-028708	3/4/2017
132	005-2017-156398	3/4/2017
133	003-2017-029419	5/4/2017
134	003-2017-029431	5/4/2017
135	003-2017-029448	5/4/2017
136	003-2017-029462	5/4/2017
137	003-2017-029465	5/4/2017
138	005-2017-161766	5/4/2017
139	003-2017-030294	7/4/2017
140	003-2017-030536	7/4/2017
141	003-2017-030563	7/4/2017
142	003-2017-030590	7/4/2017
143	003-2017-030676	7/4/2017
144	003-2017-030935	9/4/2017
145	003-2017-030938	9/4/2017
146	003-2017-031026	10/4/2017
147	003-2017-031047	10/4/2017
148	003-2017-031056	10/4/2017
149	003-2017-031484	11/4/2017
150	003-2017-031486	11/4/2017
151	003-2017-031591	12/4/2017
152	003-2017-031780	12/4/2017
153	003-2017-031784	12/4/2017
154	003-2017-031808	14/4/2017
155	003-2017-031810	14/4/2017
156	003-2017-031812	14/4/2017
157	003-2017-031826	15/4/2017
158	003-2017-031938	17/4/2017
159	003-2017-032392	18/4/2017
160	003-2017-032657	19/4/2017
161	003-2017-032677	19/4/2017
162	003-2017-032745	19/4/2017
163	003-2017-033494	21/4/2017
164	003-2017-033634	21/4/2017
165	003-2017-033980	22/4/2017
166	003-2017-034060	22/4/2017
167	003-2017-034382	24/4/2017
168	003-2017-034385	24/4/2017
169	003-2017-035187	26/4/2017
170	003-2017-036352	28/4/2017
171	003-2017-036374	28/4/2017
172	003-2017-036440	28/4/2017
173	003-2017-036443	28/4/2017
174	003-2017-036487	28/4/2017
175	003-2017-036693	29/4/2017
176	003-2017-036796	1/5/2017
177	003-2017-036798	1/5/2017
178	003-2017-037294	3/5/2017

ITEM	DUA	FECHA
444	003-2017-095736	13/11/2017
445	003-2017-095739	13/11/2017
446	003-2017-096063	14/11/2017
447	003-2017-096541	15/11/2017
448	003-2017-096549	15/11/2017
449	003-2017-097247	17/11/2017
450	003-2017-097360	17/11/2017
451	003-2017-097926	20/11/2017
452	003-2017-098359	21/11/2017
453	003-2017-098366	21/11/2017
454	003-2017-098923	22/11/2017
455	003-2017-098945	22/11/2017
456	003-2017-099522	24/11/2017
457	003-2017-099659	24/11/2017
458	003-2017-099777	24/11/2017
459	003-2017-099930	25/11/2017
460	003-2017-099933	25/11/2017
461	003-2017-099934	25/11/2017
462	003-2017-099954	26/11/2017
463	003-2017-099955	26/11/2017
464	003-2017-100046	27/11/2017
465	003-2017-100052	27/11/2017
466	003-2017-100055	27/11/2017
467	003-2017-101096	29/11/2017
468	003-2017-101101	29/11/2017
469	003-2017-101605	30/11/2017
470	003-2017-101665	1/12/2017
471	003-2017-102086	2/12/2017
472	003-2017-102219	4/12/2017
473	003-2017-102295	4/12/2017
474	003-2017-103249	6/12/2017
475	003-2017-103328	6/12/2017
476	003-2017-104115	8/12/2017
477	003-2017-104209	8/12/2017
478	003-2017-104211	8/12/2017
479	003-2017-104215	8/12/2017
480	003-2017-104562	11/12/2017
481	003-2017-104571	11/12/2017
482	003-2017-104885	11/12/2017
483	003-2017-105400	13/12/2017
484	003-2017-106200	15/12/2017
485	003-2017-106759	16/12/2017
486	003-2017-106972	18/12/2017
487	003-2017-107412	19/12/2017
488	003-2017-107752	20/12/2017
489	003-2017-108542	22/12/2017
490	003-2017-108793	24/12/2017
491	003-2017-108795	24/12/2017
492	003-2017-108797	24/12/2017

ITEM	DUA	FECHA
758	003-2018-053776	19/7/2018
759	005-2018-359930	19/7/2018
760	005-2018-361198	20/7/2018
761	005-2018-361393	20/7/2018
762	005-2018-362161	20/7/2018
763	003-2018-054254	21/7/2018
764	003-2018-054259	21/7/2018
765	003-2018-054309	21/7/2018
766	003-2018-054378	23/7/2018
767	003-2018-054761	23/7/2018
768	002-2018-054984	24/7/2018
769	003-2018-055146	25/7/2018
770	005-2018-369763	26/7/2018
771	003-2018-055624	27/7/2018
772	003-2018-055746	27/7/2018
773	003-2018-055751	27/7/2018
774	003-2018-056394	30/7/2018
775	003-2018-056396	30/7/2018
776	003-2018-056592	31/7/2018
777	005-2018-379777	31/7/2018
778	003-2018-056963	1/8/2018
779	003-2018-057087	2/8/2018
780	003-2018-057292	3/8/2018
781	003-2018-057300	3/8/2018
782	003-2018-057493	3/8/2018
783	003-2018-057693	5/8/2018
784	003-2018-057818	6/8/2018
785	003-2018-058393	7/8/2018
786	005-2018-392229	8/8/2018
787	003-2018-059040	9/8/2018
788	003-2018-059461	11/8/2018
789	003-2018-059465	11/8/2018
790	003-2018-059832	13/8/2018
791	003-2018-059875	13/8/2018
792	003-2018-060305	15/8/2018
793	003-2018-060961	17/8/2018
794	003-2018-061180	18/8/2018
795	003-2018-061264	20/8/2018
796	003-2018-061571	20/8/2018
797	003-2018-061572	20/8/2018
798	003-2018-062044	22/8/2018
799	003-2018-062058	22/8/2018
800	003-2018-062445	23/8/2018
801	003-2018-062876	24/8/2018
802	003-2018-063583	27/8/2018
803	003-2018-063666	27/8/2018
804	005-2018-425009	27/8/2018
805	005-2018-425785	28/8/2018
806	003-2018-064215	29/8/2018

ITEM	DUA	FECHA
179	003-2017-038024	5/5/2017
180	003-2017-038738	8/5/2017
181	003-2017-038799	8/5/2017
182	003-2017-038802	8/5/2017
183	003-2017-039498	9/5/2017
184	003-2017-039735	10/5/2017
185	003-2017-040011	11/5/2017
186	003-2017-040336	12/5/2017
187	003-2017-040374	12/5/2017
188	003-2017-040386	12/5/2017
189	003-2017-041082	15/5/2017
190	003-2017-041343	15/5/2017
191	003-2017-041513	16/5/2017
192	005-2017-224947	16/5/2017
193	003-2017-041940	17/5/2017
194	003-2017-041946	17/5/2017
195	003-2017-043043	19/5/2017
196	003-2017-043044	19/5/2017
197	003-2017-043085	19/5/2017
198	003-2017-043206	21/5/2017
199	003-2017-043207	21/5/2017
200	003-2017-043240	22/5/2017
201	003-2017-043289	22/5/2017
202	003-2017-043299	22/5/2017
203	003-2017-044521	24/5/2017
204	003-2017-044553	24/5/2017
205	003-2017-045207	26/5/2017
206	003-2017-045221	26/5/2017
207	003-2017-045781	29/5/2017
208	003-2017-045820	29/5/2017
209	003-2017-045826	29/5/2017
210	003-2017-046387	31/5/2017
211	003-2017-046396	31/5/2017
212	003-2017-047095	1/6/2017
213	003-2017-047642	3/6/2017
214	003-2017-047655	3/6/2017
215	003-2017-048034	5/6/2017
216	003-2017-048465	6/6/2017
217	003-2017-048809	7/6/2017
218	003-2017-048831	7/6/2017
219	003-2017-049509	8/6/2017
220	003-2017-049627	9/6/2017
221	003-2017-049676	9/6/2017
222	003-2017-050124	10/6/2017
223	003-2017-050126	10/6/2017
224	003-2017-050170	11/6/2017
225	003-2017-050260	12/6/2017
226	003-2017-050327	12/6/2017
227	003-2017-051007	13/6/2017

ITEM	DUA	FECHA
493	003-2017-108800	25/12/2017
494	003-2017-109332	27/12/2017
495	003-2017-109333	27/12/2017
496	003-2017-109474	28/12/2017
497	005-2017-629128	28/12/2017
498	003-2017-109727	29/12/2017
499	003-2017-109785	29/12/2017
500	003-2017-109801	29/12/2017
501	003-2017-109815	29/12/2017
502	003-2017-109898	30/12/2017
503	003-2017-109906	30/12/2017
504	003-2017-109922	30/12/2017
505	003-2018-000051	2/1/2018
506	003-2018-000394	3/1/2018
507	003-2018-000399	3/1/2018
508	003-2018-000429	3/1/2018
509	003-2018-000947	5/1/2018
510	003-2018-001021	5/1/2018
511	003-2018-001336	6/1/2018
512	003-2018-001542	8/1/2018
513	003-2018-001548	8/1/2018
514	003-2018-002287	10/1/2018
515	003-2018-002712	11/1/2018
516	003-2018-002850	11/1/2018
517	003-2018-003436	12/1/2018
518	005-2018-021647	12/1/2018
519	003-2018-003550	13/1/2018
520	003-2018-003561	13/1/2018
521	003-2018-003563	13/1/2018
522	003-2018-003587	14/1/2018
523	003-2018-003954	15/1/2018
524	003-2018-004083	15/1/2018
525	003-2018-004877	18/1/2018
526	003-2018-004906	18/1/2018
527	003-2018-005515	19/1/2018
528	003-2018-005536	19/1/2018
529	003-2018-005546	19/1/2018
530	003-2018-005890	22/1/2018
531	003-2018-005907	22/1/2018
532	003-2018-006564	24/1/2018
533	003-2018-006569	24/1/2018
534	003-2018-006918	25/1/2018
535	003-2018-006940	25/1/2018
536	003-2018-007547	26/1/2018
537	003-2018-007565	26/1/2018
538	003-2018-007736	27/1/2018
539	003-2018-007935	29/1/2018
540	003-2018-007992	29/1/2018
541	003-2018-008668	31/1/2018

ITEM	DUA	FECHA
807	003-2018-064239	29/8/2018
808	003-2018-064739	30/8/2018
809	003-2018-065996	4/9/2018
810	003-2018-066086	5/9/2018
811	003-2018-066188	5/9/2018
812	003-2018-066254	5/9/2018
813	003-2018-066514	6/9/2018
814	003-2018-067120	8/9/2018
815	003-2018-067243	8/9/2018
816	003-2018-067275	9/9/2018
817	003-2018-068723	14/9/2018
818	003-2018-068947	14/9/2018
819	003-2018-069214	17/9/2018
820	003-2018-070087	19/9/2018
821	003-2018-070095	19/9/2018
822	003-2018-070102	19/9/2018
823	003-2018-070176	20/9/2018
824	003-2018-070951	22/9/2018
825	003-2018-070952	22/9/2018
826	003-2018-070956	22/9/2018
827	003-2018-071018	23/9/2018
828	003-2018-071027	23/9/2018
829	003-2018-071035	23/9/2018
830	003-2018-071222	24/9/2018
831	003-2018-071487	24/9/2018
832	003-2018-071489	24/9/2018
833	003-2018-072121	26/9/2018
834	003-2018-072409	27/9/2018
835	003-2018-072838	29/9/2018
836	003-2018-072847	29/9/2018
837	003-2018-073454	2/10/2018
838	003-2018-073563	2/10/2018
839	003-2018-073837	3/10/2018
840	003-2018-074042	3/10/2018
841	003-2018-074044	3/10/2018
842	003-2018-074300	4/10/2018
843	003-2018-074847	5/10/2018
844	003-2018-074897	6/10/2018
845	003-2018-075044	7/10/2018
846	003-2018-075284	8/10/2018
847	003-2018-075398	8/10/2018
848	003-2018-075424	8/10/2018
849	003-2018-075758	10/10/2018
850	003-2018-075838	10/10/2018
851	003-2018-076375	12/10/2018
852	003-2018-076811	13/10/2018
853	003-2018-076851	13/10/2018
854	003-2018-076914	13/10/2018
855	003-2018-076928	14/10/2018

ITEM	DUA	FECHA
228	003-2017-051010	13/6/2017
229	003-2017-052225	16/6/2017
230	003-2017-052495	19/6/2017
231	003-2017-052505	19/6/2017
232	003-2017-052952	19/6/2017
233	003-2017-053111	20/6/2017
234	003-2017-053428	21/6/2017
235	003-2017-053515	21/6/2017
236	003-2017-053646	21/6/2017
237	003-2017-054250	23/6/2017
238	003-2017-054259	23/6/2017
239	003-2017-054799	26/6/2017
240	003-2017-054802	26/6/2017
241	003-2017-054822	26/6/2017
242	003-2017-055022	26/6/2017
243	003-2017-055727	28/6/2017
244	003-2017-055729	28/6/2017
245	003-2017-056288	29/6/2017
246	003-2017-056314	30/6/2017
247	003-2017-056886	3/7/2017
248	003-2017-057019	3/7/2017
249	003-2017-057933	6/7/2017
250	003-2017-058352	7/7/2017
251	003-2017-058357	7/7/2017
252	003-2017-058360	7/7/2017
253	003-2017-058371	7/7/2017
254	003-2017-058441	7/7/2017
255	003-2017-058667	7/7/2017
256	003-2017-058864	10/7/2017
257	003-2017-058935	10/7/2017
258	003-2017-059033	10/7/2017
259	003-2017-059066	10/7/2017
260	003-2017-059690	12/7/2017
261	003-2017-059718	12/7/2017
262	003-2017-060470	14/7/2017
263	003-2017-060476	14/7/2017
264	003-2017-060982	17/7/2017
265	003-2017-060997	17/7/2017
266	003-2017-061292	17/7/2017
267	003-2017-061793	19/7/2017
268	003-2017-061834	19/7/2017
269	003-2017-062054	20/7/2017
270	003-2017-062510	21/7/2017
271	003-2017-062515	21/7/2017
272	003-2017-063031	23/7/2017
273	003-2017-063118	24/7/2017
274	003-2017-063139	24/7/2017
275	003-2017-063989	26/7/2017
276	003-2017-064232	27/7/2017

ITEM	DUA	FECHA
542	003-2018-008676	31/1/2018
543	003-2018-008803	31/1/2018
544	003-2018-009762	3/2/2018
545	003-2018-009775	3/2/2018
546	003-2018-009785	3/2/2018
547	003-2018-009807	3/2/2018
548	003-2018-009816	3/2/2018
549	003-2018-010352	5/2/2018
550	003-2018-010354	5/2/2018
551	003-2018-010378	6/2/2018
552	003-2018-010631	6/2/2018
553	003-2018-010822	7/2/2018
554	003-2018-010997	7/2/2018
555	003-2018-011063	7/2/2018
556	003-2018-011683	9/2/2018
557	003-2018-011691	9/2/2018
558	003-2018-011693	9/2/2018
559	003-2018-011853	9/2/2018
560	003-2018-012219	12/2/2018
561	003-2018-012231	12/2/2018
562	003-2018-012897	14/2/2018
563	003-2018-013665	16/2/2018
564	003-2018-013667	16/2/2018
565	003-2018-014269	19/2/2018
566	003-2018-014371	19/2/2018
567	003-2018-015023	21/2/2018
568	003-2018-015742	23/2/2018
569	003-2018-015898	23/2/2018
570	003-2018-016154	23/2/2018
571	003-2018-016180	24/2/2018
572	003-2018-016404	26/2/2018
573	003-2018-016406	26/2/2018
574	003-2018-016463	26/2/2018
575	003-2018-017169	27/2/2018
576	003-2018-017272	28/2/2018
577	003-2018-017273	28/2/2018
578	003-2018-017993	2/3/2018
579	003-2018-018166	2/3/2018
580	003-2018-018172	2/3/2018
581	003-2018-018174	2/3/2018
582	003-2018-018253	2/3/2018
583	003-2018-018790	5/3/2018
584	003-2018-018794	5/3/2018
585	003-2018-018796	5/3/2018
586	003-2018-018907	5/3/2018
587	003-2018-018924	5/3/2018
588	003-2018-019625	7/3/2018
589	003-2018-019627	7/3/2018
590	003-2018-020096	8/3/2018

ITEM	DUA	FECHA
856	003-2018-076930	14/10/2018
857	003-2018-076936	14/10/2018
858	003-2018-076974	15/10/2018
859	003-2018-077861	18/10/2018
860	003-2018-078328	19/10/2018
861	003-2018-078329	19/10/2018
862	003-2018-078592	20/10/2018
863	003-2018-078598	20/10/2018
864	003-2018-078636	20/10/2018
865	003-2018-078718	22/10/2018
866	003-2018-078748	22/10/2018
867	003-2018-078782	22/10/2018
868	003-2018-079647	24/10/2018
869	003-2018-079886	25/10/2018
870	003-2018-080453	26/10/2018
871	003-2018-080547	27/10/2018
872	003-2018-080617	29/10/2018
873	003-2018-082013	1/11/2018
874	003-2018-082014	1/11/2018
875	003-2018-082015	1/11/2018
876	003-2018-082017	1/11/2018
877	003-2018-082581	3/11/2018
878	003-2018-082583	3/11/2018
879	003-2018-082586	3/11/2018
880	003-2018-082614	3/11/2018
881	003-2018-082630	4/11/2018
882	003-2018-082939	5/11/2018
883	003-2018-082948	5/11/2018
884	003-2018-083807	8/11/2018
885	003-2018-084431	10/11/2018
886	003-2018-084437	10/11/2018
887	003-2018-084479	10/11/2018
888	003-2018-084681	12/11/2018
889	005-2018-565394	13/11/2018
890	003-2018-085689	15/11/2018
891	003-2018-085693	15/11/2018
892	003-2018-085726	15/11/2018
893	003-2018-085896	15/11/2018
894	003-2018-086375	17/11/2018
895	003-2018-086537	17/11/2018
896	003-2018-086731	19/11/2018
897	003-2018-086960	19/11/2018
898	003-2018-087403	21/11/2018
899	003-2018-087826	22/11/2018
900	003-2018-087852	22/11/2018
901	003-2018-087855	22/11/2018
902	003-2018-088480	24/11/2018
903	003-2018-088488	24/11/2018
904	003-2018-089050	26/11/2018

ITEM	DUA	FECHA
277	003-2017-064646	28/7/2017
278	003-2017-064663	28/7/2017
279	003-2017-065350	31/7/2017
280	003-2017-065353	31/7/2017
281	003-2017-066138	3/8/2017
282	003-2017-066171	3/8/2017
283	003-2017-066352	3/8/2017
284	003-2017-066471	4/8/2017
285	003-2017-066504	4/8/2017
286	003-2017-067050	7/8/2017
287	003-2017-067091	7/8/2017
288	003-2017-067166	7/8/2017
289	003-2017-067369	7/8/2017
290	003-2017-067828	9/8/2017
291	003-2017-067834	9/8/2017
292	003-2017-068591	11/8/2017
293	003-2017-068826	11/8/2017
294	003-2017-069162	13/8/2017
295	003-2017-069166	13/8/2017
296	003-2017-069167	13/8/2017
297	003-2017-069240	14/8/2017
298	003-2017-069260	14/8/2017
299	003-2017-069868	16/8/2017
300	003-2017-069870	16/8/2017
301	003-2017-070245	17/8/2017
302	003-2017-070705	18/8/2017
303	003-2017-070826	18/8/2017
304	003-2017-070836	18/8/2017
305	003-2017-071080	19/8/2017
306	003-2017-071203	20/8/2017
307	003-2017-071290	21/8/2017
308	003-2017-071349	21/8/2017
309	003-2017-071379	21/8/2017
310	003-2017-071938	22/8/2017
311	003-2017-072145	23/8/2017
312	003-2017-072170	23/8/2017
313	003-2017-072226	23/8/2017
314	003-2017-072801	24/8/2017

ITEM	DUA	FECHA
591	003-2018-020302	9/3/2018
592	005-2018-121368	9/3/2018
593	003-2018-020687	10/3/2018
594	003-2018-020774	11/3/2018
595	003-2018-020778	11/3/2018
596	003-2018-020848	12/3/2018
597	003-2018-020862	12/3/2018
598	003-2018-020971	12/3/2018
599	003-2018-021710	14/3/2018
600	003-2018-021714	14/3/2018
601	003-2018-022979	17/3/2018
602	003-2018-022983	17/3/2018
603	003-2018-023117	18/3/2018
604	003-2018-023470	19/3/2018
605	003-2018-023802	20/3/2018
606	003-2018-023804	20/3/2018
607	003-2018-024109	21/3/2018
608	003-2018-024378	21/3/2018
609	003-2018-024832	22/3/2018
610	003-2018-025216	23/3/2018
611	003-2018-025427	23/3/2018
612	003-2018-025438	23/3/2018
613	003-2018-026054	26/3/2018
614	003-2018-026103	26/3/2018
615	003-2018-026104	26/3/2018
616	003-2018-026509	28/3/2018
617	003-2018-026514	28/3/2018
618	003-2018-026624	28/3/2018
619	003-2018-026630	30/3/2018
620	003-2018-026632	30/3/2018
621	003-2018-026633	30/3/2018
622	003-2018-026634	30/3/2018
623	003-2018-026627	31/3/2018
624	003-2018-026629	31/3/2018
625	003-2018-027533	4/4/2018
626	003-2018-027606	4/4/2018
627	003-2018-027639	4/4/2018
628	003-2018-027727	4/4/2018

ITEM	DUA	FECHA
905	003-2018-089063	26/11/2018
906	005-2018-596326	28/11/2018
907	003-2018-089916	29/11/2018
908	003-2018-089919	29/11/2018
909	003-2018-090585	1/12/2018
910	003-2018-090621	1/12/2018
911	003-2018-090646	1/12/2018
912	003-2018-090986	3/12/2018
913	003-2018-090988	3/12/2018
914	003-2018-091503	4/12/2018
915	005-2018-607933	4/12/2018
916	003-2018-091823	5/12/2018
917	003-2018-091868	6/12/2018
918	003-2018-091908	6/12/2018
919	003-2018-091923	6/12/2018
920	003-2018-092707	8/12/2018
921	003-2018-092710	8/12/2018
922	003-2018-092716	8/12/2018
923	003-2018-093404	11/12/2018
924	003-2018-093706	11/12/2018
925	003-2018-093938	12/12/2018
926	003-2018-094844	14/12/2018
927	003-2018-094893	14/12/2018
928	003-2018-095057	14/12/2018
929	003-2018-095410	17/12/2018
930	003-2018-095417	17/12/2018
931	003-2018-095737	17/12/2018
932	003-2018-096395	19/12/2018
933	003-2018-096511	19/12/2018
934	003-2018-097389	23/12/2018
935	003-2018-097393	23/12/2018
936	003-2018-097395	23/12/2018
937	003-2018-097399	23/12/2018
938	003-2018-097422	23/12/2018
939	003-2018-097708	26/12/2018
940	003-2018-097713	26/12/2018
941	003-2018-098357	29/12/2018
942	003-2018-098435	31/12/2018

ll-Que mediante resolución RES-ONVVA-115-2020 del día 19 de octubre del 2020 y en fecha 20 de noviembre del 2020, se notifica el inicio del procedimiento determinativo de cobro tanto al importador y a la Agencia de Aduanas citados anteriormente (Folios 299 al 302).

III-Que, mediante escrito, sin número, de fecha 14 de diciembre del 2020, se presentan alegatos contra el acto de inicio citado (Folios 303 al 320).

IV-Que en el presente procedimiento se han respetado los plazos y procedimientos de ley.

CONSIDERANDO

I.-**Régimen Legal Aplicable:** Que de conformidad con los artículos 6, 8 y 9 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano IV (CAUCA IV); 1, 6, 11, 12, 22, 23, 24, 33, 36, 53 a 55, 57, 58, 59, 62, 63 inciso e), 102, 192 a 196, 251 y siguientes de la Ley General de Aduanas (en adelante LGA); 248, 520 al 532 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (en adelante RLGA); esta autoridad se encuentra facultada para tramitar el presente procedimiento administrativo.

II.-**Objeto de la Litis:** Determinar el valor aduanero conforme el Acuerdo de Valor y la consecuente diferencia de tributos dejados de percibir por el Estado en la tramitación de los DUAS objeto de esta litis de mercancía nacionalizada por el importador Bimbo de Costa Rica, cédula jurídica 3101114888730 y el auxiliar de la función pública aduanera Agencia Aduanal del Este, cédula jurídica 3101044791333.

III- Que, mediante escrito, sin número, de fecha 14 de diciembre del 2020, se interpone alegatos contra la resolución de inicio del procedimiento determinativo de cobro que en lo interesa señala: *I) Nulidad del procedimiento por falta de competencia y Caducidad de la Potestad Fiscalizadora II) Prescripción III) Violación al debido proceso. IV) la Administración realiza una incorrecta interpretación de los alcances de contrato de licencia de uso de marcas pactado entre Grupo Bimbo S.A.B de C.V y Bimbo de Costa Rica S.A, además de hacer un análisis parcial del escenario bajo el que ocurren las transacciones...La determinación propuesta se basa en una interpretación conveniente de las condiciones que establece el Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio, en su artículo 8.1 .c. para ajustar el valor aduanero cuando existen regalías pagadas por la compañía, pues no solo no se motiva el ajuste con hechos y documentación, sino que omite la realidad*

comercial, operativa y económica de la compañía al aplicar un ajuste con una metodología que es arbitraria y que no está regulada en ningún acuerdo internacional, regional o nacional. ***V)*** *"Así las cosas, la autoridad tributaria y aduanera deben velar por el cumplimiento de los derechos de mi representada en aplicación del Principio de Realidad Económica, por tal motivo, debe en el caso concreto darle el mérito correspondiente a la realidad en la que se desarrolla mi representada, es decir, anteponer el fondo del caso sobre los formalismos, contrario a lo ocurrido con el actuar de la Administración. Por ello, se generan grandes dudas de la forma en cómo se llevó a cabo la fiscalización que nos ocupa, tales como:*

¿Si el ente fiscalizador tuvo a mano todos los elementos reales de las transacciones realizadas, por qué aplica una determinación presunta para cuestionar la base imponible a nivel de aduanas?

¿Por qué, pese a la apertura de mi representada e entregar la información disponible a la Administración, se pretende un ajuste bajo la premisa de que las mercancías importadas se venden en su totalidad y, peor aún, que se venden en el mismo periodo en que se importan?

¿Cómo estima una base imponible sobre ventas posteriores y presume que son sobre las marcas que comercializa Bimbo? ¿No debió el auditor fiscal acogerse a la realidad de la individualidad de tas operaciones?" (Ver folio 307 expediente administrativo).

I) Nulidad de competencia de la Administración debido a la existencia de caducidad de la actuación Fiscalizadora.

En el caso que nos ocupa, el recurrente interpone las excepciones de caducidad y prescripción, para proceder a su atención primero debe indicarse que al no existir norma expresa en materia aduanera al respecto, resulta aplicable el artículo 208 de la Ley General de Aduanas, al señalar que en caso de ausencia de norma debemos remitirnos a las disposiciones

sobre el procedimiento reguladas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT), este cuerpo normativo a su vez, en el numeral 155, al establecer el orden de aplicación de las normas supletorias, indica que se deben utilizar los lineamientos generales del procedimiento administrativo y en su defecto las del Código Procesal Civil o Código Procesal Penal, según el caso que se trate. Así, al no contener el CNPT norma expresa, resulta aplicable en materia de excepciones como norma supletoria, lo dispuesto por el numeral 37.2 del Código Procesal Civil, el cual clasifica las excepciones en procesales y materiales; mediante las primeras, se alegan determinadas situaciones que normalmente, versan sobre el procedimiento y deben ser resueltas de forma prioritaria, porque tienden a eliminar o corregir cuestiones que obstaculizarían su desarrollo. Por su parte, las excepciones materiales atacan el fondo del objeto de la litis y, particularmente, la existencia de los hechos alegados o las consecuencias jurídicas o derecho material aplicable; las más usuales son la falta de derecho, la falta de legitimación, la de falta de interés y de causa.

Teniendo clara la naturaleza de las excepciones, se entra a conocer de inmediato la defensa de caducidad planteada por el recurrente.

La caducidad es una figura jurídica extintiva, que acontece por el paso del tiempo dentro del cual debe ejercitarse determinado derecho para que el mismo sea considerado válido y eficaz, se produce por la inactividad negligente de las partes dentro de los plazos previstos por la normativa, provocando la finalización anormal del proceso.

De conformidad con lo indicado, tenemos que en el caso concreto no se configura la caducidad pretendida, sobre el particular, no se comparte que el artículo 76 en el inciso c) establezca un plazo perentorio de caducidad para la emisión del informe final de las actuaciones fiscalizadoras, por cuanto el establecimiento de plazos de caducidad o de prescripción por principio de legalidad, son un tema reserva de ley, en razón de

que generan un efecto extintivo de un derecho, acción o facultad, como de manera expresa lo dispone el artículo 11 y 66 de la LGAP, y el plazo de un año que contemplaba el numeral referido, no tiene un respaldo o norma legal que desarrolle o le dé fundamento.

Bajo la línea indicada ha resuelto el Tribunal Aduanero Nacional mediante sentencia 270-2022 de las diez horas con cuarenta y ocho minutos del día veintitrés de septiembre del 2022, ha señalado en lo que interesa que cuenta con una nueva integración y exponiendo una nueva ponderación del tema, concluye ese órgano que lo que en efecto regula el citado artículo 76 en cada uno de sus diversos incisos, son los momentos en que deben darse por terminadas las actuaciones de fiscalización, para que no se extienden en el tiempo, pero no para considerarlas caducas si terminan fuera de esa plazo o para tenerlas por nulas por falta de motivo, señala el Tribunal:

> Por el contrario, estima el Colegiado que lo que en efecto regula el citado artículo 76 en cada uno de sus diversos incisos, son los momentos en que deben darse por terminadas las actuaciones de fiscalización, para que no se prolonguen más en el tiempo, pero no para considerarlas caducas si terminan fuera de esa plazo o para tenerlas por nulas por falta de motivo, como se aduce, sino para que continúe la etapa correspondiente, según las "***Normas para el Ejercicio de la Fiscalización Aduanera***", contenido a partir del artículo 43 y hasta el 76 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, a saber, **para que se proceda con la emisión del respectivo informe final,** siendo que las actuaciones de fiscalización emitidas después de los momentos establecidos en los diversos incisos del artículo 76 de comentario, **igualmente son válidos y pueden constituyen el antecedente de hecho para el inicio de los procedimientos normativos, porque ni la LGA ni el mismo reglamento sancionan con caducidad la no emisión del informe dentro del plazo indicado, lo cual tampoco podría hacer, porque reiteramos es un tema reserva de ley.**
>
> Además del texto del artículo 76 inciso c), citado por la recurrente, se desprende que tal interpretación no es congruente con su contenido. Analicemos:
>
> Lo que indica tal artículo es que los resultados de las actuaciones de fiscalización se deben hacer constar en un informe de conclusión y que se darán por concluidas cuando, transcurra un año, contado desde el inicio de las actuaciones, sin que se haya emitido el informe de conclusión de las actuaciones fiscalizadoras, salvo que se autorice una prórroga. En ninguna parte el artículo indica que la consecuencia de no emitir dicho informe dentro del plazo señalado, es la caducidad, es decir, **la pérdida vía reglamentaria de las facultades legalmente**

> **establecidas por el plazo de cuatro años, para la determinación de la obligación tributaria aduanera a posteriori.** No lo dice ni expresa ni tácitamente el decreto ejecutivo, por carecer de fuerza normativa al efecto, por estar por debajo de la ley nacional y de la norma comunitaria, dentro de la escala jerárquica de las fuentes del derecho, según el artículo 6 de la LGAP y 4 de la LGA. Y por supuesto tampoco puede presumir tal caducidad, la autoridad administrativa como lo es la administración activa y este órgano contralor de legalidad. En todo caso, dicho plazo lo es ordenatorio, siendo válidas las actuaciones emitidas conforme con el artículo 329 de la LGAP, sin perjuicio de las responsabilidades de otro carácter que puedan eventualmente ser aplicables.

Según lo dispuesto por el Tribunal Aduanero Nacional, debe tenerse claro que el plazo legalmente previsto para que la administración aduanera pueda revisar la determinación de la obligación tributaria aduanera efectuada durante el despacho y ejerza las acciones que estime pertinentes es de 4 años según lo establecido por el artículo 62 de la LGA, plazo que es de prescripción y que puede ser interrumpido bajo las disposiciones de los artículos 31, 32, 59, 61 y 62 del CAUCA III, vigentes al momento del hecho generador de las declaraciones objeto del procedimiento, artículos 23, 24 incisos a) y b), 59, 61, 62, 63 y 102 de la LGA, siendo tales plazos, materia reserva de ley.

Dicho plazo, es el mismo dentro del cual deben también realizarse las actuaciones fiscalizadoras que es el estudio preliminar en que se fundamenta la Administración para el inicio de los procedimientos ordinarios determinativos, que ejecuta en el control a posteriori, siendo que tales actuaciones concluyen con la emisión del informe final que contiene los resultados obtenidos en la fiscalización, mismos que serán informados a los sujetos pasivos en el proceso de regularización. Reiteramos que, la autoridad aduanera tiene un plazo de cuatro años para realizar la revisión de la determinación de la obligación tributaria aduanera y formular los ajustes respectivos, así como exigir el pago correspondiente, facultad que desde ningún punto de vista puede verse afectada

por el plazo de un año establecido por el artículo 76 inciso c) del RLGA, según ya se dijo. Por lo que se descarta la caducidad alegada.

II) Con respecto a la excepción de prescripción, es importante indicar que en dicho instituto se define de la siguiente forma:

> *"Consolidación de una situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo; ya sea convirtiendo un hecho en derecho, como la posesión o la propiedad; ya perpetuando una renuncia, abandono, desidia, inactividad o impotencia"* (Cabanellas Torres. Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta SRL, pág.316).

Según lo indicado, puede calificarse la prescripción como positiva cuando es posible adquirir un derecho y será extintiva o negativa en aquellos casos en que el transcurso del tiempo debido a la inacción del titular hace operar la pérdida de la oportunidad de hacer valer un derecho, siendo esta última a la que nos referiremos en adelante, por ser la que se configura en la litis.

La prescripción permite hacer efectivo el valor de la seguridad jurídica basada en fundamentos de orden público, en el sentido de que al Ordenamiento Jurídico le interesa que los derechos adquieran estabilidad y certeza. El fundamento que posee la prescripción viene dado por una situación de incerteza, producto de la inercia del titular de una determinada situación jurídica durante un tiempo que ha sido legalmente predeterminado; de esta forma, los elementos de dicha figura son: el transcurso del tiempo y la inercia del titular; dicha caracterización ha sido ilustrada por la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, al decir:

> *"...se le consideró, en un principio, una sanción o pena contra el titular de un derecho quien, por negligencia, crea una situación de inseguridad censurable en razón de la cual el legislador veda, salvo renuncia del interesado, la*

posibilidad de su ejercicio tardío. Se ha dicho dentro de la doctrina, que la prescripción encuentra su razón de ser en una presunta renuncia tácita del derecho por parte de su titular, quien, a través de su inactividad, trasunta su intención de no reclamar lo que le corresponde. A tal posición se le ha objetado, con acierto, que la prescripción no puede considerarse ni como una pena por un actuar negligente, ni como una renuncia tácita, pues si eso fuera cierto, debería permitirse al perjudicado con ella demostrar la inexistencia de culpa castigable o de la presunta intención de abandono. ... La posición dominante, en la actualidad, atribuye el fundamento de la prescripción a la necesidad de crear un estado de seguridad jurídica ante una situación objetiva de incertidumbre, producida por el no ejercicio oportuno del derecho. Puede afirmarse, por ende, que el valor tutelado por el derecho en estos casos es la seguridad jurídica, por lo cual se pretende evitar el ejercicio sorpresivo de un derecho. ... En todo caso, la prescripción emerge como un medio para crear seguridad, lo cual propende al orden y a la tranquilidad social. Empero, no resulta difícil imaginar situaciones en las cuales la prescripción pueda servir, en cierto modo, para tutelar injusticias e impedir el ejercicio de derechos los cuales verdaderamente existieron. Al respecto, es de señalar, que el derecho, como vehículo para la realización de la justicia, precisa actuar, necesariamente, dentro de un marco de certeza y seguridad. De no ser así, el fin último enunciado, se vería frustrado, en su dimensión práctica o funcional. La justicia no puede operar en medio de situaciones de incertidumbre e inestabilidad. Es por ello que la seguridad se yergue, inevitablemente, junto con la justicia, como valor esencial del derecho. Ninguno de los dos, como fin de éste, es absoluto en el quehacer jurídico. En algún momento, uno de ellos, en aras de la supervivencia del otro, tiene que ceder. Eso ocurre en el caso de la prescripción cuando, en favor de la seguridad, cede la

> *justicia. De no ser así, ésta, como fin esencial del derecho, peligraría, al entronizarse la incertidumbre y el desorden en el medio social, factores que la tornan inalcanzable. Tal fenómeno significa no ignorar la justicia, sino fijar un plazo por parte del legislador, dentro del cual la tutela de ella halla cabida; pero, una vez transcurrido éste, y en obsequio a la seguridad, cede ante la necesidad de evitar litigios y controversias suscitados a destiempo, y por ende de difícil solución, cuya posible incidencia mantendría una enervante sensación de incertidumbre en las relaciones humanas. ..."* (sentencia No.000840-F-S1-2009, del trece de agosto de dos mil nueve) (el resaltado es nuestro).

Por su parte, la Procuraduría General de la República ratifica que el propósito que se busca alcanzar con la prescripción es la salvaguarda del orden social y de la seguridad jurídica, evitando la prolongación indefinida en el tiempo del ejercicio de los derechos, lo que provoca incertidumbre:

> *"...Del principio de seguridad se derivan entonces distintos corolarios. Entre ellos, la claridad y no confusión normativa, la publicidad de las normas y sobre todo la irretroactividad de estas. El Derecho debe promover la certeza y ésta se afecta cuando la norma es confusa, impide al administrado conocer a qué debe atenerse o bien, si se le aplica retroactivamente incidiendo sobre situaciones consolidadas. (...) La seguridad jurídica otorga certeza en las distintas situaciones jurídicas en que las distintas personas del ordenamiento pueden encontrarse. Para evitar que dichas situaciones se desenvuelvan en condiciones de incerteza y se afecte la seguridad jurídica, el ordenamiento arbitra también distintos mecanismos que permiten a las personas conocer cuál es su posición y darle certeza a las relaciones y posiciones de dichos sujetos.*

> *Entre esos mecanismos se encuentra la prescripción, en particular la prescripción extintiva.*
> *La prescripción extintiva tiene su fundamento en la necesidad de poner término a las situaciones de incertidumbre en el ejercicio de los derechos y en la presunción de abandono por parte de su titular. Se estima que el no ejercicio de los derechos por un plazo determinado no es amparable por el derecho, porque afecta el principio de seguridad jurídica..." (OJ-060-2011).*

De esta forma, el instituto bajo estudio viene a ser una limitación para quien teniendo la facultad de hacer exigible el cumplimiento de una obligación, haga un abandono de ese derecho, bajo la consigna de que el titular de un derecho debe realizar un uso razonable del mismo, evitando que se prolongue su ejercicio indefinidamente o por el contrario, que no se ejercite dentro del plazo legal estipulado, causando incertidumbre sobre la situación jurídica del obligado. En virtud de lo anterior, el mismo ordenamiento jurídico ha previsto plazos, que, de ser sobrepasados, provocarán la extinción de la obligación, operando de esta manera la prescripción; en este sentido, dicha figura en materia aduanera se encuentra regulado en el artículo 62 de la Ley General de Aduanas (en adelante LGA), que reza:

> *"**Prescribe en cuatro años la facultad de la autoridad aduanera para exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza.** Prescribe en el mismo plazo la acción del sujeto pasivo para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y recargos de cualquier naturaleza o solicitar el crédito respectivo, a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó el pago.*
> *Lo pagado para satisfacer una obligación tributaria aduanera prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción o sin él."* (Lo resaltado no es del original)

La norma transcrita regula el plazo con que cuenta la autoridad aduanera para revisar y modificar la determinación tributaria aduanera específica y con ello exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir por las diferencias debidamente establecidas por la Administración Aduanera.

Entendiéndose la prescripción como el instituto jurídico que versa sobre el efecto que tiene el transcurso del tiempo sobre la estabilidad de algunos derechos, debe tenerse presente que el cómputo de los plazos legales señalados en razón de la misma, no resultan ser inalterables, por el contrario, pueden verse transformados por distintos factores, los cuales son materia reserva de ley y se encontrarán siempre en relación a la actividad que se desarrolle para mantener activo el derecho que se trate. Así, existen dos causas de prolongación de los plazos: la interrupción y la suspensión, siendo que en el presente asunto se configurara la primera de ellas tal y como se explica.

La interrupción, deja sin efecto todo el plazo transcurrido hasta el momento en que se produce el acto interruptivo, exigiendo que se comience a contarse nuevamente de manera íntegra el plazo. La interrupción es una consecuencia directa de la actividad de las partes, cuya conducta pone de relieve la subsistencia del vínculo que las une. Esta actividad puede emanar tanto de quien ostenta el derecho como del obligado, el aspecto relevante es la demostración inequívoca del propósito de mantener vigente la sujeción que los une:

> *"...la interrupción se presenta como un acto o un hecho que excluye e impide que la prescripción se produzca y que obliga a que el tiempo sea contado de nuevo, prolongando así la vía del derecho (...) puede decirse que, la interrupción consiste en la destrucción o inutilización del tiempo que hubiere transcurrido, lo que da origen a la apertura de un nuevo término completo de prescripción..." (ROJAS CARRANZA, Gilberth. La Suspensión e interrupción de la prescripción negativa en el Derecho Privado Costarricense. Tesis para optar por el grado de*

Licenciado en Derecho, Universidad de Costa Rica, 1984, p. 109).

El artículo 63 de la Ley General de Aduanas vigente al momento de los hechos, regulaba las causas de interrupción que aplicaban en materia aduanera:

"Artículo 63.- Interrupción de la prescripción

Los plazos de prescripción se interrumpirán:

a) Por la notificación del inicio de las actuaciones de control y fiscalización aduaneras....

b) Por la notificación del inicio del procedimiento de verificación de origen.

c) Por la notificación del acto final del procedimiento de verificación de origen.

d) Por la notificación del acto inicial del procedimiento tendiente a determinar y exigir el pago de los tributos dejados de percibir.

e) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier naturaleza contra resoluciones de la autoridad aduanera, incluyendo acciones judiciales que tengan por efecto la suspensión del procedimiento administrativo o imposibiliten dictar el acto administrativo final.

f) Por cualquier actuación del deudor conducente al reconocimiento de la obligación tributaria aduanera.

El cómputo de la prescripción, para determinar la obligación tributaria aduanera, se suspende por la interposición de la denuncia por presuntos delitos, hasta que dicho proceso se dé por terminado."

Según lo expuesto, la norma citada contemplaba seis causales por las cuales se interrumpía el plazo de prescripción, la configuración de cualquiera de ellas tenía como efecto que el plazo de cuatro años empezaba a computarse de nuevo.

Por ello es claro que, en el caso concreto, se configuró la primera de las causales, pues consta en expediente que se cumplió la condición que se establece en el inciso a), a saber: las actuaciones se iniciaron dentro del plazo de un mes, después de notificado el oficio de inicio de las actuaciones fiscalizadoras. (oficio ONVVA-DCP-AI-068-2019 notificado el 01/08/2019).

En consecuencia, se consolidó una de las causales de interrupción de la prescripción y a partir de ahí comenzó a correr nuevamente el plazo para ejercer las acciones cobratorias que correspondían, de esa forma el plazo vencía en el año 2023 (teniendo en cuenta que los DUAS correspondían al año 2017 y 2018).

De esta forma, teniendo clara la caracterización de la prescripción y con el fin de determinar si efectivamente ha operado el transcurso del tiempo de forma negativa sobre la facultad de la Administración, de ejercer el cobro del monto adeudado, se determina lo siguiente:

- La fecha de aceptación de los DUAS se ubica entre el 1 de enero del 2017 y 31 de diciembre del 2018.

- El plazo original de prescripción para el ejercicio de acciones cobratorias por parte de la Administración se ubica entre el 1 de enero del 2021 y 31 de diciembre del 2022.

- El inicio de las actuaciones fiscalizadores fue notificado el 01/05/2019 mediante el oficio ONVVA-DCP-AI-068-2019, por lo que, el nuevo plazo de prescripción corre al 01/05/2023.

- . Ahora bien, el acto de apertura del procedimiento ordinario fue iniciado mediante la resolución RES-ONVVA 115-2020 del 19/10/2020 y notificada el 20/11/2020, por ende, fue dictado dentro del plazo (01/05/2023) establecido en la Ley General de Aduanas.

Téngase presente que si bien el RECAUCA IV en su artículo 224, estableció causales de interrupción distintas a las contempladas en el artículo 63 de la LGA, al entrar en vigor la norma comunitaria, ya en ese momento había operado la interrupción de la prescripción, por lo que correspondía respetar y mantener la situación consolidada, ello es coincidente además con lo dispuesto en el Transitorio I del CAUCA IV, que señala:

> *"Conclusión de formalidades. Los despachos, procedimientos, recursos, plazos y las demás formalidades aduaneras, iniciados antes de la entrada en vigencia de este Código, se concluirán de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de iniciarlos."*

Según lo señalado, en autos consta que al emitirse y notificarse el acto de apertura se respetó el plazo para el ejercicio de las acciones cobratorias, el cual no podía superar la fecha 01/05/2023, ajustándose así a lo dispuesto en el transitorio mencionado.

De más está acotar que, al dictarse el acto de apertura ya estaba interrumpida la prescripción, por lo que resultaba innecesario acudir a cualquier otra causal de interrupción, sea del texto anterior del artículo 63 de la LGA o de las establecidas en el RECAUCA.

En conclusión, con base en el desarrollo efectuado y en los elementos que constan en expediente, en la especie encontramos que la actuación de la Administración no vino a ser tardía, por ello el transcurso del tiempo no operó negativamente

sobre la facultad de la Autoridad Aduanera para exigir el pago de los tributos adeudados, por ello es improcedente acoger la excepción de prescripción interpuesta.

III) En cuanto a vicios motivación y violación al debido proceso.

Es importante recordar que la validez o conformidad del acto administrativo con el ordenamiento jurídico depende del cumplimiento de sus elementos esenciales (motivo, contenido y fin) los cuales deben de concurrir simultáneamente en la forma prevista por la normativa, para que el acto sea válido y eficaz.

Respecto a los elementos del acto administrativo efectivamente tenemos:

Motivo: Es el presupuesto o antecedente normativo que faculta a la Administración para la emisión del acto. No debe confundirse con la motivación que significa indicar las razones, los elementos, los estudios, los dictámenes o informes técnicos, las muestras o los exámenes del laboratorio que posea la Administración y que justifiquen la apertura del procedimiento.

Contenido: Refleja la decisión de la Administración. Es lo que la autoridad aduanera está ordenando y decidiendo, es lo que se consigna en el Por Tanto del acto, o sea, es la parte dispositiva de la resolución.

Fin: Se relaciona con lo que pretende la norma conseguir con el procedimiento.

En este caso es la intención del legislador al facultar a la autoridad aduanera para determinar la correcta aplicación de la declaración de las partidas arancelarias, y la supuesta diferencia de tributos dejados de percibir por el Estado.

Caso contrario se daría un vicio del acto, entendido éste como la falta o defectos de sus elementos constitutivos que originan su validez, la cual genera ya sea la nulidad absoluta o relativa según la gravedad. Estos elementos son los que condicionan la

realización del fin del acto, es decir, son los que limitan o sujetan la conducta o actividad administrativa a la obtención de determinados resultados previstos por el legislador, siendo que su invalidez genera la invalidez del acto.

En nuestra legislación administrativa existen dos grados de invalidez de los actos administrativos: uno, es la nulidad absoluta, y otro, es la nulidad relativa. La primera abarca las condiciones sustanciales que son incompatibles con el ordenamiento jurídico y la realización del interés público al cual se dirige, por la falta total de uno o varios de los elementos constitutivos del acto administrativo o cuando el defecto afecte el fin de este; por su parte, la nulidad relativa se basa en infracciones menores que no impiden la realización del interés público y que pueden ser ajustadas al ordenamiento jurídico.

Así las cosas, es oportuno señalar que la resolución del acto de inicio cumple a cabalidad con los elementos esenciales del acto administrativo, ya que en ella se han citado claramente los antecedentes normativos, la decisión de la administración establecida en el Por Tanto, la motivación de los hechos que generaron desde el inicio del procedimiento administrativo con la intención de determinar y comprobar si el canon que tiene que pagar el importador cumple con lo dispuesto en la normativa que regula la valoración aduanera, sea el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 de la OMC, (en adelante el Acuerdo) y el Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, así como la diferencia de tributos dejados de percibir por el Estado. De esta forma las argumentaciones y razones de hecho y de derecho se han dado de manera precisa, lógica, coherente y razonable.

En relación con el procedimiento, el mismo tiene una estrecha relación con el Debido Proceso el cual sin lugar a duda se ha cumplido a cabalidad. En primer lugar, debe acotarse, que el inicio del procedimiento administrativo dictado mediante la resolución RES-ONVVA 115-2020 del 19/10/2020, se fundamenta en una extensa investigación realizada por la

Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas y que fueron plasmados en dicho acto administrativo.

Respecto al Debido Proceso, cabe acotar que a través de este se generan una serie de requisitos o derechos que deben seguirse en todo proceso o procedimiento que tenga por finalidad el cobro de una obligación tributaria aduanera, como el derecho de defensa. El derecho general de defensa implica entre otros, el de audiencia y los principios de imputación e intimación, así como el derecho a la motivación o fundamentación debida de toda resolución procesal.

De conformidad con lo expuesto, comprende:
a). –Libertad de acceso al expediente: Según este principio, las partes tendrán derecho a conocer el expediente con las limitaciones que establezca la ley, según lo dispuesto en el artículo 217 LGAP. Aunado a ello, el numeral 272 del mismo cuerpo normativo: establece que las partes, sus representantes tienen derecho a examinar, leer, copiar y pedir certificación de estas.

b)– Confidencialidad: Este principio consiste en una protección jurídica en relación con una determinada información documentada, que impide su acceso a terceros por un tiempo determinado legalmente, El artículo 273 LGAP establece los motivos por los que puede negarse el acceso al expediente: información confidencial por conferir privilegio indebido, proyectos resolución, informes de órganos consultivos y dictámenes

c)– Amplitud de la prueba: Dado que la finalidad del procedimiento es la averiguación real de los hechos, se deberá investigar esa verdad objetiva y diligentemente, sin desatender ningún medio legítimo de prueba, sobre todo si ofrecida por la defensa no resulta manifiestamente impertinente o repetitiva. También se deberá ordenar la prueba para mejor proveer que resulte necesaria.

d)– Libertad de prueba: Se refiere a la posibilidad dada a las partes de recurrir a cualquier medio de prueba legítima que se

quiera incorporar al procedimiento. Este principio se encuentra regulado a través del artículo 297 de la LGAP, el cual establece:

"La Administración ordenará y practicará todas las diligencias de prueba necesarias para determinar la verdad real de los hechos objeto de trámite, de oficio o a petición de parte".

Por su parte, el artículo 298, inciso 1), viene a reafirmar el carácter de libertad de la prueba, al establecer que: "Los medios de prueba podrán ser todos los que estén permitidos por el derecho público, aunque no sean admisibles por el derecho común." Como excepción a este principio, también el artículo 307 de la LGAP, indica: "1. La Administración podrá prescindir de toda prueba cuando haya que decidir únicamente con base en los hechos alegados por las partes, si los tiene por ciertos".

e)– Inmediación de la prueba: Es necesario que todos los sujetos procesales reciban la prueba de una manera directa, inmediata y simultánea.

f)–Valoración de la prueba: Toda la prueba recabada debe ser valorada según las reglas de la sana crítica racional, siguiendo los preceptos de la lógica, la ciencia y la experiencia. Además, por medio del inciso 2) del artículo 298 de la LGAP se establece la forma en que se debe valorar la prueba dentro de un procedimiento administrativo. En ese sentido, se requerirá que la apreciación sea debidamente razonada y fundamentada.

En virtud de lo expuesto, no se encuentra en el expediente motivo alguno que genere nulidad de lo actuado por violación al procedimiento, al debido proceso o al derecho de defensa.

IV) la Administración realiza una incorrecta interpretación de los alcances de contrato de licencia de uso de marcas pactado entre Grupo Bimbo S.A.B de C.V y Bimbo de Costa Rica S.A, además de hacer un análisis parcial del escenario bajo el que ocurren las transacciones...La determinación propuesta se basa en una interpretación conveniente de las condiciones que establece el Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio, en su artículo 8.1 .c. para ajustar el valor aduanero cuando existen regalías pagadas por la

compañía, pues no solo no se motiva el ajuste con hechos y documentación, sino que omite la realidad comercial, operativa y económica de la compañía al aplicar un ajuste con una metodología que es arbitraria y que no está regulada en ningún acuerdo internacional, regional o nacional....una interpretación conveniente de las condiciones que establece el Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio, en su artículo 8.1 .c."

El actuar de la Autoridad Aduanera para la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas, está basado en cumplimiento y fiel aplicación de la normativa es decir, para el caso que nos ocupa lo estipulado en los artículos 1, 8 y 17 del del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 en adelante Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC y lo especificado en el punto 6 del anexo III de dicho Acuerdo; así como además de la Circular ONVVA-02-2008 para orientar a los sujetos pasivos usuarios del Sistema Aduanero Nacional sobre el tema de cánones y derechos de licencia; donde se realizó una revisión y análisis de la información presentada por la empresa importadora, respondiendo y respetando el principio de realidad económica que fue demostrado a través de la información y documentación que fue recopilada durante la actuación fiscalizadora que fue realizada a la empresa importadora, es decir, es claro y según se constata en el expediente administrativo madre 06-DCP-AI-2019 que en ningún momento la Autoridad Aduanera ha aplicado criterios, subjetivos, discrecionales o arbitrarios; todo lo contrario, la Autoridad Aduanera ha actuado durante todo el proceso de fiscalización en apego al principio de legalidad.

En específico sobre la expresión "*con una metodología que es arbitraria y que no está regulada en ningún acuerdo internacional, regional o nacional.*", cabe argumentar que la única metodología si así puede llamarse que aplica la Autoridad Aduanera en una adición por concepto de cánones y derechos

de licencia es lo que específicamente señalan los artículos 1 y 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, que cita:

"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. ..."

Siendo que el artículo 8 de dicho Acuerdo establece que:

"1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas (...):

c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar; ..."

Asimismo, la nota interpretativa al artículo 8, punto 1 inciso c) indica:

"...*Párrafo 1 c)*

1. Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación.

2. Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador."

Debido a lo anterior, los tres factores fundamentales para que los pagos por cánones y derechos de licencia se adicionen al precio realmente pagado o por pagar, son:

(a) El canon o derecho de licencia esté relacionado con las mercancías importadas objeto de valoración.

(b) El pago del canon o derecho de licencia constituya una condición de venta de las mercancías objeto de valoración.

(c) El monto del canon o derecho de licencia no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías objeto de valoración.

En la resolución N° MH-TAN-RES-0060-2024 del 19 de abril de 2024 del Tribunal Aduanero Nacional, también asociada a la adición de los montos por cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar para determinar el correcto valor en aduana de las mercancías, señaló sobre la metodología aplicada por la Autoridad Aduanera que: "*Estima este órgano de Alzada referirse al tema de la alícuota en la base imponible, ya que estima este Tribunal que no existe violación del artículo 55 de la Ley General de Aduanas, como tampoco se infringe el principio de legalidad tributaria*[4] *, por cuanto el ajuste en el valor aduanero es legal, objetivo y con base en documental suficiente que consta en autos, es acorde a la legislación especial, en materia de valoración aduanera y la tributaria aduanera. La base legal del ajuste tiene sustento en el Acuerdo de valoración Aduanera OMC, artículos 1 y 8, que permite las adiciones al precio realmente pagado sobre la base de objetivos y cuantificables.*"

Ahora bien, la parte señala que la administración hace "una interpretación conveniente de las condiciones que establece el Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio, en su artículo 8.1 .c.", dicha aseveración no es cierta por cuanto en el informe final de la actuación fiscalizadora INF-ONVVA-DCP-AI-04-2020 de fecha 01 de junio de 2020 y del acto de inicio del procedimiento ordinario RES-ONVVA-115-2020 del

19 de octubre del 2020, esta Autoridad demuestra y fundamenta basada en las normativa, que tiene los elementos objetivos suficientes para fundamentar la adición al precio realmente pagado o por pagar de los cánones y derechos de licencia, que la empresa importadora se niegue a reconocer dicha adición y la diferencia que esta genera en la obligación tributaria aduanera, no es razón suficiente para cuestionar sin fundamento la objetividad de la Autoridad Aduanera.

IV) "Así las cosas, la autoridad tributaria y aduanera deben velar por el cumplimiento de los derechos de mi representada en aplicación del Principio de Realidad Económica, por tal motivo, debe en el caso concreto darle el mérito correspondiente a la realidad en la que se desarrolla mi representada, es decir, anteponer el fondo del caso sobre los formalismos, contrario a lo ocurrido con el actuar de la Administración. Por ello, se generan grandes dudas de la forma en cómo se llevó a cabo la fiscalización que nos ocupa, tales como:

¿Si el ente fiscalizador tuvo a mano todos los elementos reales de las transacciones realizadas, por qué aplica una determinación presunta para cuestionar la base imponible a nivel de aduanas?

¿Por qué, pese a la apertura de mi representada e entregar la información disponible a la Administración, se pretende un ajuste bajo la premisa de que las mercancías importadas se venden en su totalidad y, peor aún, que se venden en el mismo periodo en que se importan?

¿Cómo estima una base imponible sobre ventas posteriores y presume que son sobre las marcas que comercializa Bimbo? ¿No debió el auditor fiscal acogerse a la realidad de la individualidad de tas operaciones?". (Ver folio 307 expediente administrativo).

Con respecto a los interrogantes del importador esta Autoridad manifiesta que su proceder, esta resguardado en apegó a lo

dispuesto en los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, los artículos 26 y 27 del Reglamento Centroamericano sobre Valoración de las Mercancías (vigentes al momento de los hechos), los artículos 24, 57, 251, 254, 263, 264 y 265 de la Ley General de Aduanas, los artículos 25 y 47 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y artículos 8, 12, y 128 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (todos los artículos citados vigentes al momento del hecho generador), marco normativo sobre el cual se realizó la adición en materia de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o pagar que fue declarado por la empresa importadora y así determinar el valor en aduana de las mercancías sobre el cual se calcularía los impuestos, resguardando y respetando así en todo momento la realidad económica, los hechos demostrados por la empresa importadora, analizando tanto la forma como el fondo de dicha realidad para efectivamente determinar en qué consistía realmente el negocio entre las partes y si de dicho negocio resulta el pago de cánones y derechos de licencia que deben adicionarse al precio realmente pagado o por pagar de conformidad con los artículos 1 y 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC.

El análisis de la verdad material para llegar a la verdad de los hechos, se da a partir del análisis a la empresa Bimbo de Costa Rica S.A. del proceso de adquisición, importación, explotación y comercialización de las marcas Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Moli, Ricolino y Sanissimo en Costa Rica, información contractual y contable que aportada por la empresa importadora en respuesta a los oficios ONVVA-DCP-Al-048-2019 de fecha 03 de junio de 2019, notificado el 05 de junio del 2019, ONVVA-DCP-Al-068-2019 con fecha 31 de julio del 2019, notificado al importador el 01 de agosto 2019, ONVVA-DCP-Al-096-2019 con fecha 05 de setiembre del 2019, notificado al importador el 06 de setiembre del 2019, ONVVA-DCP-Al-121-2019 con fecha 24 de octubre del 2019, notificado al importador el 25 de octubre del 2019, ONVVA-DCP-Al-098-202 con fecha 20 de marzo del 2020, así también en visita realizada en las instalaciones del importador, donde se solicitó aclaración de la información contable, quedando

registrado en el Acta General ONVVA-DCP-AC-GEN-001-2020, con fecha 06 de abril del 2020; siendo que todos los requerimientos de información fueron contestados por la empresa importadora, presentando la información requerida durante la actuación fiscalizadora como consta en el expediente administrativo madre. Siendo que de dicha información objetiva y cuantificable de la realidad económica de la empresa importadora se demostró que el pago de cánones y derechos de licencia de las mercancías importadas amparadas a las marcas comerciales en estudio cumple con lo que establece el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración aduanera de la OMC.

Entonces en relación con el principio de realidad económica, es necesario traer a colación la Sentencia 095-2016 de fecha 10 de marzo de 2016, Expediente N°310-2015, Voto N° 102-2016, donde los miembros del Tribunal Aduanero Nacional, en un caso en condiciones similares y referente también a una adición al precio realmente pagado o por pagar por concepto de cánones y derechos de licencia, realizada por dicha Autoridad Aduanera, manifestó:

"***En cuanto al principio realidad económica invocado.*** *Invoca la empresa importadora la aplicación del principio de realidad económica, previsto en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.*

Sobre el tema de la realidad económica, alegada por el recurrente, el principal efecto es permitir, dentro del proceso de fiscalización, la prescindencia de las formas jurídicas o económicas adoptadas por los contribuyentes para valorar los hechos desde el punto de vista material. Las formas jurídicas ya desarrolladas, reflejan con suma claridad que no lleva razón el actor en sus alegatos, porque las cláusulas contractuales son precisas en cuanto a los alcances de los contratos.

Desde el punto de vista material, lo que aduce el actor no se acredita ni se prueba, las manifestaciones por sí mismas no son suficientes para amparar la pretensión del recurrente, lo esencial como sustento de la manifestación es que los hechos respecto de lo cual se alegó se respalden con prueba idónea, la que no se presentó a pesar de los reiterados requerimientos de la Administración Aduanera, por lo que

tampoco procede la aplicación del principio invocado, siendo que la realidad de la empresa se refleja en los contratos suscritos y en la contabilidad, por lo que no logra desvirtuar el sistema aplicado por la Administración Tributaria Aduanera.

La Administración, brindando la oportunidad procesal a la recurrente, hizo reiteradas solicitudes de información para determinar los hechos verdaderos que resulten de relevancia tributaria, los cuales hubieran podido aplicar a favor o en contra del administrado, pero no se demostró nada diferente a lo que establecen los contratos y los registros contables y la recurrente tampoco brindó desde el punto de vista material, elementos que permitan concluir algo diferente, ... Refleja lo anterior, una posición donde la recurrente no presenta pruebas que demuestren la realidad económica que invoca a su favor.

Corresponde a la empresa Licitante la carga de la prueba sobre las afirmaciones de los hechos constitutivos de su supuesto derecho, a contrario, tenía la empresa recurrente la posibilidad o derecho de demostrar la inexactitud de las conclusiones de la autoridad aduanera, sea en el informe final de la actividad fiscalizadora como en los actos emitidos en el procedimiento ordinario, pero sus manifestaciones no son acompañadas con prueba idónea para desvirtuar la determinación tributaria, para comprobar y averiguar la veracidad de sus afirmaciones. Citando al jurista **Eduardo J. Couture,** *cuando decía que la prueba es* ***"...la acción y efecto de probar; y probar es demostrar de algún modo la certeza de un hecho o la verdad de una afirmación...", la*** *empresa recurrente no logro probar la verdad de sus afirmaciones.*

Así las cosas, es claro que no puede ampararse la recurrente en el principio de realidad económica, no existe violación de este principio, pues la Administración Aduanera se limitó a hacer el estudio correspondiente para determinar el monto de impuestos no pagados por las mercancías importadas durante el período en estudio, año 2011, con todo un análisis minucioso y brindando todas las oportunidades procesales, lo que a criterio de este Tribunal no ha sido desvirtuado por la empresa apelante, de tal manera que este Tribunal avala la posición de la Administración."

Siendo que el actuar de la Autoridad Aduanera no se aparta de lo señalado en la Sentencia 095-2016, en cuando a la verdad

real de los hechos demostrados por la empresa y sobre los cuales fundamenta lo determinado.

Así también señaló el Tribunal Aduanero Nacional en la resolución 262-2022 de fecha 23 de setiembre de 2022, de igual forma sobre un caso de adición por concepto de cánones y derechos de licencia, que: "*Aunado a ello resulta no menos importante señalar a la recurrente que en vista de su falta de cuidado al llenar los formularios de declaración de valor, omitiendo información relevante para la administración aduanera en cuanto a los cánones y licencias que estaba cancelando periódicamente, motivó la aplicación de los procedimientos aduaneros tendientes a ajustar el valor aduanero partiendo de los datos e información suministrada por el órgano fiscalizador, lo cual demuestra la realidad económica de la sociedad importadora lo cual permite a la administración aplicar los cálculos y fórmulas para determinar los ajustes en el elemento valor aduanero (artículo 8.1 c) y su consecuente obligación tributaria en cada importación fiscalizada, según lo dispuesto en los numerales 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y desarrollo expuesto por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia mediante resolución 01839-F-S1-2020 al señalar: "El principio de realidad económica consiste en un método de interpretación de las leyes tributarias, el cual permite al operador apartarse de las formas o apariencias jurídicas para desentrañar la realidad de los hechos económicos que sirven de presupuesto al tributo, debido a que las formas adoptadas por los contribuyentes y la realidad no siempre coinciden. Opera tanto a favor como en contra del contribuyente. Dicho principio se encuentra desarrollado en los numerales 8 y 12 del Código de Procedimientos Tributarios.*"

Sobre los cuestionamientos hechos por la empresa importadora, ***¿Si el ente fiscalizador tuvo a mano todos los elementos reales de las transacciones realizadas, por qué aplica una determinación presunta para cuestionar la base imponible a nivel de aduanas?***; aclara esta Autoridad Aduanera que los hechos demostrados por la empresa importadora a través de los contratos y de los registros contables son objetivos y cuantificables y por ende la prueba fehaciente de que existe un pago por cánones y derechos de licencia de la empresa BIMBO DE COSTA RICA S.A. a la Licenciante GRUPO BIMBO S.A.B. de

C.V., por los derechos de propiedad intelectual otorgados asociados a las marcas comerciales adscritas a las mercancías importadas, siendo que dicho pago cumple con lo establecido en el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, y por consiguiente, deben ser adicionados al precio realmente pagado o por pagar, para determinar como lo hizo de forma objetiva la Autoridad Aduanera, el correcto valor en aduana de las mercancías que se debió declarar al momento de la importación para establecer la respectiva obligación tributaria aduanera, por consiguiente lo demostrado en el informe de resultados de la actuación fiscalizadora INF-ONVVA-DCP-AI-04-2020 de fecha 01 de junio de 2020, como a la RES-ONVVA-115-2020 del 19 de octubre del 2020, responde a la realidad de los hechos y la diferencia determinada de la obligación tributaria aduanera, constituye una obligación líquida y exigible.

Con respecto a la consulta del ***¿Por qué, pese a la apertura de mi representada entregar la información disponible a la Administración, se pretende un ajuste bajo la premisa de que las mercancías importadas se venden en su totalidad y, peor aún, que se venden en el mismo periodo en que se importan?*** Reitera la Autoridad Aduanera que la normativa de valoración específicamente el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, lo indica es que *"1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas (...):*

c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar; ..."

Cumplidas las tres condiciones y determinado por parte de la Autoridad Aduanera que procede la adición por cánones y derechos de licencia; se procede a consultar al representante legal de la empresa importadora en la reunión sostenida en

instalaciones del importador el día 6 de abril del 2020, si la empresa tiene forma de asociar a nivel de sistema informático, ya sea por descripción de mercancía, código de producto, marca, etc., cada una de las líneas de las mercancías importadas y declaradas en cada declaración aduanera (DUA), con la venta interna (línea de factura de venta nacional), por lo que el Sr. Ramírez Rodríguez, representante legal de la empresa manifestó "***que ellos no tienen como asociar en el sistema informático el producto importado con la facturación de la venta, ya que el producto importado ingresa al Centro de Distribución, el cual reparte tanto el producto importado como el producto nacional de ese Centro a 10 bodegas de Venta en diferentes partes del país, y de ahí a las rutas de venta, por lo tanto, no tenemos con hacer ese asocie***", lo cual consta en el Acta General ONVVA-DCP-AC-GEN-001-2020. (folio 499 del expediente administrativo madre).

Por lo tanto, el hecho de que la Autoridad Aduanera no haya contado con la información solicitada a la empresa importadora referente a la asociación de las mercancías importadas con las ventas en el mercado interno y el monto de lo calculado y pagado por línea de mercancía de los cánones y derecho de licencia, no es motivo para que la Autoridad Aduanera no continuara con el proceso de fiscalización, por cuanto la Autoridad Aduanera está facultada para aplicar procedimientos razonables y lógicos que están fundamentados en la ciencia y la técnica, y dar continuidad al caso.

En este sentido también la Circular ONVVA-02-2008 de Criterios Técnicos sobre Valoración Aduanera: Cánones y Derechos de Licencia, como documento orientador para los usuarios del Servicio Nacional de Aduanas, en donde en el apartado "*3.3. Pago de los cánones y derechos de licencia (royalties) relacionados con las mercancías importadas, en el último párrafo se señala: El pago de un canon o derecho de licencia al propietario de los derechos, no necesariamente se efectúa en el momento en que se realiza la transacción comercial de compra — venta, este pago se podrá realizar posterior a la importación y venta de la mercancía en el país de importación, por lo que al momento de la nacionalización de la mercancía importada el importador debe indicar esta situación a la Autoridad Aduanera*".

También, en el apartado 3.5. Cuantificación del canon o derecho de licencia, de la citada circular se menciona que: "*... se reconoce la dificultad que los importadores podrían experimentar para el cálculo exacto de la cantidad del canon o derecho de licencia, que corresponde adicionar al precio realmente pagado o por pagar. Principalmente en aquellas importaciones en las que el pago del canon o derecho de licencia está basado en un porcentaje del precio de venta de las mercancías importadas. Para resolver esta dificultad de cálculo, se sugiere que el importador provea un estimado razonable del monto adicionar al precio realmente pagado o por pagar que refleje el canon o el derecho de licencia futuro o pagar, por ejemplo, este estimado podría calcularse tomando un porcentaje razonable de las importaciones realizadas, ajustando periódicamente la diferencia entre lo estimado y el pago por canon o derecho de licencia que le corresponde realmente pagar*".

Sobre el siguiente cuestionamiento, ***¿Cómo estima una base imponible sobre ventas posteriores y presume que son sobre las marcas que comercializa Bimbo?***", no presume la Autoridad Aduanera que el cálculo de cánones y derechos de licencia que realiza la empresa importadora sea sobre las marcas que comercializa Bimbo de Costa Rica S.A., sino que de conformidad con el Contrato de Licencia de Marcas suministrado por el importador, los acuerdos fueron suscritos por las empresas GRUPO BIMBO S.A.B. de C.V. (El Licenciante) y Bimbo de Costa Rica S.A. (El Licenciatario), donde la primera expresa que es la propietaria de las marcas registradas de los productos que se enlistan en el Anexo "A" del contrato, e indica que "LAS MARCAS" se encuentran debidamente registradas en la República de Costa Rica y que en su carácter de titular de los derechos de propiedad sobre "LAS MARCAS", está facultado para otorgar licencias o autorizaciones para la utilización, reproducción y explotación comercial de cualquier otra índole además indica "*Que tiene interés en otorgar una licencia de LAS MARCAS a favor de "EL LICENCIATARIO*" respecto de todos y cada uno de los productos que ampara su registro, en lo sucesivo LOS PRODUCTOS" (Folio 129 del expediente administrativo madre).

Siendo que, en la cuarta cláusula del Contrato de Licencia de Marcas, se indica: **"*Como contraprestación por los derechos de uso, reproducción y explotación de "LAS MARCAS", "EL LICENCIA" se obliga a pagar al "LICENCIANTE" una regalía a valor de mercado que se calculará con base en las disposiciones fiscales de los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica, misma que no deberá exceder del 3.25% de las "VENTAS NETAS" anuales de "LOS PRODUCTOS" que ostenten dichas "MARCAS*"**.** Posteriormente en una modificación al Contrato de Licencia de uso de Marcas, el monto el porcentaje de las regalías se ajustará a un porcentaje del 2.60 % sobre las ventas netas (Folio 136 del expediente administrativo madre).

Siendo que las marcas de las mercancías importadas y a las que se les adicionó el monto por concepto de cánones y derechos de licencia son las señaladas en el Anexo "A" del contrato, por lo cual no es presunción de la Autoridad Aduanera, sino un hecho probado y demostrado por la empresa en su realidad económica.

Para obtener la verdad de los hechos la Autoridad Aduanera solicitó mediante oficio a la empresa importadora *"Copia del Auxiliar de Ventas sobre los cuales la empresa importadora calcula y paga los Cánones y Derechos de Licencia relacionadas con las mercancías importadas, en caso de existir alguna clasificación aportar la división correspondiente.",* donde dicho registro debe coincidir con lo que indica el contrato de licencia, que ampara a las marcas Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanísimo, siendo que las líneas de mercancías ajustadas en el periodo de estudio fueron aquellas que el importador BIMBO DE COSTA RICA S.A., importa asociadas a las siguientes marcas: Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Moli, Ricolino y Sanissimo como se muestra en la hoja de trabajo, por consiguiente la Autoridad Aduanera actuó sobre hechos reales aportados por la empresa y no sobre presunciones como lo quiere hacer ver la empresa importadora.

Ahora bien, cuestiona la empresa importadora ***¿No debió el auditor fiscal acogerse a la realidad de la individualidad de las operaciones?,*** siendo la empresa importadora la fuente de información referente al cálculo de los monto de cánones y derechos de licencia que realiza para cumplir con lo estipulado en el contrato de licencia, esta Autoridad solicitó a la empresa importadora esa individualización que ahora reclama, al requerirle al representante legal en la reunión sostenida el día 6 de abril del 2020, si la empresa tiene forma de asociar a nivel de sistema informático, ya sea por descripción de mercancía, código de producto, marca, etc., cada una de las líneas de las mercancías importadas y declaradas en cada declaración aduanera (DUA), con la venta interna (línea de factura de venta nacional), por lo que el representante legal de la empresa manifestó "*que **ellos no tienen como asociar** en el sistema informático el producto importado con la facturación de la venta, ya que el producto importado ingresa al Centro de Distribución, el cual reparte tanto el producto importado como el producto nacional de ese Centro a 10 bodegas de Venta en diferentes partes del país, y de ahí a las rutas de venta, por lo tanto, no tenemos con hacer ese asocie*", lo cual consta en el Acta General ONVVA-DCP-AC-GEN-001-2020. (folio 499 del expediente administrativo madre), por consiguiente la Autoridad Aduanera en respeto de lo manifestado y comprobando que se cumple con lo que establece el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, procedió a distribuir de forma proporcional, a través de una ecuación matemática los montos de cánones y derechos de licencia que calculó y pagó la empresa importadora a la empresa licenciante y respetando la realidad económica de la empresa, solo aplicó los montos de cánones y derechos de licencia que resultaron de la venta de las mercancías importadas según lo solicitado mediante el oficio ONVVA-DCP-AI-098-2020 de fecha 20 de marzo del 2020; por lo cual no es achacable a la Autoridad Aduanera el hecho de que no se contara con la información que permitiera la asociación solicitada.

Al respecto de los anterior, en similitud a la situación aquí acontecida, en la sentencia № 56-2019-V de fecha 10 de julio

del 2019 el Tribunal Contencioso Administrativo señala también que "*El accionado alegó que de acuerdo al convenio celebrado con las corporaciones propietarias de las marcas, las regalías debían pagarse,* ***no al momento de la importación, sino con posterioridad,*** *una vez vendida la mercancía, lo cual, en su criterio no solamente le impedía establecer el monto que por concepto de regalías,* ***obedece en todo caso, a una condición en la cual se colocó el propio accionado,*** *al suscribir un contrato, que de* ***no ser por la actuación fiscalizadora, su aplicación tendría la consecuencia o efecto de eludir parcialmente la obligación tributaria aduanera*** *del demandado*" (Resaltado no corresponde con el original).

Señala la empresa importadora en sus argumentos **"***En la cita que antecede, se observa que la Administración toma información parcial de las declaraciones aduaneras para determinar cuáles son los productos asociados a las marcas sujetas al pago de la regalía, sin considerar las condiciones especiales que podría tener cada una de las importaciones y la determinación de la base imponible de cada uno de los impuestos: como puede ser la aplicación de beneficios arancelarios por Tratados de Libre Comercio. En cambio, se ajustan únicamente a una descripción de las mercancías contenida en algunas DUAS, omitiendo revisar y analizar las facturas para realizar la correcta correspondencia que permitiría determinar realmente cuáles son los productos asociados a las marcas suscritas en el contrato objeto de análisis, o como mínimo verificarlo con los documentos adicionales que respaldan la importación***"** (Folio 308 del expediente administrativo madre).

Sobre lo indicado por la representación legal de la empresa, no es cierto que la Autoridad Aduanera utilice información parcial de las declaraciones aduaneras y menos "*sin considerar las condiciones especiales que podría tener cada una de las importaciones y la determinación de la base imponible de cada uno de los impuestos: como puede ser la aplicación de beneficios arancelarios por Tratados de Libre Comercio.*", como se señaló en el informe de resultados de la actuación

fiscalizadora INF-ONVVA-DCP-Al-04-2020 de fecha 01 de junio de 2020, referenciado en la RES-ONVVA-115-2020 del 19 de octubre del 2020, en el apartado IV. Resultados de la Investigación, Relaciones Comerciales, en el ítem "*3) Que de las 1,189 DUAS de importación definitiva, 1150 fueron importadas con trato arancelario preferencial de la siguiente manera: 1029 DUAS al amparo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana (incluido Panamá) y 121 DUAS al amparo del Tratado de Libre Comercio entre el Gobierno de la República de Costa Rica y el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos. Es importante indicar que 39 DUAS no se les aplico ningún trato preferencial.*"; siendo que, en la hoja de trabajo de la determinación del valor en aduana y cálculo de los impuestos, se demuestra que se mantiene la misma carga impositiva que fue aplicada al momento de la nacionalización de las mercancías, respetando así la desgravación arancelaria producto de los tratados de libre comercio aplicados.

En cuanto a la aseveración de que la Autoridad Aduanera "***se ajustan únicamente a una descripción de las mercancías contenida en algunas DUAS, omitiendo revisar y analizar las facturas para realizar la correcta correspondencia que permitiría determinar realmente cuáles son los productos asociados a las marcas suscritas en el contrato objeto de análisis, o como mínimo verificarlo con los documentos adicionales que respaldan la importación.***"; desconoce esta Autoridad en que fundamentan dicha aseveración, por cuanto la empresa importadora debe recordar que la Autoridad Aduanera utiliza la información transmitida en los DUAS objeto de estudio que están amparadas a un declaración jurada firmada por el representante legal de la empresa, como lo es la Declaración del Valor en Aduana. Lo anterior por cuanto el artículo 314 de la Ley General de Aduanas (vigente al momento del hecho generador) señala:

"*Artículo 314. —Datos que debe contener la declaración aduanera. La declaración aduanera de importación deberá contener la información necesaria respecto de los siguientes aspectos:*

...c) Descripción detallada de la mercancía incluyendo, nombre comercial, número de bultos, marcas de identificación de bultos, peso bruto y neto, clasificación arancelaria y clasificación para efectos estadísticos. La descripción incluirá el "código de producto" para aquellas mercancías que la Dirección General establezca mediante resolución de alcance general."

A su vez como potestad que tiene la Autoridad Aduanera de verificar toda la información declarada confronta dicha información con los documentos de respaldo que amparan la Declaración del Valor en Aduana.

Debe recordar la empresa importadora, que de conformidad con el artículo 26 del CAUCA III, Ley 8360, la obligación tributaria aduanera es el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero y sobre el particular la Resolución 262-2022 de fecha 23 de setiembre de 2022, del Tribunal Aduanero Nacional señala:

" *Tomando en cuenta tales textos legales, sea el comunitario CAUCA y la Ley General de Aduanas, puestos en vigencia en la región centroamericana y en Costa Rica a partir del año 1995, tenemos que la determinación de la obligación tributaria se rige por otros procedimientos y actores con facultades y deberes bien señalados en la normativa aduanera, permitiendo que el particular (declarante) y su auxiliar de la función pública aduanera (agente aduanero) pueden autodeterminar la obligación tributaria aduanera, (artículo 31 CAUCA) entendiendo por tal concepto la determinación de las obligaciones aduaneras realizadas por el declarante fijando y pagando los tributos exigibles, siempre y cuando cumplan las demás obligaciones legales y reglamentarias exigidas en el régimen aduanero, a que acuda el interesado de manera libre y voluntaria; puesto que le está permitido someter sus mercancías a la importación definitivo, temporal, o suspensiva de derechos, entre otros regímenes aduaneros debidamente regulados...*

...Por ello, a la hora de determinar la obligación tributaria aduanera de las mercancías que se someten al régimen aduanero de importación definitiva, (artículo 58 de la LGA), corresponde a los

declarantes conocer y respetar los conceptos técnicos de declaración, sistema de autodeterminación, régimen aduanero, base imponible, determinación del valor en aduanas, fijación de la cuantía del adeudo tributario, valor aduanero, clasificación y origen de mercancías, y los datos que debe suministrar bajo fe de juramento en aquellos formularios informatizadas.

En este sentido el artículo 86 de la Ley General de Aduanas obliga a los agentes aduaneros por encargo de sus clientes, confeccionar la declaración aduanera bajo fe de juramento, suministrando la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, ***especialmente respecto a la descripción de la mercancía,*** *su clasificación arancelaria, el valor aduanero de las mercancías, la cantidad, los tributos aplicables, así como cumplir las regulaciones arancelarias y no arancelarias que pesan sobre las mercancías que importen, según lo previsto en esta ley, otras leyes y en las disposiciones reglamentarias aplicables*." (Resaltado no corresponde con el original.

Por consiguiente en relación con las facturas y la información transmitida al Sistema TICA "*la correcta correspondencia que permitiría determinar realmente cuáles son los productos asociados a las marcas suscritas en el contrato objeto de análisis",* es responsabilidad de los sujetos pasivos, queriendo achacar a la Autoridad Aduanera una acción que no es cierta, lo cual queda demostrado por cuanto en el procedimiento para la distribución de los cánones y derechos de licencia se utilizó el monto total importado valor FOB de las mercancías asociadas a las marcas suscritas en el contrato de licencia, siendo además que esta Autoridad con el fin de tener claridad y transparentar las actuaciones solicita a la empresa importadora como dueña de la información, para aquellas líneas de mercancías que no se pudo identificar la marca comercial asociada a la mercancía.

Ahora bien, indica la empresa Importadora que ***"Esta representación señala que no existe una verdadera motivación por parte de la administración para establecer una alícuota como un método de presunción parcial, ni tampoco puede utilizarse una determinación presunta parcial cuando existe información por base cierta que puede asociarse perfectamente en el caso hipotético que se deba dar la determinación de la obligación aduanera, es estricta***

aplicación del principio en análisis." (Folio 308 del expediente administrativo madre).

En cuanto a lo anterior, reitera esta Autoridad Aduanera que la determinación del valor en aduana y la diferencia de impuestos establecida, no es presunta y efectivamente la información utilizada es objetiva y cuantificable por consiguiente en estricto apego a la realidad de la empresa, a su vez en cuanto a que no existe una verdadera motivación para establecer una alícuota que es un procedimiento matemático de distribución de los montos de cánones calculados y pagados por la empresa importadora, debe tenerse claro que la motivación de lo determinado por la Autoridad Aduanera, es lo establecido en los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, los artículos 26 y 27 del Reglamento Centroamericano sobre Valoración de las Mercancías (vigentes al momento de los hechos), los artículos 24, 57, 251, 254, 263, 264 y 265 de la Ley General de Aduanas, los artículos 25 y 47 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y artículos 8, 12, y 128 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (todos los artículos citados vigentes al momento del hecho generador), marco normativo sobre el cual se realizó la adición en materia de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o pagar.

En este sentido es importante traer a colación las distintas sentencias tanto del Tribunal Aduanero Nacional, del Tribunal Contencioso Administrativo y de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sobre la distribución a través de una ecuación matemática de los montos de cánones y derechos de licencia para establecer el monto de canon que le correspondía a cada línea de mercancía importada, es así como:

-El Tribunal Aduanero Nacional, en señaló en la Sentencia 095-2016 de fecha 10 de marzo de 2016, lo siguiente: "*La autoridad aduanera mediante la alícuota aplicada, establece la base de cálculo para determinar la obligación tributaria, lo que incluye cada uno de los elementos o impuestos que la componen, por DUA de importación y línea por línea, cumpliendo de esa forma con los*

elementos relacionados al hecho generador, por lo que no se infringe norma alguna del derecho tributario o tributario aduanero, sin olvidar que esta implementación obedece a una conducta por culpa del recurrente, mismo que omitió declarar desde el momento de presentar las 156 DUAS objeto de estudio, la verdad sobre la obligación de pago de canon y porcentajes contratados y posteriormente...".

Además también indica el Tribunal Aduanero Nacional: "*En tal sentido, la base de cálculo, tiene como asiento legal el artículo 1 y 8 del Acuerdo de Valoración, se ajusta el valor de transacción adicionando al precio pagado el pago del canon, el ajuste es objetivo, equitativo y no arbitrario, demostrable con los cuadros adjuntos en el informe final como en las resoluciones recurridas, donde se establece el ajuste por número de DUA, línea del DUA, % de la alícuota, valor CIF ajustado en $ y colones, impuestos declarados, determinados y dejados de percibir*".

Lo anterior reafirma que el proceder de la Autoridad Aduanera no solo en este caso, sino en otros casos de la misma naturaleza, está a pegado a la normativa aduanera y tributaria relacionada con la materia.

-De una importancia relevante manteniendo el criterio anterior, el Tribunal Aduanero Nacional en la Resolución Número 261-2022 del 23 de setiembre de 2022:

"*Aunado a ello resulta no menos importante señalar a los recurrentes que en vista de su falta de cuidado al llenar los formularios de declaración de valor, omitiendo información relevante para la administración aduanera en cuanto a los cánones y licencias que estaba cancelando periódicamente, motivó la aplicación de los procedimientos aduaneros tendientes a ajustar el valor aduanero partiendo de los datos e información suministrada por el órgano fiscalizador, lo cual demuestra la realidad económica de la sociedad importadora lo cual permite a la administración aplicar los cálculos y fórmulas para determinar los ajustes en el elemento valor aduanero (artículo 8.1 c) y su consecuente obligación tributaria en cada importación fiscalizada, según lo dispuesto en los numerales 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios,...*

Por todo lo dicho en criterio de este colegiado el A Quo utilizó el término alícuota desde el punto de vista matemático-financiero-contable, partiendo de los mismos elementos contables y contractuales utilizados por la recurrente para pagar honrar los compromisos con la empresa licenciante, para determinar así la proporción de la regalía a adicionar al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas. Por eso mediante la alícuota aplicada, establece la base de cálculo para determinar la obligación tributaria, lo que incluye cada uno de los elementos o impuestos que la componen, por DUA de importación y línea por línea, cumpliendo de esa forma con los elementos relacionados al hecho generador, por lo que no se infringe norma alguna del derecho tributario o tributario aduanero, sin olvidar que esta implementación obedece a una conducta omisa de la recurrente, por la falta de información que reportan las casillas 29 y 29.1 de los formularios de declaración del valor. En tal sentido, la base de cálculo tiene como asiento legal el articulo 1 y 8 del Acuerdo de Valoración y por ello se ajusta el valor de transacción adicionando al precio pagado el pago del canon, el ajuste es objetivo, equitativo y no arbitrario, demostrable con los cuadros adjuntos en el informe final como en las resoluciones recurridas."

-En esa misma línea la sentencia N°56-2019-V de fecha 10 de julio del 2019 del Tribunal Contencioso Administrativo del II Circuito Judicial de San Jose, indica sobre la distribución proporcional matemática que utiliza la Autoridad Aduanera para determinar la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas que:

"... la determinación del monto de la obligación tributaria, no son de recibo las apreciaciones del Tribunal Aduanero Nacional, reiteradas por la accionada, en el sentido de que para calcular la base imponible la Administración debió acudir a la normativa que "ostente una ecuación matemática" que regule dicho cálculo, que la Autoridad Aduanera no justificó la fórmula matemática utilizada y que no se basó en datos objetivos. ***Contrario a lo externado por ese Órgano Administrativo este Tribunal concluye que la conformación de la base imponible utilizada por la Administración sí tiene asidero en el ordenamiento jurídico, pues como se indicó anteriormente, el artículo 57 de la Ley General de Aduanas dispone que la base imponible de la obligación tributaria aduanera de los derechos arancelarios a la importación estará constituida por el valor en aduanas de las***

*mercancías, según lo definen el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, esta Ley y la demás normativa nacional e internacional aplicable" y por su parte, el artículo 1 del Acuerdo de Valor en Aduanas de las Organización Mundial de Comercio (OMC), señala que el valor en aduanas de las mercancías 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 referido Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, estipula en su artículo 8, inciso c, que para calcular el impuesto, al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas deberá añadirse los cánones o derechos de licencia que el importador tenga que pagar que estén relacionados con esas mercancías, que sean una condición para su venta y que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar. **De este modo, a pesar de que la normativa citada no establece propiamente una fórmula matemática, sí dispone los elementos que componen la base imponible, y claramente establece que ésta debe adicionarse con las regalías pagadas por concepto de cánones y derechos de licencia, de este modo el sustento normativo que echó de menos el Tribunal Aduanero Nacional sí existe, y está integrado como parte de la fundamentación jurídica del acto final"**.* (Resaltado no corresponde con el original).

-Lo señalado por el Tribunal Contencioso Administrativo en la sentencia N° 56-2019-V de fecha 10 de julio del 2019, es ratificado por la Sala Primera en la resolución Res. 001327-F-S1-2023 de fecha 27 de julio de 2023 al expresar que:

"*En relación con el cuarto cargo, en que se acusa preterición de la prueba testimonial del testigo-perito, señor Jonathan Alfaro Chaves, Coordinador del Área de Investigaciones del Departamento de Control Posterior del ONVVA, en tanto, se afirma y acredita por parte de la Sala, que en apariencia se omitió hacer referencia en el fallo, y con ello se transgrede el citado ordinal 8.1.c) del GATT, al señalar, que el pago de regalías, en este caso no contaba con una ecuación o fórmula matemática, y que del mismo modo, se constituía en una condición de venta en los términos de la citada norma. Sobre el particular, como se ha señalado en el análisis fáctico y jurídico que hace la sentencia; avalada por esta Cámara, y sustentado en el ordinal 8.1.c) del GATT, para adicionar las regalías al valor aduanero de las mercancías.*

Contrario a lo señalado en el cargo, el Tribunal concatenó la norma cuestionada con las disposiciones legales nacionales de la materia y específicamente con la Circular no.ONVVA-02-2008, referida a los criterios técnicos sobre Valoración Aduanera, en que se estable, que los cánones y derechos de licencia, generan una guía para los contribuyentes para realizar sus declaraciones de valor aduanero, en los casos en donde se deban de adicionar al valor de las mercancías; motivo por el cual, contrario a lo señalado por el recurrente, la Administración si cuenta con una metodología para realizar el ajuste respectivo al valor aduanero de las mercancías."

Se demuestra con lo resuelto en los distintos Tribunales aquí señalados, que el actuar de la autoridad aduanera está acorde a derecho y que lo establecido aparte de tener el fundamento legal, también responde a la realidad económica que fue demostrado a través de la información y documentación que fue recopilada durante la actuación fiscalizadora realizada a la empresa importadora, es decir, es claro que en ningún momento la Autoridad Aduanera ha aplicado criterios, subjetivos discrecionales o arbitrarios; todo lo contrario, la Autoridad Aduanera ha actuado durante todos los procesos de fiscalización en apego al principio de legalidad.

Argumenta la empresa importadora "***Con lo anterior, esta representación no acepta de ninguna forma que la determinación que se pretende sea correcta, o mucho menos que se haya subvaluado la base imponible con el rubro de regalías; sino que, para llevar a cabo una correcta estimación, la Administración contaba con todos los elementos (declaraciones aduaneras y documentos de respaldo de la misma) para concluir no solo que el rubro que se pretende incorporar al valor aduanero no forma parte de la base imponible, sino que no existe una correlación entre las regalías y las mercancías importadas, o que exista tratamiento especial con fundamento en la aplicación de trato arancelario preferencial en el marco de algún acuerdo comercial. Lo anterior deja en evidencia que existe una aplicación arbitraria de la alícuota, sin detallarse que haya existido un análisis profundo o la aplicación de una metodología alternativa, para establecer que la relación del producto importado con las marcas licenciadas, que generan la obligación del pago de regalías por sus ventas netas.***"

En lo que respecta al cuestionamiento sobre la relación del pago de los cánones y derechos de licencia con las mercancías importadas, debe tenerse claro que la relación del canon y derecho de licencia con las mercancías importadas se da por la distinción de la propiedad intelectual en dichas mercancías, es decir las mismas poseen, por ejemplo, las marcas comerciales cedidas por el Licenciante, que las distingue, las individualiza y les da identidad propia, diferenciándolas del resto de las mercancías y en este sentido, el Comité Técnico de Valoración de la OMC, emite una serie de opiniones, comentarios y documentos que permiten orientar su aplicación, así en el comentario 25.1 de denominado "***Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General***" establece que *"...Las circunstancias más frecuentes en las que es posible considerar que un canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración se dan cuando las mercancías importadas* ***incorporan la propiedad intelectual*** *y/o se fabrican utilizando la propiedad intelectual incluida en la licencia.* ***Por ejemplo, el hecho de que las mercancías importadas incorporen la marca comercial por la que se paga el canon, indica que el canon está relacionado con dichas mercancías"***. (Subrayado y resaltado no corresponde con el original).

Por consiguiente, la Autoridad Aduanera llevó a cabo un proceso de análisis e investigación detallado a partir de la verificación de la información contable de los registros y pagos llevados por empresa importadora Bimbo de Costa Rica S.A., y del "Contrato de Licencia de Marcas" suscrito con la empresa Licenciante GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V., del cual se desprende el cumplimiento de la condición relación entre el canon y derecho de licencia y las mercancías importadas que se valoran, por cuanto, en el Contrato de Licencia de Marcas "*EL LICENCIANTE*" manifiesta o declara el interés de ceder u otorgar una "LICENCIA" de uso de Marcas, y por parte del Licenciatario, manifiesta el deseo de obtener el uso de la "LICENCIA" de las marcas, de tal forma que, en la cláusula primera del Contrato se concreta el otorgamiento al Licenciatario (Bimbo de Costa Rica S.A.) de una licencia por el uso de Marcas, en la cual "*EL LICENCIANTE*" "*concede una*

licencia, permiso o autorización, de carácter no exclusivo y no transferible, para el uso, utilización, reproducción y/o explotación de "LAS MARCAS" dentro del territorio de Costa Rica, los "PRODUCTOS" que estarán destinados a ser fabricados, vendidos y distribuidos por "EL LICENCIATARIO" (folios 129, 130 del expediente administrativo madre) y por ese derecho otorgado de explotación de las marcas en la cuarta cláusula del Contrato, se indica que "*Como contraprestación por los derechos de uso, reproducción y explotación de "LAS MARCAS", "EL LICENCIATARIO" se obliga a pagar al "LICENCIANTE" una regalía a valor de mercado que se calculará con base en las disposiciones fiscales de los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica, misma que no deberá exceder del 3.25% de las "VENTAS NETAS" anuales de "LOS PRODUCTOS" que ostenten dichas "MARCAS*", posteriormente (modificación al contrato) el canon o derecho de licencia (regalía) se establece en un 2.6% sobre la venta neta de las mercancías, por tanto es claro que efectivamente existe una relación del pago de los cánones y derechos de licencia con las mercancías importadas toda vez que dichas mercancías tienen escritas las marcas comerciales establecidas en el contrato de licencia citado, cumpliéndose así dicha condición.

Por su parte dicha relación establecida en el contrato de licencia se materializa y se confirma a través de los registros contables aportados por la empresa, de la cual se comprobó y confirmó el pago de cánones y derechos de licencia, mediante información contable que está relacionada con lo indicado en la cuarta cláusula del Contrato de Licencia de Uso de Marcas y el Segundo Convenio modificatorio al Contrato de Licencia.

Lo anterior se confirma también con la respuesta al oficio ONVVA-DCP-AI-068-2019 (folio 334 del estudio del expediente administrativo madre) en donde el representante legal de la empresa importadora, da una explicación sobre el pago por concepto de cánones y derechos de licencia a saber: ***"....las regalías se pagan a Grupo Bimbo S.A.B., quien es la dueña de las marcas comercializadas; la base de cálculo de las regalías es la Venta Neta, que se realiza a los clientes en cada país, por lo tanto se***

excluyen las ventas de Exportación, para evitar la doble imposición (entre el país que exporta y el que comercializa al cliente), en el caso de Costa Rica, se incluyen todas las marcas de propiedad de Grupo Bimbo, esto aplica tanto para los productos fabricados como los importados para su venta final en el país.... Adicionalmente el pago de las regalías va en función de las marcas, independientemente si el producto es importado o producido localmente...". Aclarando que para el caso en concreto la Autoridad Aduanera en respeto de la realidad económica solo utilizó en la adición del canon al precio realmente pagado por pagar, los montos calculados y pagados por la empresa de los productos importados.

Es así que tanto en el informe de resultados de la actuación fiscalizadora INF-ONVVA-DCP-Al-04-2020 de fecha 01 de junio de 2020, como a la RES-ONVVA-115-2020 del 19 de octubre del 2020, se fundamentó claramente lo aquí señalado y efectivamente como lo señala la empresa importadora "...*la Administración contaba con todos los elementos (declaraciones aduaneras y documentos de respaldo de la misma) para concluir...*" que si existe una relación de la mercancías importadas con el pago de los cánones y derechos de licencia.

Desea manifestar la Autoridad Aduanera que con respecto a lo que señala la empresa importadora, "...*o que exista tratamiento especial con fundamento en la aplicación de trato arancelario preferencial en el marco de algún acuerdo comercial.",* que lo que respecta a la aplicación de trato arancelario preferencial, este no se ve afectado por que se verifique y determine una adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar, el trato arancelario preferencial en este caso se respetó y no se desaplicó dicho beneficio, sin embargo parece dar a entender la empresa importadora que dicho trato arancelario preferencial, es un impedimento para que la administración pueda realizar un ajuste al valor en aduana, son dos conceptos distintos y si la Autoridad Aduanera, no determina inconsistencias para desaplicar el trato arancelario preferencial, las desgravación otorgada por el Tratado de Libre Comercio se mantiene como en este caso, pero la Autoridad Aduanera está facultada para independiente del

Tratado de Libre Comercio y del trato arancelario preferencial, a verificar y realizar ajustes al valor en aduana de las mercancías, por tanto en este punto tiene una confusión la empresa importadora en sus apreciaciones.

Con una errónea interpretación de la normativa de valoración aduanera la empresa importadora indica que ***"A pesar de que su objetivo es regular las disposiciones del Acuerdo de Valoración, el Reglamento Centroamericano no desarrolla de ninguna forma los ajustes por cánones y regalías, y mucho menos establece una metodología para ajustes asociados a ellos.***
Visto lo anterior es claro que el Acuerdo de Valoración de la OMC es el único instrumento que se debe analizar a efectos de determinar la procedencia o no del ajuste que se pretende. Esta representación considera que el ajuste realizado al valor aduanero de las mercancías importadas pretendido por la Administración es improcedente por considerar que se incumplen los, principios, condiciones y características establecidas en el Acuerdo, y que se expondrán seguidamente." (Ver folio 309 reverso del expediente administrativo).

Según el artículo 1 del Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, este tiene que "*El objeto del presente Reglamento es desarrollar las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, así como las disposiciones procedentes del ordenamiento jurídico regional.*", por consiguiente, el objetivo no es "*regular las disposiciones del Acuerdo de Valoración"* como lo señala la empresa.

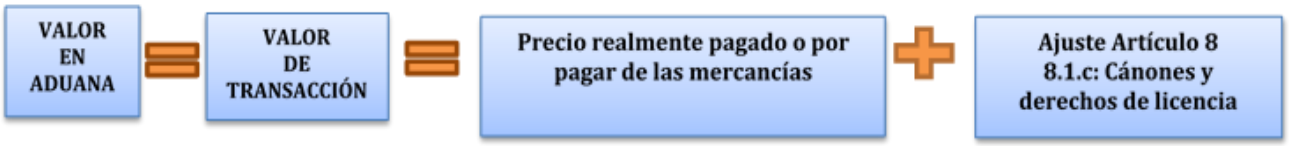
La jerarquía de las normas establece un orden de aplicación de la normativa así en el artículo número cuatro de la Ley General de Aduanas denominado: ***"Fuentes del régimen jurídico aduanero"***, se señala:
"La jerarquía de las fuentes del régimen jurídico aduanero se sujetará al siguiente orden:
a) La Constitución Política.

b) Los tratados internacionales y las normas de la comunidad centroamericana.
c) Las leyes y los demás actos con valor de ley.
d) Los decretos del Poder Ejecutivo que reglamentan las leyes y los de los otros Supremos Poderes, en materia de su competencia.
e) Los demás reglamentos del Poder Ejecutivo.
f) Las demás normas subordinadas a los reglamentos.
Las normas no escritas, como la costumbre, la jurisprudencia, la doctrina y los principios del derecho servirán para interpretar, integrar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento escrito y tendrán el rango de la norma que interpretan, integran o delimitan.
Cuando se trate de suplir la ausencia de las disposiciones que regulan una materia y no la insuficiencia de ellas, esas fuentes tendrán rango de ley. Las normas no escritas prevalecerán sobre las escritas de grado inferior." (el resaltado no es del original)

Por consiguiente, no es correcta la afirmación de que **"*...es claro que el Acuerdo de Valoración de la OMC es el único instrumento que se debe analizar a efectos de determinar la procedencia o no del ajuste que se pretende.";*** siempre y cuando se respete lo que establecen dichas normas en el orden correspondiente, para respaldar una verificación al valor en aduana y un ajuste, se utiliza lo regulado tanto en el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, el Reglamento Centroamericano de Valoración de las Mercancías, la Ley General de Aduanas y su Reglamento, y los aspectos contemplados en la Circular ONVVA-02-2008.

Señala la empresa importadora en su defensa menciona que **"*La aplicación incorrecta de un método presuntivo por parte de la Administración Aduanera en el caso que nos ocupa conlleva a varios errores e impresiones en los resultados que se originan, porque termina en la determinación de la base imponible que no se regula en la Ley.*"** (Ver folio 309 reverso del expediente administrativo).

Al respecto la Autoridad Aduanera durante el desarrollo de la actuación fiscalizadora determinó que efectivamente existe un pago por concepto de cánones y derechos de licencia, que el mismo cumple con las tres condiciones establecidas en el artículo 8.1.c. del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, como se enunció en el presente documento respecto a que: es una condición de venta de las mercancías importadas, que está relacionado con las mismas y que la empresa importadora no lo adicionó al precio realmente pagado o por pagar para conformar el valor en aduana declarado al momento de la nacionalización de dichas mercancías; por lo cual la Autoridad Aduanera procedió a aplicar la fórmula principal que emana del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, la cual es:



Por lo tanto, no existen presunciones sobre la aplicación de ningún método, lo que se determinó es el cumplimiento de los elementos que permiten a la Autoridad Aduanera adicionar al precio realmente pagado o por pagar los cánones y derechos de licencia pagados por la empresa importadora a la empresa Licenciante, siendo que posteriormente lo que la Autoridad Aduanera hace es que a partir de esa realidad y de que la empresa no puede asociar cada línea de mercancía importada, con el precio de venta interno y el pago del canon y derecho de licencia, distribuye proporcionalmente (adición) al precio realmente pagado o pagar, los cánones y derechos de licencia que fueron calculados y pagados por la empresa importadora; además es importante indicar que la realidad de los hechos demuestran que existe fundamentación suficientemente, debidamente documentada para poder realizar la adición al precio realmente pagado o pagar, tal como lo establece el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC.

Continúa señalando la empresa importadora ***"...el ajuste a través del uso de una alícuota supone 2 cosas:***

1. *Que la mercancía que se importa en un periodo de tiempo se vende en ese mismo periodo de tiempo.*

2. *Que todo el producto importado paga regalía.*

Lo cierto de esto es que las mercancías se pueden vender en periodos diferentes, y al calcular el pago de las regalías, sobre la base de las ventas netas a terceros: la mercancía importada que pierda su caducidad, o no sea vendida, este dañada, o sea donada, no tendré obligación de pagar regalía." (Ver folio 309 reverso del expediente administrativo).

Sobre dicho argumento, en primer lugar, se debe tener claro que al momento de la importación de las mercancías dichos productos estaban protegidos con una marca comercial, es decir con un derecho de propiedad intelectual, que debe pagar un monto por cánones y derechos de licencia por dicho derecho asociado a la mercancía, pago de los montos de cánones y derechos de licencia que al cumplir con lo que establece el artículo 1 y 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, debió ser declarado y formar parte del precio realmente pagado o por pagar para establecer el valor en aduana de las mercancías al momento de la nacionalización, lo cual no fue declarado por la empresa importadora y no fue incluido tampoco en el precio realmente pagado o por pagar, porque la empresa importadora considera que al ser calculado el monto del canon y derecho de licencia posterior a la venta de la mercancía en el territorio nacional, esto es razón suficiente para no adicionarlo al precio realmente pagado o por pagar, aun y cuando dicha mercancía como se señaló al momento de la importación esta provista de una marca comercial protegida que paga cánones y derechos de licencia.

En fundamento a lo anterior, es necesario citar la sentencia № 56-2019-V de fecha 10 de julio del 2019 el Tribunal Contencioso Administrativo, en materia de cánones y derechos de licencia, señala que "*El accionado alegó que de acuerdo al convenio celebrado con las corporaciones propietarias de las marcas, las regalías debían pagarse,* ***no al momento de la importación, sino con posterioridad,*** *una vez vendida la*

mercancía, lo cual, en su criterio no solamente le impedía establecer el monto que por concepto de regalías, ***obedece en todo caso, a una condición en la cual se colocó el propio accionado, al suscribir un contrato,*** *que de* ***no ser por la actuación fiscalizadora, su aplicación tendría la consecuencia o efecto de eludir parcialmente la obligación tributaria aduanera*** *del demandado*" (Resaltado no corresponde con el original).

En relación con lo que señala el Tribunal Contencioso Administrativo, esta Autoridad Aduanera tiene claro que independientemente de la forma en que las partes hayan acordado en el Contrato como calcular dichos montos de cánones y derechos, estos montos al cumplir con lo que establece el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, deben adicionarse al precio realmente pagado o por pagar; porque como lo señala el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

> *"Artículo 12.-Convenio entre particulares. Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son aducibles en contra del fisco".*

En segundo lugar, la Autoridad Aduanera, solicitó expresamente a la empresa importadora mediante el Acta General ONVVA-DCP-AC-GEN-001-2020 del 06 de abril de 2020, la relación de las mercancías importadas con los cánones y derechos de licencia y la asociación de las mercancías importadas con la venta de dichas mercancías (trazabilidad), siendo que la empresa importadora no aportó la información que se solicitó, dado "*que ellos no tienen como asociar en el sistema informático el producto importado con la facturación de la venta, ya que el producto importado ingresa al Centro de Distribución, el cual reparte tanto el producto importado como el producto nacional de ese Centro a 10 bodegas de Venta en diferentes partes del país, y de ahí a las rutas de venta, por lo tanto, no tenemos con hacer ese asocie*" por consiguiente, no proporcionó la información que permitiera a la Autoridad Aduanera, realizar una asociación de cada línea de mercancía importada y declarada en cada declaración aduanera, con la venta interna

de cada línea de ésa mercancía importada (trazabilidad), para efectos de conocer, el monto de cánones calculado y pagado por la empresa para cada línea de mercancía importada, que corresponde adicionar al precio realmente pagado o pagar en cada línea de mercancía importada y vendida por la empresa.

Sin embargo la Autoridad Aduanera logró obtener la información contable del registro y pago de los cánones y derechos de licencia, que le permitió verificar **que si existen** esos montos pagados por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa Licenciante de conformidad con el Contrato, además que dichos montos están asociados a la comercialización y venta de las mercancías importadas bajo las marcas protegidas en el Contrato, los cuales se **registran y pagan** a la empresa Licenciante; ahora bien dichos montos registrados en la contabilidad de la empresa **de igual forma están sin asociarse**, ya sea por descripción de mercancía, código etc., a cada línea de mercancía importada y declarada en cada declaración aduanera, con la venta interna de cada línea de ésa mercancía importada, por lo cual considera la Autoridad Aduanera que el recurrente **no aportó los elementos con los que puede afirmar y comprobar** que los montos pagados por concepto de cánones y derechos de licencia que fueron aplicados por la Autoridad Aduanera, **corresponden a importaciones distintas a las del periodo de estudio**, lo cual se evidencia y es fácil de revisar en el expediente.

En tercer lugar en cuanto al método aplicado, es decir el procedimiento de distribución proporcional de los cánones y derechos de licencia, señala la empresa importadora que **"...*la mercancía importada que pierda su caducidad, o no sea vendida, este dañada, o sea donada, no tendré obligación de pagar regalía.*"**, no lleva razón en su afirmación, por cuanto fue la empresa importadora quién realizó el cálculo de los montos por concepto de cánones y derecho de licencia y fue ésta quién tomo en consideración esos elementos, la Autoridad Aduanera tomo en cuenta en el proceso de distribución proporcional, los aspectos relacionados con el inventario de mercancías importadas, al tomar únicamente para el cálculo de la adición al

precio realmente pagado o por pagar, los montos por concepto de cánones y derechos de licencia que efectivamente fueron calculados y pagados a la empresa Licenciante, según consta en la documentación contable aportada y que corresponde a las mercancías importadas y vendidas bajo las marcas protegidas, por las cuales las partes suscriben el Contrato de Licencia; por lo que lo alegado por la empresa importadora, respecto a las mercancías no vendidas, dañadas o donadas, las mismas efectivamente no formaron parte del cálculo y pago realizado por la empresa importadora a la empresa Licenciante, pero al momento de la importación si debieron adicionársele al precio realmente pagado o por pagar el monto de cánones y derechos de licencia, porque como se señaló anteriormente el hecho de que el monto del canon se calcule sobre las ventas netas a terceros es la forma que establecieron las partes para el cálculo, pero eso no impide que dicho monto forme parte del precio realmente pagado o por pagar al momento de la nacionalización de las mercancías.

Es por ese tipo de situaciones que se establecen en los contratos entre particulares, que la Autoridad Aduanera basada en el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, emite la **Circular ONVVA-02-2008 de Criterios técnicos sobre Valoración Aduanera: Cánones y Derechos de Licencia**, como documento orientador para los usuarios del Servicio Nacional de Aduanas, en donde en el apartado **3.3. Pago de los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías importadas,** en el último párrafo se señala: *"El pago de un canon o derecho de licencia al propietario de los derechos, no necesariamente se efectúa en el momento en que se realiza la transacción comercial de compra – venta, este pago se podría realizar posterior a la importación y venta de la mercancía en el país de importación, por lo que al momento de la nacionalización de la mercancía importada el importador debe indicar esta situación a la Autoridad Aduanera"*.

También, en el apartado **3.5. Cuantificación del canon o derecho de licencia,** de la citada circular se menciona que: "*se reconoce la dificultad que los importadores podrían*

experimentar para el cálculo exacto de la cantidad del canon o derecho de licencia, que corresponde adicionar al precio realmente pagado o por pagar. Principalmente en aquellas importaciones en las que el pago del canon o derecho de licencia está basado en un porcentaje del precio de venta de las mercancías importadas. Para resolver esta dificultad de cálculo, se sugiere que el importador provea un estimado razonable del monto adicionar al precio realmente pagado o por pagar que refleje el canon o el derecho de licencia futuro a pagar, por ejemplo, este estimado podría calcularse tomando un porcentaje razonable de las importaciones realizadas, ajustando periódicamente la diferencia entre lo estimado y el pago por canon o derecho de licencia que le corresponde realmente pagar". (el subrayado no es del original).

Además, se indica en la Circular ONVVA-02-2008 que: *"Según el Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, en el anexo de instructivo para el llenado de la declaración del valor en aduana de las mercancías importadas, dicha estimación deberá declararse en la casilla correspondiente a cánones y derechos de licencia, en la cual se debe describir la razón o naturaleza de este pago y estimarse provisionalmente la cantidad a consignar. Dicho monto debe quedar en firme posterior a la venta de las mercancías, mediante una liquidación definitiva. La otra alternativa es que el importador reporte los montos por cánones o derechos de licencia en períodos, posteriores a la importación. A efectos del pago de los cánones el importador debe aportar a la Autoridad Aduanera copia de los contratos suscritos, reportes de ventas utilizado al momento de hacer el pago al licenciante, esto después del cierre del período fiscal".*

Señala la empresa importadora "*Sin embargo, a la hora de aplicar la alícuota que determinó la Administración sin ningún fundamento, lo hace sobre la totalidad de las mercancías importadas, y de las cuales se desconoce su uso futuro. Además, el método de cálculo utilizado por la Administración no está incorporado en ninguna normativa, es arbitrario y subjetivo,*

lo cual genera inseguridad jurídica a los administrados." (Ver folio 309 reverso del expediente administrativo).

Reitera la Autoridad Aduanera, que independientemente del destino de la mercancía en el mercado local, al momento de la importación dicha mercancía viene amparada con una marca comercial, que debe pagar cánones y derechos de licencia, y que ese pago en específico se encuentra relacionado con la mercancía importada por estar provista de dicho derecho de propiedad intelectual, es una condición para la venta porque en el propio Contrato de Licencia de Marca en la cláusula decima novena, inciso b, claramente se establece:

"...EL LICENCIANTE" tendrá el derecho específico de dar por terminado este contrato, en cualquiera de los siguientes casos: (El subrayado no corresponde al original).

...b) Si "EL LICENCIATARIO" deja de hacer los pagos a que está obligado de acuerdo con la Cláusula Cuarta de este contrato y tal incumplimiento no es remediado de los quince (15) días siguientes a la fecha en que "EL LICENCIANTE" haya dado aviso por escrito a "EL LICENCIATARIO" de la correspondiente anomalía" (el subrayado no corresponde al original), recordando que la cláusula cuarta del contrato corresponde a la obligación por parte del Licenciatario de pagar los montos por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) por el derecho de adquirir, usar, reproducir y explotar las marcas Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo.

Continuando con lo anterior, tampoco el pago de los cánones y derechos de licencia fue incluido en el precio realmente pagado o por pagar, por consiguiente, ese monto de cánones y derechos de licencia de conformidad con la normativa de valoración debió declararse y formar parte del valor en aduana al momento de la nacionalización de las mercancías, si depender de que sucede con la mercancía posterior a su incorporación en el territorio nacional.

Por su parte es importante indicar que en cuanto a la alegada arbitrariedad, subjetividad e inseguridad jurídica, que el valor en aduana es uno de los componentes de la base de cálculo de las leyes de creación de los impuestos, el cual está regulado por la Ley General de Aduanas la cual indica en su artículo 57: *"la base imponible de la obligación tributaria aduanera de los Derechos Arancelarios a la Importación* ***estará constituida por el valor en aduanas de las mercancías****, según lo definen* ***el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo 7 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, esta ley las demás normativa nacional e internacional aplicable****."* (el resaltado y subrayado no es del original), además el artículo 251 establece que: "*Normativa aplicable en materia de valoración aduanera. Para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas o internadas, estén o no exentas o libres de derechos arancelarios o demás tributos a la importación, Costa Rica* ***se regirá por las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, así como por las del presente título y la normativa nacional e internacional aplicable.***" (el resaltado y subrayado no es del original).

Este aspecto también se reafirma con lo indicado por el artículo 265 de la Ley General de Aduanas que indica: "*Todo artículo de la presente Ley referido al concepto "valor aduanero" debe entenderse como "valor en aduana de las mercancías" de conformidad con el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994." (Así adicionado por el artículo 1 de la Ley N° 8013 del 18 de agosto del 2000)"*

Conforme se ha expuesto, la Autoridad Aduanera se apegó a lo dispuesto en los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, los artículos 26 y 27 del Reglamento Centroamericano sobre Valoración de las Mercancías (vigente al momento del hecho generador), los artículos 24, 57, 251, 254 26, 263, 264 y 265 de la Ley General de Aduanas, los artículos 25 y 47 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y artículos 8, 12, y 128 del Código de Normas y Procedimientos

Tributarios, marco normativo sobre el cual se realizó la adición en materia de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o pagar que fue declarado por la empresa importadora y así determinar el valor en aduana de las mercancías sobre el cual se calcularía los impuestos.

Cabe agregar, que el referido cálculo matemático que utilizó la Autoridad Aduanera para distribuir entre las líneas de mercancías importadas y protegidas con la marcas comerciales establecidas en el Contrato de Licencia, los montos calculados y pagados por la empresa importadora, está acorde con lo indicado por la **Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia,** en la resolución **001365-F-S1-2013**, del 9 de octubre del 2013, la cual señala: *"...respecto de la aplicación del principio de realidad económica, previstos en los preceptos 8 y 12 del CNP; en esencia permite a la Administración Tributaria apartarse de las formas adaptadas por el contribuyente para desentrañar los verdaderos alcances fiscales de la contratación.*

Lo anterior con el fin de evitar una evasión fiscal. Así mismo, el Tribunal Constitucional consideró que la Administración Tributaria estaba facultada para reducir cualquier ficción legal, con base en esa normativa de realidad económica y determinar en qué consistía realmente el negocio entre las partes, rechazando categóricamente el que sea necesario que ***"una norma expresa sea la única solución para el problema jurídico que plantea el accionante, o suponer que la ley sea tan imperfecta como para que un juez no pueda adaptar su aplicación a un hecho generador..."***. (el resaltado no es del original).

Así también, como lo indica **la Sala Constitucional en el voto 4940-2012**, en la cual se hace referencia a la utilización de criterios técnicos citando: ***"como ocurre en el caso de los principios generales de la contabilidad donde no sería necesario una ley para llegar a consensos técnicos.*** *[...] En este sentido,* ***aquellos métodos o técnicas permiten llegar a un resultado más apegado a la realidad sin que sea necesario que estén incorporados formalmente al ordenamiento jurídico...****no se debe*

olvidar que el principio de realidad económica es un principio que opera en forma dual, de manera que es un instrumento de hermenéutica jurídica del hecho generador de la obligación tributaria." (el resaltado no es del original).

En esta línea de ideas, y en congruencia con lo señalado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, esta Autoridad Aduanera manifiesta que dicho procedimiento de distribución proporcional (alícuota) utilizado, no es una invención de la Autoridad Aduanera como también lo ha hecho ver el Tribunal Contencioso Administrativo en la sentencia № 56-2019-V el cual indicó: *"...**no son de recibo las apreciaciones** del Tribunal Aduanero Nacional, reiteradas por la accionada, **en el sentido de que para calcular la base imponible la Administración debió acudir a la normativa que "ostente una ecuación matemática" que regule dicho calculo,** que la Autoridad Aduanera no justificó la fórmula matemática utilizada y que no se basó en datos objetivos. **Contrario a lo externado por ese Órgano Administrativo este Tribunal concluye que la conformación de la base imponible utilizada por la Administración sí tiene asidero en el ordenamiento jurídico, pues como se indicó anteriormente, el artículo 57 de la Ley General de Aduanas dispone que la base imponible de la obligación tributaria aduanera de los derechos arancelarios a la importación estará constituida por el valor en aduanas de las mercancías, según lo definen el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, esta Ley y la demás normativa nacional e internacional aplicable..."*. (el resaltado no es del original).

Adicionalmente, es importante indicar que el mismo Tribunal Aduanero Nacional en sentencia 095-2016 indicó sobre la distribución proporcional utilizada por la Autoridad Aduanera para un caso similar lo siguiente:

"Estima el Tribunal que no existe la violación invocada del artículo 55 de la Ley General de Aduanas, como tampoco se infringe el principio de legalidad tributaria, por cuanto el ajuste en el valor aduanero es legal, objetivo y con base en

documental suficiente que consta en autos, es acorde a la legislación especial en materia de valoración y la tributaria aduanera. La base legal del ajuste tiene sustento en el Acuerdo de Valoración OMC, artículos 1 y 8, que permite las adiciones al precio realmente pagado sobre la base de datos objetivos y cuantificables, precisamente son los datos aportados por el recurrente al inicio de la actuación fiscalizadora y que posteriormente la empresa intentó desvincularse.

Considerando los elementos contables aportados, que no permitieron hacer la separación de las actividades de la empresa, la Administración aduanera estableció que para efectos del cálculo del canon "...utilizará los montos suministrados por la empresa importadora de la venta de productos de cada una de las marcas que se consignan en el reporte denominado "Royalty Submission –based on net revenue", en consideración lo dispuesto en el artículo 8 item 3 del Acuerdo de Valoración de la OMC en el cual se establece que "Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables..." (folio 1484), excluyendo la acción de la autoridad aduanera la aplicación de valores arbitrarios o ficticios, no es una determinación subjetiva y antojadiza de los funcionarios del ONVVA." (...)

(...)"La Autoridad Aduanera ante lo indicado por la empresa importadora "... que no se puede relacionar el monto de las regalías que corresponde a cada producto importado, lo anterior debido a que se maneja un solo rubro que contiene producto importado, producto manufacturado y producto exportado...", parte de la información proporcionada por la empresa, corresponde a datos o elementos de soporte conocidos y brindados por la misma y desde ese punto de vista, constituyen elementos objetivos y cuantificables, no son arbitrarios ni ficticios en el tanto los aporta la interesada o empresa investigada y son reflejo por un lado de la contabilidad de la empresa que únicamente registra un rubro de actividad de los productos licenciados, y por otro de los contratos, que establecen y limitan el objeto de las licencias

para "...actividades de distribución, mercadeo y venta..." y un único ámbito espacial, el territorio de Costa Rica, es un pago de la Licenciataria a las empresas Concedentes de la Licencia.
A criterio de este Tribunal, la Administración ***utiliza el término "alícuota" desde el punto de vista matemático-financiero-contable, partiendo de los mismos elementos contables y contractuales utilizados por la recurrente para pagar a las empresas Concedentes de la Licencia,*** *cálculo del canon posterior a la venta de las mercancías, pago trimestral dividido entre el valor total en aduana declarado en colones, estableciendo las fórmulas matemáticas, lo que permite determinar un porcentaje proporcional por línea de Declaración Aduanera y por marca de producto, para determinar así la proporción del canon añadido al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas. La autoridad aduanera mediante la alícuota aplicada, establece la base de cálculo para determinar la obligación tributaria, lo que incluye cada uno de los elementos o impuestos que la componen, por DUA de importación y línea por línea, cumpliendo de esa forma con los elementos relacionados al hecho generador, por lo que no se infringe norma alguna del derecho tributario o tributario aduanero, sin olvidar que esta implementación obedece a una conducta por culpa del recurrente, mismo que omitió declarar desde el momento de presentar las 156 DUAS objeto de estudio, la verdad sobre la obligación de pago de canon y porcentajes contratados y posteriormente, de manera reiterada se negó a suministrar los respaldos contables, a demostrar los hechos o actos que aducía a su favor, incumpliendo con el artículo 185 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 317 del Código Procesal Civil relativo a la carga de la prueba, por lo que como bien lo señala el mismo recurrente pero refiriéndose a la Administración, estima el Tribunal que se desprende la mala fe del importador, para así sacar provecho de su propio dolo. En tal sentido, la base de cálculo, tiene como asiento legal el artículo 1 y 8 del Acuerdo de Valoración, se ajusta el valor de transacción adicionando al precio pagado el pago del canon, el ajuste es objetivo, equitativo y no arbitrario,*

demostrable con los cuadros adjuntos en el informe final como en las resoluciones recurridas, donde se establece el ajuste por número de DUA, línea del DUA, % de la alícuota, valor CIF ajustado en $ y colones, impuestos declarados, determinados y dejados de percibir.

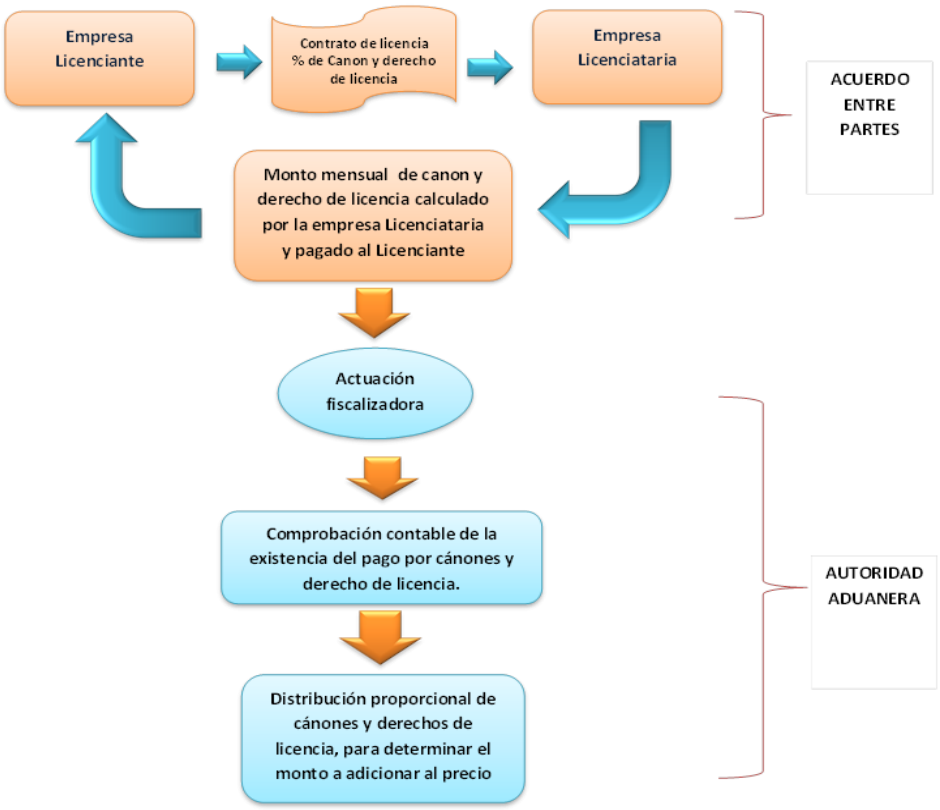
A modo de colofón, el concepto "alícuota", se utilizó por el ONVVA en el contexto del análisis matemático-financiero-contable, aspecto contenido tanto en los informes y como en las Resoluciones de la Dirección Normativa, por lo cual se está hablando de una distribución proporcional de los montos pagados por la empresa importadora conforme a lo establecido en los contratos de licencia y que ella misma reconoce y acepta como un pago que le es exigible a la empresa Licenciante por las Empresas Concedentes de la Licencia." (el resaltado no es del original).

De igual forma expresa la empresa importadora que ***"La Administración determina la "alícuota" con vaga mención al mecanismo utilizado para alcanzarla. Lo anterior contradice la posición de la propia Administración Aduanera, contemplada en la circular ONVVA-02-2008, en la que indica cómo deben obtenerse los rubros de cánones y derechos de licencia, pues deben ser claros los porcentajes de regalía que correspondería pagar al sujeto pasivo por cada uno de los productos vendidos en Costa Rica. Asimismo, se deja claro que el porcentaje a aplicar del canon por royalties debe obtenerse a partir del valor de venta de la mercancía y el porcentaje fijado en el contrato respectivo, sin hacer elusión a ninguna "alícuota" u operación aritmética derivada del pago mensual."*** (Ver folio 310 del expediente administrativo).

En lo manifestado por la empresa importadora existe una gran confusión, por cuanto equipara el porcentaje de cánones y derechos de licencia establecido en el Contrato de Licencia de Marca, que fue suscrito entre la empresa importadora y la empresa Licenciante, con el porcentaje de distribución proporcional que fue utilizado por la Autoridad Aduanera para realizar la adición de dichos cánones y derechos de licencia que se denominó "alícuota", por cuanto **son dos elementos distintos,**

uno es el porcentaje de los cánones y derechos de licencia que está establecido en el Contrato de Licencia de Marca que es suscrito por la empresa Bimbo de Costa Rica S.A. con la empresa Licenciante; y otro el porcentaje de distribución proporcional que fue establecido por la Autoridad Aduanera para realizar la adición de los cánones y derechos de licencia pagados a la empresa Licenciante al precio realmente pagado o por pagar de conformidad con lo establecido en el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC; por cuanto es importante tener claro que el primero corresponde a lo pactado en el acuerdo de voluntades entre las empresas Bimbo de Costa Rica S.A. y la empresa Licenciante por el derecho de licencia para el uso, reproducción y explotación de "LAS MARCAS", siendo que dichos porcentajes **son aplicados** por la empresa Bimbo de Costa Rica S.A., en el cálculo que ésta ejecuta para realizar los respectivos pagos mensuales por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa Licenciante propietaria de las marcas, como se demuestra y se corrobora en la información contable que fue aportada por la empresa importadora durante las actuación fiscalizadora.

Mientras que por otro lado el porcentaje de distribución proporcional denominado "Alícuota" utilizado por la Autoridad Aduanera; es una operación aritmética de distribución proporcional que toma los montos por concepto de cánones y derechos de licencia calculados y pagados por la empresa importadora a la empresa Licenciante y los divide entre el monto total (FOB) de las importaciones por mes para obtener así la proporción del canon y derecho de licencia que se adicionará al precio realmente pagado o por pagar que fue declarado en cada línea de mercancía importada y vendida como se muestra en el siguiente esquema:



Se evidencia del esquema anterior que el porcentaje de distribución proporcional denominado "Alícuota" es completamente diferente y no sustituye los porcentajes de cánones y derechos de licencia acordados entre las empresas en el Contrato de Licencia de Marca suscrito; por lo cual es erróneo lo manifestado por la empresa importadora, porque se reitera que la Autoridad Aduanera distribuyó porcentualmente el monto de cánones y derechos de licencia de las importaciones determinado y pagado por la empresa importadora, siendo que con la "Alícuota", la Autoridad Aduanera **no** calculó el monto de cánones y derechos de licencia, sino que los distribuyó de forma equitativa entre las líneas de mercancías importadas bajo las marcas protegidas en el periodo de estudio.

Es importante indicar que la Autoridad Aduanera en todo momento busco la verdad real de los hechos y durante la actuación fiscalizadora solicitó en reunión sostenida en instalaciones del importador el día 6 de Abril del 2020,

mediante Acta General ONVVA-DCP-AC-GEN-001-2020, al representante legal de la empresa importadora, si la empresa tiene forma de asociar a nivel de sistema informático, ya sea por descripción de mercancía, código de producto, marca, etc., cada una de las líneas de las mercancías importadas y declaradas en cada declaración aduanera (DUA), con la venta interna (línea de factura de venta nacional), por lo que el representante legal de la empresa señaló "*que ellos no tienen como asociar en el sistema informático el producto importado con la facturación de la venta, ya que el producto importado ingresa al Centro de Distribución, el cual reparte tanto el producto importado como el producto nacional de ese Centro a 10 bodegas de Venta en diferentes partes del país, y de ahí a las rutas de venta, por lo tanto, no tenemos con hacer ese asocie*", lo cual se (folio 499 del expediente administrativo madre), razón por la cual se realizó la distribución de los cánones y derechos de licencias entre cada una de las líneas de mercancía importadas amparadas a las marcas Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo.

En cuanto a que "*No comparte esta representación ese criterio, la DGA podrá observar que en reiteradas ocasiones se ha indicado que, al estar ante la recaudación de un TRIBUTO, la Administración debe indicar con claridad el tributo supuestamente adeudado, y sustentar cualquier modificación a la base imponible del mismo, situación que no se cumple en este acto administrativo, lo que implica que el contenido del acto administrativo no sea lícito, ni claro, ni posible, ni preciso, produciendo la nulidad absoluta del mismo.*" (Ver folio 310 del expediente administrativo).

Al respecto, se reitera que la Autoridad Aduanera para la determinación de la obligación tributaria aduanera, se fundamentó en las leyes de creación de cada tributo y así quedó estipulado en el informe de resultados de la actuación fiscalizadora INF-ONVVA-DCP-AI-04-2020 de fecha 01 de junio de 2020, en el apartado III. "Marco referencial teórico que fundamenta la investigación", así también en dicho informe del cual tuyo acceso la empresa importadora, se desarrolló en el

apartado "4.6.1 Motivación para adicionar al valor en aduana, el pago de cánones y derechos de licencia (regalías), con fundamento en lo estipulado en los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC"; sustentando y motivando así el ajuste realizado al valor en aduana de las mercancías que constituye en uno de los elementos de la bade imposible para el cálculo de los impuestos de conformidad con la ley de creación de cada tributo. Dichos fundamentos de igual forma se desarrollaron en la RES-ONVVA-115-2020 de fecha 19 de octubre del 2020, donde también se cita el informe de resultados de la actuación fiscalizadora INF-ONVVA-DCP-AI-04-2020, siendo que en dicha resolución se explica en el punto "C. Cálculo de cada impuesto" lo referente a la base imponible y las respectivas formulas aplicadas para el cálculo de los intereses, así como en el apartado "XIV. Adición al precio realmente pagado o por pagar (valor en aduana declarado base FOB), del pago de cánones y Derechos de Licencia (regalías), que realiza la empresa IMPORTADORA BIMBO DE COSTA RICA S. A. de acuerdo con los Contratos de Licencia con la empresa GRUPO BIMBO S.A. DE C.V.".

Con respecto a la normativa que utilizó la Autoridad Aduanera para el cálculo de los impuestos dejados de percibir por el Estado y que está claramente indicado en el informe de resultados de la actuación fiscalizadora y en la resolución del acto de inicio del procedimiento ordinario como ya se mencionó, consideró lo ordenado por el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, respecto a que la base de cálculo es reserva de Ley, pues como se puede comprobar en el caso de los impuestos calculados relacionados con el expediente, se procedió y se respecto lo indicado en las respectivas leyes de creación de cada impuesto, en la cuales se define la base imponible para su respectivo cálculo y el porcentaje del impuesto que se debe aplicar. Es importante indicar, que si bien el valor en aduana es uno de los componentes de la base de cálculo de las leyes que crearon estos impuestos, de la misma forma, el valor en aduana de las mercancías, está regulado por la Ley General de Aduanas la cual indica en su artículo 57: *"la base imponible de la obligación tributaria aduanera de los*

Derechos Arancelarios a la Importación ***estará constituida por el valor en aduanas de las mercancías****, según lo definen* ***el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo 7 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, esta ley las demás normativa nacional e internacional aplicable****.*" (el resaltado y subrayado no es del original), además el artículo 251 establece que: "*Normativa aplicable en materia de valoración aduanera. Para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas o internadas, estén o no exentas o libres de derechos arancelarios o demás tributos a la importación, Costa Rica* ***se regirá por las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, así como por las del presente título y la normativa nacional e internacional aplicable.***"

En cuanto al procedimiento de distribución de los montos de cánones y derechos de licencia para establecer el monto a adicionar al precio realmente pagado o por pagar, que en su momento se denominó como "alícuota" la empresa importadora hace referencia a las sentencias del Tribunal Aduanero Nacional, específicamente la resolución N° 419-2014 del 06 de noviembre del 2014 donde anula dicho Tribunal todo lo actuado y la sentencia N°95-2016 del 10 de marzo de 2016, indicando la empresa que:

"*El Tribunal Aduanero también se pronunció en otra de sus resoluciones, anulando lo actuado debido a haberse determinado la regalía por medio de una alícuota —como se pretende en el caso bajo análisis-, mencionando, en lo que interesa a través de su sentencia No. 95-2016, de 10 de marzo de 2016*:
"(...) ubicados en el principio de legalidad, encontramos que ***la Administración debe actuar conforme lo dispongan las normas*** *si a ello se le agrega que la determinación de la base imponible es reserva de ley de acuerdo al artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al realizarse los ajustes al precio de transacción según lo observa el artículo 8 de⁄ Acuerdo,* ***la Administración debe acudir a la normativa que ostente una***

ecuación matemática que pueda regular el cálculo de la base imponible, va que de lo contrario: la base de cálculo sería arbitraria, situación que se presenta en la especie y que lleva a las suscritas a declarar la nulidad de lo actuado..
"(...) Sin embargo a través de los autos no se revela la base legal sobre la cual descansa el "procedimiento" de cálculo de la alícuota, más claramente. se extraña el texto legal que quíe al funcionario en la determinación del porcentaje de canon a aplicar sobre el valor declarado. Como se ha venido señalando, el "valor de transacción", tal como se define en el artículo 1 del Acuerdo, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente Acuerdo. El artículo 1 debe considerarse en conjunción con el artículo 8, que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas (...)" (el resaltado es nuestro).” (Ver folio 310 reverso del expediente administrativo).
Siendo que lo citado por la empresa importadora corresponde al voto salvado de las de las licenciadas Barrantes Coto y Rodríguez Muñoz “*quienes declaran la nulidad de todo lo actuado a partir del acto inicial, inclusive*.”; sin embargo, la sentencia N°95-2016 del 10 de marzo de 2016, se resolvió lo siguiente:
“*A modo de colofón, el concepto “alícuota”, se utilizó por el ONVVA en el contexto del análisis matemático-financiero-contable, aspecto contenido tanto en los informes y como en las Resoluciones de la Dirección Normativa, por lo cual se está hablando de una distribución proporcional de los montos pagados por la empresa importadora conforme a lo establecido en los contratos de licencia y que ella misma reconoce y acepta como un pago que le es exigible a la empresa Licenciante por las Empresas Concedentes de la Licencia.*
En consecuencia, este Tribunal, resuelve que no existe nulidades en el procedimiento que hayan generado indefensión al recurrente, no se violentan los artículos 55 y 57 de la LGA, considera que el ajuste en el precio pagado para conformar el valor aduanero declarado es acorde al Acuerdo de Valoración

GATT-OMC, el Reglamento Centroamericana del Valor y la Ley General de Aduanas, al artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributario en cuanto a la realidad económica y contractual de la empresa Licenciante, resolviendo declarar sin lugar el recurso de apelación." (el resaltado no es del original).

La sentencia N°95-2016 del 10 de marzo de 2016, fue dilucidada por el Tribunal Contencioso Administrativo, en la Sentencia No. 50-2022-V de fecha 26 de julio de 2022, el cual resuelve al respecto que:

"*2-C) **Pretensión Cuarta.** En ella, se esboza que: "Que la alícuota utilizada por las Autoridades Aduaneras y confirmada por el TAN para calcular los tributos que a su criterio RB dejó de cancelar, carece de fundamento técnico y legal por lo que no puede ser aplicada, ya que desconoce que la (sic) regalías pagadas al exterior, por la venta de bienes manufacturados en Costa Rica, así como las ventas extraterritoriales, no deben formar parte del valor aduanero, ya que es una realidad que esa regalías no están relacionadas con bienes nacionalizados en Costa Rica, y sujetos a impuestos de importación". Resulta menester indicar que en la reunión sostenida entre personeros de la empresa y funcionarios del ONVVA el 30 de enero de 2014, entre otros aspectos los funcionarios públicos explicaron la metodología usada por la administración para realizar el cálculo de la Alícuota de la distribución de regalías que se deben ajustar al valor de aduana de las importaciones (Folio 1257 Tomo IV del expediente administrativo). momento en el cual, como se indicó en líneas anteriores, los personeros de RB manifestaron no tener a su haber los registros para desglosar las ventas tal y como se les estaba pidiendo. Aun así, en documento entregado el 10 de febrero de 2014, ante solicitud de información pedida en la reunión del 30 de enero anterior, presentaron archivo electrónico con los cálculos por ellos realizados para ajustar el valor aduanero de las mercancías importadas para el período fiscal 2011 tomando en cuenta las regalías, con la nota explicativa de la metodología del "recálculo" de la empresa (Folio 1264 Tomo IV, del expediente administrativo). En este sentido, el Tribunal parte de que la Administración ya había explicado a la empresa la metodología que usaban y que para ello requerían la información de las ventas, lo cual no fue*

*suministrado, como se ha indicado, con prueba fehaciente para aplicar a ese período fiscalizado de 2011, siendo que en las resoluciones posteriores de la Administración, en las cuales se determinó la variación de las DUAs, se hizo nuevamente referencia a la ecuación y metodología usada, así como el sustento jurídico de las mismas, por lo cual, ante tal panorama, no considera este Tribunal que la alícuota usada por la Administración no tuviera sustento, ya que precisamente en el Informe Final emitido con ocasión del estudio de fiscalización (Folio 1281 Tomo IV del expediente administrativo), así como la resolución final del procedimiento dictada por el Director General de Aduanas y la de apelación por parte del Tribunal Aduanero Nacional (Folios 1581 y 1819 del Tomo V del Expediente Administrativo), se llega a determinar que del estudio realizado la empresa investigada cumple con las condiciones establecidas en el numeral 8.1.c del Acuerdo de Valoración de la OMC y que de acuerdo con ese mismo numeral octavo, los cánones de licencia debían adicionarse al precio realmente pagado o por pagar, por concepto de cánones o derechos de licencia a las declaraciones aduaneras estudiadas correspondiendo la aplicación de un porcentaje o alícuota (proporción del cánon) al valor de aduana declarado, usando la fórmula: Valor en aduana determinado igual al valor declarado base CIF + (Valor declarado base CIF) *% Alicuota. Así las cosas, bajo las circunstancias especiales en el presente asunto, derivadas de la propia omisión de la empresa RB de presentar prueba fehaciente en torno a las ventas del período estudiado, la alícuota se les había explicado y se expresó en el informe final y las resoluciones que atendiendo el fondo del asunto en sede administrativa.*" (Subrayado no corresponde al original).

Como se citó anteriormente, existen las sentencias del Tribunal Aduanero Nacional en favor de lo actuado y fundamentado por la Autoridad Aduanera, entre ellos la utilización de un cálculo matemático para distribuir de forma proporcional los montos de cánones y derechos de licencia cálculos y pagados por la empresa importadora entre cada una de las líneas de mercancías importadas amparadas a las marcas comerciales por las que se pagan dichos cánones y derechos de licencia,

entre las sentencias a favor de la Administración en materia de cánones y derechos de licencia están la resolución N° 95-2016 del 10 de marzo de 2016, N° 261-2022 del 23 de setiembre de 2022, N° 262-2022 del 23 de setiembre de 2022, N° MH-TAN-RES-0388-2023 del 08 de diciembre de 2023, N° MH-TAN-RES-0035-2024 del 08 de marzo de 2024 y la N° MH-TAN-RES-0060-2024 del 19 de abril de 2024. Así también el Tribunal Contencioso Administrativo en las sentencias N°56-2019-V del 10 de julio de 2019 y la N°50-2022-V de fecha 26 de julio de 2022 se analizó el uso del procedimiento de distribución denominado "alícuota" y dicho Tribunal se manifestó a favor de la Autoridad Aduanera como se ha citado en este documento. Por último, la Sala Primera en la sentencia N° Res. 001327-F-S1-2023 de fecha 27 de julio de 2023, también da la razón a lo aplicado por la Autoridad Aduanera que en todo momento se basó en la verdad real de los hechos y en respeto al principio de legalidad, al cumplir con el ordenamiento jurídico.

Por lo fundamentado anteriormente y lo resuelto por los distintos tribunales con respecto a la aplicación del procedimiento de distribución de los cánones y derechos de licencia, es que no lleva razón la empresa importadora en señalar que "*Queda claro entonces, como bien lo ha expresado el Tribunal Aduanero Nacional en las sentencias de mérito que, NO es posible, a la luz del ordenamiento jurídico aduanero, utilizar alícuotas o cualquier otra fórmula no regulada pare imponer o determinar la regalía a pagar, o bien, para imponer cualquier otra obligación. De así hacerlo la Administración, el acto deviene nulo en rezón de la inexistencia de potestades legales que se lo permitan, violación al principio de reserva de ley, legalidad, y violación a la normativa aplicable.*

Debe recordarse que la DGA se rige por el principio de legalidad (artículo 11 de la Constitución Política y 11 de la LGAP), según el cual la Administración Pública y sus funcionarios solo pueden realizar aquellos actos para los cuales se encuentren expresamente autorizados por ley. Así las cosas, todos sus actos deben encontrar fundamento y deben desarrollarse de acuerdo

con los preceptos legales. El principio de legalidad garantiza que el Estado no actúe arbitrariamente abusando de su poder. Todos aquellos actos realizados fuera del marco normativo correspondiente —como la resolución, serán arbitrarios y abusivos y deberán ser anulados." (Ver folio 310 del expediente administrativo).

En cuanto a lo dicho por la empresa importadora referente a que el procedimiento de distribución proporcional de los cánones y derechos de licencia denominado para los efectos "alícuota" **no tiene fundamento jurídico alguno**, considera la Autoridad Aduanera que dicha afirmación no es cierta y es completamente errónea la interpretación que realiza, por cuanto lo que aplica la Autoridad Aduanera no es un tributo o impuesto como lo mal interpretan, que requiera para su utilización estar normado por una ley, ya que este procedimiento es una simple operación matemática de distribución porcentual que adiciona de forma proporcional los montos que fueron pagados por concepto de cánones y derechos de licencia. Conforme a lo expuesto la Autoridad Aduanera en su actuación se apegó a lo dispuesto en los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, los artículos 26 y 27 del Reglamento Centroamericano sobre Valoración de las Mercancías (vigente al momento del hecho generador), los artículos 24, 57, 251, 254, 263, 264 y 265 de la Ley General de Aduanas, los artículos 25 y 47 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y artículos 8, 12, y 128 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, marco normativo sobre el cual se realizó la adición de los montos pagados por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o pagar que fue declarado por la empresa importadora, donde esta Autoridad Aduanera determinó el correcto valor en aduana de las mercancías sobre el cual se calcularon los impuestos y se determinó una diferencia de impuestos a favor de la Administración.

Reitera la empresa importadora que "***En adición a lo expuesto, considera esta representación que la regalía pegada (según el contrato respectivo) en cada periodo obedece a un resultado de negocio y por ende no se configuran las condiciones para ajustar***

*el valor aduanero de los DUAS de marras, pues la regalía se calcula sobre las ventas netas de los productos licenciados que se importaron en periodos anteriores, como lo establece el contrato de licencias y sus adendas, y al que hace alusión la Dirección a lo largo del informe final, sin considerar que no necesariamente la obligación de pago de la regalía tiene relación con ventas de mercancías importadas en ese mismo periodo que se pretende ajustar.***"**

Recalca la Autoridad Aduanera, que independientemente de la forma en que las partes hayan acordado en el Contrato de Licencia de Marca, como calcular dichos montos de cánones y derechos, estos montos al cumplir con lo que establece el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, deben adicionarse al precio realmente pagado o por pagar; porque como lo señala el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios "*Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares, no son aducibles en contra del fisco".*

Al respecto se insiste también en lo señalado en la sentencia № 56-2019-V de fecha 10 de julio del 2019 el Tribunal Contencioso Administrativo, en materia de cánones y derechos de licencia, la cual señala que "*El accionado alegó que de acuerdo al convenio celebrado con las corporaciones propietarias de las marcas, las regalías debían pagarse,* ***no al momento de la importación, sino con posterioridad****, una vez vendida la mercancía, lo cual, en su criterio no solamente le impedía establecer el monto que por concepto de regalías,* ***obedece en todo caso, a una condición en la cual se colocó el propio accionado, al suscribir un contrato,*** *que de* ***no ser por la actuación fiscalizadora, su aplicación tendría la consecuencia o efecto de eludir parcialmente la obligación tributaria aduanera*** *del demandado*" (Resaltado no corresponde con el original).

Argumenta la empresa que la Autoridad Aduanera dejo **"*sin considerar que no necesariamente la obligación de pago de la regalía tiene relación con ventas de mercancías importadas en ese mismo periodo que se pretende ajustar"*,** lo cual no es cierto,

esta Autoridad si lo tomó en consideración por cuento mediante Acta General ONVVA-DCP-AC-GEN-001-2020 del 06 de abril de 2020, le solicitó al representante legal de la empresa importadora, si la empresa tiene forma de asociar a nivel de sistema informático, ya sea por descripción de mercancía, código de producto, marca, etc., cada una de las líneas de las mercancías importadas y declaradas en cada declaración aduanera (DUA), con la venta interna (línea de factura de venta nacional), por lo que el representante legal de la empresa señaló **"*que ellos no tienen como asociar en el sistema informático el producto importado con la facturación de la venta, ya que el producto importado ingresa al Centro de Distribución, el cual reparte tanto el producto importado como el producto nacional de ese Centro a 10 bodegas de Venta en diferentes partes del país, y de ahí a las rutas de venta, por lo tanto, no tenemos con hacer ese asocie*"** (folio 499 del expediente administrativo madre), por consiguiente ante esta realidad y tomando en cuenta que el pago de los cánones y derechos de licencia está relacionado con las mercancías importadas, son una condición para la venta de las mercancías y no fueron incluidos en el precio realmente pagado o por pagar declarados como lo señala el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, la Autoridad Aduanera debía proceder y fue a través de un cálculo matemático, **razonable, lógico y verificable**, que está fundamentado en la norma, la ciencia y la técnica; le permitió dar continuidad al caso.

Vuelve a citar la empresa importadora un fragmento de la sentencia N° 95-2016 del 10 de marzo de 2016, que no forma parte de lo resuelto por el Tribunal, sino que fue lo expresado en el voto salvado de las de las licenciadas Barrantes Coto y Rodríguez Muñoz, el cual cita:

"(...) De esta forma, el ajuste del valor pretendido se ve ayuno de objetividad, pues se sustenta en una interpretación efectuada por el funcionario fiscalizador, según la cual los productos vendidos por la empresa durante el trimestre, afectos a la regalía, son los mismos importados en ese mismo mes. Esto podría traer consigo, que el ajuste pretendido en el valor

aduanero declarado de las Declaraciones Aduaneras objeto de estudio, den cómo resultado un ajuste en la obligación tributaria aduanera, mayor o menor, al que corresponde conforme con el valor aduanero declarado de los productos importados que dieron lugar a las ventas, por lo tanto resulta cuestionable el procedimiento seguido por la Autoridad Aduanera para calcular el canon que debe formar parte del valor en aduana, en tanto que este implicaría considerar que todas las mercancías importadas en un trimestre, se vendieron en el mismo lapso de tiempo de tres meses, lo que no necesariamente acurre en la realidad (el resaltado es nuestro)". (Ver folio 311 del expediente administrativo).

En lo que se refiere a lo resulto **en el fondo** de la sentencia N° 95-2016 del 10 de marzo de 2016, el Tribunal señala:

*"**Estima el Tribunal que no existe la violación invocada del artículo 55 de la Ley General de Aduanas, como tampoco se infringe el principio de legalidad tributaria,** por cuanto el ajuste en el valor aduanero es legal, objetivo y con base en documental suficiente que consta en autos, es acorde a la legislación especial en materia de valoración y la tributaria aduanera. La base legal del ajuste tiene sustento en el Acuerdo de Valoración OMC, artículos 1 y 8, que permite las adiciones al precio realmente pagado sobre la base de datos objetivos y cuantificables, precisamente son los datos aportados por el recurrente al inicio de la actuación fiscalizadora y que posteriormente la empresa intentó desvincularse." (Resaltado no corresponde al original).*

Sobre la sentencia N° 95-2016 del 10 de marzo de 2016, el Tribunal Contencioso Administrativo en la sentencia N°50-2022-V de fecha 26 de julio de 2022, determino que "*Analizados tanto el informe final, así como las resoluciones de la Dirección General de Aduanas y del Tribunal Aduanero Nacional, no encuentra este Tribunal algún vicio que pueda acarrear la nulidad de todo lo actuado en el procedimiento fiscalizador que nos ocupa, tal y como lo alega la parte actora y por las razones ya indicadas en líneas precedentes.*"

Asevera la empresa importadora, "*Quiere decir lo anterior, que la Administración es omisa en analizar le relación entre los productos y la regalía, probablemente por conocer de previo que es imposible realizarla, lo que genera el incumplimiento de uno de los requisitos establecidos en el Acuerdo de Valoración para ajustar el Valor Aduanero.*" (Ver folio 311 del expediente administrativo).

Como quedó fundamentado en la RES-ONVVA-115-2020 de fecha 19 de octubre del 2020 y en el INF-ONVVA-DCP-AI-04-2020 de fecha 01 de junio de 2020, la relación del pago de cánones y derechos de licencia se da porque las mercancías importadas que adquiere la empresa Bimbo de Costa Rica S.A. y que se ponen a la venta en el territorio nacional, poseen las Marcas Comerciales establecidas en la cláusula número uno del Contrato de Licencia de Marcas, siendo que para la adquisición, importación y comercialización de las mercancías la empresa importadora requiere ese derecho, por el cual debe pagar sobre la base de las ventas netas de esas mercancías protegidas por el contrato por un 2.6%.

A su vez el Comité Técnico de Valoración de la OMC en el comentario 25.1 de denominado "Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General sobre la relación del pago de cánones con las mercancías importadas señala que:

"...*Las circunstancias más frecuentes en las que es posible considerar que un canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración se dan cuando las mercancías importadas incorporan la propiedad intelectual y/o se fabrican utilizando la propiedad intelectual incluida en la licencia. Por ejemplo, el hecho de que las mercancías importadas incorporen la marca comercial por la que se paga el canon, indica que el canon está relacionado con dichas mercancías*".

Es a través de la relación contractual, los documentos e información analizada durante el proceso de la actuación

fiscalizadora, que se determina que las mercancías importadas objeto de estudio, tienen adscritas a las marcas comerciales protegidas Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo, según lo que establece el Contrato de Licencia de Marcas, de manera que como se indicó anteriormente se evidencia el cumplimiento de la condición de que existe una relación entre el canon y derecho de licencia que se paga y las mercancías en estudio que fueron importadas por la empresa en el periodo estudiado.

Teniendo claro por lo tanto, que la relación del pago del canon y derechos de licencia con las mercancías importadas se sustenta por la incorporación de la propiedad intelectual, específicamente de las marcas en las mercancías importadas, las cuales las individualizan del resto de las mercancías y les da identidad propia y no porque se requiera de una asociación estricta entre las mercancías vendidas y sobre las cuales se cancelaron los cánones y derechos de licencia, con las mercancías importadas que dieron lugar a esas ventas. Se debe recordar que el hecho de que los montos por cánones y derechos de licencia se calculen sobre el precio de venta de la mercancía en el mercado local, es un acuerdo entre las partes que suscriben el Contrato de Licencia de Marca, que no es una justificación para no adicionarlo al precio realmente pagado o por pagar de la mercancía importada.

Señala la empresa *"Como bien lo reconoce la Administración en su análisis, existe un límite geográfico en el contrato, pues la regalía se configura por el uso, utilización, reproducción y explotación de las marcas en el territorio costarricense. Quiere decir lo anterior que, si alguno de los productos importados es vendido en el exterior, no se configura la obligación de pago de la regalía...*

Si bien el foco de negocio de Bimbo no es reexportar productos: es algo que ocurre con relativa frecuencia. Cuando se gestionan las exportaciones de los productos, dichas ventas no son consideradas en el detalle de pago de regalías por el criterio territorial establecido en el contrato. Se presenta en el Cuadro 1, una muestra de declaraciones aduaneras de exportación con su

detalle de línea, donde podrá validar esta Administración que se trata de productos licenciados que se exportan...” (Ver folio 311 reverso del expediente administrativo).

Sobre el particular muestra la empresa importadora un cuadro con DUAs de exportación, que en teoría son de mercancías importadas y que posteriormente fueron reexportadas, logrando supuestamente en ese ejemplo que no muestra toda la trazabilidad, realizar la asociación de las mercancías importadas y su destino después de la importación, pero cuando la Autoridad Aduanera solicita una trazabilidad de las mercancías importadas con la venta en el mercado local y el cálculo de los cánones y derechos de licencia, la empresa indica “*...que ellos no tienen como asociar en el sistema informático el producto importado con la facturación de la venta, ya que el producto importado ingresa al Centro de Distribución, el cual reparte tanto el producto importado como el producto nacional de ese Centro a 10 bodegas de Venta en diferentes partes del país, y de ahí a las rutas de venta, por lo tanto, no tenemos con hacer ese asocie.*”, entonces se genera la duda de como si pudieron hacer en este ejercicio la supuesta asociación, además como se indicó tampoco demuestra y fundamento con documentos de prueba como llegó a esa trazabilidad.

Por lo anterior, si la empresa reconociera el pago de los cánones y derechos de licencia como parte del precio realmente pagado o por pagar, aún y cuando se determinara posterior a la importación, luego de vendida la mercancía, la Circular ONVVA-02-2008 da la opción como guía de que: *“...La otra alternativa es que el importador reporte los montos por cánones o derechos de licencia en períodos, posteriores a la importación. A efectos del pago de los cánones el importador debe aportar a la Autoridad Aduanera copia de los contratos suscritos, reportes de ventas utilizado al momento de hacer el pago al licenciante, esto después del cierre del período fiscal”.*

Argumenta la empresa importadora ***“Además de esto, es claro el artículo 8 en su párrafo 31 que las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo SÓLO PODRÁN HACERSE SOBRE LA BASE DE DATOS***

OBJETIVOS Y CUANTIFICABLES, lo cual se convierte en una cuarta condición que deberá cumplir la regalía para ajustar el valor aduanero. Esto es relevante para el caso en estudio por considerar esta representación que la metodología empleada por la Administración, además de no estar definida en ningún marco normativo, no se ajusta a este principio y por el contrario es arbitraria e improcedente." (Ver folio 313 reverso del expediente administrativo).

En cuanto a la cuantificación y objetividad de los datos utilizados, esta no se da porque exista una trazabilidad entre las mercancías importadas, con las vendidas sobre las cuales la empresa importadora calcula los cánones y derechos de licencia, los datos objetivos y cuantificables se obtienen de la propia información contable y contractual aportada por la empresa importadora, al estar dicha fuente de información amparada a los principios de contabilidad generalmente aceptos como lo corroboró la Autoridad Aduanera durante la actuación fiscalizadora y que son avalados en el propio Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, el cual en las notas interpretativas de carácter general precisa su utilización cuando señala: *"...2. A los efectos del presente Acuerdo, la Administración de Aduanas de cada Miembro utilizará datos preparados de manera conforme con* ***los principios de contabilidad generalmente aceptados*** *en el país que corresponde según el artículo de que se trate."*

Sobre la objetividad aplicada por la Autoridad Aduanera en los casos relacionados a los cánones y derechos de licencia, es menester transcribir lo señalado por el Tribunal Aduanero Nacional en sentencia 095-2016, al indicar:

"Estima el Tribunal que no existe la violación invocada del artículo 55 de la Ley General de Aduanas, como tampoco se infringe el principio de legalidad tributaria, por cuanto ***el ajuste en el valor aduanero es legal, objetivo y con base en documental suficiente que consta en autos, es acorde a la legislación especial en materia de valoración y la tributaria aduanera. La base legal del ajuste tiene sustento en el***

Acuerdo de Valoración OMC, artículos 1 y 8, que permite las adiciones al precio realmente pagado sobre la base de datos objetivos y cuantificables, *precisamente son los datos aportados por el recurrente al inicio de la actuación fiscalizadora y que posteriormente la empresa intentó desvincularse." (....) "La Autoridad Aduanera ante lo indicado por la empresa importadora "... que no se puede relacionar el monto de las regalías que corresponde a cada producto importado, lo anterior debido a que se maneja un solo rubro que contiene producto importado, producto manufacturado y producto exportado...",* ***parte de la información proporcionada por la empresa, corresponde a datos o elementos de soporte conocidos y brindados por la misma y desde ese punto de vista, constituyen elementos objetivos y cuantificables, no son arbitrarios ni ficticios en el tanto los aporta la interesada o empresa investigada y son reflejo por un lado de la contabilidad de la empresa que únicamente registra un rubro de actividad de los productos licenciados,*** *y por otro de los contratos, que establecen y limitan el objeto de las licencias para "...actividades de distribución, mercadeo y venta..." y un único ámbito espacial, el territorio de Costa Rica, es un pago de la Licenciataria a las empresas Concedentes de la Licencia."* (El resaltado no es parte del original).

Por otro lado, el Tribunal Contencioso Administrativo en la sentencia № 56-2019-V de fecha 10 de julio del 2019, sobre este requisito estableció que:

"*En la misma línea, tampoco son correctas las apreciaciones del Tribunal Aduanero,* ***en cuanto señala que el acto fue ayuno de datos objetivos.*** *Lo anterior por cuanto, como ya también ha sido explicado, es claro que el fiscalizador, para determinar establecer la existencia de la obligación y determinar su cuantía se basó en la información proporcionada por la propia accionante,* ***de modo que al aplicar la ecuación cuestionada, los datos que la componen se derivan de los asientos contables en los cuales se registraron los pagos realizados por concepto de regalías, así como los comprobantes de pago, y los contratos*** *en los que se estipulaba la existencia de la obligación de (...), en orden a pagar cánones y derechos de licencia, así como el*

porcentaje que debía cancelar y su base de cálculo. Luego, la conducta determinativa, analizada en su conjunto, responde a los presupuestos establecidos en el ordenamiento jurídico para determinar la base imponible de la obligación tributaria aduanera, y al principio de búsqueda de la verdad real, como norte procedimiento administrativo observado por la Administración concernida, que en el procedimiento de fiscalización tributaria tiene la particularidad, a tenor del artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se encuentra reforzado por el principio de realidad económica, que permite, en este caso a la Autoridad Aduanera, apartarse de las formas contractuales empleadas por las parte, con la finalidad de alcanzar la verdad económica de los contribuyentes.".

En el punto "*3.1 Relación del pago del derecho de licencia con las mercancías importadas.*", la empresa desarrolla que no existe una relación entre el pago de cánones y derechos de licencia y las mercancías importadas, porque argumenta que "*el hecho de que los contratos indiquen las marcas de las mercancías importadas no es elemento único para concluir que existe relación entre el pago de las regalías con las mercancías importadas*" (Ver folio 314 del expediente administrativo).

Debe recordar la empresa importadora que la nota interpretativa al artículo 8, punto 1 inciso c) indica:

"...*Párrafo 1 c)*

1. Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, ***marcas comerciales*** *y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación.*

Además, se reitera que independientemente de que se acordara entre las partes que suscriben el Contrato de Licencia de Marca,

que la base de cálculo del monto de los cánones y derechos de licencia sea en función de las ventas que ocurren posterior a la importación, eso no quiere decir que no exista la relación del pago con las mercancías importadas y que sea una imposibilidad para adicionar ese monto al precio realmente pagado o por pagar.

Sobre este mismo punto señala la empresa "*Llama la atención que a pesar de tomar de referencia dicho comentario, la Administración haga caso omiso de los lineamientos pare hacer un análisis completo del escenario que se estudia. Extraña a esta representación que, dentro del análisis realizado, nunca se hace mención alguna a las condiciones en que ocurren las transacciones de compraventa entre Bimbo de Costa Rica y los proveedores de las mercancías, elemento determinante para hacer conclusiones referentes a la procedencia del ajuste. Contrario también a lo detallado en el párrafo al no analizarse las condiciones en que ocurre la compraventa, no es posible determinar si existe una condición de venta de las mercancías objeto de valoración.*

El análisis realizado por la Administración del Contrato de derechos de Licencia y de la contabilidad de la Compañía es incompleto: lo que llama la atención es que no haya llegado a la conclusión de que el pago de las regalías no tiene relación con la mercancía, pues dichas regalías se registran como gastos de la Compañía, y en ninguna circunstancia afecta el costo de los productos que se importan, como oportunamente se certificó en la atención de los requerimiento de información realizados durante el proceso de fiscalización." (Ver folio 314 reverso del expediente administrativo).

Precisamente y como lo reconoció la empresa "*los cánones o pagos de derechos de licencia abonados a terceros, escenario al que se ajusta el caso en estudio puesto que las regalías que paga mi representada es a casa matriz y no a los proveedores de las mercancías propiamente*" (Ver folio 314 del expediente administrativo), dicho pago de los cánones y derechos de licencia realizado por la empresa importadora, no se efectuó en

el momento en que se realizó la transacción comercial de compra-venta, este pago se realizó posterior a la importación y venta de la mercancía en el territorio nacional; aspecto así estipulado por las partes en el Contrato y razón por la cual *"se registran como gastos de la Compañía"*. Es decir, las mercancías importadas son provistas por empresas afiliadas al grupo comercial y no por la empresa propietaria de las Marcas incluida en el respectivo Contrato, por cuanto el pago se realizó a un tercero, lo que es consecuente con lo señalado en el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC y lo indicado en la Circular ONVVA-002-2008, de fecha 08 de julio de 2008 que establece: *"...el pago de un canon o derecho de licencia es considerado como "condición de la venta" cuando la condición la exige el vendedor y por ende las mercancías importadas no pueden ser adquiridas sin el canon o el derecho de licencia incluido en el precio de venta de la mercancía o el* ***compromiso que adquiere el comprador de pagarle al proveedor o a un tercero un monto previamente establecido en concepto de canon o derecho de licencia...***" (Resaltado no corresponde con el original).

Por lo anterior, no es que la Autoridad Aduanera no haya considerado "*las transacciones de compra-venta entre Bimbo de Costa Rica y los proveedores de las mercancías",* tenía claro esta Autoridad que en el caso que nos ocupa sucede lo que señala el párrafo 3 del comentario 25.1 de denominado "Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General sobre la relación del pago de cánones con las mercancías importadas", que curiosamente no fue citado por la empresa importadora, el cual señala: "*3.Un hecho habitual en el comercio internacional se da cuando el canon o derecho de licencia se paga a un tercero, es decir, a una parte distinta del vendedor de las mercancías importadas. Generalmente, en estas situaciones, el comprador/importador pacta un contrato de venta con el vendedor/fabricante al tiempo que concluye un acuerdo de licencia con un tercero licenciante. En algunos casos, también existe un acuerdo de licencia entre el licenciante y el vendedor/fabricante*.", por lo que esta Autoridad Aduanera a sabiendas de que se está en presencia de un pago a terceros,

se avoco en revisar el Contrato de Licencia de Marca, con la operativa comercial y los registros contables de la empresa, para determinar que dichos pagos si cumplen con lo que establece el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC.

Menciona la empresa importadora "*El tratamiento dado a las regalías canceladas a casa matriz, se asemeja a gastos que por su naturaleza el Acuerdo de Valoración indica que se excluyen del valor en aduana, como son los gastos de venta y mercadeo, según la Nota Interpretativa, por considerar que se producen posterior a presentar las mercancías a valoración para la importación. Sería el mismo caso de una regalía que se configura contra las ventas netas de los productos, como el caso que nos ocupa.*" (Ver folio 314 del expediente administrativo)

No lleva razón la empresa importadora en su argumento de que los gastos son por mercadeo y ventas, ya que como se determinó en el proceso de la actuación fiscalizadora, en el Contrato de Licencia de Marca suscrito, se señala muy claramente el derecho que se está protegiendo al mencionar que "GRUPO BIMBO S.A.B. de C.V. (El Licenciante) con sede en el Distrito Federal, México, y Bimbo de Costa Rica S.A. (El Licenciatario) con sede en la provincia de Heredia, la primera expresa que es la propietaria de las marcas registradas de los productos que se enlistan en el Anexo "A" del contrato, e indica que "LAS MARCAS" se encuentran debidamente registradas en la República de Costa Rica y que en su carácter de titular de los derechos de propiedad sobre "LAS MARCAS, está facultado para otorgar licencias o autorizaciones para la utilización, reproducción y explotación comercial de cualquier otra índole ...", además indica "*Que tiene interés en otorgar una licencia de LAS MARCAS a favor de "EL LICENCIATARIO" respecto de todos y cada uno de los productos que ampara su registro, en lo sucesivo LOS PRODUCTOS*" (Folio 129 del expediente administrativo madre).

Así también, en el contrato de licencia establece las condiciones entre el Licenciante y el Licenciatario, por lo cual "*EL*

LICENCIANTE" indica que "desea obtener una licencia de uso de "LAS MARCAS" de los productos que el LICENCIATARIO posee". (Folio 129 del expediente administrativo madre).

Es decir, queda manifiesto que el aspecto acordado entre las partes se refiere al derecho de uso de las marcas que protegen los productos para su venta en el territorio nacional y no como lo quiere hacer ver la empresa importadora que las marcas se asocian solo a "*los gastos de venta y mercadeo...*". Es así como dicho derecho otorgado por la empresa Licenciante para el uso de las marcas, se asocian tanto a productos manufacturados en el territorio como los importados; toda vez que son los productos protegidos bajo las marcas protegidas por el Contrato.

En nota con lo anterior, de acuerdo con la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (en adelante OMPI), en el documento denominado ¿Qué es la Propiedad Intelectual? (Publicación de la OMPI N° 450(S)/ ISBN 92-805-1157-0), se señala por parte de la OMPI que *"La propiedad intelectual (P.I.) se relaciona con las creaciones de la mente: invenciones, obras literarias y artísticas, así como símbolos, nombres e imágenes utilizados en el comercio.*

La legislación protege la P.I., por ejemplo, mediante las patentes, el derecho de autor y las **marcas**, *que permiten obtener reconocimiento o ganancias por las invenciones o creaciones.*

Los derechos de propiedad intelectual se asemejan a cualquier otro derecho de propiedad –permiten al creador o al titular de una patente, **marca** *o derecho de autor, beneficiarse de su obra o inversión"*. (Resaltado no corresponde con el original).

De acuerdo con lo expresado por la OMPI, el cual es la organización internacional especializada en la materia de propiedad intelectual, los derechos de propiedad intelectual definidos en los contratos, no tienen relación con las operaciones de mercadeo y distribución de las creaciones (patentes, el derecho de autor y las **marcas**) como pretende hacerlo ver la empresa importadora, sino que dichos derechos

de propiedad intelectual están directamente relacionados con la protección de las creaciones en sí, como en el caso de las marcas comerciales, además como anteriormente se señaló por parte de la Autoridad Aduanera, el Contrato de Licencia es muy claro al indicar los derechos que se están protegiendo y las licencias que se están otorgando al señalar en la cláusula primera:

"PRIMERA: EL LICENCIANTE concede a EL LICENCIATARIO una licencia, permiso o autorización, de carácter no exclusivo y no transferible, para el uso, utilización, reproducción y/o explotación de "LAS MARCAS", dentro del territorio indicado en la Cláusula sexta siguiente, y en relación con "LOS PRODUCTOS", mismos que estarán destinados a ser fabricados, vendidos y distribuidos por "EL LICENCIATARIO". (Folios 129 a 137 del expediente administrativo madre).

De conformidad con lo anterior, claramente se desprende que el Contrato no se refiere a gastos de venta y mercadeo, se refiere al derecho no exclusivo para el uso, utilización, reproducción y/o explotación en el territorio de los productos asociados a las marcas comerciales que se están protegiendo y que sin ese derecho la empresa importadora no podría comercializar los productos y por ende no tendría sentido la adquisición de mercancías que no se pueden vender en el territorio nacional sin la respectiva licencia, dado que ese es el giro comercial de la empresa importadora, reflejado en los documentos aportados a la Autoridad Aduanera durante el proceso de la actuación fiscalizadora.

En el punto "*3.2 El pago de cánones y derechos de licencia (royalties, regalías), NO constituyen una condición de venta de las mercancías importadas objeto de valoración*", la empresa importadora indica "*Como se omitió el análisis de las transacciones de compra-venta y simplemente se presume que existe esa condición por tratarse en teoría de empresa relacionadas -no se analiza-, es imposible determinar si realmente se cumple con la condición de que exista una condición de venta, por lo cual no es posible extraer*

conclusiones sobre el pago que realiza Bimbo de Costa Rica por derechos de licencia a Grupo Bimbo S.A.B de C.V. No puede solamente suponer la Administración que existe una condición de venta para el abastecimiento de las mercancías del país de exportación, al país de importación, sin tan siquiera solicitar información y contratos de la relación entre las partes, como se indica en el comentario 25.1...". (Ver folio 315 del expediente administrativo).

Reitera la Autoridad Aduanera, que no es cierto que no se haya analizado la transacción de compra-venta de las mercancías, sin embargo como lo demuestra la realidad de los hechos y así lo reconoce la empresa importadora el pago de cánones y derechos de licencia se realiza a un tercero, situación que es considerada en la normativa de valoración aduanera, el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, claramente señala que los cánones y derechos de licencia que se adicionaran son aquellos "*que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta",* como se cita:

"1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas (...):

c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración ***que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías****, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar; ..."* (Resaltado no corresponde con el original)

Siendo que en este caso si analizó la Autoridad Aduanera a partir de la realidad de la empresa, que el comprador es decir, Bimbo de Costa Rica S.A., realiza un pago indirecto como condición de venta, no al vendedor de las mercancías, sino a un tercero dueño de los derechos de propiedad intelectual, que corresponde a la empresa Grupo Bimbo S.A.B. de C.V., queda claro que la condición de venta está dada no por los proveedores de las mercancías, sino por un tercero que está vinculado con

las empresas proveedoras y así como con la empresa importadora, al ser todas empresas del mismo grupo comercial.

En razón de lo anterior, es evidente para la Autoridad Aduanera que en el Contrato de Licencia de Marca se plasman las consecuencias de la falta de pago de los cánones y derechos de licencia, así mismo la empresa Bimbo de Costa Rica S.A. importa los productos terminados bajo las Marcas para poder venderlos en el mercado local y obtener su respectiva ganancia, por tanto al terminarse el Contrato, esta no podría comercializar los productos asociados a las Marcas, lo que implícitamente limita y condiciona las importaciones, dado que los productos terminados importados, que se incluyeron en este estudio vienen amparados a las Marcas establecidas en el Contrato, las cuales, ante un incumplimiento del Contrato ya no se podrían comercializar por parte de la empresa importadora, por lo cual no tendría sentido la importación de mercancía sobre la que se requiere de una licencia de uso de marca para su adquisición, importación y comercialización.

Además, en los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, no se estipula que la condición de venta tenga que ser impuesta por el vendedor de las mercancías, lo que señala es que: "*...el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías...".* En razón de esto, considera la Autoridad Aduanera que la condición de venta fue demostrada perfectamente y como sucede con la empresa importadora, puede ser impuesta por el propietario de las Marcas, en este caso es impuesta por la empresa licenciante Grupo Bimbo S.A.B. de C.V.; además las mercancías son vendidas para la exportación por las empresas Bimbo de distintos países, las cuales deben cumplir con las mismas especificaciones de resguardo de las marcas y calidad de los productos establecidos por el propietario de las marcas la empresa Grupo Bimbo S.A.B. de C.V.

Respecto a la condición de venta se vuelve citar nuevamente la sentencia № 56-2019-V de fecha 10 de julio del 2019 del

Tribunal Contencioso Administrativo, la cual indicó sobre la condición de venta del canon y derecho de licencia con las mercancías importadas:

*"Además, es criterio del Tribunal que el pago de cánones y derechos de licencia sí constituyen una condición de venta de esas mercancías. A pesar de que la parte accionada sostiene lo contrario, y dice que ninguna de las cláusulas estipuladas en los contratos establecen como causal para rescindir el contrato del incumplimiento del pago puntual de las regalías y por lo tanto éstas no forman parte del valor aduanero de las mercancías importadas, este alegato no es de recibo, **pues lo cierto es que ya vimos como en cada uno de los contratos se estipulan cláusulas que obligan al pago de esas regalías, con lo cual, la inobservancia de esa obligación devendría a su vez en un incumplimiento contractual**, en tanto que a tenor de los contratos, **el pago de las regalías se constituye precisamente en una de las condiciones para la utilización de las marcas**, al punto de que, literalmente en esos acuerdos se indica que "a cambio" del licenciamiento se deberán pagar regalías. De este modo, **no cabe duda de que éstas sí son una condición para la venta de mercancías. Tan es así, que como lo indicó la propia demandada, el retraso en el cumplimiento de esa obligación, tiene una consecuencia de orden sancionatorio, pues se generan intereses a favor de las corporaciones licenciantes**, lo cual implica que sí existen consecuencias para la accionada en caso del incumplimiento de esos pagos y que éstos no son una liberalidad, y más bien constituyen una obligación para la concesionaria. Además, debe indicarse que el pago de esas regalías no pende, como lo argumenta la representación de la parte accionada, de que las importaciones sean directamente a las corporaciones propietarias de las marcas, pues el canon o derechos de licencia es una condición para que esas marcas y los productos relacionados a ésta puedan ser comercializados, sin que ello conlleve la obligación de importar los productos directamente a las corporaciones concedentes."*. (Subrayado y resaltado no es del original).

En el punto "*3.3 Verificación de que los cánones y derechos de licencia no forman parte del precio realmente pagado o por pagar.*" (Ver folio 316 del expediente administrativo); se avoca a decir que los cánones y derechos de licencia a su parecer no forman parte del precio realmente pagado o por pagar por ser "*una obligación que nace posterior a la importación de las mercancías, pues es una cuantía que se configura contra el monto de ventas netas de la Compañía, como lo tiene claro le Administración; en resumen, un resultado del negocio en el país. Sin embargo, a entendimiento de esta representación, las conclusiones a las que llegaron son contrarias de las disposiciones del Acuerdo de Valoración, como se ha expuesto a lo largo de este escrito.*" (Ver folio 316 del expediente administrativo).

Como se ha fundamentado en este escrito, la Autoridad Aduanera ante el reiterado argumento de la empresa importadora de que los cánones y derechos de licencia son calculados y pagados por ésta posterior a la importación; tiene claro que independientemente que las partes que suscriben el Contrato acuerden que el canon y derecho de licencia se calcula como un porcentaje sobre las ventas netas de los productos; **eso no imposibilita a la Autoridad Aduanera ha adicionarlo al precio realmente pagado o por pagar declarado por las mercancías importadas**; tomando en consideración el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, y lo indicado en el artículo 12 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios en el que establece que un convenio entre particulares no puede afectar el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera, por lo que la Autoridad Aduanera basada en la realidad económica, comercial y contractual de la empresa importadora, procedió según lo indica la normativa vigente a realizar la adición del canon y derecho de licencia al precio realmente pagado o por pagar que fue declarado, cumpliendo siempre con los preceptos legales y basada en criterios técnicos, objetivos y cuantificables.

En el ítem "*3.4Datos objetivos y cuantificables.*", señala la empresa importadora, entre otras cosas que ***"Si bien es cierto***

que la información aportada por mi representada es objetiva y cuantificable, lo cierto del caso es no es lo único que debe operar bajo esa premisa. El cálculo del ajuste deberé realizarse de esa forma también, pues así lo dispone el Acuerdo y es claro en que los datos deben ser completos y exactos." (Ver folio 316 reverso del expediente administrativo).

Sobre lo señalado, ya se ha desarrollado ampliamente en el presente escrito, la objetividad y cuantificación de los datos utilizados así como de la distribución proporcional de los montos de cánones y derechos de licencia, el cual no se basa en estimaciones sino en hechos reales, resultado de la revisión y análisis documentos, la Autoridad Aduanera no consideró en ningún momento en el procesamiento de los datos, algún elemento ajeno o extraño a la realidad económica, financiera, comercial, contable y contractual presentada por la empresa importadora, tal y como es fácilmente comprobable en el propio expediente del caso, por lo que **no existen presunciones o estimaciones** sobre el cumplimiento de los elementos que permiten a la Autoridad Aduanera adicionar al precio realmente pagado o por pagar los cánones y derechos de licencia pagados por la empresa Bimbo de Costa Rica S.A. a la empresa licenciante, donde simplemente como se ha explicado se está haciendo una distribución proporcional para adicionar al precio realmente pagado o pagar los cánones y derechos de licencia que fueron pagados, la objetividad se da porque esa distribución corresponde a los montos de cánones efectivamente pagados por la empresa importadora en relación con las mercancías importadas y vendidas en el territorio bajo las marcas protegidas, utilizando una operación matemática que al sumar todos los ajustes realizados por mes, se obtiene el monto total de cánones pagados en ese mes, respetando así el monto registrado en los documentos contables de la empresa que fueron realmente pagados según las transferencias bancarias aportadas, por lo que tanto el procedimiento de cálculo, así como los datos utilizados que fueron aportados por la empresa importadora, son objetivos y cuantificables.

Por otra parte, en la Sentencia número 374-2017 del Tribunal Aduanero Nacional de fecha 23 de noviembre de 2017, se debe rescatar lo señalado en el voto salvado de los señores licenciados Ulate Castillo y Soto Sequeira, donde se reconoce y respalda lo actuado por la Autoridad Aduanera manifestando que:

"...*La base legal del ajuste tiene sustento en el Acuerdo de Valoración OMC, artículos 1 y 8, que permite las adiciones al precio realmente pagado sobre la base de datos objetivos y cuantificables, precisamente son los datos aportados por el recurrente durante la actuación fiscalizadora y que posteriormente la empresa intentó desvincularse. Ello porque la administración utiliza el término "alícuota" desde el punto de vista matemático-financiero-contable, partiendo de los mismos elementos contables y contractuales utilizados por la recurrente para pagar a las empresas Concedentes de la Licencia, cálculo del canon posterior a la venta de las mercancías, pago trimestral dividido entre el valor total en aduana declarado en colones, estableciendo las fórmulas matemáticas, lo que permite determinar un porcentaje proporcional por línea de Declaración Aduanera y por marca de producto, para determinar así la proporción del canon añadido al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas.*

La autoridad aduanera mediante la alícuota aplicada, establece la base de cálculo para determinar la obligación tributaria, lo que incluye cada uno de los elementos o impuestos que la componen, por DUA de importación y línea por línea, cumpliendo de esa forma con los elementos relacionados al hecho generador, por lo que no se infringe norma alguna del derecho comunitario o tributario aduanero, sin olvidar que esta implementación obedece a una conducta por culpa del recurrente, mismo que omitió declarar desde el momento de presentar las declaraciones aduaneras objeto de estudio, la verdad sobre la obligación de pago de canon y los porcentajes contratados. En tal sentido, la base de cálculo tiene como asiento legal el artículo 1 y 8 del Acuerdo de Valoración, se ajusta el valor de transacción adicionando al precio pagado el pago del canon, el ajuste es objetivo, equitativo". (Ver página 99-100 de la Sentencia N° 374-2017).

Señala la empresa importadora "*3.4.1 El pago de la regalía no corresponde a las mercancías presentadas a valoración.*

Las mercancías importadas con marcas registradas pueden permanecer en inventarios y venderse meses posteriores a la importación. Si bien su objetivo es ser vendidas en el mercado nacional, no siempre ocurre esto. Las mercancías podrían dañarse durante su almacenaje, lo que obligaría a darles de baja del inventario, situación que podría ocurrir también en caso de que las mismas pierdan su expira; también podrían estar destinadas a diferentes fines, como donaciones, patrocinios, muestras, o bien podría ocurrir también que el producto no sea atractivo para el mercado, lo que obligaría a su destrucción. En ninguna de las anteriores situaciones habría una venta y esto debería enmarcarse además dentro del criterio territorial contenido en el contrato, razón por la cual no se configuraría la obligación del pago de la regalía y por ende el valor de esas mercancías, bajo la indebida interpretación de la Administración, por lo que no debería ser objeto de ajuste." (Ver folio 317 reverso del expediente administrativo).

Insiste la Autoridad Aduanera que al momento de la nacionalización de las mercancías, dichas mercancías vienen provistas de un derecho de propiedad intelectual, correspondiente a las marcas comerciales, por las cuales debe pagar la empresa importadora un monto por cánones y derechos de licencia, que no fue adicionado al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías, en ese momento se tuvo que declarar el monto del canon, que una vez ingresada la mercancía permanezca meses en el inventario, sea donada, dada de baja por expiración o cualquier situación que se dé, no debe afectar al valor en aduana que debió declararse correctamente al momento de la importación. Además, la empresa importadora no puede aseverar que sucedió o cuando se vendió la mercancía importada porque al solicitársele si la empresa tiene forma de asociar a nivel de sistema informático, ya sea por descripción de mercancía, código de producto, marca, etc., cada una de las líneas de las mercancías importadas y declaradas en cada declaración aduanera (DUA), con la venta interna (línea de factura de venta nacional), el representante legal de la empresa manifestó "*que ellos no*

tienen como asociar en el sistema informático ***el producto importado con la facturación de la venta,*** *ya que el producto importado ingresa al Centro de Distribución, el cual reparte tanto el producto importado como el producto nacional de ese Centro a 10 bodegas de Venta en diferentes partes del país, y de ahí a las rutas de venta, por lo tanto, no tenemos con hacer ese asocie*", lo cual consta en el Acta General ONVVA-DCP-AC-GEN-001-2020. (folio 499 del expediente administrativo), por lo tanto, lo argumentado por la empresa se basa en suposiciones.

Sobre lo que señala la empresa importadora de que ***"...la distribución proporcional que se realiza es arbitraria y subjetiva, pues no tiene en consideración si las mercancías presentadas a despacho aduanero en el periodo de ajuste fueron vendidas y consideradas para el cálculo de la regalía correspondiente que está ajustando el valor aduanero."*** (Ver folio 318 del expediente administrativo), dicho procedimiento de distribución es objetivo y respondió a la imposibilidad de la empresa de asociar a nivel de sistema informático, ya sea por descripción de mercancía, código de producto, marca, etc., cada una de las líneas de las mercancías importadas y declaradas en cada declaración aduanera (DUA), con la venta interna (línea de factura de venta nacional), siendo que el hecho de que la base de cálculo de los cánones y derechos de licencia se establezca posterior a la importación es una situación que no tiene por qué afectar lo determinado por la Autoridad Aduanera de conformidad con la normativa de valoración, lo cual fue avalado por el Tribunal Contencioso Administrativo del II Circuito Judicial de San Jose, en la sentencia № 56-2019-V de fecha 10 de julio del 2019 que menciona: "*El accionado alegó que de acuerdo al convenio celebrado con las corporaciones propietarias de las marcas, las regalías debían pagarse,* ***no al momento de la importación, sino con posterioridad,*** *una vez vendida la mercancía, lo cual, en su criterio no solamente le impedía establecer el monto que por concepto de regalías,* ***obedece en todo caso, a una condición en la cual se colocó el propio accionado,*** *al suscribir un contrato, que de* ***no ser por la actuación fiscalizadora, su aplicación tendría la consecuencia o efecto de eludir parcialmente la***

obligación tributaria aduanera *del demandado*" (Resaltado no corresponde con el original).

Sobre lo establecido en la opinión consultiva 4.16, expresa la empresa importadora **"*Si bien el criterio ilustra la forma en que se debe ajustar el valor, debe tener en cuenta la legislación de cada país para entender si es procedente un ajuste o no. La Dirección General de Aduanas pretende darle el tratamiento de mercancía a le regalía, incorporando esos montos al valor aduanero de las importaciones realizada y por otro lado la Dirección General de Hacienda que le aplica las retenciones de renta correspondiente, por tratarse de un servicio prestado en el exterior –consideración de la Ley del Impuesto sobre la Renta para aplicar retenciones–.*

*De allí que, evidentemente se está ente un caso de doble imposición, donde la administración en desapego al ordenamiento que nos rige aplica a un mismo hecho imponible tributos cuya competencia pertenecen a diversos entes, y que además su aplicación se basa en la naturaleza propia del bien: es claro que algo no puede ser mercancía y servicio al mismo tiempo.***"** (Ver folio 319 reverso del expediente administrativo).

Sobre lo señalado, debe considerar la empresa importadora, que al igual que en la conclusión del párrafo 12 de la Opinión consultiva 4.16, el monto de cánones y derechos de licencia que se debe adicionar al precio realmente pagado o por pagar, se trata de la totalidad del pago del canon bruto, por consiguiente si las partes deciden que del total del monto de cánones y derechos de licencia del mes que corresponde al 100%, se debe remitir el 75% a la empresa licenciante y el 25% destinarlo al pago del impuesto de retención en la fuente, eso no es impedimento para que al momento de realizar la adición al precio realmente pagado o por pagar se aplique el 100% del monto del canon correspondiente y eso no quiere decir que se esté adicionando un impuesto al valor en aduana, lo que se adiciona es el total del monto del canon.

Además, debe recordarse que es en un acuerdo entre privados, que decidieron tomar un 25 % del total de los cánones y derechos de licencia, para cubrir un impuesto y eso no puede ser aducible en contra del fisco, además en otro escenario si las partes no tomaran ese acuerdo, la empresa Bimbo de Costa Rica S.A. debe remitir el 100% del monto de cánones y derechos de licencia a la empresa licenciante Grupo Bimbo S.A.B. de C.V.

En el punto "*3.4.2 No se considera el origen de las mercancías para realizar el ajuste del valor aduanero*.", indica erróneamente la empresa importadora "*Viendo lo anterior, es probable que, por el origen y procedencia de las mercancías, un importante porcentaje de ellas pueda recibir trato arancelario preferencial en el marco de alguno de los acuerdos vigentes. Esta situación, no es tomada en consideración a la hora de aplicar la alícuota de manera generalizada a todos los productos importados.*

...Muestra de ello, es que un mismo producto, con la misma clasificación arancelaria, el mismo origen y la misma procedencia, pueden tener tratamiento arancelario diferente según las condiciones bajo las que se presentaron dichas mercancías a despacho aduanero, y la Administración no discrimina s) debe ajustarse, según la alícuota definida, el producto que se importó con beneficios arancelarios, o el que no, puesto que no sabe cuál de los dos se vendió y generó la obligación del pago de la regalía." (Ver folio 320 del expediente administrativo).

Lo que expresa la empresa importadora, es una confusión total de lo aplicado y determinado por la Autoridad Aduanera, así como el valor en aduana, la clasificación arancelaria, el origen de las mercancías, el trato preferencial por la aplicación de los tratados de libre comercio, son elementos de verificación de la obligación tributaria aduanera, en el caso en específico lo que se realizó fue la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas bajo los derechos de propiedad intelectual, correspondiente al derecho de uso de marcas comerciales, siendo que de conformidad con el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, para determinar el

valor en aduana debe añadirse al precio realmente pagado o por pagar los cánones y derechos de licencia, por lo cual ante la imposibilidad de la empresa de asociar, ya sea por descripción de mercancía, código de producto, marca, etc., cada una de las líneas de las mercancías importadas y declaradas en cada declaración aduanera (DUA), con la venta interna, para conocer el monto de canon calculado y pagado por línea de mercancía, como se ha citado la empresa declaró que no podían hacer dicha asociación; razón por la cual mediante un porcentaje de distribución que se denominó "alícuota", la Autoridad Aduanera distribuyó entre cada línea de mercancía importada bajo ese derecho de propiedad intelectual, los montos de cánones y derecho de licencia, para saber cuánto correspondía adicionar al precio realmente pagado o por pagar y obtener el correcto valor en aduana de las mercancías. Dicho procedimiento no irrespeto ni la clasificación arancelaria, ni el origen de las mercancías, ni el trato preferencial arancelario, por cuanto lo que aplica la Autoridad Aduanera para distribuir los montos de cánones y derechos de licencia, no es un tributo o impuesto como lo mal interpreta la empresa.

Si la empresa importadora revisa la hoja de trabajo de la determinación del valor en aduana y cálculo de los impuestos, se puede dar cuenta que se aplicó la misma carga impositiva que fue declarada al momento de la nacionalización de las mercancías, respetando así el trato preferencial arancelaria producto de los tratados de libre comercia aplicados.

Por los argumentos técnicos expuestos en el presente documento, se demuestra que el actuar de la Autoridad Aduanera se fundamentó en todo momento en la normativa de valoración aduanera y que en todo momento se respetó la realidad económica, comercial, contable y contractual presentada por la empresa importadora por lo que se rechazan todos los argumentos expuestos.

Se hace necesario traer de nuevo a este acto los elementos que sirvieron de base para el inicio del procedimiento determinativo de cobro:

Normativa Aduanera:

Potestad de la Autoridad Aduanera.

Como parte de los requisitos obligatorios contenidos en toda importación, está el monto correspondiente al valor de las mercancías que se están nacionalizando, el cual debe detallarse en la Declaración Aduanera de Importación y tiene como respaldo los documentos que la acompañan y amparan la importación. Ahora bien, tanto el valor declarado como el resto de los datos que se consignan en una Declaración Aduanera de Importación no son definitivos, debido a la potestad de la Autoridad Aduanera para ejercer un control, revisión, verificación y corrección inmediata o posterior sobre dicha Declaración.

En ese sentido, la labor aduanera normalmente comprende, aparte de aplicar los mecanismos establecidos para el desempeño de las funciones, velar por la completa y legal recaudación de los impuestos, cuya base es el valor en aduana y por el correcto cumplimiento de las regulaciones existentes para esta materia. Para lograr estos fines, se encuentran las facultades de Control y la Fiscalización de la actividad aduanera reguladas de conformidad con el artículo 9 y 61 del CAUCA los cuales señalan:

> *"Artículo 9 Atribuciones aduaneras*
> *Para supervisar y fiscalizar el correcto cumplimiento de las obligaciones aduaneras, la autoridad aduanera está autorizada para visitar empresas, establecimientos industriales, comerciales o de servicios, efectuar auditorias, requerir y examinar la información de sujetos pasivos, auxiliares y terceros, necesaria para comprobar la veracidad del contenido de las declaraciones aduaneras, de conformidad con los procedimientos legales establecidos.*
>
> *"Artículo 61 Verificación posterior al despacho*
> *La autoridad aduanera está facultada para verificar con posterioridad al despacho, la veracidad de lo declarado y el*

cumplimiento de la legislación aduanera y de comercio exterior en lo que correspondan."

En concordancia con lo anterior en el artículo 23 de la Ley General de Aduanas, se establece que el control ejercido por la Autoridad Aduanera puede ser inmediato, a posteriori y permanente. Dicho artículo define los tipos de control de la siguiente forma:

> ***"Control inmediato:***
> *El control inmediato se ejercerá sobre las mercancías desde su ingreso al territorio aduanero o desde que se presenten para su salida y hasta que se autorice su levante.".*
>
> ***"Control a posteriori:***
> *El control a posteriori se ejercerá respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares de la función pública aduanera y de las personas, físicas o jurídicas, que intervengan en las operaciones de comercio exterior, dentro del plazo referido en el artículo 62 de esta Ley".*
>
> ***"Control permanente:***
> *El control permanente se ejercerá en cualquier momento sobre los auxiliares de la función pública aduanera, respecto del cumplimiento de sus requisitos de operación, deberes y obligaciones. Se ejercerá también sobre las mercancías que, con posterioridad al levante o al retiro, permanezcan sometidas a alguno de los regímenes aduaneros no definitivos, mientras estas se encuentren dentro de la relación jurídica aduanera para fiscalizar y verificar el cumplimiento de las condiciones de permanencia, uso y destino.".*

En lo que corresponde al control a posteriori, es la atribución que está ejerciendo el Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera (en adelante ONVVA) como Autoridad Aduanera de comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaría aduanera, siendo uno de ellos ***el valor en aduana de las mercancías****, de conformidad el artículo 24 inciso*

a) de la Ley General de Aduanas; siendo que para cumplir con esa verificación posterior existe un plazo de tiempo establecido en el artículo 62 del CAUCA a saber:

> *"Artículo 62 Plazo para efectuar la verificación posterior*
> *El plazo para efectuar la verificación a posteriori* ***será de cuatro años a partir de la fecha de aceptación de la declaración de mercancías, salvo que la legislación nacional establezca un plazo mayor****. Asimismo, la autoridad aduanera podrá exigir dentro de ese plazo, el pago de los derechos e impuestos que se hubieren dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza, así como iniciar las acciones legales que correspondan." (la negrita y el subrayado no son del original)*

Aunado a lo anterior, también el artículo 62 de la Ley General de Aduanas cita:

> *"ARTICULO 62.- Prescripción*
> *Prescribe en cuatro años la facultad de la autoridad aduanera para exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza. Prescribe en el mismo plazo la acción del sujeto pasivo para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y recargos de cualquier naturaleza o solicitar el crédito respectivo, a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó el pago. Lo pagado para satisfacer una obligación tributaria aduanera prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción o sin él."*

Por su parte, el artículo 23 del Reglamento a la Ley General de Aduanas señala que dentro de las funciones del ONVVA está la de verificar el cumplimiento y la correcta aplicación de las normas vigentes en materia de valoración aduanera, así como elaborar programas de trabajo de estudios e investigaciones en materia de valor en aduana. Así mismo el artículo 25 indica le corresponde al ONVVA la comprobación posterior del valor aduanero de las mercancías, mediante la realización de estudios e investigaciones al valor en aduana declarado, con el objeto de verificar la correcta determinación y declaración de los elementos que conforman e inciden en el valor en aduana de las mercancías importadas. De igual manera, en los artículos 43 y

47 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (modificado mediante Decreto Ejecutivo No. 25295-H, de 17 de junio de 1996) se define al ONVVA con las facultades de órgano fiscalizador con todas las potestades inherentes y las atribuciones de los órganos de control y fiscalización. En ese sentido, se reitera que la labor aduanera normalmente comprende, velar por la completa y legal recaudación de los impuestos, cuya base es el valor en aduana y por el correcto cumplimiento de las regulaciones existentes para esta materia.

Obligaciones del importador y del agente aduanero.

El artículo 248 de la Ley General de Aduanas establece que los importadores deberán consignar, en el reverso de la factura comercial, bajo fe de juramento, que ese documento es original, corresponde a la importación amparada en él y el precio anotado es real y exacto. Esta declaración jurada sólo podrá firmarla la persona que ostente la representación legal de la persona jurídica y si se trata de personas físicas, el mismo importador. Así mismo el artículo 36 de la Ley General de Aduanas indica que, Ante el Fisco el agente aduanero será solidariamente responsable con el declarante, por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de los trámites, los regímenes o las operaciones en que intervenga, así como por el pago de las diferencias, los intereses, las multas, los recargos y los ajustes correspondientes.

La Declaración de Valor que se presenta en aduana, regulada en el artículo 264 de la Ley General de Aduanas, indica que la misma será firmada, bajo fe de juramento por el importador quién será el responsable de la exactitud de los elementos que figuren en ella, de la autenticidad de los documentos que apoyan esos elementos y de suministrar la información o documentos necesarios para verificar la determinación del valor en aduana.

Asimismo el agente aduanero, es el profesional, auxiliar de la función pública aduanera (sean personas físicas o jurídicas, públicas o privadas) autorizado por el Ministerio de Hacienda y que participan habitualmente ante el Servicio Nacional de

Aduanas, en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera. El Agente Aduanero por tanto ejerce la representación de su mandante (importador) para actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que se deriven de él, rindiendo la declaración aduanera bajo fe de juramento, por tanto los datos consignados en ella se tendrán por ciertos y podrán ser objeto de las verificaciones y los controles que deberá practicar la autoridad aduanera dentro de sus potestades de control y fiscalización, según lo establece el artículo 28, 33 y 86 de la Ley General de Aduanas.

Esta representación que ejerce el Agente Aduanero de su mandante (importador) en materia de valoración aduanera, la misma está concebida como de carácter voluntario, porque se da en el tanto corresponde a la persona legitimada (consignatario – importador) escoger o designar de acuerdo con su conveniencia o intereses, al sujeto que le va a representar, de igual forma podrá destituirlo o sustituirlo. Esta libertad de escogencia puede verse limitada, y para nuestro caso existe una limitación subjetiva por norma de rango legal, que dispone que ciertos actos a realizarse ante el Servicio Nacional de Aduanas sólo pueden llevarse a cabo por un determinado tipo de profesional que por su formación o profesión tiene los conocimientos técnicos adecuados para desarrollar eficazmente su gestión ante las autoridades aduaneras, o sea, el Agente Aduanero.

Asimismo, la Ley General de Aduanas en su artículo 86 establece que la información que se consigne en la declaración aduanera el agente los declara bajo la fe de juramento y es responsable de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera.

Además, la Ley General de Aduanas en su artículo 264 establece la responsabilidad por los datos de la Declaración del valor en Aduana de las mercancías, la cual será firmada bajo fe de juramento por el importador, indicando respecto al agente aduanero en el último párrafo del citado artículo que "...El

agente aduanero responderá como responsable solidario por el valor aduanero declarado..."

De igual forma, el artículo 128 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios señala las Obligaciones de los contribuyentes y los responsables, dentro de las cuales esta facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación.

Nacimiento de la obligación aduanera tributaria.

En los artículos 52 y 53 del Capítulo IV de la Ley General de Aduanas se define a la obligación tributaria aduanera como la relación jurídica – aduanera que estará constituida por los derechos, los deberes y las obligaciones de carácter tributario aduanero, que surgen entre el Estado, los particulares y otros entes públicos, como consecuencia de las entradas y salidas, potenciales o efectivas de mercancías, del territorio aduanero; es decir, la obligación tributaria aduanera es el vínculo jurídico que surge entre el Estado y el sujeto pasivo por la realización del hecho generador previsto en la Ley General de Aduanas.

El hecho generador está definido en el artículo 55 de la Ley General de Aduanas como el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

Normativa de valoración aduanera. *La normativa para determinar el valor en aduana de las mercancías se regirá por las disposiciones del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante el Acuerdo), que en su primer método de valoración "Valor de Transacción de las mercancías" 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.*

Por su parte del artículo 8 establece que:

> *"1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas (...):*
>
> > *c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;*
>
> 1. *Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.*
>
> 2. *Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo."*

Asimismo, la nota interpretativa al artículo 8, puntos 1 inciso c) indica:

> *"...Párrafo 1 c)*
>
> 1. *Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación.*
>
> 2. *Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador.*
>
> *Párrafo 3*

En los casos en que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los incrementos que deban realizarse en virtud de lo estipulado en el artículo 8, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1."

Además, el valor en aduana de las mercancías se regirá por las disposiciones del Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las mercancías según los artículos:

Artículo 26 "En la importación de mercancías, se deberá presentar la Declaración del Valor, que deberá contener la información, elementos y demás datos exigidos en el formulario e instructivo de llenado que aparece como anexo del presente reglamento."

Artículo 27. "La Declaración del Valor será firmada bajo Fe de Juramento únicamente por el importador cuando se trate de personas naturales; o por quien ostente la representación legal cuando se trate de personas jurídicas. Quien la firme será responsable de la exactitud de los datos que se consignan en la misma, de la autenticidad de los documentos que la respaldan de suministrar cualquier información y documentación necesaria para verificar la correcta declaración y determinación del valor en aduana."

De igual manera en la Ley General de Aduanas en los Artículos 251, 254, 263, 264 y 265 hacen referencia a la normativa aplicable en materia de valoración aduanera.

Cálculo de cada impuesto.

Base Imponible

Según el Artículo 57 de la LGA, la base imponible de la obligación tributaria aduanera de los derechos arancelarios a la importación estará constituida por el valor en Aduanas de las mercancías, según lo definen el Acuerdo, esta Ley y la demás normativa nacional e internacional aplicable. La base imponible de los demás tributos de importación o exportación será la definida por la respectiva ley de creación de cada tributo.

Fórmulas de cálculo de los impuestos

Las mercancías en estudio están sujetas a los siguientes impuestos de importación definitiva:

a) Derecho Arancelario de la Importación (DAI).

Decreto No. 25740, publicado en la Gaceta No. 23 del 3 de febrero de 1997. Comúnmente llamado Ad Valorem y se aplica sobre el valor aduanero de las mercancías. La fórmula de cálculo es:

*(VALOR ADUANERO * TIPO DE CAMBIO) * PORCENTAJE DEL DAI.*

b) Ley 6946.

Ley N° 6946 del 13 de enero de 1984. Se cobra el 1% sobre el valor aduanero de las mercancías. La fórmula de cálculo es:

*VALOR ADUANERO * TIPO DE CAMBIO * 1 %.*

c) Impuesto sobre las Ventas (IV).

Ley Nª 6726 del 10 de noviembre de 1982 y sus reformas. Para calcular este impuesto se debe sumar al valor aduanero (definido anteriormente) en colones, los impuestos de la Ley 6946 más los Derechos Arancelarios de Importación, por el porcentaje correspondiente. La fórmula de cálculo es:

*((VALOR ADUANERO * TIPO DE CAMBIO) + RESULTADO PUNTO a) + RESULTADO PUNTO b)) * 13%.*

Cálculo del Seguro y Flete.

Con respecto al flete y el seguro, se utilizó el monto que fue declarado al momento de la Importación de las mercancías en estudio, por lo cual no hay ajuste alguno en Seguro y Flete declarados.

Otros temas de interés relacionados con la verificación.

Contrato de Licencia. *Como parte del análisis de la transacción comercial y considerando que la misma nota interpretativa al artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, con relación al párrafo 8.1.c. establece que: "Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor". Se consideró importante, incorporar en el presente informe el concepto de licencia, mismo que puede estar asociado a una patente, marca o derecho de autor. De conformidad con lo anterior:*

> *"Un contrato de licencia es un acuerdo mercantil en virtud del cual el licenciante, mediante un derecho de monopolio, como una patente, una marca, un diseño industrial o un derecho de autor, tiene un derecho exclusivo, lo que supone que los demás no pueden explotar la idea, el diseño industrial, el nombre o el logotipo a escala comercial.*
> *El licenciante permite al licenciatario utilizar y vender, sin censura previa, el producto o nombre a cambio del pago de una tasa.*
> *En una licencia de marca, por ejemplo, el licenciatario recibirá el privilegio pleno de utilizar la marca en productos o servicios siempre que esa utilización sea conforme con los protocolos firmados y las directrices de calidad acordadas."*[1]

Es importante introducir el concepto de Contrato de Licencia, por cuanto puede estar asociado a una patente, marca o derecho de autor. Entendiéndose el mismo: "...como un acuerdo en virtud del cual el titular de un derecho (licenciante), reteniendo su propiedad, autoriza a un tercero (licenciatario) a usar o explotar ese derecho en las condiciones previstas en el propio contrato".[2]

En los contratos de licencia de marcas y de patentes existen disposiciones relativas a las licencias contractuales que merecen ser destacadas[3]:

- ***Transmisibilidad del know-how:***

El know-how son los conocimientos secretos no patentados aplicables a la actividad productiva.

Salvo pacto en contrario, quien concede una licencia de marca y de patente está obligado a poner a disposición del licenciatario los conocimientos técnicos (know-how) que posea y resulten necesarios para poder proceder a una adecuada explotación de la invención o de la marca. El licenciatario a quien se transmite dichos conocimientos secretos está obligado a adoptar las medidas necesarias para evitar su divulgación.

- ***Pago de cánones y derechos de licencia (regalías):***

En contrapartida a las ventajas que supone la explotación de la invención de la marca e incluso la asistencia técnica prestada y la formación del personal proporcionadas al licenciatario, se exigirá a éste una contraprestación.

La contraprestación a la concesión de una licencia puede fijarse inicialmente en una determinada cantidad, pagable bien de una sola vez, bien en pagos fraccionados a lo largo del tiempo. Otra opción, quizás la más común en cuanto a contratos de licencia de marcas y de patentes se trata, es el establecimiento de regalías o cánones sobre el valor del producto producido/vendido gracias a la licencia otorgada.

- ***Control de la contabilidad:***

Se exigirá al licenciatario que lleve archivos y libros de contabilidad precisos y exactos de tal forma que se recojan todos los datos razonablemente necesarios para el cálculo y verificación de las cantidades pagaderas en concepto de liquidaciones de regalías, así como el poner a disposición del licenciante los correspondientes documentos contables comerciales necesarios para que conozca su situación financiera real.

Concepto de royalties, regalías o canon y derecho de licencia.

Una regalía o royalty es el pago que se efectúa al titular de derechos de autor, patentes, marcas o know-how a cambio del derecho a usarlos o explotarlos, de manera que:

*"Las **Regalías** se pagan por uno o todos los derechos concedidos por el titular del derecho. Usualmente existen regalías por la fabricación y venta de un artículo licenciado en un determinado territorio geográfico o por el uso de una marca en un territorio geográfico"[4].*

Al respecto Julio Carlos Lascano en su libro el "El valor en Aduana de las Mercancías Importadas" se refiere al concepto de canon y derecho de licencia, indicando:

> *"Un canon, derecho de licencia o regalía, en el sentido del art. 8 [1] [c], es toda suma de dinero pagada por la adquisición de los derechos de propiedad intelectual relacionados con las mercancías importadas, o por la licencia de uso de esos derechos".*

Sobre este aspecto se refiere el señor Lazcano a lo indicado por la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI) sobre la definición del concepto de canon y derecho de licencia, refiriéndose sobre este aspecto:

> *"Por su lado la Organización Mundial de la propiedad Intelectual (OMPI)7 define la concesión de un derecho de licencia relativo a una patente o un modelo protegido, un diseño industrial, una nueva variedad de plantas o una marca comercial («propiedad industrial»), como permiso, dado por el titular del derecho (licenciante) para realizar ciertos actos correspondientes a ese derecho, y a los derechos de licencia como el pago realizado para obtener ese permiso."*

Asimismo, la Circular ONVVA-002-2008 del 08 de julio de 2008 Criterios Técnicos sobre Valoración Aduanera, Anexo No.2, Cánones y Derechos de Licencia. Publicada en la Gaceta

.

No. 152 del 07 de agosto de 2008, indica en referencia al concepto de regalía o royalty (cánones y derechos de licencia), lo siguiente:

> ***"Los cánones o derechos de licencia son considerados para efectos aduaneros como un pago realizado o por realizar por el comprador al vendedor o a un tercero para adquirir o usar un derecho protegido.***
>
> ***Los cánones y derechos de licencia pueden comprender, entre otros conceptos, los pagos relativos a marcas de fábrica o de comercio, patentes, derechos de autor, utilización de procedimientos patentados para la fabricación de mercancías y asistencia técnica".***

RESULTADOS DE LA INVESTIGACION.

Relaciones comerciales.

Revisadas las 1189 declaraciones aduaneras de importación de la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *tramitadas por las agencias de aduanas: Agencia Aduanal del Este S.A. (942 DUAS), y Aduaneros T.F. S.A. (247 DUAS) (ver en USB Hoja de Trabajo, folio 600 del Estudio 06-DCP-AI-2019) se establece:*

1) *Que el importador* ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, importa mercancías asociadas a las siguientes marcas:* ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Moli, Ricolino y Sanissimo.***

2) *Que las empresas Barcel S.A. de C.V., Bimbo S.A. de C.V., Bimbo de Centroamérica S.A., Bimbo de El Salvador S.A. de C.V, Bimbo de Guatemala S.A., Bimbo de Honduras S.A., Bimbo de Nicaragua S.A., Bimbo de Panamá S.A. y Compañía Industrial Lido S.A. figuran como proveedores de la mercancía importada de las marcas Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Moli, Ricolino y Sanissimo.*

3) *Que de las 1,189 DUAS de importación definitiva, 1150 fueron importadas con trato arancelario preferencial de la siguiente manera: 1029 DUAS al amparo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana (incluido Panamá) y 121 DUAS al amparo del Tratado de Libre Comercio entre el Gobierno de la República de Costa Rica y el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos. Es importante indicar que 39 DUAS no se les aplico ningún trato preferencial.*

4) *Que el importador en dichas DUAS, no adiciono al precio realmente pagado o por pagar, el pago por concepto de cánones y derechos de licencia por las mercancías importadas de las marcas* ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Moli, Ricolino y Sanissimo.***

5) *Producto de la actuación fiscalizadora se determinó que la empresa importadora realizó el pago de cánones y derechos de licencia (regalías), sin embargo, los mismos no fueron adicionados al precio realmente pagado o por pagar declarado para las mercancías importadas en estudio, lo cual se verá más adelante en el presente informe.*

Información derivada del Contrato de Licencia.

Contrato Internacional de importación.

Es significativo señalar que para el presente informe se analizó el Contrato de Licencia de Marcas y los Convenios Modificatorios del Contrato de Marcas efectuadas, brindados por la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *(Ver folios 129 al 137 del Estudio 06-DCP-AI-2018).*

Que dicho contrato de licencia de marcas lo celebran la empresa GRUPO BIMBO S.A.B. de C.V. como Licenciante, juntamente con la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *como Licenciatario, quienes suscriben el Contrato de Licencia de Marcas (en adelante Contrato), mediante el cual se otorga a la*

*empresa **BIMBO DE COSTA RICA S.A.** el derecho de usar las marcas comerciales, a saber: **Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Moli, Ricolino y Sanissimo.***

Partes que suscriben el Contrato de Licencia:

*Según el Contrato de Licencia de Marcas suministrado por el importador, los acuerdos fueron suscritos por las empresas **GRUPO BIMBO S.A.B. de C.V.** (El Licenciante) con sede en el Distrito Federal, México, y **BIMBO DE COSTA RICA S.A.** (El Licenciatario) con sede en la provincia de Heredia, la primera expresa que es la propietaria de las marcas registradas de los productos que se enlistan en el Anexo "A" del contrato, e indica que "LAS MARCAS" se encuentran debidamente registradas en la República de Costa Rica y que en su carácter de titular de los derechos de propiedad sobre "LAS MARCAS, está facultado para otorgar licencias o autorizaciones para la utilización, reproducción y explotación comercial de cualquier otra índole ...", además indica "Que tiene interés en otorgar una licencia de LAS MARCAS a favor de "EL LICENCIATARIO" respecto de todos y cada uno de los productos que ampara su registro, en lo sucesivo LOS PRODUCTOS" (Folio 129 del Estudio 06-DCP-AI-2019).*

*Así también, en el contrato de licencia establece las condiciones entre el Licenciante y el Licenciatario, por lo cual **"EL LICENCIANTE"** indica que "desea obtener una licencia de uso de "LAS MARCAS" de los productos que el LICENCIATARIO posee. (Contrato de Licencia de marca, folio 129 del Estudio 06-DCP-AI-2019).*

Condiciones establecidas en el Contrato de licencia para el uso de las marcas:

*En el Contrato de Licencia de Marcas que celebraron el Licenciante (**GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V.**) y el Licenciatario (**BIMBO DE COSTA RICA S.A.**), se enumera varias declaraciones y clausulas las cuales están obligadas a cumplir las dos*

empresas firmantes, se mencionan algunas que son de interés para el presente estudio:

"PRIMERA: EL LICENCIANTE concede a EL LICENCIATARIO una licencia, permiso o autorización, de carácter no exclusivo y no transferible, para el uso, utilización, reproducción y/o explotación de "LAS MARCAS", dentro del territorio indicado en la Cláusula sexta siguiente, y en relación con "LOS PRODUCTOS", mismos que estarán destinados a ser fabricados, vendidos y distribuidos por "EL LICENCIATARIO", como se puede notar es muy amplia la utilización que el Licenciatario tiene permiso o autorización para la explotación comercial de LAS MARCAS.

Por parte del Licenciante, indica que "...desea obtener una licencia de uso de "LAS MARCAS en los Productos, sujetándose para tal fin a los términos y condiciones que más adelante se establecen". (Contrato de Licencia de Marca) (folios 129 a 137 del Estudio 06-DCP-AI-2019).

Cánones y derechos de licencia (Regalías) establecidos por el Contrato de Licencia:

En la cuarta Cláusula del Contrato de Licencia de Marcas, se indican los acuerdos por el cobro del canon y derechos de licencia (regalía) por parte del LICENCIATARIO, a saber:

"Como contraprestación por los derechos de uso, reproducción y explotación de "LAS MARCAS", "EL LICENCIATARIO" se obliga a pagar al "LICENCIANTE" una regalía a valor de mercado que se calculará con base en las disposiciones fiscales de los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica, misma que no deberá exceder del 3.25% de las "VENTAS NETAS" anuales de "LOS PRODUCTOS" que ostenten dichas "MARCAS" "
Posteriormente en una modificación al Contrato de Licencia de uso de Marcas, el monto el porcentaje de las regalías se ajustara a un porcentaje del 2.60 % sobre las ventas netas (folio136) .

Formalidades establecidas por el contrato de licencia para el pago de los cánones y derechos de licencia.

El Contrato de licencia, establece el pago que debe realizar la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, (Licenciataria) a la empresa* ***GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V.*** *(Licenciante), relacionado con la*

obligación que tiene de pagar un monto por concepto de cánones y derechos de licencia, donde en la cláusula 4, en la cual se indica (Ver folios 129, 130 del Estudio 06-DCP-AI-2019):

"...Las regalías a pagar se determinarán en el mes de diciembre de cada año calendario, con base en las "VENTAS NETAS ESTIMADAS" y serán pagaderas a "EL LICENCIANTE" en los Estados Unidos Mexicanos en dólares de los Estados Unidos de América, que serán enviados a través de transferencia electrónica o cualquier otro medio de pago que acuerden las partes, dentro de los 60 (sesenta) días siguientes a la terminación de este.

Dentro de los 90 (noventa) días siguientes al cierre del ejercicio se determinarán las "VENTAS NETAS" y cualquier diferencia con las "VENTAS NETAS ESTIMADAS", generará un excedente o faltante de regalías que se compensará contra la regalía a pagar del ejercicio siguiente.

Para los efectos de la presente cláusula, se deberán entender por:

"VENTAS NETAS": Venta totales de "EL LICENCIATARIO" disminuidas de bonificaciones y devoluciones y adicionadas con la recuperación de la devolución, por el periodo comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre del ejercicio correspondiente.

"VENTAS NETAS ESTIMADAS": Ventas totales de "EL LICENCIATARIO" disminuidas de bonificaciones y devoluciones, y adicionadas con la recuperación de la devolución, por el periodo comprendido del 1° de enero al 30 de noviembre de ejercicio correspondiente, adicionadas de las "VENTAS NETAS ESTIMADAS DE DICIEMBRE".

"VENTAS NETAS ESTIMADAS DE DICIEMBRE": Venta estimadas totales de "EL LICENCIATARIO" disminuidas de bonificaciones y devoluciones estimadas, y adicionadas con la recuperación de la devolución estimadas, por el periodo comprendido del 1° de diciembre al 31 de diciembre del ejercicio correspondiente."

Ahora bien, como se indica anteriormente, las empresas inicialmente acuerdan un modelo de pago anticipado por pago de cánones y derechos de licencia (regalías), sin embargo, este concepto o modelo, cambia por completo en el "Convenio de Modificación de Contrato de

Licencia de uso de Marcas", firmado el 10 de octubre de 2017, pero con efecto retroactivo al 01 de enero del 2017. A continuación, en el apartado de "CLAUSULAS" se detalla (Ver folios 136 y 137 del Estudio 06-DCP-AI-2019):

"PRIMERA. Por el presente Convenio, ambas Partes expresamente aceptan y reconocen que es su deseo modificar la Cláusula Cuarta del Contrato para que quede escrita de ahora en adelante, de la siguiente manera:

"Como contraprestación por los derechos de uso, reproducción y explotación de las MARCAS, el LICENCIATARIO se obliga a pagar al LICENCIANTE una regalía a valor de mercado que se calculará con base en las disposiciones fiscales de los Estados Unidos Mexicanos y de Costa Rica, misma que será del 2.60% de las VENTAS NETAS de los Productos que ostenten la MARCA ...

Las regalías devengadas se pagarán de la siguiente forma:

a) *Primer semestre del año 2017. Las regalías devengadas en el periodo de 1 de enero del 2017 al 30 de junio de 2017 se determinarán por las VENTAS NETAS que el LICENCIATARIO generó durante dicho periodo y que reportara al LICENCIANTE el 8 de julio de dicho año, o en caso de ser posible antes de dicha fecha.*

   El LICENCIANTE deberá expedir la factura por las regalías devengadas sobre las ventas mencionadas en el párrafo anterior a más tardar 5 días hábiles después de haber recibido la información de las VENTAS NETAS por parte del LICENCITARIO.

   El LICENCIATARIO deberá realizar el pago de las regalías facturadas a más tardar 7 días hábiles después de haber recibido la factura correspondiente por parte del LICENCIANTE.

b) *Periodos regulares. Las regalías devengadas con posterioridad al 30 de junio de 2017 se determinarán por las VENTAS NETAS que el LICENCIATARIO generó durante el mes respectivo, mismas que reportara al LICENCIANTE en los primeros 8 días hábiles posteriores al vencimiento del mes cuyas ventas se calcularon.*

El LICENCIANTE deberá expedir la factura por las regalías devengadas sobre las ventas mencionadas en el párrafo anterior a más tardar 5 días hábiles después de haber recibido la información de las VENTAS NETAS por parte del LICENCITARIO.

El LICENCIATARIO deberá realizar el pago de las regalías facturadas a más tardar 7 días hábiles después de haber recibido la factura correspondiente por parte del LICENCIANTE.

Respecto a las regalías generadas en el mes de diciembre, el LICENCITARIO enviara a más tardar en los primeros 10 días hábiles del mes de noviembre un estimado de las VENTAS NETAS que se generarán en el mes de diciembre, para que el LICENCIANTE proceda a la emisión de la factura respectiva y sea pagada por el LICENCIATARIO en los mismos términos que en los párrafos anteriores.

Sin embargo, en los primeros 8 días hábiles de enero del año siguiente el LICENCIATARIO enviará el reporte de las VENTAS NETAS generadas en el mes de diciembre del año anterior, en caso de haber un excedente o faltante sobre las regalías estimadas al mes de diciembre, este se compensará en las regalías para el siguiente mes. (Segundo Convenio Modificado, Folios 136, 137 del Estudio 06-DCP-AI-2019).

Como se puedo observar, los cambios referentes al pago de cánones y derechos de licencia (regalías) se resumen en: a) una baja el porcentaje de canon y derecho de licencia (regalía) sobre las ventas netas, el cual queda establecido en un 2.6 %, y b) el cánon y derecho de licencia (regalías) se pagará posteriormente a la venta de la mercancía, estableciéndose que el primer semestre del año 2017 se pagara en un solo tracto en julio del 2017, y el mes de diciembre se pagara según una proyección de la venta neta, posteriormente se ajustará en enero siguiente.

Es importante indicar que el incumplimiento del pago del canon y el derecho de licencia (regalías) constituye una cancelación del acuerdo entre el Licenciante y el Licenciatario, tal y como lo indica la Quita Clausula donde señala que cualquier acto de

incumplimiento del contrato "EL LICENCIANTE cancelará este acuerdo y revocará la licencia aquí concedida". Este punto es también señalado en el Contrato de Marcas en la Décima novena Clausula, donde indica que "El LICENCIANTE tendrá derecho específico de dar por terminado este contrato en cualquier de los siguientes casos:",
he indica en el punto b) de la cláusula citada que "Si "EL LICENCIATARIO" deja de hacer los pagos a que está obligado de acuerdo con la Cláusula Cuarta de este contrato y tal incumplimiento no es remediado dentro de los quince (15) días siguientes a la fecha en que "EL LICENCIANTE" haya dado aviso por escrito a "EL LICENCIATARIO" de la correspondiente anomalía", por lo cual se tiene claro que si después de ser notificado por el incumpliendo del pago de regalías, el Licenciatario tendrá un plazo de 15 días para pagar el canon y derecho de licencia (regalías), de lo contrario el Licenciante dará por terminado El Contrato de Licencia de Marcas.

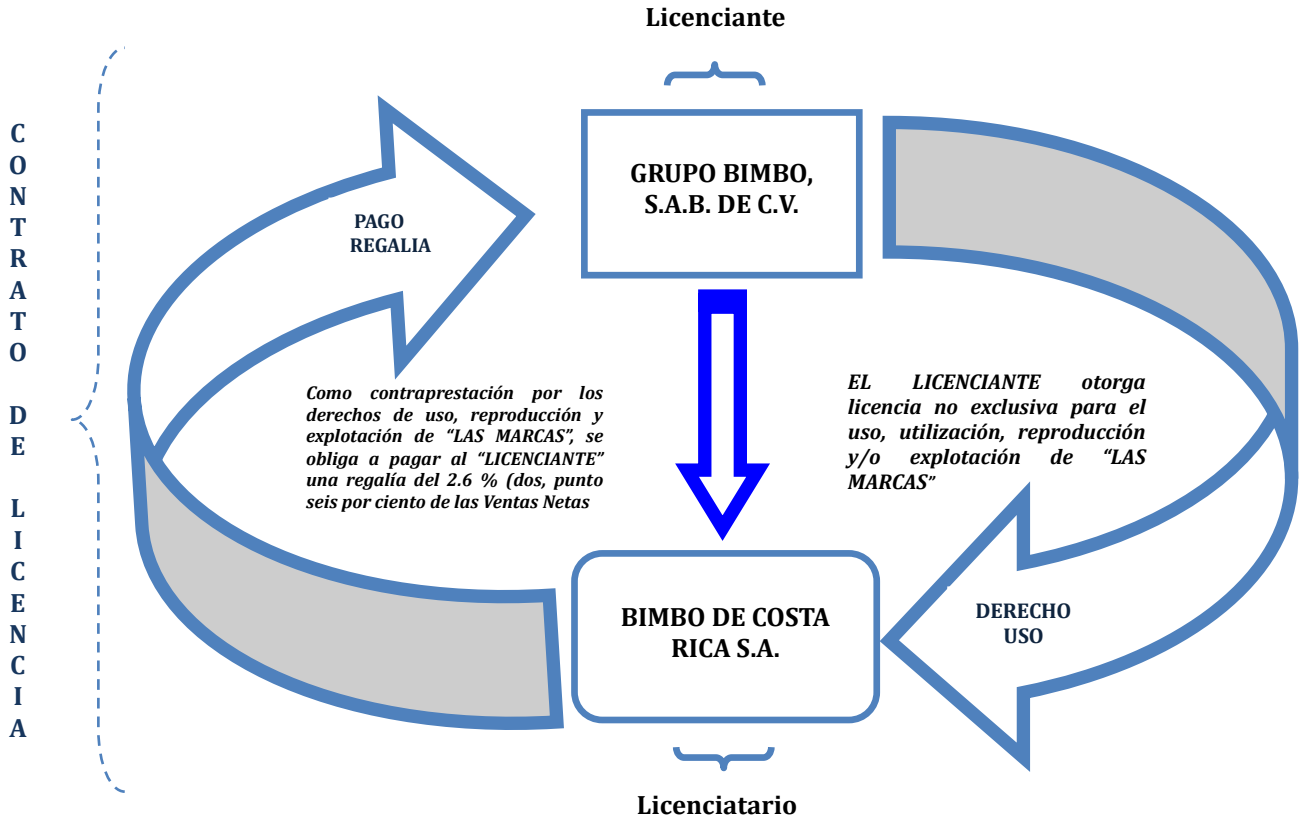
Continuando con el tema del pago de los cánones y derechos de licencia que realiza BIMBO DE COSTA RICA S.A. al LICENCIANTE según el Contrato de Licencia de Marcas, estos pagos se registran como un gasto asociado a la cuenta contable # 067.001.6987, el importador antes de realizar la transferencia de fondos por dicho pago, procede a realizar la Retención en la fuente por remesas al exterior (25 % del monto del pago), según la Ley N° 7092, lo anterior queda plasmado en la "CERTIFICACION REGISTRO CONTABLE DE REGALIAS POR USO DE MARCAS" emitida por el Lic. Eduardo Fco. Espinoza Solera, Contador Público Autorizado N° 3322, dicha Certificación presenta un cuadro donde se resumen los gastos asociados a la cuenta contable # 067.001.6987 para los años 2017 y 2018 ("Regalías uso de Marca"), además presenta las retenciones efectuadas a las remesas al exterior. Asimismo, se pudo constatar en el Anexo 1 de la CERTIFICACION REGISTRO CONTABLE DE REGALIAS POR USO DE MARCAS" emitida por el Lic. Eduardo Fco. Espinoza Solera y documentación adjunta, las facturas que El Licenciante emite por el concepto de "REGALIAS CORRESPONDIENTE AL..." y de continuo indican a que periodo corresponde la facturación por "REGALIAS", así también el LICENCIANTE emite "NOTA DE CARGO Y/O CREDITO" cuya descripción hace referencia a "Nota de retención del 25% del Impuesto de la Renta de Remesas al exterior sobre la factura ..." facturas por el concepto Parte del manejo que realizan el importador y el Licenciante con referencia a los registros contables de los gastos

por cánones y derechos de licencia (regalías) (folios 216 al 321). Lo citado anteriormente es parte de la formalidad que cumplen el Licenciante y el Licenciatario para tener los controles necesarios relacionados con la Cuarta Clausula del "CONTRATO DE LICENCIA DE MARCAS".

Como última observación al Contrato de Licencia de Marcas, EL LICENCIANTE podrá visitar en cualquier momento "razonable", el local de EL LICENCIATARIO, con el propósito "de inspeccionar la calidad y condición de los productos fabricados bajo y de acuerdo con este convenio, y testificar el cumplimiento de sus obligaciones para con "EL LICENCIANTE".

ESQUEMA NO. 1

RELACIÓN CONTRACTUAL Y COMERCIAL ENTRE LAS GRUPO BIMBO S.A.B DE C.V. Y BIMBO DE COSTA RICA SOCIEDAD ANONIMA.



Fuente: Contrato de licencia e información aportada por la empresa importadora.

Verificación del pago y registro de cánones y derechos de licencia (regalías), de la empresa importadora BIMBO DE COSTA RICA S.A.

Para llevar a cabo el análisis del proceso de adquisición, importación, explotación y comercialización de las marcas Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Moli, Ricolino y Sanissimo en Costa Rica, mediante datos objetivos y cuantificables, se realizó una verificación contable a la empresa importadora **BIMBO DE COSTA RICA S.A.**, *la cual fue iniciada mediante oficio ONVVA-DCP-AI-048-2019 de fecha 03 de junio de 2019, notificado el 05 de junio del 2019, posteriormente mediante los siguientes oficios fue requerida información y documentación contable para la labor fiscalizadora: ONNVA-DCP-AI-068-2019 con fecha 31 de julio del 2019, notificado al importador el 01 de agosto 2019, ONNVA-DCP-AI-096-2019 con fecha 05 de setiembre del 2019, notificado al importador el 06 de setiembre del 2019, ONVVA-DCP-AI-121-2019 con fecha 24 de octubre del 2019, notificado al importador el 25 de octubre del 2019, ONVVA-DCP-AI-098-202 con fecha 20 de marzo del 2020, así también en visita realizada en las instalaciones del importador ubicadas en la provincia de Alajuela, se solicitó información aclaración de la información contable, lo anterior quedo registrado en el Acta General ONNVA-DCP-AC-GEN-001-2020, con fecha 06 de abril del 2020; es importante aclarar que todos los requerimientos de información fueron contestados por la empresa importadora, presentando la información requerida durante la actuación fiscalizadora (Folios 01 al 03, 192 al 195, 330 al 333, 357 al 360, 492 al 498 (acta de reunión) del estudio 06-DCP-AI-2019).*

Ahora bien, durante el proceso de la verificación contable que se realizó a la empresa importadora **BIMBO DE COSTA RICA S.A.**, *se comprobó en los registros contables que, durante el período del estudio años 2017 y 2018, el importador pagó por concepto de cánones y derechos de licencia por el uso de marcas (regalías), un porcentaje sobre los ingresos netos por las ventas de productos (Contrato de Licencia de Marcas folios 197 al 205*

y Certificación Registro Contable de Regalías por uso de Marcas, folios 216 al 218, estudio 06-DCP-AI-2018).

Comprobación del pago de cánones y derechos de licencia (regalías) de la empresa BIMBO DE COSTA RICA S.A.

En el proceso de la verificación contable de las importaciones del periodo 2017 y 2018 de la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, se comprobó el pago de cánones y derechos de licencia (regalías), que según los registros contables están relacionados al Contrato de Licencia de Marcas que fue suscrito con el Grupo Bimbo, S.A.B. de C.V., relacionado con las marcas Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Moli, Ricolino y Sanissimo.*

Los períodos de pago de cánones y derechos de licencia (regalías).

Según información contable aportada por la empresa importadora ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, en donde incluye el documento denominado "CERTIFICACION REGISTRO CONTABLE DE REGALIAS POR USO DE MARCA" la cual emite el Lic. Eduardo Fco. Espinoza Solera, Contador Público Autorizado No. 322, se indica que el gasto por concepto de "Gasto en Regalías" para el año 2017 correspondió a un monto de ₡1.022.981.461,20 colones, y para el año 2018 un monto de ₡1.175,213.734 colones, ambos montos calculados antes de la retención a las remesas al exterior del 25% estipulado en la Ley del impuesto sobre la renta, Ley N° 7092. Tal y como se observa en el siguiente cuadro:*

CUADRO N.º 1

BIMBO DE COSTA RICA S.A.				
FACTURAS DEL LICENCIANTE (GRUPO BIMBO) POR CONCEPTO DE DERECHOS DE LICENCIA Y CANONES (REGALIAS), PERIODO 2017				
FECHA	NUMERO FACTURA	DESCRIPCION	MONTO ₡	FOLIOS
10/08/2017	CFDTGBI 1600	REGALIAS 1r SEMEST 2017	489.686.138	218, 220-225
30/08/2017	CFDTGBI 1612	REGALIAS JULIO 2017	76.652.681	218, 226-231

BIMBO DE COSTA RICA S.A.				
FACTURAS DEL LICENCIANTE (GRUPO BIMBO) POR CONCEPTO DE DERECHOS DE LICENCIA Y CANONES (REGALIAS), PERIODO 2017				
FECHA	NUMERO FACTURA	DESCRIPCION	MONTO ₡	FOLIOS
05/10/2017	CFDIEXGBI 13	REGALIAS AGOSTO 2017	91.343.525	218, 232-236
16/10/2017	CFDIEXGBI 33	REGALIAS SETIEMB. 2017	90.602.529	218, 237-242
23/11/2017	CFDIEXGBI58	REGALIAS OCTUBRE 2017	88.828.554	218, 242-246
22/12/2017	CFDIEXGBI87	REGALIAS NOV 2017	92.268.278	218, 247-248
22/12/2017	CFDIEXGBI104	REGALIAS DIC 2017	93.599.757	218, 249-253
		TOTALES 2017	₡1.022.981.461	

Fuente: Información aportada por el importador (folios 216 a 321).

CUADRO N.º 2

BIMBO DE COSTA RICA S.A.				
FACTURAS DEL LICENCIANTE (GRUPO BIMBO) POR CONCEPTO DE DERECHOS DE LICENCIA Y CANONES (REGALIAS) PERIODO 2018				
FECHA	NUMERO FACTURA	DESCRIPCION	MONTO ₡	FOLIOS
27/02/2018	CFDIEXGBI134	REGALIAS ENERO 2018	94.138.384	218, 255-259
15/03/2018	CFDIEXGBI148	REGALIAS FEBR 2018	94.980.378	218, 260-264
23/04/2018	CFDIEXGBI173	REGALIAS MARZO 2018	105.142.672	218, 265-269
16/05/2018	CFDIEXGBI192	REGALIAS ABRIL 2018	94.961.050	218, 270-274
25/06/2018	CFDIEXGBI216	REGALIAS MAYO 2018	102.491.570	218, 275-277
25/07/2018	CFDIEXGBI232	REGALIAS JUNIO 2018	96.728.001	218, 278-282
20/08/2018	CFDIEXGBI256	REGALIAS JULIO 2018	96.303.855	218, 283-286
19/09/2018	CFDIEXGBI278	REGALIAS AGOSTO 2018	103.103.874	218, 287-291
15/10/2018	CFDIEXGBI302	REGALIAS SETIEMB 2018	95.335.595	218, 292-297
15/11/2018	CFDIEXGBI323	REGALIAS OCTB 2018	100.760.675	218, 298-302
19/12/2018	CFDIEXGBI340	REGALIAS NOV 2018	93.804.201	218, 307-309
19/12/2018	CFDIEXGBI356	REGALIAS DIC 2018	97.463.480	218, 303-306
		TOTALES 2018	₡1.175.213.734	

Fuente: Información aportada por el importador (folios 216 a 321).

Como se puede observar en los cuadros anteriores, el Licenciante emitió facturas por concepto cánones y derechos de licencia (regalías) a la empresa importadora ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, durante el periodo en estudio de la siguiente manera:*

en el mes de julio del 2017 emitió factura por los cánones y derechos de licencia (regalías) del primer semestre del 2017 (lo anterior según el segundo convenio de modificación al "Contrato de uso de Marcas"), posteriormente emite facturas cada mes del año 2017 para un total de ₡1.022.981.461 (mil veintidós millones novecientos ochenta y un mil cuatrocientos sesenta y uno colones 00/100) equivalente a $1.778.860 (un millón setecientos setenta y ocho mil ochocientos sesenta dólares USA) y durante todo el año 2018 el Licenciante emite facturas por el mismo concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) por un monto de ₡1.175.213.734 (mil ciento setenta y cinco millones doscientos trece mil setecientos treinta y cuatro colones 00/100) equivalente a $2.019.824 (dos millones diez y nueve mil ochocientos veinticuatro dólares USA) (folios 216 al 218 del Estudio 06-DCP-AI-2019).

*Ahora bien, es importante mencionar que los montos pagados por BIMBO DE COSTA RICA S.A. por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) fueron calculados por la venta neta tanto de productos **importados** como de productos **fabricados en territorio nacional**, en ese sentido se solicitó al importador mediante el oficio ONNVA-DCP-AI-098-2020 de fecha 20 de marzo del 2020, realizar la división de las regalías por venta de productos importados y las regalías correspondiente a producto fabricado en suelo nacional, en vista de que la información proporcionada en relación a los montos pagados por derechos de licencia y cánones (regalías) se dieron de forma general, y por la naturaleza del presente estudio se requiere el monto pagado relacionado a los cánones o regalías producto de la venta de producto importado. De tal forma que, mediante nota sin número recibida en el 16 de abril del 2020, el importador suministra dicha información, resaltando los montos pagados de la siguiente manera: para el año 2017 se pagó un monto de ₡197.313.065 (ciento noventa y siete millones trescientos trece mil sesenta y cinco colones) y para el año 2018 se canceló un monto de ₡210.656.313 (doscientos diez millones seiscientos cincuenta y seis mil trescientos trece colones), se reitera por concepto de derechos de licencia y*

cánones (regalías) correspondiente a la venta por producto importado (folios 503 a 504).

Registro contable de los cánones y derechos de licencia (regalías) y pagos de estas, que realiza la empresa importadora BIMBO DE COSTA RICA S.A.

*La empresa importadora **BIMBO DE COSTA RICA S.A.**, aportó las facturas y registros contables de los gastos relacionados con los cánones y derechos de licencia (regalías) como se detalló anteriormente, así también aporto los documentos asociados al pago de los cánones y derechos de licencia (regalía) tales como: notas de crédito por la retención del 25% del Impuesto de Renta, detalle de las transacciones por transferencia de dólares a la cuenta del **GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V.**, es importante señalar que en el año 2017, se realizan 7 transferencias de fondos (la primera por el primer trimestre del año) y durante el año 2018 se realizan las transferencias de fondos por los 12 meses del año 2018 tal y como se indica en el cuadro siguiente:*

CUADRO N.º 3

BIMBO DE COSTA RICA S.A. PAGOS POR CONCEPTO DE CANONES Y DERECHOS DE LICENCIA (REGALIAS) DESPUES DEL IMPUESTO RETENCIONES DE LA FUENTE PERIODO 2017					
DESCRIPCION DEL GASTO	MONTO $	IMPUESTO A REMESAS	N° TRANSF BANCARIA	MONTO TRANSF $	FOLIOS
REGALIAS 1r SEMEST 2017	847.912	211.978	S07649	635.934	218, 220-225
REGALIAS JULIO 2017	132.794	33.199	S11390	99.596	218, 226-231
REGALIAS AGOSTO 2017	158.198	39.550	S21863	118.649	218, 232-236
REGALIAS SETIEMB. 2017	158.161	39.540	S26788	118.621	218, 237-242
REGALIAS OCTUBRE 2017	156.259	39.065	S39789	117.194	218, 242-246
REGALIAS Nov 2017	161.602	40.401	S45069		218, 247-248
REGALIAS Dic 2017	163.934	40.984	S45069	244.152	218, 249-253
TOTALES 2017 $ (USA)	**1.778.860**			**1.334.145**	

Fuente: Información aportada por el importador. (folios 216 a 321)

CUADRO N.º 4

BIMBO DE COSTA RICA S.A.					
PAGOS POR CONCEPTO DE CANONES Y DERECHOS DE LICENCIA (REGALIAS) DESPUES DEL IMPUESTO RETENCIONES DE LA FUENTE PERIODO 2018					
DESCRIPCION DEL GASTO	MONTO $	IMPUESTO A REMESAS	N° TRANSF BANCARIA	MONTO TRANSF $	FOLIOS
REGALIAS ENERO 2018	164.342	41.085	S66058	123.257	218, 255-259
REGALIAS FEBRERO 2018	167.166	41.792	S90651	125.396	218, 260-264
REGALIAS MARZO 2018	185.427	46.357	S81556	139.070	218, 265-269
REGALIAS ABRIL 2018	167.235	41.809	S74062	125.375	218, 270-274
REGALIAS MAYO 2018	179.794	44.949	S03617	134.846	218, 275-277
REGALIAS JUNIO 2018	169.889	42.472	S13278	127.417	218, 278-282-
REGALIAS JULIO 2018	168.437	42.109	S28288	126.328	218, 283-286
REGALIAS AGOSTO 2018	176.890	44.223	S36170	132.668	218, 287-291
REGALIAS SETIEMBRE 2018	159.651	39.913	S40163	119.738	218, 292-297
REGALIAS OCTUBRE 2018	165.130	41.283	S54852	123.818	218, 298-302
REGALIAS DICIEMBRE 2018	160.953	38728	S59881	236.897	218, 303-306
REGALIAS NOVIEMBRE 2018	154.910	40338			218, 307-309
TOTALES 2018 $ (USA)	2.019.824			1.514.810	

Fuente: Información aportada por el importador. (folios 216 a 321)

En razón de lo anterior, la Autoridad Aduanera confirmó que efectivamente como lo muestra la información aportada por la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.,*** *el monto pagado por concepto de cánones y derechos de licencia para el año 2017, fue la suma de* ***₡1.022.981.461,*** *de los cuales* ***₡197.313.065*** *corresponden a las importaciones realizadas por la empresa importadora y el monto pagado por concepto de cánones y derechos de licencia para el año 2018, fue la suma de* ***₡1.175.213.734,*** *de los cuales* ***₡210.656.313*** *corresponden a las importaciones realizadas por la empresa importadora, que se visualiza también en la Hoja de Trabajo grabada en el USB folio 600 del estudio 06-DCP-AI-2019. Es importante tener claridad que el ajuste que realizará la Autoridad Aduanera en el presente estudio contempla* ***únicamente los montos pagados por concepto de cánones y derechos de licencia asociados a las mercancías importadas y que fueron pagadas por la empresa BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *para el periodo 2017 y 2018, tal y como se pudo determinar analizando la información aportada por la empresa importadora.*

Según lo expuesto, la Autoridad Aduanera consideró para la adición al precio realmente pagado o por pagar el monto correspondiente al monto pagado por concepto de cánones y derechos de licencia por la suma de ***₡407.969.378*** *(Cuatrocientos siete millones novecientos sesenta y nueve mil trescientos setenta y ocho colones con 00/00); que corresponde a la totalidad del monto pagado por concepto de cánones y derechos de licencia que fue cancelado a la empresa Licenciante por las ventas de las importaciones realizadas a nombre de la empresa* ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *para los periodos 2017 y 2018; aun cuando de dicho monto las partes acordaron realizar el pago al impuesto por concepto de retención en la fuente; decisión que es consecuente con la Opinión Consultiva 4.16 del Comité Técnico de Valoración de la OMC la cual sirve de guía según las normas y prácticas internacionales, esta señala que:*

"OPINIÓN CONSULTIVA 4.16

CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA CON ARREGLO AL ARTÍCULO 8.1 c) DEL ACUERDO

1. *Un importador B del país de importación I celebró un Acuerdo de licencia con un proveedor S del país de exportación X para la explotación de una marca comercial. En ese Acuerdo las partes también convinieron que el canon que B le debe pagar a S por el uso comercial de la marca objeto de ese Acuerdo se calculará aplicando una tasa del cinco por ciento (5 %) sobre el precio de venta neto en el país de importación de las mercancías respecto de las cuales se emplea dicha marca.*

2. Posteriormente, S y B pactaron un Acuerdo de compraventa internacional de un producto P al precio de mil (1.000) unidades monetarias. De este Acuerdo surge que dicho producto habrá de comercializarse con la referida marca, de manera que el canon correspondiente puede considerarse que está relacionado con esa mercancía. Además, el precio no incluye el canon y este se abona como condición de venta de la mercancía. Por lo tanto, se cumplen todos los requisitos establecidos en el Artículo 8.1.c) del Acuerdo.

3. Dado que el precio de venta neto del producto P en el país I asciende a dos mil (2.000) unidades monetarias, el derecho de licencia que B le debe a S por el uso de la marca es de cien (100) unidades monetarias.

4. De acuerdo con las normas vigentes de tributación interna en el país de importación I, las cien (100) unidades monetarias que se pagan en concepto de derecho de licencia por el uso de la marca se hallan gravadas con un impuesto especial sobre este tipo de renta, cuyo importe resulta de la aplicación de una alícuota nominal del veinticinco por ciento (25 %) sobre la suma total a pagar. El importador B paga este impuesto sobre la renta, que asciende a veinticinco (25) unidades monetarias, en nombre del vendedor S, cumpliendo con el requisito de retención del impuesto en la fuente.

5. Sin embargo, entre las cláusulas pactadas en el Acuerdo de licencia no hay ninguna que se refiera al pago por parte de B, del impuesto establecido por la legislación interna del país I sobre la renta que tiene por fuente a ese canon por el uso de la marca comercial.

6. En tal virtud, B desembolsa un total de mil cien (1.100) unidades monetarias: mil (1.000) unidades monetarias a título de

precio del producto P y cien (100) unidades monetarias en concepto de canon por el uso de la marca comercial. Sin embargo, S recibe sólo mil setenta y cinco (1.075) unidades monetarias, pues por el canon B le gira setenta y cinco (75) unidades monetarias al tiempo que le remite un comprobante por veinticinco (25) unidades monetarias que acredita el pago del impuesto a la renta en el país de importación I.

7. Se plantea al Comité Técnico la cuestión de saber si el pago de las 25 u.m. efectuado por el importador B forma parte del valor en aduana con arreglo al artículo 8.1 c).

El Comité Técnico de Valoración en Aduana manifestó la siguiente opinión:

8. En el presente caso, el canon o derecho de licencia que el comprador se encuentra obligado a pagar de acuerdo con lo previsto en el Acuerdo correspondiente asciende a cien (100) unidades monetarias, pues esta es la suma que arroja la aplicación de la tasa del cinco por ciento (5 %) sobre el precio de venta neto de las mercancías en el país de importación.

9. El licenciante recibe una cantidad menor – setenta y cinco (75) unidades monetarias en lugar de cien (100) unidades monetarias. Las veinticinco (25) unidades monetarias de diferencia no constituyen una rebaja del importe del canon sino un gasto que genera la aplicación de aquel tributo en el país de importación, el cual, como se señalara anteriormente, es asumido por el licenciante. Además, no se había pactado en el acuerdo de licencia que el ingreso que representa el canon tuviera que ser recibido sin deducción de un posible impuesto a la renta.

10. El artículo 8.1 c) del Acuerdo establece que, para determinar el valor en aduana, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar los cánones y derechos de licencia "...que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente [...]".

11. El Acuerdo en ningún momento se refiere al regular este ajuste a los cánones que vaya a recibir el licenciante. En efecto, el artículo 8.1 c) establece que forman parte del valor en aduana, en la medida en que se reúnan los requisitos allí previstos, los cánones que deba pagar el comprador, pero no específica que son aquellos que termine por recibir el licenciante. En este caso, existe una diferencia entre el canon que paga el comprador y el canon que recibe el licenciante. Por las razones ya expuestas, para cumplir con el artículo 8.1 c) debe estarse a lo que surge de su texto, de manera que en el caso corresponde añadir al valor en

aduana de las mercancías la suma de dinero que paga el importador y no aquella que recibe finalmente el licenciante.
12. El párrafo 3 c) de la Nota interpretativa al artículo 1 ("Precio realmente pagado o por pagar") excluye del valor en aduana "los derechos e impuestos aplicables en el país de importación". Se trata de una norma que se refiere a los tributos interiores que pueden gravar la importación de la mercancía y no a los que pueden alcanzar a la renta involucrada en un canon. La solución propuesta no supone incluir en el valor en aduana de las mercancías el importe de un impuesto del tipo al que se hace referencia en el párrafo 3 c) de la Nota interpretativa al artículo 1, aplicable en el país de importación, sino el de un canon pactado entre el licenciante y el licenciatario.

13. ***En conclusión, el importe de veinticinco (25) unidades monetarias abonado por el importador B forma parte del valor en aduana de las mercancías importadas con arreglo al artículo 8.1 c).*** *" (Resaltado no corresponde con el original)*

Así mismo, es importante tener en cuenta que el artículo 12- "Convenios entre particulares" del Código de Normas y Procedimiento Tributarios establece que: "Los elementos de la obligación tributaria, tales como la definición del sujeto pasivo, del hecho generador y demás, no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas. (Ref. por Ley 9069 de 10 de setiembre de 2012)" y por su parte el artículo 13.- "No afectación de la obligación tributaria", establece que: "La obligación tributaria no se afecta por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas del Derecho Positivo costarricense".

Una vez realizado todo el análisis de la información aportada por la empresa Importadora, la Autoridad Aduanera comprobó la concordancia de los registros de los montos pagados por concepto de cánones y derechos de licencia con los pagos realizados por ésta a la empresa ***GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V.****, donde se consideró además todos los elementos señalados por la empresa importadora en la información suministrada, así también en visita realizada en las*

instalaciones del importador ubicadas en la provincia de Alajuela, donde se solicitó información y aclaración de la información contable, lo anterior quedo registrado en el Acta General ONNVA-DCP-AC-GEN-001-2020, con fecha 06 de abril del 2020; es importante aclarar que todos los requerimientos de información fueron contestados por la empresa importadora, presentando la información requerida durante la actuación fiscalizadora (Folios 01 al 03, 192 al 195, 330 al 333, 357 al 360, 490 al 494 y 495 al 498 Acta de Reunión del estudio 06-DCP-AI-2019).

La Autoridad Aduanera comprobó la concordancia de los registros de los montos pagados por concepto de cánones y derechos de licencia que fueron aportados por la empresa importadora ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, con los pagos realizados por éste concepto a la empresa* ***GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V.****, así como los montos indicados en las facturas comerciales, lo cual se puede observar en los cuadros resumen que han sido incorporados en el presente informe donde en el número Cuadro #1, se presenta la información del total de los registros de los pagos realizados por concepto de cánones o derechos de licencia que corresponde para el año 2017 a ₡1.022.981.461, en el Cuadro # 2 se muestra el total pagado a la empresa* ***GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V .****por concepto de cánones o derechos de licencia que corresponde al periodo 2018 a ₡1.175.213.734. Además, en los Cuadros #3 y #4 se presenta la información de los pagos por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) después del impuesto retenciones de la fuente.*

Análisis de la existencia de las tres condiciones que establece el artículo 8.1.c. del Acuerdo de Valoración de la OMC.

La Autoridad Aduanera basada en sus facultades y apegada a la normativa vigente, con el fin de conocer la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa importadora ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, le solicitó en primera instancia a ésta, toda la información relacionada con el Contratos de Licencia de Marca, además de los registros y*

pagos realizados por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa Licenciante, buscando en dicha información y documentación la verdad real de los hechos, considerándose que los registros contables suministrados por la empresa importadora están conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados siendo estos datos objetivos y cuantificables tal y como lo establece el Acuerdo de Valoración de la OMC; siendo que producto de esto se determinó, que la empresa importadora registró en su contabilidad los pagos por concepto de cánones y derechos de licencia por las mercancías importadas y que los pagos cumplen con las tres condiciones establecidas en el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, de conformidad al artículo 8.1.c., cuyas condiciones son:

1. *Que el canon esté relacionado con las mercancías importadas.*
2. *Que el canon es una condición de venta de las mercancías importadas.*
3. *Que el canon no forma parte del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.*

A partir de lo anterior, en los siguientes puntos se realizó el análisis hecho por la Autoridad Aduanera que sustenta la existencia de las tres condiciones establecidas por el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración de la OMC:

El pago de Cánones y derechos de licencia (regalía), está relacionado a las mercancías importadas objeto de valoración de las marcas: Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo por la empresa importadora

Para la comprobación del pago de cánones y derechos de licencia (regalías) y su relación con las mercancías importadas, se llevó a cabo un proceso de análisis e investigación detallado en el apartado V de este informe, que consistió en un proceso de verificación de la información contable de los registros y pagos llevados por empresa importadora ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.,*** *así como un análisis del "Contrato de Licencia de Marcas"*

suscrito con la empresa Licenciante ***GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V.****, que fue suministrado por la misma, del cual se desprende el cumplimiento de la condición relación entre el canon y derecho de licencia y las mercancías importadas que se valoran, quedando demostrado por los siguientes hechos:*

*1.- Debe tomarse en consideración en primera instancia, el contenido del Contrato de Licencia de Marcas (en adelante Contrato), suscritos por las empresas antes mencionadas, donde en el apartado de "DECLARACIONES" el "LICENCIANTE" (****GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V.****) declara lo siguiente: en el punto I inciso c):*

> *"c) Ser titular y propietario de las marcas que se enlistan el anexo "A" del presente instrumento, en lo sucesivo "LAS MARCAS", mismas que se encuentran debidamente registradas en la República de Costa Rica, vigentes y surtiendo todos sus efectos legales."*
>
> *Así también en el punto siguiente, el Licenciante declara en el Contrato punto I inciso e):*
>
> *"e) Que tiene interés en otorgar una licencia de "LAS MARCAS" a favor de EL LICENCIATARIO" respecto de todos y cada uno de los productos que ampara su registro..."*
>
> *Por otra parte, "EL LICENCIATARIO" (****BIMBO DE COSTA RICA S.A.****) en el punto II inciso c) manifiesta:*
>
> *"c) Que desea obtener una licencia de uso de "LAS MARCAS" propiedad de "EL LICENCIANTE" en "LOS PRODUCTOS", sujetándose para tal fin a los términos y condiciones que más adelante se establecen"*

*Consecuentemente, según el contrato, "EL LICENCIANTE" manifiesta o declara el interés de ceder u otorgar una "LICENCIA" de uso de Marcas, y por parte del Licenciatario, manifiesta el deseo de obtener el uso de la "LICENCIA" de las marcas, de tal forma que, en la cláusula primera del Contrato se concreta el otorgamiento al Licenciatario (****BIMBO DE COSTA RICA S.A.****) de una licencia por el uso de Marcas, en la cual "EL LICENCIANTE" "concede una licencia, permiso o autorización,*

de carácter no exclusivo y no transferible, para el uso, utilización, reproducción y/o explotación de "LAS MARCAS" dentro del territorio de Costa Rica, los "PRODUCTOS" que estarán destinados a ser fabricados, vendidos y distribuidos por "EL LICENCIATARIO" (folios 129, 130 del estudio 06-DCP-AI-2019).

Aunado a lo anterior, en la cuarta cláusula del Contrato, se indica que "Como contraprestación por los derechos de uso, reproducción y explotación de "LAS MARCAS", "EL LICENCIATARIO" se obliga a pagar al "LICENCIANTE" una regalía a valor de mercado que se calculará con base en las disposiciones fiscales de los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica, misma que no deberá exceder del 3.25% de las "VENTAS NETAS" anuales de "LOS PRODUCTOS" que ostenten dichas "MARCAS", posteriormente (modificación al contrato) el canon o derecho de licencia (regalía) se establece en un 2.6% sobre la venta neta de las mercancías.

Así también indica que "Las Regalías a pagar se determinarán en el mes de diciembre de cada año calendario, con base en las "VENTAS NETAS ESTIMADAS" y serán pagaderas a "EL LICENCIANTE" en los Estados Unidos Mexicanos en dólares de los Estados Unidos de América, que serán enviados a través de transferencia electrónica o cualquier otro medio de pago que acuerden las partes, dentro de los 60 (sesenta) días siguientes a la terminación del mismo.

Dentro de los 90 (noventa) días siguientes al cierre del ejercicio se determinarán las "VENTAS NETAS" y cualquier diferencia con las "VENTAS NETAS ESTIMADAS", generará un excedente o faltante de regalías que se compensará contra la regalía a pagar del ejercicio siguiente." Es importante indicar que, en el segundo Convenio Modificatorio al Contrato de Licencia de Uso de Marcas, El Licenciatario y el Licenciante, modifican la Cuarta Cláusula del Contrato, ajustando el porcentaje y la forma del pago de los cánones y derechos de licencia (regalías), más adelante se analizara dicho cambio.

Para los efectos de la Cuarta cláusula, en el contrato se definen los conceptos de ventas netas y ventas netas estimadas: "se deberán entender por:

"VENTAS NETAS": Ventas totales de "EL LICENCIATARIO" disminuidas de bonificaciones y devoluciones y adicionadas con la recuperación de la devolución, por el periodo comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre de ejercicio correspondiente.

"VENTAS NETAS ESTIMADAS": Ventas totales de "EL LICENCIATARIO" disminuidas de bonificaciones y devoluciones, y adicionadas con la recuperación de la devolución, por el periodo comprendido del 1° de enero al 30 de noviembre de ejercicio correspondiente, adicionadas de las "VENTAS NETAS ESTIMADAS DE DICIEMBRE." El contrato fue firmado el 29 de noviembre del 2010 (Folios 136, 137 del estudio 06-DCP-AI-2019).

Ahora bien, con fecha de 10 de octubre del 2017, se firmó un segundo "convenio modificatorio al CONTRATO DE LICENCIA DE USO DE MARCAS" mediante el cual se ajusta el porcentaje del pago del canon y derecho de licencia (regalía) en un 2.60% de las "VENTAS NETAS de los PRODUCTOS que ostenten las MARCAS", de tal forma que se reduce el porcentaje de un 3.25% a un 2.60% sobre venta neta de los productos que ostenten las marcas.

Así también en el segundo convenio modificatorio al CONTRATO, se modifican los periodos de pago de los cánones y derechos de licencia (regalías) como a continuación se describe:

"Las regalías devengadas se pagarán de la siguiente forma:

a) *Primer semestre del año 2017. Las regalías devengadas en el periodo de 1 enero del 2017 al 30 de junio de 2017 se determinarán por las VENTAS NETAS que el LICENCIATARIO generó durante dicho periodo y que reportará al LICENCIANTE el 8 de julio de dicho año, o en caso de ser posible antes de dicha fecha.*

   El LICENTIANTE deberá expedir la factura por las regalías devengadas sobre las ventas mencionadas en el párrafo anterior a más tardar 5 días hábiles después de haber recibido la información de las VENTAS NETAS por parte del LICENCIATARIO.

EL LICENCIATARIO deberá realizar el pago de las regalías facturadas a más tardar 7 días hábiles después de haber recibido la factura correspondiente por parte del LICENCIANTE.

b) *Periodos regulares. Las regalías devengadas con posterioridad al 30 de junio de 2017 se determinarán por las VENTAS NETAS que el LICENCIATARIO generó durante el mes respectivo, mismas que reportará al LICENCIANTE en los primeros 8 días hábiles posteriores al vencimiento del mes cuyas ventas se calcularon."*

En cuanto a la facturación de los cánones y derechos de licencia (regalías), a excepción del I Semestre del 2017, esta se confeccionará por parte del Licenciante a más tardar 5 días después de haber recibido la información de las Ventas Netas. El Licenciatario deberá realizar el pago de los cánones y derechos de licencia (regalías) a más tardar 7 días hábiles después de haber recibido la factura.

Con referencia a los cánones y derechos de licencia (regalías) de mes de diciembre de cada año, el LICENCIATARIO enviara a más tardar en los primeros días 10 hábiles del mes de noviembre, un estimado de ventas netas del mes de diciembre, para que el LICENCIANTE proceda con la facturación de los cánones y derechos de licencia (regalías) y sea pagada por el LICENCIATARIO 7 días hábiles posterior a la factura. A la postre, en los 8 días hábiles, el LICENCIANTE enviará el Reporte de las ventas netas generadas en el mes de diciembre anterior y en caso de haber un excedente o faltante de los cánones y derechos de licencia (regalías), este se compensará en el mes posterior (folios 136, 137 del estudio 06-DCP-AI-2019).

Por lo anterior, es claro que el Contrato y sus modificaciones, suscritos entre el Licenciante y el Licenciatario respecto a sus obligaciones, estableciendo que la empresa Licenciataria no podrá usar de ninguna forma las ***Marcas relacionadas*** *con la mercancía importada sin el pago respectivo del canon y derecho de licencia (regalía); con lo cual se demuestra que las mercancías importadas identificadas con las Marcas comercializadas en el marco del Contrato tienen identidad*

*propia, que las identifica, las individualiza del resto de las mercancías importadas, pagando el Licenciatario al Licenciante por ese valor agregado a las mercancías un canon y derecho de licencia (**regalía**) que para efectos del Contrato se le denomina **"Regalía por Uso de Marca".***

***2.-** De la verificación contable llevada a cabo con la documentación aportada por el importador **BIMBO DE COSTA RICA S.A.**, se comprobó y confirmó el pago de cánones o derechos de licencia (regalías), mediante información contable que está relacionada con lo indicado en la cuarta cláusula del Contrato de Licencia de uso de Marcas y el Segundo Convenio modificatorio al Contrato de Licencia, tal y como se explicó en el punto 4.3.2 de este informe.*

Además, en respuesta al oficio ONVVA-DCP-AI-068-2019 (folio 334 del estudio 06-DCP-AI-2019) el representante legal de la empresa importadora Sr. Javier Ramírez Rodríguez, da una explicación sobre el pago por concepto de cánones y derechos de licencia a saber: "....las regalías se pagan a Grupo Bimbo S.A.B., quien es la dueña de las marcas comercializadas; la base de cálculo de las regalías es la Venta Neta, que se realiza a los clientes en cada país, por lo tanto se excluyen las ventas de Exportación, para evitar la doble imposición (entre el país que exporta y el que comercializa al cliente), en el caso de Costa Rica, se incluyen todas las marcas de propiedad de Grupo Bimbo, esto aplica tanto para los productos fabricados como los importados para su venta final en el país.... Adicionalmente el pago de las regalías va en función de las marcas, independientemente si el producto es importado o producido localmente...".
*Según la afirmación anterior resaltamos a efectos del presente estudio lo siguiente: a) La dueña de las marcas es la empresa **GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V.** a quien el importador paga un monto por concepto de canon y derecho de licencia (regalía) por el derecho de adquirir, importar, producir y comercializar los productos, b) Los cánones y derechos de licencia (regalías) se calculan con un porcentaje sobre la venta neta de las mercancías, ya sean estas mercancías producidas en suelo nacional o importadas y c) Se reitera que el pago por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) va en función de la marca de las mercancías, que es propiedad intelectual de la empresa Licenciante.*

De lo anterior se explica la relación entre el canon y derecho de licencia (regalía) que fue pagado por la empresa Licenciataria a la empresa Licenciante respecto a las mercancías que se importaron en el periodo de estudio, ya que la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *importó diferentes productos de las mercancías correspondientes de las marcas Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Moli, Ricolino y Sanissimo.*

3- *Se comprobó mediante el análisis de la información contable aportada por la empresa* ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *el registro y pago de los cánones y derechos de licencia (regalías) que se calcularon sobre las ventas netas de las mercancías importadas a Costa Rica de las marcas antes indicadas, los registros contables y pagos de los cánones y derechos de licencia (regalías) se realizaron de la manera que se indica en el siguiente cuadro:*

CUADRO N.º 5

CANONES Y DERECHOS DE LICENCIA (REGALIAS): PERIODO, REGISTRO Y CANCELACION, 2017		
PERIODO DE CANONES Y DERECHOS DE LICENCIA (REGALIAS)	*FECHA CANCELACION*	*FOLIOS*
ENERO A JUNIO, 2017	*NOVIEMBRE, 2017*	*219, 222*
JULIO, 2017	*SETIEMBRE, 2017*	*219, 224*
AGOSTO, 2017	*OCTUBRE, 2017*	*219, 234*
SETIEMBRE, 2017	*OCTUBRE, 2017*	*219, 239*
OCTUBRE, 2017	*DICIEMBRE, 2017*	*219, 244*
NOVIEMBRE, 2017	*DICIEMBRE, 2017*	*219, 251*
DICIEMBRE, 2017	*DICIEMBRE, 2017*	*219, 251*

Fuente: Información aportada por el importador. (folios 219, 251)

CUADRO N.º 6

CANONES Y DERECHOS DE LICENCIA (REGALIAS): PERIODO, REGISTRO Y CANCELACION, 2018		
PERIODO DE CANONES Y DERECHOS DE LICENCIA (REGALIAS)	*FECHA CANCELACION*	*FOLIOS*
ENERO, 2018	*MARZO, 2018*	*254, 257*
FEBRERO, 2018	*MAYO, 2018*	*254, 262*
MARZO, 2018	*ABRIL, 2018*	*254, 267*
ABRIL, 2018	*ABRIL, 2018*	*254, 272*
MAYO, 2018	*JUNIO, 2018*	*254, 277*
JUNIO, 2018	*AGOSTO, 2018*	*254, 280*
JULIO, 2018	*SETIEMBRE, 2018*	*254, 285*
AGOSTO, 2018	*OCTUBRE, 2018*	*254, 289*
SEPTIEMBRE, 2018	*OCTUBTRE, 2018*	*254, 294*
OCTUBRE, 2018	*DICIEMBRE, 2018*	*254, 300*
NOVIEMBRE, 2018	*DICIEMBRE, 2018*	*254, 308*
DICIEMBRE, 2018	*DICIEMBRE, 2018*	*254, 308*

Fuente: Información suministrada por el importador folios 254, 308)

Tal y como se puede observar, de los registros contables y pago correspondiente por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) se realiza posterior a la importación de las mercancías, con excepción de los meses de diciembre del 2017 y 2018, donde el cálculo de los cánones y derechos de licencia (regalías) se realizó mediante un estimado o una proyección de las ventas netas de diciembre. De manera que, teniendo en cuenta la base establecida para fijar el pago del canon y derecho de licencia, cuya base son las ventas netas de esas mercancías protegidas por el contrato multiplicado por un 2.6%, así las cosas es evidente que se cumple la relación existente entre el canon y derecho de licencia que se paga y las mercancías a valorar en el presente estudio, toda vez que la documentación aportada respalda las relaciones respecto al uso de la propiedad intelectual protegida por la empresa Licenciante y las mercancías importadas en estudio bajo las marcas Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo.

El pago de cánones y derechos de licencia (regalías), constituyen una condición de venta de las mercancías

importadas objeto de valoración por lo siguiente:

Para la comprobación de que el canon y derecho de licencia pagado constituye una condición de venta de las mercancías importadas se consideró el concepto de negocio que maneja la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *según el Contrato de Licencia de Marcas, donde el Licenciante otorga al Licenciatario una licencia no exclusiva para utilizar las Marcas, con relación a la utilización, reproducción y/o explotación comercial de Las Marcas dentro del territorio. Es decir, para vender las mercancías importadas o fabricadas en Costa Rica dicha empresa debe pagar de forma mensual un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (royalties o regalías) por las ventas locales de las mismas calculadas sobre las ventas netas, lo cual se comprobó y materializó mediante los registros contables de la empresa Licenciataria. Asimismo, en el Contrato de Licencia de Marcas se relaciona esa licencia o autorización para utilizar las marcas, en la que el Licenciatario debe pagar un porcentaje por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) de los ingresos netos por ventas, por lo cual, el canon y derecho de licencia pagado por el importador, constituye una condición de venta para la adquisición, importación y venta de las mercancías en estudio en el territorio de Costa Rica.*

En el Contrato de Licencia de Marcas, a las condiciones pactadas entre el Licenciante al Licenciatario en cuanto al pago de los cánones y derechos de licencia (regalías), en la cláusula 4, la cual establece lo siguiente:

"...como contraprestación por los derechos de uso, reproducción y explotación de "LAS MARCAS", "EL LICENCIATARIO" se obliga a pagar al "LICENCIANTE" una regalía a valor de mercado que se calculará con base en las disposiciones fiscales de los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica, misma que no deberá exceder del 3.25% de las "VENTAS NETAS" anuales de "LOS PRODUCTOS" que ostenten dichas "MARCAS"", posteriormente (modificación al contrato) el canon o derecho de licencia (regalía) se establece en un 2.6% sobre la venta neta de las mercancías.

Así también indica que "Las Regalías a pagar se determinarán en el mes de diciembre de cada año calendario, con base en las "VENTAS NETAS ESTIMADAS" y serán pagaderas a "EL LICENCIANTE" en los Estados Unidos Mexicanos en dólares de los Estados Unidos de América, que serán enviados a través de transferencia electrónica o cualquier otro medio de pago que acuerden las partes, dentro de los 60 (sesenta) días siguientes a la terminación de este.

Dentro de los 90 (noventa) días siguientes al cierre del ejercicio se determinarán las "VENTAS NETAS" y cualquier diferencia con las "VENTAS NETAS ESTIMADAS", generará un excedente o faltante de regalías que se compensará contra la regalía a pagar del ejercicio siguiente. Es importante indicar que, en el segundo Convenio Modificatorio al Contrato de Licencia de Uso de Marcas, El Licenciatario y el Licenciante, modifican la Cuarta Cláusula del Contrato, ajustando el porcentaje y la forma del pago de las regalías, más adelante se analizara dicho cambio.

Para los efectos de la Cuarta cláusula, "se deberán entender por:

"VENTAS NETAS": Ventas totales de "EL LICENCIATARIO" disminuidas de bonificaciones y devoluciones y adicionadas con la recuperación de la devolución, por el periodo comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre de ejercicio correspondiente.

"VENTAS NETAS ESTIMADAS": Ventas totales de "EL LICENCIATARIO" disminuidas de bonificaciones y devoluciones, y adicionadas con la recuperación de la devolución, por el periodo comprendido del 1° de enero al 30 de noviembre de ejercicio correspondiente, adicionadas de las "VENTAS NETAS ESTIMADAS DE DICIEMBRE."" El contrato fue firmado el 29 de noviembre del 2010 (Folios 136, 137 del estudio 06-DCP-AI-2019).

Ahora bien, con fecha de 10 de octubre del 2017, se firmó un segundo "convenio modificatorio al CONTRATO DE LICENCIA DE USO DE MARCAS" mediante el cual se ajusta el porcentaje del pago de regalía en un 2.60% de las "VENTAS NETAS de los PRODUCTOS que ostenten las MARCAS", de tal forma que se reduce el porcentaje de un 3.25% a un 2.60% sobre venta neta de los productos que ostenten las marcas.

Una vez corroborado que las mercancías están sujetas al pago de un canon y derecho de licencia, por tener adscritas las marcas comerciales ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo****, y que para ser adquiridas, distribuidas y comercializadas en el territorio costarricense por la empresa* ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, las mercancías están sujetas pago por concepto de cánones y derechos de licencia, el cual constituye una condición de venta, ya que la empresa Licenciante propietaria de los derechos protegidos, entre ellos la marcas comerciales* ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo****, bajo las cuales se importan y venden las mercancías en el territorio nacional, están sujetos al pago de los cánones y derechos de licencia, por tanto la empresa Licenciante no estaría dispuesta a otorgar el derecho a utilizar las marcas autorizadas en las mercancías adquiridas e importadas, si la empresa importadora* ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, no se realiza el pago respectivo del monto acordado por concepto de cánones y derechos de licencia.*

Otro aspecto importante por considerar se relaciona con la terminación del Contrato de Licencia de Marca, la cláusula decima novena establece lo siguiente:

> *"El LICENCIANTE, a su sola discreción podrá dar por terminado el presente contrato mediante la simple notificación por escrito, con un plazo de 90 (noventa días) de anticipación.*
>
> *Además de los casos previstos por la ley y el párrafo anterior, "EL LICENCIANTE" tendrá el derecho especifico de dar por terminado este contrato, en cualquiera de los siguientes casos: (El subrayado no corresponde al original)*
>
> *a) Si "EL LICENCIATARIO" por cualquier causa, razón o motivo no puede llevar a cabo el uso, reproducción, utilización o explotación de "LAS MARCAS" objeto de este contrato de acuerdo con las estipulaciones pactadas en el mismo, después de los treinta (30) días siguientes a la fecha en que "EL LICENCIANTE" le haga notar por escrito las deficiencias que haya notado en el cumplimiento de tales estipulaciones.*

b) *Si "EL LICENCIATARIO" deja de hacer los pagos a que está obligado de acuerdo con la Cláusula Cuarta de este contrato y tal incumplimiento no es remediado de los quince (15) días siguientes a la fecha en que "EL LICENCIANTE" haya dado aviso por escrito a "EL LICENCIATARIO" de la correspondiente anomalía" (el subrayado no corresponde al original), recordando que la cláusula cuarta del contrato corresponde a la obligación por parte del Licenciatario de pagar los montos por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) por el derecho de adquirir, usar, reproducir y explotar las marcas* ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo.***

Todos estos elementos contractuales que se constataron con el contrato y la documentación contable, materializa la realidad económica de la empresa importadora ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.,*** *la cual evidentemente radica en la obligación de pagar un canon y derecho de licencia por la adquisición, importación, fabricación y comercialización de las mercancías relacionadas con las marcas comerciales en el territorio nacional, como condición establecida expresamente en el contrato y ejecutado por medio de los pagos al Licenciatario, de lo contrario "El LICENCIANTE" podrá dar por terminado el Contrato de Licencia de Marcas.*

Aunado a lo anterior, el Comité Técnico de Valoración de la OMC en el comentario 25.1 denominado ***"Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General"*** *que sirve de guía para aclarar el tema, se establece en el punto 7 que "...Un factor clave que permite determinar si el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta de las mercancías importadas reside en saber si el comprador no podría comprar las mercancías importadas sin pagar dicho canon o derecho de licencia. Cuando el canon se paga a un tercero vinculado al vendedor de las mercancías importadas, es más probable que el pago del canon o del derecho de licencia constituya una condición de venta que cuando dicho canon o derecho de licencia se paga a un tercero no vinculado al vendedor. Se pueden dar casos en los que se considere que el*

pago de cánones o de derechos de licencia constituye una condición de venta incluso cuando éstos se pagan a un tercero. No obstante, se debe analizar cada situación teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionados con la venta y la importación de las mercancías, incluyendo las obligaciones contractuales y legales contempladas en los documentos pertinentes, como el Acuerdo de venta y el acuerdo de canon o de licencia"; en este sentido la Autoridad Aduanera determinó que la empresa ***GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V.****, es la empresa Licenciante, misma que a través de una norma contractual obliga a la empresa* ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *al pago de un canon y derecho de licencia por el uso de las marcas* ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo*** *en el territorio nacional, y que sin el contrato denominado "Contrato de licencia de marcas", la empresa* ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.,*** *no podría adquirir, importar y vender las mercancías importadas en el territorio nacional.*

De lo anterior, se comprueba que la condición es exigida por el Licenciante, aun cuando no estaba incluido en el precio realmente pagado o pagar declarado, sino que el mismo se pagaba posterior cuando la mercancías importada es vendida en el territorio, y el pago del canon y derecho de licencia se realizó a la empresa ***GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V.*** *(la cual es la dueña de las marcas* ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo****), el cual mediante una norma contractual exige al comprador (Licenciatario) de la mercancía la cancelación de un monto por concepto de canon y derecho de licencia previamente establecido, por ser el dueño de la propiedad intelectual relacionada con las mercancías importadas en estudio. Lo anterior es concordante con el Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC y la Circular ONVVA-002-2008 de fecha 08 de julio de 2008 que establece:*

> *"...el pago de un canon o derecho de licencia es considerado como "condición de la venta" cuando* ***la condición la exige el vendedor*** *y por ende las mercancías importadas no pueden ser adquiridas sin el canon o el derecho de licencia incluido en el*

precio de venta de la mercancía o ***el compromiso que adquiere el comprador de pagarle al proveedor o a un tercero un monto previamente establecido*** *en concepto de canon o derecho de licencia...".*

Por consiguiente, analizando la situación y teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionados con la adquisición, importación y venta de las mercancías importadas objeto de estudio y los derechos otorgados a la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *a través del "Contrato de Licencia de marcas"* ***suscrito con la empresa Licenciante GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V.*** *para las marcas* ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo,*** *se determina que, si se diera por terminada la relación contractual, la empresa* ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.,*** *no podría adquirir los productos ni hacer uso de las marcas comerciales y mucho menos vender los productos asociados a dichas marcas, dado que el derecho otorgado está estrechamente vinculado al uso de las marcas comerciales adscritas a las mercancías importadas, que es la razón de ser del negocio y por la cual se paga el canon y derecho de licencia a la empresa Licenciante.*

Verificación que el canon y derecho de licencia (regalía) no forma parte del precio realmente pagado o por pagar.

Para la comprobación de que el canon y derecho de licencia (regalía) pagado no forma parte del precio realmente pagado o por pagar que fue declarado al momento de la importación de las mercancías objeto de estudio, se realizó la revisión y análisis de la documentación contable aportada por la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *para el período 2017 y 2018, comprobando en la contabilidad de la empresa de acuerdo con el Contrato de Licencia de Marcas, que ésta debe cancelar un pago por concepto de canon y derecho de licencia (de acuerdo a lo establecido en la cláusula 4 del Contrato de Licencia Marcas) a la empresa Licenciante* ***GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V.****. Respecto a la evidencia que respalda el pago de dicha canon y derecho de licencia (regalía), la empresa aportó: las facturas emitidas por* ***GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V.*** *(México) por*

concepto de "Regalías", transferencias bancarias, los registros contables, reporte de regalías y "Certificación Registro Contable de Regalías Uso de Marca" emitida por el Contador Público Autorizado Lic. Eduardo Fco. Espinoza Solera; con lo anterior se comprueba que la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *realizó el pago del canon y derecho de licencia (regalía) a la empresa* ***GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V.*** *y los mismos no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar cancelado a los vendedores. En otras palabras, esta Autoridad Aduanera demostró en la investigación a nivel contable que el pago del canon y derecho de licencia al Licenciante, propietario de la marcas de interés, se registra contablemente en una cuenta separada (ver folios 216 al 322 del estudio 06-DCP-AI-2019) por concepto de pago de cánones y derechos de licencia y el cual corresponde a un pago posterior a la importación de las mercancías (con excepción del mes de Diciembre de cada año en donde lo paga según proyección de venta neta) y después se liquida con la venta neta; consecuentemente este pago al Licenciante evidencian que este elemento no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar declarado inicialmente ante la Autoridad Aduanera en las declaraciones aduaneras que son objeto del presente estudio.*

Uso de datos objetivos y cuantificables

Es importante indicar que, para la verificación realizada a la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.,*** *y la adición al precio realmente pagado o por pagar, se cumple con lo establecido en el artículo 8 ítem 3 del Acuerdo de Valoración de la OMC que estable lo siguiente:*

"Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables".

Para este caso en particular de la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.,*** *se detalla que la investigación se realizó sobre la base de datos objetivos y cuantificables a partir a información y*

documentación contable y contractual aportada por la empresa importadora y a información y documentación solicitada a entidades gubernamentales.

Es importante destacar que la información revisada y analizada durante la investigación, muestra los registros, cálculos y pagos realizados por la empresa importadora y dichos datos presentan la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa importadora, siendo que dichos registros son preparados de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. La Autoridad Aduanera como órgano fiscalizador y haciendo uso de las competencias que le confiere la Ley General de Aduanas y su Reglamento, efectuó una verificación de la información aportada, la cual se consideró objetiva y cuantificable por cuanto cumple con el requisito señalado en la Nota Interpretativa General del Acuerdo de Valoración de la OMC, que estipula que:

> *"la Administración de Aduanas de cada Miembro utilizará datos preparados de manera conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país que corresponda según el artículo de que se trate."*

Motivación para adicionar al valor en aduana, el pago de cánones y derechos de licencia (regalías), con fundamento en lo estipulado en los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC.

En este apartado se desarrollan los argumentos con base en los cuales la Autoridad Aduanera considera que debe realizarse la adición al precio realmente pagado o por pagar por concepto de cánones y derechos de licencia de conformidad con el artículo 8.1.c del Acuerdo de valoración de la OMC.

Siendo que con el fundamento técnico aquí desarrollado se establece una relación oportuna, expresa, precisa, clara y circunstanciada de los hechos acontecidos, tomando en consideración el marco o sustento jurídico de la adición al precio realmente pagado o por pagar, las pruebas obtenidas que lo

motivan y el análisis de la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa importadora que asociada al marco normativo en materia de valoración aduanera le permite a la Autoridad Aduanera determinar el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías objeto de estudio y con ello el correcto adeudo tributario aduanero que debió pagar la empresa importadora al momento de la nacionalización de las mercancías, lo anterior de conformidad con los términos regulados por los artículos 187 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Sobre la normativa aduanera relacionada con el valor en aduana de las mercancías, el Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC dispone lo siguiente sobre los artículos 1 y 8:

Artículo 1 Valor de Transacción:

Considerando que en el Acuerdo de Valoración en el punto 1 de su introducción establece que:

"El "valor de transacción", tal como se define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente Acuerdo".

Y de conformidad con lo establecido en el Acuerdo de Valoración de la OMC en su artículo 1, establece que:

"el Valor en Aduanas 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 la exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8……",

Siendo que específicamente con la investigación realizada a la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, los ajustes que se adicionarán al valor en aduana corresponden al pago de Cánones y Derechos de Licencia según lo regulado en el artículo 8.1.c. del Acuerdo.*

Complementariamente al artículo 1, el Acuerdo de Valoración de la OMC, en su Nota al artículo 1, párrafo 1, con relación al precio realmente pagado o por pagar, establece que:

"El precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste", establece además que "El pago puede hacerse de manera directa o indirecta".

También, el Acuerdo de Valoración de la OMC, en la Nota al artículo 1, párrafo 4, establece que "El precio realmente pagado o por pagar es el precio de las mercancías importadas".

El artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, establece: "Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: ...", y cita tres grupos con elementos que se pueden adicionar al precio realmente pagado o por pagar, siendo uno de ellos el que es objeto el presente informe, sea el regulado en el párrafo 8.1.c de ese artículo, según se detalla textualmente en lo que corresponde:

> *"Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar."*

De acuerdo con lo establecido en la norma citada, hay 3 factores fundamentales para que los pagos por cánones o derechos de licencia se adicionen al precio realmente pagado o por pagar, según se explican:

> *(a) El canon o derecho de licencia esté relacionado con las mercancías importadas objeto de valoración.*
>
> *(b) El pago del canon o derecho de licencia constituya una condición de venta de las mercancías objeto de valoración.*
>
> *(c) El monto del canon o derecho de licencia no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías objeto de valoración.*

El artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC complementa en su ítem 8.3 lo siguiente:

"Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables".

Sobre este tema, de conformidad con el Anexo Nº 2 de la Circular ONVVA-02-2008 del 8 de julio de 2008, indica "los cánones o derechos de licencia son considerados para efectos aduaneros como un pago realizado o por realizar por el comprador al vendedor o a un tercero para adquirir o usar derechos protegidos y pueden comprender, entre otros conceptos, los pagos relativos a marcas de fábrica o de comercio, patentes, derechos de autor, utilización de procedimientos patentados para la fabricación de mercancías y asistencia técnica".

Una vez que se tiene claro el marco normativo que sustenta la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar, se procede a sustentar y a demostrar la relación entre la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa importadora con dicho marco normativo que permite realizar la adición al precio realmente pagado o por pagar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC. Dicho análisis se fundamenta de igual forma en el ***apartado 4.4 "Análisis de la existencia de las tres condiciones que establece el artículo 8.1.c. del Acuerdo de Valoración de la OMC",*** *del presente informe.*

Además, debe tomarse en cuenta dentro de esta fundamentación el principio de realidad económica establecido en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que como lo señala Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la resolución RES: 000290-F-S1-2009 de las diez horas treinta minutos del veinte de marzo de dos mil nueve:

> *"..."que dentro de la dinámica tributaria, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en sus numerales 8 y 12 implementa el principio de realidad económica, como mecanismo que permite a la Administración prescindir de las verdades formales y adentrarse en la relación privada a fin de tratar de desentrañar la realidad material subyacente en el negocio y de esa manera, definir si la forma utilizada es un escudo para minimizar las cargas impositivas, caso en el cual, se deberá ajustar ese deber a su correcto cauce, o si por el contrario, es un acto lícito y legítimo." (ver sentencia no. 825 de las 8 horas 45 minutos del 27 de octubre de 2006)."*

De acuerdo con el párrafo anterior, como lo indica y reitera la citada Sala:

> *"Existe reiterada jurisprudencia de esta Sala, relativa a este principio, considerado como una máxima interpretativa para la Administración, que le permite prescindir de las formas jurídicas, para entrar a conocer la realidad de la empresa, todo con el objeto de fijar los tributos de forma apegada a esa realidad." (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución RES: 000290-F-S1-2009 las diez horas treinta minutos del veinte de marzo de dos mil nueve.)*

Información aportada por la empresa.

Con fundamento en la normativa de valoración citada, en relación con la revisión y análisis del CONTRATOS DE LICENCIA DE MARCAS y los CONVENIOS MODIFICATORIOS DEL CONTRATO, así como de la documentación aportada por la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, considerando los resultados de la verificación contable realizada a la empresa importadora, la Autoridad Aduanera comprobó con sustento en los registros contables y la información contractual, que se cumplen los tres elementos fundamentales para adicionar los montos por concepto de Cánones y Derechos de Licencia al precio realmente pagado o por pagar declarado, según se explica a continuación:*

El pago de cánones y derechos de licencia (Regalías o royalties), está relacionado con las mercancías importadas objeto de valoración:

El contenido del Contrato de Licencia de Marcas, suscrito entre las empresas ***BIMBO DE COSTA RICA S.A. (Licenciataria)*** *y* ***GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V. (Licenciante)*** *muestra que las mercancías importadas que adquiere la empresa* ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *y que se ponen a la venta en el territorio nacional, poseen las Marcas Comerciales como se menciona en la cláusula número uno de dicho Contrato y que también se encuentra debidamente protegida por el Propietario de la marca la empresa* ***GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V.*** *en el contrato de licencia de marcas; siendo que para la adquisición, importación y comercialización de las mercancías la empresa importadora requiere obtener un derecho, como específicamente está señalado en la cláusula 1 del Contrato que es otorgado por la empresa* ***GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V.*** *(folios 129, 130 del estudio 06-DCP-AI-2019).*

Siendo que por ese derecho otorgado que vincula el uso de los derechos de propiedad intelectual en relación con la adquisición, importación y comercialización de los productos adscritos a las marcas comerciales protegidas ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo,*** *según el Contrato de Licencia de Marcas y sus adendos, la empresa importadora debe pagar sobre la base de las ventas netas de esas mercancías protegidas por el contrato multiplicado por un 2.6%, así las cosas es evidente que se cumple la relación existente entre el canon y derecho de licencia que se paga y las mercancías a valorar en el presente estudio, toda vez que la documentación aportada respaldan las relaciones respecto al uso de la propiedad intelectual protegida por la empresa Licenciante y las mercancías importadas en estudio bajo las marcas Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo (Folios 136, 137 del estudio 06-DCP-AI-2019).*

Además la empresa Licenciante, estableció como una obligación a la empresa importadora el que se utilizará las ventas netas como base para determinar el monto a pagar por concepto de cánones y derechos de licencia que la empresa importadora está obligada a pagar a la empresa Licenciante, por consiguiente es evidente que se cumple la relación existente entre el canon y derecho de licencia que se paga y las marcas adscritas a las mercancías importadas en estudio, dado que los productos que se venden en el territorio son los que importa la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, y que se encuentran protegidos en el Contrato de Licencia de Marca que se suscribió con la empresa* ***GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V.***

De la verificación contable llevada a cabo con la documentación e información aportada por la empresa importadora ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, se comprobó y confirmó que el pago por concepto de cánones y derechos de licencia (royalties o regalías), que realiza dicha empresa según la información contable, está estrechamente relacionada con lo indicado en la cláusula 4 del Contrato de Licencia respecto a la obligación del pago de un monto por concepto de canon y derecho de licencia, para poder usar y explotar las marcas* ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo****, en relación con productos que tienen adscrita dichas marcas (Folios 136, 137 del estudio 06-DCP-AI-2019).*

Por consiguiente, comprueba la Autoridad Aduanera que este punto está acorde con lo que exige el Acuerdo de Valoración de la OMC y con lo que amplía el Comité Técnico de Valoración de la OMC en el comentario 25.1 de denominado "Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General" en el que se dice que:

> *"...Las circunstancias más frecuentes en las que es posible considerar que un canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración se dan cuando las mercancías importadas incorporan la propiedad intelectual y/o se fabrican utilizando la propiedad intelectual incluida en la licencia. Por ejemplo, el hecho de que las mercancías importadas*

incorporen la marca comercial por la que se paga el canon, indica que el canon está relacionado con dichas mercancías".

Concluye por tanto la Autoridad Aduanera, que a través de la relación contractual, los documentos e información contable aportados durante el proceso de la actuación fiscalizadora, que las mercancías importadas objeto de estudio, tienen adscritas a las marcas comerciales protegidas ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo****, según lo que establece el Contrato de Licencia de Marcas, en donde la empresa Licenciataria debe pagar un monto por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa Licenciante, el cual se calcula sobre la base de las ventas netas de esas mercancías protegidas por el contrato multiplicado por un 2.6%, de manera que como se indicó anteriormente se evidencia el cumplimiento de la condición de que existe una relación entre el canon y derecho de licencia que se paga y las mercancías en estudio que fueron importadas por la empresa en el periodo estudiado.*

El pago de cánones y derechos de licencia, constituyen una condición de venta de las mercancías importadas objeto de valoración por lo siguiente:

En concordancia con el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, la Circular ONVVA-002-2008 de fecha 08 de julio de 2008 establece que: "...el pago de un canon o derecho de licencia es considerado como "condición de la venta" cuando la condición la exige el vendedor y por ende las mercancías importadas no pueden ser adquiridas sin el canon o el derecho de licencia incluido en el precio de venta de la mercancía o el compromiso que adquiere el comprador de pagarle al proveedor o a un tercero un monto previamente establecido en concepto de canon o derecho de licencia...". Siendo en este caso específico que la obligación del pago por concepto de cánones y derechos de licencia fue adquirida por la empresa importadora ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *a través del Contrato de Licencia de Marcas, según lo estipulado en la cláusula 4 de dicho documento, donde la empresa importadora* ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *debe*

realizar el pago de dicho canon y derecho de licencia a la empresa Licenciante ***GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V.****, siendo esta última quien cuenta con los derechos que le permiten conceder licencias de uso de las marcas* ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo.*** *(Folios 136, 137 del estudio 06-DCP-AI-2019).*

Además, como criterio orientador del Comité Técnico de Valoración de la OMC, es importante considerar lo indicado en el comentario 25.1 denominado ***"Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General"****, al señalar que:*

> *"7. Un factor clave que permite determinar si el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta de las mercancías importadas reside en saber si el comprador no podría comprar las mercancías importadas sin pagar dicho canon o derecho de licencia. Cuando el canon se paga a un tercero vinculado al vendedor de las mercancías importadas, es más probable que el pago del canon o del derecho de licencia constituya una condición de venta que cuando dicho canon o derecho de licencia se paga a un tercero no vinculado al vendedor. Se pueden dar casos en los que se considere que el pago de cánones o de derechos de licencia constituye una condición de venta incluso cuando éstos se pagan a un tercero. No obstante, se debe analizar cada situación teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionados con la venta y la importación de las mercancías, incluyendo las obligaciones contractuales y legales contempladas en los documentos pertinentes, como el contrato de venta y el acuerdo de canon o de licencia".*

En razón a lo que establece el Acuerdo de Valoración de la OMC y lo mencionado en el criterio supra-citado del Comité Técnico, la Autoridad Aduanera comprobó que efectivamente de no realizarse los pagos respectivos por concepto de canon y derecho de licencia, por el derecho de uso y explotación exclusiva de las marcas ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo*** *en el territorio*

nacional, la empresa importadora ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.,*** *se ve obligada a dejar de usar las marcas de manera inmediata, como claramente se estipula en la cláusula decima novena sobre los efectos de la terminación o resolución del contrato de licencia de marcas, que estipula:*

> *""El LICENCIANTE", a su sola discreción podrá dar por terminado el presente contrato mediante la simple notificación por escrito, con un plazo de 90 (noventa días) de anticipación.*
>
> *Además de los casos previstos por la ley y el párrafo anterior, EL LICENCIANTE tendrá el derecho específico de dar por terminado este contrato, en cualquiera de los siguientes casos: (el subrayado no corresponde al original)*
>
> *c) Si "EL LICENCIATARIO" por cualquier causa, razón o motivo no puede llevar a cabo el uso, reproducción, utilización o explotación de LAS MARCAS objeto de este contrato de acuerdo con las estipulaciones pactadas en el mismo, después de los treinta (30) días siguientes a la fecha en que EL LICENCIANTE le haga notar por escrito las deficiencias que haya notado en el cumplimiento de tales estipulaciones.*
>
> *d) Si "EL LICENCIATARIO" deja de hacer los pagos a que está obligado de acuerdo con la cláusula cuarta de este contrato y tal incumplimiento no es remediado de los quince (15) días siguientes a la fecha en que EL LICENCIANTE haya dado aviso por escrito a EL LICENCIATARIO de la correspondiente anomalía" (el subrayado no corresponde al original), recordando que la cláusula cuarta del contrato corresponde a la obligación por parte del Licenciatario de pagar los montos por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) por el derecho de adquirir, usar, reproducir y explotar las marcas* ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo.***

Todos estos elementos contractuales que se constataron con el contrato y la documentación contable, materializa la realidad económica de la empresa importadora ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.,*** *la cual evidentemente radica en la obligación de pagar un canon y derecho de licencia por la adquisición, importación, fabricación y comercialización de las mercancías relacionadas*

con las marcas comerciales en el territorio nacional, como condición establecida expresamente en el contrato y ejecutado por medio de los pagos al Licenciatario, de lo contrario El LICENCIANTE podrá dar por terminado el Contrato de Licencia de Marcas.

En este sentido, las cláusulas supra citadas evidencian que sin el derecho de licencia para el uso de las marcas ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo****, la empresa importadora* ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, no podría, adquirir, importar, distribuir, mercadear y vender los productos importados en estudio, los cuales están asociados a las citadas marcas, protegidas por el contrato de licencia de marcas, demostrándose así que de forma implícita el pago de los montos por concepto de cánones y derechos de licencia si son una condición de venta para la adquisición de las mercancías en estudio por parte de la empresa Licenciataria* ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.***

Verificación que el canon no forma parte del precio realmente pagado o por pagar.

La Autoridad Aduanera determinó con base en la documentación e información contable aportada por la empresa importadora ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, que el pago por concepto de cánones y derechos de licencia que ésta realizó a la empresa* ***GRUPO BIMBO S.A.B. DE C.V.****, dueña de las marcas* ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo****, se registra contablemente en una cuenta de gasto número 067.001.6897.000 que se calcula sobre la base de las ventas netas de esas mercancías protegidas por el contrato multiplicado por un 2.6%. Consecuentemente este mecanismo de cálculo y pago a la empresa dueña de las marcas* ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo*** *y la adquisición de mercancías a los vendedores de las mercancías importadas en estudio; así como el registro contable de ambos rubros de forma separada, evidencian que este elemento no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar declarado inicialmente ante la*

Autoridad Aduanera en las Dúas que son objeto del presente estudio. (Ver USB folio 600 del estudio 06-DCP-AI-2019).

Por otra parte, otro de los elementos que demuestran que el pago por concepto de cánones y derechos de licencia no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, es que estos no fueron declarados en cada una de las Declaraciones de Valor (documento físico cuando es requerido) adjunto a cada DUA del periodo en estudio y firmado por quien ostente la representación legal bajo fe de juramento.

Debido a todo el análisis anterior, se tiene clara la motivación y se demuestra que existen los elementos de hecho y derecho, conforme a la realidad económica, comercial, contractual y contable de la empresa importadora, para realizar la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar para determinar el Valor en Aduana de las mercancías en estudio. Siendo que además es necesario dar a conocer que existe un momento oportuno en el cual el declarante está en la obligación de declarar que efectivamente paga un monto por dicho concepto como se explica en el siguiente punto.

Momento en el que el importador debe declarar que está obligado a pagar cánones o derechos de licencia.

En este punto, es importante destacar en primera instancia, que teniendo en cuenta el marco normativo aduanero existente, le corresponde al importador y su representante (declarante o sujeto pasivo) estar al tanto de dicha normativa, de manera tal que en el momento en que se desempeñe en actuaciones tales como el despacho aduanero, su responsabilidad será la de verter en sus acciones los conocimientos requeridos (legales y técnicos) para su correcto cumplimiento, tales como: la correcta clasificación arancelaria, el origen de las mercancías, aplicación de las notas técnicas, la determinación del valor en aduana como base para la fijación del adeudo tributario y así en todos aquellos datos que deban declararse, tanto los físicos como los transmitidos a través de los sistemas informatizados oficiales

del Servicio Nacional de Aduanas. Todo lo anterior con la responsabilidad de que la Declaración Aduanera se realiza bajo fe de juramento, aunado a que en el despacho aduanero algunas declaraciones bajo fe de juramento son exclusivas de su mandante, como por ejemplo la firma de la factura y lo declarado en la Declaración del Valor en Aduana de las mercancías importadas.

En esta línea, el Tribunal Aduanero Nacional, mediante sentencia N°095-2016 del diez de marzo de dos mil dieciséis, señalo:

> *"El Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, regula en los artículos 26 y 27 de tema de la Declaración del Valor en Aduana, estableciendo lo siguiente:*
>
> *"**Articulo 26.** En la importación de mercancías, se deberá presentar la Declaración de Valor. Que deberá contener la información, elementos y demás datos exigidos en el formulario e instructivo de llenado que aparecen como anexo del presente Reglamento.*
>
> ***Artículo 27.** La Declaración del Valor será firmada bajo Fe de Juramento únicamente por el importador cuando se trate de personas naturales; o por quien ostente la representación legal cuando se trate de personas jurídicas. Quien la firme será responsable de la exactitud de los datos que se consignan en la misma, de la autenticidad de los documentos que la respaldan, de suministrar cualquier información y documentación necesaria para verificar la correcta declaración y determinación del valor en aduana.*
> *La presentación y la validación de la Declaración del Valor, podrá efectuarse por medios electrónicos, magnéticos, magnéticos-ópticos, ópticos o por cualquier otro que el Servicio Aduanero establezca."*

Por su parte, la Ley General de Aduanas, en los artículos 263 y 264, retoma el tema de la Declaración del Valor en Aduana de las Mercancías y la responsabilidad por los datos consignados en el citado documento:

*"**Artículo 263.- Declaración del valor en aduana de las mercancías.** Para los efectos de la aplicación del presente título, la importación de mercancías deberá estar amparada en una declaración de valor en aduana de las mercancías. La Dirección General de Aduanas, mediante reglamento, determinará los casos de las importaciones de mercancías que se eximan de este requisito.*

***Artículo 264. —Responsabilidad por los datos de la declaración del valor aduanero en aduana de las mercancías.** La declaración de valor en aduana de las mercancías **será firmada bajo fe de juramento por el importador, quien, además será el responsable de la exactitud de los elementos que figuren en ella, de la autenticidad de los documentos que apoyen esos elementos y de suministrar la información o los documentos necesarios para verificar la determinación correcta del valor en aduana**. Esta declaración solo podrá ser firmada por quien ostente la representación legal de la persona jurídica y, si se trata de personas físicas, por el mismo importador. El valor declarado en aduana será siempre autodeterminado por el declarante. El agente aduanero responderá como responsable solidario por el valor aduanero declarado. La declaración del valor en aduana de las mercancías deberá efectuarse mediante transmisión electrónica, por los medios que autorice la autoridad aduanera. (Así reformado por el artículo 1° de la Ley N° 8373 de 18 de agosto de 2003) (resaltado no es del original).*

Debe tenerse presente que la declaración en aduana (DUA) es autodeterminada, le corresponde al importador con su representante aduanero, determinar la obligación tributaria aduanera, entre ellos determinar el valor aduanero y aportar toda la información que permita corroborar a las autoridades aduaneras lo declarado. El artículo 86 de la Ley General de Aduanas dispone "...la declaración se expresa, libre y voluntariamente, el régimen al cual serán sometidas las mercancías, además se aceptan las obligaciones que el régimen impone...", entre ellas suministrar "...la información y datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente respecto de la descripción de la mercancía, su clasificación arancelaria, el valor aduanero de las mercancías...". Implica esto, que las normas asientan la responsabilidad del representante legal de la empresa por la exactitud de los datos

consignados en la Declaración de Valor en Aduana, suministrar la información y/o los documentos necesarios para verificar la determinación correcta del valor en aduana. La declaración de valor en aduanas de las mercancías forma parte de los documentos de respaldo de la DUA.

El artículo 319 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, regula la obligación de adjuntar la declaración de valor al momento de presentarse o transmitirse la declaración aduanera de importación, en lo pertinente al caso regula:

*"Artículo 319. —**Documentos sobre el valor aduanero y el origen de las mercancías.** La importación definitiva de mercancías deberá estar amparada en una declaración de valor en aduanas de las mercancías, con las siguientes excepciones...*
La declaración del valor en aduanas de las mercancías contendrá la información que disponga la Dirección General mediante resolución de alcance general. La declaración del valor en aduanas será de libre impresión por los interesados y deberá ser firmada por el importador.
El documento impreso firmado por el importador deberá ser conservado con el resto de los documentos de soporte de la declaración, por el plazo que establece la legislación aduanera o especial y por quien resulte obligado a su conservación de acuerdo con el régimen o modalidad aduaneros. La información de la declaración del valor será transmitida electrónicamente con la declaración aduanera..."

La Dirección General de Aduanas, mediante CIRCULAR ONVVA-009-2007 de 08 de agosto de 2007, estableció la obligatoriedad de presentar el formulario de la Declaración del Valor en Aduana en el trámite de importación de mercancías, emitiendo un instructivo para el llenado con la finalidad de "...orientar al importador o declarante, sobre la información que deberá consignar en cada casilla de la Declaración del Valor en Aduana de las Mercancías Importadas referente a los elementos de hecho que amparan la transacción y los documentos que la soportan, con el propósito de determinar el valor en aduana de las mercancías importadas...". En su momento y por razones administrativas, la Dirección General suprimió la obligación de transmitir la imagen de la

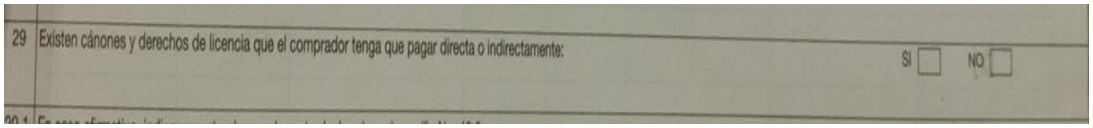
Declaración de Valor, pero se mantuvo la obligación de llenarla, firmarla y custodiarla por el plazo de ley manteniéndola a disposición de la autoridad aduanera.

El instructivo con relación a la casilla 29 de la Declaración de Valor, referente a la existencia de pago por canon, aclara al declarante:
"Casilla No.29. Existen cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente. Indicar si además del precio pagado o por pagar por las mercancías, el importador está sujeto al pago de cánones y derechos de licencia, bien al proveedor o a una tercera persona. Entendiéndose como cánones y derechos de licencias, los pagos que se hacen generalmente bajo la denominación de regalías o royalties, correspondientes a marcas, derechos de autor, patentes, licencias, etc., siempre que se efectúen como condición de venta y estén relacionados con las mercancías importadas.".

Se evidencia de las regulaciones citadas, la amplitud, esfuerzo y facilidades brindadas por la Administración Aduanera, para que el importador y su agente aduanero, presenten una declaración aduanera de importación con todos los documentos necesarios y con la información correcta. Toda la normativa citada fue publicitada y comunicada a la comunidad nacional y en particular a los operadores de comercio, los que no pueden aducir desconocimiento o ignorancia de su existencia.

A pesar de lo anterior, al revisar la documental original de respaldo de los DUAS de importación objeto de fiscalización y específicamente al examinar las 156 declaraciones del valor en aduana originales, que corren de folio 01 a 1519, tomos I a V anejos al expediente administrativo, se comprueba la consumación de una falsa declaración del importador al momento de completar la declaración del valor aduanero. Se puede advertir con absoluta claridad, que en el apartado II de la Declaración de Valor, relacionado con las Condiciones de la Transacción, en la casilla 29, se consulta al declarante: "29. Existen cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o

indirectamente...", que se visualiza a modo de ejemplo con la siguiente imagen:



Se dispone de dos casillas para la correcta declaración, con espacio para marcar con "X" la respuesta, siendo que en todos los casos se estampó en la casilla del "NO", manifestando evidentemente una información incorrecta, falseando la declaración brindada bajo la fe de juramento, que le permitía obviar el pago de los tributos correspondientes, afectando de esta forma la correcta percepción de los impuestos, no suministrando la información o los documentos necesarios para comprobar la correcta determinación del valor en aduana.

El representante legal de la empresa importadora, a pesar de tener pleno conocimiento y dominio de la relación comercial con las empresas Concedentes de la Licencia, estando al tanto que tenía la obligación legal contractual de pagar una regalía de conformidad con el ***Artículo 6.1 del Anexo 1 del Contrato de Licencia****, lo que implicaba un ajuste en el valor aduanero declarado de conformidad con la legislación ut supra citada, declaró que no tenía obligación de realizar pagos por cánones o derechos de licencia*

Teniendo los representantes de la empresa importadora XXX., dos contratos suscritos donde se les autoriza a explotar una licencia y marca de las empresas Concedentes de la Licencia, con pleno conocimiento de que a cambio del uso de la marca debían pagar un canon y noción precisa de los porcentajes que estaban obligados a retribuir a las empresas Concedentes, la forma y el período o plazo dentro del que estaba obligada a realizar las transferencias o pagos, no se justifica desde ningún punto de vista, que el representante legal que rúbrica la declaración de valor por la empresa importadora al momento de completar y presentar la declaración de valor bajo la fe de decir la verdad sobre los hechos o asuntos que se le consultan, ***declarara que no estaba sujeto al pago de canon o derecho alguno****. Esta es una responsabilidad imputable única y exclusivamente al representante legal de la empresa quién debe responder por la falsedad en que incurre, por afectar de manera directa el control*

aduanero y la correcta percepción de los tributos en la importación de mercancías.
Es necesario destacar que por el ejercicio de las facultades de control posterior, la autoridad aduanera determina la existencia de un adeudo tributario, es precisamente en el desarrollo de la acción fiscalizadora al analizar la información contable de la empresa importadora y el estudio de los Contratos de Licencia ya citados, que la autoridad aduanera comprueba la obligación de pagar un canon a las empresas Concedentes por las mercancías importadas durante el período objeto de estudio (importaciones año 2011), comprobando que los datos consignados en la Declaración de Valoración bajo la fe de juramento no son "... verdaderos y exactos...", como lo estipula el formulario, por lo que a contrario sensu, se convierte en una información falsa e inexacta, porque se declaró que no existía "...cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente...", mismo que debía considerarse para establecer el valor aduanero en aduanas a efecto de ingresar al fisco los tributos que correspondían, pero que tampoco se hizo, por lo que el procedimiento ordinario desarrollado por la Dirección General tiene como objetivo recuperar los impuestos dejados de cancelar por la empresa recurrente. Debe agregarse que al pie de la declaración de valor en aduanas (al final del formulario), donde se consigna la fecha y lugar donde se emite, nombre del representante legal o importador, firma, se consigna la siguiente leyenda: "Declaro la fe de juramento que los datos consignados en la presente declaración son verdaderos y exactos, así como la autenticidad de la documentación en que se sustenta, quedando sujeto a las sanciones establecidas en la Normativa correspondiente". Seguido a la nota incorporada en la declaración de valor, consta el nombre del representante legal o importador y la firma correspondiente, que se visualiza a modo de ejemplo de la siguiente manera...".

Para el presente caso, la Autoridad Aduanera solicitó a las agencias de aduana Aduanera TF S.A. y Agencia Aduanal del Este S.A. los documentos originales que ampara las importaciones de la empresa BIMBO DE COSTA RICA S.A. mediante oficios siguientes: Aduanera TF S.A oficio ONVVA-DCP-AI-126-2019 de fecha 27 de noviembre 2019 (folios 368 a 373), las cuales fueron remitidas mediante notas sin número y de fechas 06 de enero del 2020, Agencia Aduanal del Este

S.A. oficio ONNVA-DCP-AI-011-202 de fecha 27 de enero 2020 (folios 394 a 406), oficio ONNVA-DCP-AI-108-2020 de fecha 23 de abril 2020, las cuales fueron remitidas por las Agencia de Aduanas mediante notas sin número y de fechas 12 de febrero del 2020, 17 de febrero del 2020, 24 de febrero 2020 y 07 de mayo 2020 (Ver folios 516 a 594 del estudio 06-DCP-AI-2019) una vez que fueron revisadas y analizadas las Declaraciones de Valor Aduanero adjuntas a los respectivos DUAS, la Autoridad Aduanera determinó que la empresa importadora **BIMBO DE COSTA RICA S.A.**, *no declaró el pago de cánones y derechos de licencia por las mercancías importadas objeto de estudio, donde se presume una aparente falsedad en la declaración que fue cometida por la empresa importadora* **BIMBO DE COSTA RICA S.A.,** *al momento de completar la Declaración del Valor Aduanero (cuando así le fue requerida).*

Sobre este aspecto citado anteriormente, es clara la legislación nacional y el documento que debe llenar el importador que corresponde a la Declaración de Valor Aduanero, en la cual en el apartado II, en los aspectos relacionados con las Condiciones de la Transacción, en la casilla 29, se consulta al declarante: "29.Existen cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente...", y para el presente caso la empresa importadora declaró que no pagaba cánones y derechos de licencia; siendo que la empresa importadora debió declarar que si paga cánones y derechos de licencia independientemente de que considere que dicho monto debe o no adicionarse al precio realmente pagado o por pagar.

Lo anterior, a pesar de tener también el pleno conocimiento por parte de la empresa **BIMBO DE COSTA RICA S.A.**, *de la existencia de un Contrato de Licencia de Marcas como consta en los folios 129 al 137 del estudio* **BIMBO DE COSTA RICA S.A.**, *el cual regula la situación contractual y les indica la obligación a pagar un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía), de conformidad con lo dispuesto en la cláusula 4 de dicho Contrato de Licencia de Marca.*

Por otro lado, sobre este tema, en cuanto a la responsabilidad y solidaridad del agente de aduana en materia de valoración aduanera

se puede mencionar la sentencia número 67-2016 del Tribunal Aduanero Nacional en la cual se indica:

> *"Para disipar cualquier duda sobre la responsabilidad del agente aduanero en cuanto al el elemento valor en la declaración aduanera, el legislador en el año 2003, reformo el artículo 264 y estableció:*
> *Artículo 264.-Responsabilidad por los datos de la declaración del valor aduanero en aduana de las mercancías. La declaración de valor en aduana de las mercancías será firmada bajo fe de juramento por el importador, quien, además, será el responsable de la exactitud de los elementos que figuren en ella, de la autenticidad de los documentos que apoyen esos elementos y de suministrar la información o los documentos necesarios para verificar la determinación correcta del valor en aduana. Esta declaración solo podrá ser firmada por quien ostente la representación legal de la persona jurídica y, si se trata de personas físicas, por el mismo importador.*
> *El valor declarado en aduana será siempre autodeterminado por el declarante.*
>
> ***El agente aduanero responderá como responsable solidario por el valor aduanero declarado.***
> *La declaración del valor en aduana de las mercancías deberá efectuarse mediante transmisión electrónica, por los medios que autorice la autoridad aduanera..."* *(resaltado y subrayado no es del original) (Así adicionado por el artículo 1° de la ley N° 8013 del 18 de agosto del 2000) (Así reformado por el artículo 1° de la Ley N° 8373 de 18 de agosto de 2003).*
> *Y es precisamente en la condición de responsable solidario que la Administración inicia el procedimiento ordinario en contra del agente aduanero. Bajo tales premisas, no requiere la autoridad aduanera demostrar la existencia de una relación comercial del agente de aduanas "...con el importador y de pertenencia de las mercancías...", aclarando que el responsable tributario no tiene que soportar de su peculio el pago de los tributos, en el tanto la misma legislación nacional establece en el artículo 39 la figura de la subrogación, lo que le permite sustituir a la administración y ejercer el cobro al sujeto pasivo para resarcirse de los dineros pagados,...".*

Debido a este apartado la conclusión a la que llega esta Autoridad Aduanera es que existen todos los elementos, hechos, pruebas y sustento jurídico para realizar la adición al precio realmente pagado o por pagar por concepto de cánones y derechos de licencia, los cuales no declaró la empresa importadora ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *al momento de la nacionalización de las mercancías.*

Otros elementos para considerar

Sobre la Declaración de Valor:

En el Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, Decreto N° 32087-COMEX-H publicado el 5 de noviembre del 2004, en el artículo 26 indica la obligación de presentar la Declaración del Valor de las mercancías importadas, afirma que "En la importación de mercancías, se deberá presentar la Declaración de Valor, que deberá contener la información, elementos y demás datos exigidos en el formulario e instructivo de llenado que aparecen como anexo al presente Reglamento".

Así mismo en el artículo 27 del Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, indica que "La Declaración del Valor será firmada bajo Fe de Juramento únicamente por el importador cuando se trate de personas naturales, o por quien ostente la representación legal cuando se trate de personas jurídicas, Quien la firme será responsable de la exactitud de los datos que se consignan en la misma, de la autenticidad de los documentos que la respalden, de suministrar cualquier información y documentación necesaria para verificar la correcta declaración y determinación del valor en aduana"

Además, tal y como se mencionó en el punto 3.1.2, la Declaración de Valor que se presenta en aduana, regulada en el artículo 264 de la Ley General de Aduanas, indica que la misma será firmada, bajo fe de juramento por el importador quién será el responsable de la exactitud de los elementos que figuren en ella, de la autenticidad de los documentos que apoyan esos elementos y de suministrar la

información o documentos necesarios para verificar la determinación del valor en aduana.

Ahora bien, en la Declaración del Valor en Aduanas de las mercancías, en el punto II. CONDICIONES DE LA TRANSACCION, en el reglón 29 está la pregunta "Existen cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente", en el presente caso el representante legal de la empresa, debe marcar la casilla ***SI*** *o la casilla* ***No****, en caso afirmativo el importador debe indicar en la casilla 42.9 el "Valor de los Cánones y derechos de licencia, a que se refiere la casilla 29.1" en donde tiene un espacio en el cual debe indicar en números el monto del valor referente a los cánones y derechos de licencia. En este punto es importante indicar que las Declaraciones de Valor adjuntas a los DUAS de importación en estudio, el representante legal de la empresa* ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *indico en las casilla 29 de la Declaración de Valor, que NO "Existen cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente", y en la casilla 42.9 de la Declaración indico O (cero) como valor de los cánones y derechos de licencia, lo cual según los hallazgos contables, esta afirmación no es cierta, puesto que de la actuación fiscalizadora realizada a la empresa Licenciataria se comprobó el pago por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa Licenciante.*

Continuando con este tema, en la Resolución RES-DGA-239-2005 del 22 de julio del 2005, se emitió las directrices sobre las excepciones de la presentación de la Declaración del Valor en Aduanas en el Régimen de Importación Definitiva entre las cuales se menciona por el tema desarrollado en este estudio, la cual indica que está exento de la presentación de la Declaración del Valor las ***"c) mercancías de origen centroamericano que se desalmacenan por medio del FAUCA"****, es decir aquellas mercancías que vienen amparadas por un FAUCA (Formulario Aduanero Único Centroamericano, amparadas a trato arancelario preferencial), en ese sentido es importante indicar que el importador tramito 795 DUAS de importación al amparo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, por lo tanto dichos DUAS se ampararon a un FAUCA para su debida importación, por lo tanto se exceptúa la presentación de la Declaración de Valor en Aduana en dichos DUAS.*

Así también con referencia al tema del trato preferencial a las mercancías importadas por la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.,***

121 DUAS se ampararon al Tratado de Libre Comercio entre el Gobierno de la República de Costa Rica y el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, así también 234 DUAS se ampararon al Protocolo de Incorporación de la República de Panamá al Sub-Sistema de Integración Económica Centroamericana del SICA.

Adición al precio realmente pagado o por pagar (valor en aduana declarado base FOB), del pago de cánones y Derechos de Licencia (regalías), que realiza la empresa IMPORTADORA BIMBO DE COSTA RICA S. A. *de acuerdo con los Contratos de Licencia con la empresa* ***GRUPO BIMBO S.A. DE C.V.***

De conformidad con la fundamentación y motivación expuesta anteriormente y a lo estipulado en los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, la Autoridad Aduanera procede a adicionar el monto pagado por concepto de Cánones y Derechos de Licencia (regalías) al precio realmente pagado o por pagar que fue declarado ante la Aduana por la empresa importadora ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.****, por las mercancías importadas objeto de estudio, dichos montos fueron pagados a la empresa* ***GRUPO BIMBO S.A. DE C.V.****, por la adquisición, importación y comercialización de las mercancías importadas objeto de estudio en territorio nacional y que se relacionan con las marcas* ***Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo.***

Procedimiento para calcular Alícuota (Porcentaje de Canon y Derecho de Licencia a adicionar al valor declarado).

En reunión sostenida en instalaciones del importador ubicadas en El Coco de Alajuela el día 6 de Abril del 2020, se le consultó al representante legal de la empresa importadora, Sr. Javier Ramírez Rodríguez, si la empresa tiene forma de asociar a nivel de sistema informático, ya sea por descripción de mercancía, código de producto, marca, etc., cada una de las líneas de las mercancías importadas y declaradas en cada declaración aduanera (DUA), con la venta interna (línea de factura de venta nacional), por lo que el Sr. Ramírez Rodríguez manifestó "que ellos no tienen como asociar en el sistema informático el

producto importado con la facturación de la venta, ya que el producto importado ingresa al Centro de Distribución, el cual reparte tanto el producto importado como el producto nacional de ese Centro a 10 bodegas de Venta en diferentes partes del país, y de ahí a las rutas de venta, por lo tanto, no tenemos con hacer ese asocie" (folio 499del estudio 06-DCP-AI-2019)

Por otra parte, al no tener la empresa importadora la forma de realizar la asociación de cada línea de mercancía importada y declarada en cada declaración aduanera, con la venta interna de cada línea de esa mercancía importada, y consecuente con el pago del canon y derecho de licencia (regalía), se procede a establecer un porcentaje de distribución proporcional (Alícuota), el cual se adicionará al precio realmente pagado o por pagar declarado en el momento de la importación de las mercancías importadas por la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.***

Ahora bien, dicho procedimiento de distribución proporcional de los cánones y derechos de licencia pagados por la empresa importadora es una ***operación aritmética*** *aplicada con el fin de determinar la proporción del monto del canon y derecho de licencia pagado, que se* ***adiciona*** *al precio realmente pagado o por pagar que fue declarado, para cada una de las líneas de las mercancías importadas. Dicha distribución matemática lo que hace es utilizar los montos por concepto de cánones y derechos de licencia, identificados en los cálculos de los cánones y derechos de licencia, así como los registros contables de los pagos por este concepto que fueron realizados por la empresa importadora, que fueron cancelados a la empresa Licenciante por las "ventas externas netas" según el Contrato.*

La aplicación del procedimiento de distribución proporcional de los cánones y derechos de licencia que nace de la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual de la empresa importadora, misma que está en línea con lo señalado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en la resolución 001365-F-S1-2013 del 9 de octubre del 2013, señala:

"...respecto de la aplicación del principio de realidad económica, previstos en los preceptos 8 y 12 del CNP; en esencia permite a la Administración Tributaria apartarse de las formas adaptadas por el contribuyente para desentrañar los verdaderos alcances fiscales de la contratación. Lo anterior con el fin de evitar una evasión fiscal. Así mismo, el Tribunal Constitucional consideró que la Administración Tributaria estaba facultada para reducir cualquier ficción legal, con base en esa normativa de realidad económica y determinar en qué consistía realmente el negocio entre las partes, rechazando categóricamente el que sea necesario que "una norma expresa sea la única solución para el problema jurídico que plantea el accionante, o suponer que la ley sea tan imperfecta como para que un juez no pueda adaptar su aplicación a un hecho generador...".

Por otra parte, la distribución matemática que utiliza la Autoridad Aduanera para determinar la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, es congruente con lo indicado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la resolución 001365-F-S1-2013, del 9 de octubre del 2013, la cual rechaza categóricamente "el que sea necesario que una norma expresa sea la única solución para el problema jurídico que plantea el accionante, o suponer que la ley sea tan imperfecta como para que un juez no pueda adaptar su aplicación a un hecho generador...".

Así también, como lo indica la Sala Constitucional en el voto 4940-2012, en la cual se hace referencia a la utilización de criterios técnicos citando: "como ocurre en el caso de los principios generales de la contabilidad donde no sería necesario una ley para llegar a consensos técnicos. [...] En este sentido, ***aquellos métodos o técnicas permiten llegar a un resultado más apegado a la realidad*** *sin que sea necesario que estén incorporados formalmente al ordenamiento jurídico...no se debe olvidar que el principio de realidad económica es un principio que opera en forma dual, de manera que es un instrumento de hermenéutica jurídica del hecho generador de la obligación tributaria".*

Adicionalmente la sentencia № 56-2019-V del Tribunal Contencioso Administrativo del II Circuito Judicial de San José de fecha 10 de julio del 2019, indica en su sentencia sobre la distribución proporcional matemática que utiliza la Autoridad

Aduanera para determinar la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas señala:

> *"…. De este modo, este Órgano decisor constata que la Administración concernida, contrario a lo indicado por el Tribunal aduanero, sí utilizó elementos objetivos, tanto para establecer la existencia de la obligación tributaria aduanera a través de un examen pormenorizado de los requerimientos legales dispuestos por el ordenamiento para que ello ocurra; sino, además, para determinar el adeudo tributario. Sobre este último aspecto, la determinación del monto de la obligación tributaria, no son de recibo las apreciaciones del Tribunal Aduanero Nacional, reiteradas por la accionada, en el sentido de que para calcular la base imponible la Administración debió acudir a la normativa que "ostente una ecuación matemática" que regule dicho calculo, que la Autoridad Aduanera no justificó la fórmula matemática utilizada y que no se basó en datos objetivos. Contrario a lo externado por ese Órgano Administrativo este Tribunal concluye que la conformación de la base imponible utilizada por la Administración sí tiene asidero en el ordenamiento jurídico, pues como se indicó anteriormente, el artículo 57 de la Ley General de Aduanas dispone que la base imponible de la obligación tributaria aduanera de los derechos arancelarios a la importación estará constituida por el valor en aduanas de las mercancías, según lo definen el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, esta Ley y la demás normativa nacional e internacional aplicable" y por su parte, el artículo 1 del Acuerdo de Valor en Aduanas de las Organización Mundial de Comercio (OMC), señala que el valor en aduanas de las mercancías 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 referido Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, estipula en su artículo 8, inciso c, que para calcular el impuesto, al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas deberá añadirse los cánones o derechos de licencia que el importador tenga que pagar que estén relacionados con esas mercancías, que sean una condición para su venta y que no estén incluidos en el precio realmente pagado*

o por pagar. De este modo, a pesar de que la normativa citada no establece propiamente una fórmula matemática, sí dispone los elementos que componen la base imponible, y claramente establece que ésta debe adicionarse con las regalías pagadas por concepto de cánones y derechos de licencia, de este modo el sustento normativo que echó de menos el Tribunal Aduanero Nacional sí existe, y está integrado como parte de la fundamentación jurídica del acto final. En la misma línea, tampoco son correctas las apreciaciones del Tribunal Aduanero, en cuanto señala que el acto fue ayuno de datos objetivos. Lo anterior por cuanto, como ya también ha sido explicado, es claro que el fiscalizador, para determinar establecer la existencia de la obligación y determinar su cuantía se basó en la información proporcionada por la propia accionante, de modo que al aplicar la ecuación cuestionada, los datos que la componen se derivan de los asientos contables en los cuales se registraron los pagos realizados por concepto de regalías, así como los comprobante de pago, y los contratos en los que se estipulaba la existencia de la obligación de XXXXXX , en orden a pagar cánones y derechos de licencia, así como el porcentaje que debía cancelar y su base de cálculo. Luego, la conducta determinativa, analizada en su conjunto, responde a los presupuestos establecidos en el ordenamiento jurídico para determinar la base imponible de la obligación tributaria aduanera, y al principio de búsqueda de la verdad real, como norte procedimiento administrativo observado por la Administración concernida, que en el procedimiento de fiscalización tributaria tiene la particularidad, a tenor del artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se encuentra reforzado por el principio de realidad económica, que permite, en este caso a la Autoridad Aduanera, apartarse de las formas contractuales empleadas por las parte, con la finalidad de alcanzar la verdad económica de los contribuyentes ...".

Es importante reiterar, que esta adición por concepto de cánones y derechos de licencia realizada por la Autoridad Aduanera al precio realmente pagado o por pagar, parte de la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual que la empresa importadora mostró a la Autoridad Aduanera, por cuanto la Autoridad Aduanera no ha modificado dicha realidad dado que se puede comprobar que:

1) La sumatoria del monto adicionado a cada línea de factura por concepto de canon y derecho de licencia es igual al monto total pagado por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) por la empresa importadora a la empresa Licenciante durante cada mes reflejado en la contabilidad y aplicado para el presente caso de forma anual (elemento de justicia), es decir, ***NO se están adicionando montos de más;***

2) La aplicación del procedimiento de distribución proporcional responde a las reglas unívocas de la ciencia y de la técnica, donde su simplicidad permite que cualquier Autoridad o la misma empresa importadora pueda verificarla o constatarla (elemento de lógica) y,

3) Las variables utilizadas en el procedimiento de distribución proporcional fueron tomados de la documentación contable y contractual aportada por la empresa importadora, consecuentemente se está aplicando una metodología que permite llegar a un resultado lo más apegado a la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual de la empresa importadora (elemento de conveniencia). Lo anterior es concordante con el artículo 16 de la Ley General de Administración Pública el cual señala:

> *"Artículo 16.- 1. En ningún caso podrán dictarse actos contrarios a reglas unívocas de la ciencia o de la técnica, o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia".*

Además, el procedimiento utilizado para la distribución proporcional de los montos pagados por concepto de cánones y derechos de licencia, es un medio objetivo y cuantificable, por cuanto el mismo es el resultado de la aplicación de una operación lógico matemática que es verificable y comprobable, a través de la documentación proporcionada por la empresa importadora en su contabilidad, en las declaraciones aduaneras presentadas en las Aduanas, y en el documento contractual (Acuerdo Para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial) suscrito por la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *con la empresa* ***GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V.***

Así mismo, el artículo 1 y 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC no regula fórmulas únicas para los doce tipos de adiciones que establece el artículo 8, toda vez que el Acuerdo es consecuente con las operaciones de comercio internacional y con la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual de las empresas, la cual es diferente una de la otra, de aquí que las adiciones y la metodología van a responder a esos principios. Lo que debe cumplirse según el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, es que las adiciones del artículo 8 se realicen a partir de datos objetivos y cuantificables, donde para cumplir con este requisito la Nota interpretativa General del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC estipula que las Administraciones de Aduanas pueden utilizar datos presentados de manera y conforme con los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" según el artículo que se trate.

En concordancia con lo anterior, la Autoridad Aduanera basada en el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, emitió la Circular ONVVA-02-2008 de Criterios Técnicos sobre Valoración Aduanera: Cánones y Derechos de Licencia, como documento orientador para los usuarios del Servicio Nacional de Aduanas, en donde en el apartado ***3.3. Pago de los cánones y derechos de licencia (royalties) relacionados con las mercancías importadas****, en el último párrafo se señala:*

> *"El pago de un canon o derecho de licencia al propietario de los derechos, no necesariamente se efectúa en el momento en que se realiza la transacción comercial de compra – venta, este pago se podrá realizar posterior a la importación y venta de la mercancía en el país de importación, por lo que al momento de la nacionalización de la mercancía importada el importador debe indicar esta situación a la Autoridad Aduanera".*

También, en el apartado 3.5. Cuantificación del canon o derecho de licencia, de la citada circular se menciona que:

> *"(...) se reconoce la dificultad que los importadores podrían experimentar para el cálculo exacto de la cantidad del canon o derecho de licencia, que corresponde adicionar al precio*

realmente pagado o por pagar. Principalmente en aquellas importaciones en las que el pago del canon o derecho de licencia está basado en un porcentaje del precio de venta de las mercancías importadas. Para resolver esta dificultad de cálculo, se sugiere que el importador provea un estimado razonable del monto adicionar al precio realmente pagado o por pagar que refleje el canon o el derecho de licencia futuro o pagar, por ejemplo, este estimado podría calcularse tomando un porcentaje razonable de las importaciones realizadas, ajustando periódicamente la diferencia entre lo estimado y el pago por canon o derecho de licencia que le corresponde realmente pagar".

Además, se indica en la Circular ONVVA-02-2008 que:

> *"Según el Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, en el anexo de instructivo para el llenado de las declaraciones del valor en aduanas de las mercancías importadas, dicha estimación deberá declararse en la casilla correspondiente a cánones y derechos de licencia, en la cual se debe describir la razón o naturaleza de este pago y estimarse provisionalmente la cantidad a consignar. Dicho monto debe quedar en firme posterior a la venta de las mercancías, mediante una liquidación definitiva. La otra alternativa es que el importador reporte los montos por cánones o derechos de licencia en períodos, posteriores a la importación. A efectos del pago de los cánones el importador debe aportar a la Autoridad Aduanera copia de los Acuerdos suscritos, reportes de ventas utilizado al momento de hacer el pago al licenciante, esto después del cierre del período fiscal".*

Adicionalmente la Sentencia № 56-2019-V del Tribunal Contencioso Administrativo del II Circuito Judicial de San José de fecha 10 de julio del 2019, indica en su sentencia sobre adición por concepto de cánones y derechos de licencia realizada por la Autoridad Aduanera lo siguiente:

> *"... Sobre el particular, este Órgano decisor considera que la supuesta imposibilidad en orden a calcular lo que debía declarar por concepto de regalías, obedece en todo caso, a una condición en la cual se colocó el propio accionado, al suscribir un contrato,*

que, de no ser por la actuación fiscalizadora, su aplicación tendría la consecuencia o el efecto de eludir parcialmente la obligación tributaria aduanera del demandado. Además, es claro que esas regalías no forman parte del costo de ventas, no solo porque su cálculo es sobre las ventas netas (después de costos), sino, además, porque en los contratos suscritos por XXXXXX, se establece claramente que éstas consisten en el pago de un canon o derecho de licencia. Debe indicarse, además, que no es cierto que el accionado no contar con herramientas para determinar el monto de la adición por concepto de regalías, pues en la Circular ONVVA-02-2008, de Criterios Técnicos sobre Valoración Aduanera: Cánones y Derechos de Licencia, se indica, en sus apartados 3.3. y 3.5 lo siguiente: "3.3. El pago de un canon o derecho de licencia al propietario de los derechos, no necesariamente se efectúa en el momento en que se realiza la transacción comercial de compraventa, este pago se podría realizar posterior a la importación y venta de la mercancía en el país de importación, por lo que al momento de la nacionalización de la mercancía importada, el importador debe indicar esta situación a la Autoridad Aduanera. 3.5"(...) se conoce la dificultad que los importadores podrían experimentar para el cálculo exacto de la cantidad del canon o derecho de licencia, que corresponde adicionar al precio realmente pagado o por pagar. Principalmente en aquellas importaciones en las que el pago del canon o derecho de licencia está basado en un porcentaje del precio de venta de las mercancías importadas. Para resolver esta dificultad de cálculo, se sugiere que el importador provea un estimado razonable del monto a adicionar al precio realmente pagado o por pagar que refleje el canon o el derecho de licencia futuro a pagar, por ejemplo, este estimado podría calcularse tomando un porcentaje razonable de las importaciones realizadas, ajustando periódicamente la diferencia entre lo estimado y el pago por canon o derecho de licencia que le corresponde realmente pagar". Como puede verse, el ordenamiento, a través de la circular de cita, ofrece una alternativa al contribuyente para hacer las declaraciones sobre valor aduanero, cuando, en casos como el que nos ocupa, el obligado deba adicionar el canon o el derecho de licencia como parte de la base imponible de la obligación tributaria...".

Por lo expuesto, y al no tener la empresa importadora ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *la forma de realizar la asociación de cada línea de mercancía importada y declarada en cada declaración aduanera, con la venta de cada línea de ésa mercancía importada para establecer por línea de factura y línea de DUA el monto de canon a adicionar, la Autoridad Aduanera procede a aplicar un porcentaje distribución proporcional, operación matemática que permite adicionar el monto correspondiente por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar declarado en el momento de la nacionalización de las mercancías importadas por la empresa* ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *en el periodo de estudio.*

Ahora bien, debe entenderse por porcentaje ***distribución proporcional (Alícuota),*** *en el contexto del análisis matemático-financiero-contable; es decir como una parte que mide exactamente a un todo. Es una parte proporcional, en pocas palabras es una muestra, que representa las características del resto.* [5]

También considera la Autoridad Aduanera que debe quedar claro que dicho procedimiento utilizado para la distribución proporcional de los montos por concepto de cánones y derechos de licencia entre cada línea de mercancía importada, no es una invención arbitraria de la Autoridad Aduanera, sino responde a las buenas prácticas a nivel internacional y también se encuentra en la literatura existente sobre Valoración Aduanera, específicamente Doctor Rafael Herrera Ydañez, en su libro "Valoración en Aduana de las Mercancías de Importación". Editorial Extecom, S.A. Madrid, España. 1986 y el Licenciado en Derecho Julio Carlos Lascano en su libro "El Valor en Aduana de las Mercancías Importadas". 2da edición-ampliada y actualizada. Librería Editorial Osmar D. Buyatti. Buenos Aires, Argentina. 2007. Página 252. Siendo que en ellos mencionan la fórmula que es utilizada para realizar la adición al precio

realmente pagado o pagar que fue utilizada por la Autoridad Aduanera:

$$X = \frac{C * 100}{K}$$

Dónde:

C = canon devengado
K = monto de la mercancía importada
X = el porcentaje de ajuste del valor

Dicha operación matemática propuesta desde hace varios años por expertos en la materia de valoración aduanera es la misma que aplica el Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera en la adición del monto por concepto de canon y derecho de licencia al precio realmente pagado por pagar, como se muestra a continuación de manera comparada:

% Alícuota = (CANONES DEL MES / FOB TOTAL IMPORTADO POR MES) 100*

*X = (C / K) * 100*

Es decir, el procedimiento para adicionar al precio realmente pagado o por pagar los cánones y derechos de licencia para el presente caso, es determinar un porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) de forma anual debido a los periodos de pagos realizados por la empresa Licenciataria a la empresa Licenciante, la cual según la fórmula anterior, resulta de dividir el pago total de cánones del mes entre el total del valor en aduana en este caso FOB del año y luego multiplicado por 100, ambos en dólares; en donde para mayor entendimiento de la fórmula matemática se entenderá como:

- ***Cánones del año:*** *el monto total de cánones y derechos de licencia (royalties, regalías) calculados y pagados por la*

empresa importadora ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.,*** *por las mercancías importadas.*

- ***Total Importado por mes (FOB):*** *identificado en la hoja de trabajo como FOB declarado, se refiere al monto Valor FOB de mercancías importadas y asociadas a las marcas suscritas en el Contrato de Licencia de Marcas, por las cuales se debe pagar el porcentaje de canon y derecho de licencia a la empresa Licenciante.*

100: *el resultado de dividir los cánones y derechos de licencia del mes entre el Valor FOB Total Importación por mes, se multiplica por 100 para obtener el porcentaje.*

Porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) Calculado: *es el que se aplicará por la línea de DUA (que en este caso corresponde a la línea de factura de cada declaración aduanera, FOB-Línea del Sistema TICA, para determinar así la proporción del canon y derecho de licencia que se añade al Precio Realmente Pagado o por Pagar de las mercancías importadas.*

Ahora bien, una vez que se obtiene el porcentaje (%) de distribución proporcional (Alícuota) para distribuir el canon y derecho de licencia pagado a la empresa Licenciante, éste se adiciona al valor FOB declarado con la siguiente fórmula:

Monto *porcentaje de distribución proporcional* ***(Alícuota)= Valor FOB declarado en $ de cada línea de la declaración aduanera afecta a canon y derecho de licencia X porcentaje de alícuota calculado.***

Dicha operación aritmética o procedimiento de distribución proporcional de los cánones y derechos de licencia, es un cálculo aritmético aplicado con el objetivo determinar el porcentaje proporcional que se sumara por línea de DUA y línea de factura al precio realmente pagado o pagar (que en este caso corresponde a la línea de factura FOB de cada declaración aduanera de importación por ser el término de contratación mayormente aplicado por la empresa importadora), para determinar así la proporción del canon y derecho de licencia que

se añadirá al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, el cual es fácilmente verificable.

El procedimiento para calcular el porcentaje de distribución proporcional por concepto de canon y derecho de licencia para el presente caso es determinar un porcentaje (Alícuota) de forma anual ya que los pagos realizados en el año 2017 por la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *a la empresa Licenciante* ***GRUPO BIMBO S.A. DE C.V.*** *no fueron realizados de manera regular según lo establecido en el contrato. Dicho porcentaje resulta de dividir el pago total de Canon y Derecho de Licencia de cada año entre el total del valor en aduana en colones de cada año, según la siguiente fórmula:*

*% Alícuota = (CANONES DEL AÑO / FOB TOTAL IMPORTADO POR AÑO) * 100*

El procedimiento aplicado en el cálculo del porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) se realiza de forma anual, debido a que el pago del canon que realiza la empresa Licenciataria a la empresa Licenciante, por la políticas asociadas al Contrato de licencias de Marca, por ejemplo en el año 2017 el primer semestre el pago por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) fueron facturados en una sola factura con fecha de Agosto 2017, y el pago se posterior a la facturación (ver cuadro # 1), posteriormente en el mes de Octubre 2017 se facturaron las regalías de agosto y setiembre del 2017, en el mes de noviembre se facturo las regalías de octubre y el mes de diciembre se facturaron las regalías de noviembre y diciembre del 2017, las regalías del 2018 fueron facturadas de las siguiente manera; en febrero se facturaron las regalías del enero, así sucesivamente todo el año, hasta el mes de diciembre del 2018 que facturaron las regalías de noviembre y diciembre del 2017, recordando que el mes de diciembre se calcula según una proyección de venta neta de producto, en los cuadros No 5 y 6 de este estudio, se observa mejor la relación del registro contable con la fecha de los pagos por concepto de cánones y derecho de licencia, según lo que se regula en los respectivos Contratos de Licencia y lo determinado en los registros

contables.

Ahora bien, en respuesta a oficio ONNVA-DCP-AI-098-2020, se le solicito al importador información relacionada con los pagos por concepto de derechos de licencia y cánones referentes a los productos importados y analizados en el presente estudio, de los años 2017 y 2018, como se podrá ver en el cuadro siguiente, para el año 2017 la empresa cancelo un monto de ¢197.313.065 (ciento noventa y siete millones trescientos trece con sesenta y cinco colones) por concepto de cánones o derechos de licencia y para el 2018 cancelo ¢210.656.313 (doscientos diez millones seiscientos cincuenta y seis mil trescientos trece colones) por producto importado tal y como se refleja en los cuadros 7 y 8 siguientes.

Cuadro #7

DISTRIBUCION DE REGALIAS PAGADAS POR PRODUCTO IMPORTADO, AÑO 2017

ORGANIZACIÓN	MARCA	Venta Neta 2017 ML	Venta Neta 2017 USD	Regalía GB 2017 %	Regalía GB 2017 $	Regalía GB 2017 colones
Ventas Netas 2017 proporcionadas por las organizaciones						
			572		572	
COSTA RICA	BARCEL	30 531 870	53 361	2,60%	1 387	793 829
	BIMBO	1 004 556 776	1 755 677	2,60%	45 648	26 118 476
	CORONADO	288 592 497	504 377	2,60%	13 114	7 503 405
	LIDO	330 560 927	577 726	2,60%	15 021	8 594 584
	MARINELA	4 041 698 808	7 063 730	2,60%	183 657	105 084 169
	MILPA REAL	341 458 519	596 771	2,60%	15 516	8 877 921
	MOLI	277 255 603	484 563	2,60%	12 599	7 208 646
	RICOLINO	1 250 091 464	2 184 801	2,60%	56 805	32 502 378
	SANISSIMO	24 217 574	42 325	2,60%	1 100	629 657
	TOTAL	**7 588 964 039**	**13 263 331**	**0**	**344 847**	**197 313 065**

Fuente: información proporcionada por el importador (folios 503, 504)

Cuadro #8

DISTRIBUCION DE REGALIAS PAGADAS POR PRODUCTO IMPORTADO, AÑO 2018

ORGANIZACIÓN	MARCA	Venta Neta 2018 ML	Venta Neta 2018 USD	Regalía GB 2018 %	Regalía GB 2018 $	Regalía GB 2018 colones
Ventas Netas 2018 proporcionadas por las organizaciones						
			580		580	
COSTA RICA	BARCEL		130 610	2,60%	3 396	1 970 079
	BIMBO	1 006 980 200	1 735 717	2,60%	45 129	26 181 485
	CORONADO	312 843 228	539 243	2,60%	14 020	8 133 924
	LIDO	78 203 792	134 799	2,60%	3 505	2 033 299
	MARINELA	4 828 524 074	8 322 855	2,60%	216 394	125 541 626
	MILPA REAL	387 260 042	667 514	2,60%	17 355	10 068 761
	MOLI	265 018 330	456 808	2,60%	11 877	6 890 477
	RICOLINO	1 138 932 759	1 963 161	2,60%	51 042	29 612 252
	SANISSIMO	8 631 199	14 877	2,60%	387	224 411
	TOTAL	**8 102 167 513**	**13 965 586**	**0**	**363 105**	**210 656 313**

Fuente: información proporcionada por el importador (folios 504, 505)

En el siguiente cuadro, se detallan los cálculos para determinar el porcentaje de la Alícuota para cada uno de los años del período en estudio, según la importación de mercancías asociadas a las marcas en estudio Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa Real, Molí, Ricolino y Sanissimo, datos obtenidos de la información contable solicitada a la empresa importadora.

Cuadro N° 9
DETERMINACIÓN DEL PORCENTAJE DE DISTRIBUCIÓN DE LOS CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA DE LA EMPRESA BIMBO DE COSTA RICA S.A., PERIODO 2017-2018

Calculó de Alícuota Periodo 2017-2018 BIMBO DE COSTA RICA S.A.							
Año	*Ventas anuales n $*	*Ventas anuales en ¢*	*% de cánones y derechos de licencia (regalías) Contrato de licencia de marcas*	*Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en $*	*Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en ¢*	*FOB Línea anual del Periodo en ¢*	*PORCENTAJE DE CANON Y DERECHO DE LICENCIA (ALICUOTA) DE AJUSTE (CANONES DEL PERIODO / FOB TOTAL IMPORTADO) *100*
2017	*13.263.331,00*	*7.588.964.039,00*	*2.60%*	*344.847,00*	*197.313.065,00*	*5.381.580.680,00*	*3,66645%*
2018	*13.965.586.00*	*8.102.167.513,00*	*2.60%*	*363.105.00*	*210.656.313,00*	*4.294.058.705.00*	*4.90576%*
Total periodo de estudio	*27.228917,00*	*15.691.131.552,00*		*707.952,00*	*407.969.378,00*	*9.675.639.385,00*	

Fuente: Información proporcionada por el importador folios 503, 504 y estadísticas TIC@ Hoja de Trabajo, dispositivo USB, folio 600).

Obtenido el porcentaje de distribución proporcional (%) (Alícuota) del canon y derecho de licencia, la misma se adiciona al valor declarado con la siguiente fórmula:

> ***Alícuota**= Valor en aduana declarado en $ de cada línea de la declaración aduanera afecta a canon X porcentaje de alícuota calculado.*

El objetivo del cálculo de la Alícuota es determinar el porcentaje proporcional que se aplicará por la línea de Declaración Aduanera (que en este caso corresponde a la línea de factura FOB) y por marca de producto, de cada declaración aduanera,

para determinar así la proporción del canon que se añadirá al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, los anteriores cálculos se pueden consultar en la Hoja de Trabajo incluida en el dispositivo USB, folio 600.

Además, con el porcentaje de distribución proporcional realizado por la Autoridad Aduanera respecto a los cánones y derechos de licencia, la sumatoria del monto adicionado a cada línea de factura por concepto de cánones y derechos de licencia es igual al monto total pagado por concepto de cánones y derechos de licencia realizado por la empresa importadora durante el periodo 2017-2018 reflejado en la contabilidad (como se muestra en el Cuadro N° 10, simplificado por DUA), asimismo la aplicación del procedimiento de distribución proporcional, responde a las reglas univocas de la ciencia y de la técnica, donde su simplicidad permite que cualquier Autoridad o la misma empresa importadora puedan verificarla o constatarla (elemento de lógica), de igual manera las variables utilizadas en el procedimiento de distribución proporcional fueron tomados de la documentación contable y contractual aportada por la empresa, apegado a la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual de la empresa importadora (elemento contractual).

Cuadro N°10
MONTO TOTAL DETERMINADO DE LOS CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA A SER ADICIONADOS AL PRECIO REALMENTE PAGADO O PAGAR, POR DUA PARA EL PERIODO 2017-2018
BIMBO DE COSTA RICA S.A.

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
1	003-2017-000267	1.014,04
2	003-2017-000641	594,04
3	003-2017-001326	497,03
4	003-2017-001874	515,4
5	003-2017-002133	1.119,95
6	003-2017-002253	380,29
7	003-2017-002755	373,01

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
596	003-2018-023117	1.158,56
597	003-2018-023470	1.424,11
598	003-2018-023802	825,63
599	003-2018-023804	679,5
600	003-2018-024109	800,31
601	003-2018-024378	443,93
602	003-2018-024832	1.110,65

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
8	003-2017-002757	556,27
9	003-2017-003513	433,63
10	003-2017-003565	641,69
11	003-2017-003573	599,73
12	003-2017-004115	250,17
13	003-2017-004316	565,24
14	003-2017-004426	545,6
15	003-2017-004442	453,54
16	003-2017-005098	606,84
17	003-2017-005291	364,04
18	003-2017-005448	351,92
19	003-2017-005793	689,8
20	003-2017-005950	408,33
21	003-2017-006251	1.076,05
22	003-2017-006291	902,6
23	003-2017-006328	595,46
24	003-2017-006339	566,85
25	003-2017-006593	1.063,02
26	003-2017-006713	559,83
27	003-2017-007270	605,03
28	003-2017-007878	622,98
29	003-2017-007895	531,98
30	003-2017-007920	440,38
31	003-2017-008329	810,47
32	003-2017-008817	516,39
33	003-2017-008819	429,22
34	003-2017-009187	281,88
35	003-2017-009267	784,28
36	003-2017-009327	457,59
37	003-2017-009548	839,82
38	003-2017-009707	281,88
39	003-2017-009787	1.158,30
40	003-2017-010463	444,6
41	003-2017-010465	561,12
42	003-2017-010523	552,69
43	003-2017-010705	462,34
44	003-2017-011321	568,06
45	003-2017-011325	328,65
46	003-2017-011700	557,39

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
603	003-2018-025216	623,83
604	003-2018-025427	681,31
605	003-2018-025438	956,94
606	003-2018-026054	439,09
607	003-2018-026103	474,02
608	003-2018-026104	529,95
609	003-2018-026509	736,95
610	003-2018-026514	817,49
611	003-2018-026624	1.424,76
612	003-2018-026627	1.017,56
613	003-2018-026629	2.242,33
614	003-2018-026630	381,32
615	003-2018-026632	718,5
616	003-2018-026633	156,11
617	003-2018-026634	516,52
618	003-2018-027533	1.176,62
619	003-2018-027606	906,85
620	003-2018-027639	740,04
621	003-2018-027727	544,26
622	003-2018-028283	423,78
623	003-2018-028589	623,42
624	003-2018-028688	435,43
625	003-2018-028735	879,72
626	003-2018-029290	736,35
627	003-2018-029545	323
628	003-2018-029555	109,09
629	003-2018-029970	551,16
630	003-2018-030737	774,28
631	003-2018-030741	768,66
632	003-2018-031314	1.175,48
633	003-2018-031341	660,22
634	003-2018-031580	594,99
635	003-2018-031584	197,6
636	003-2018-031600	583,15
637	003-2018-032217	1.706,37
638	003-2018-032517	720,81
639	003-2018-033241	553,51
640	003-2018-033245	693,72
641	003-2018-034028	387,59

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
47	003-2017-012178	549,36
48	003-2017-012195	0,84
49	003-2017-012441	408,74
50	003-2017-012460	515,16
51	003-2017-012629	547,52
52	003-2017-012703	380,42
53	003-2017-012831	538,98
54	003-2017-013367	1.524,74
55	003-2017-013620	508,65
56	003-2017-013954	220,51
57	003-2017-014531	231,01
58	003-2017-014554	636,2
59	003-2017-014558	484,91
60	003-2017-014591	321,23
61	003-2017-014934	514,75
62	003-2017-014959	362,61
63	003-2017-015173	422,31
64	003-2017-015442	288,77
65	003-2017-015661	264,26
66	003-2017-015769	726,83
67	003-2017-015851	264,26
68	003-2017-016215	288,77
69	003-2017-016870	406,02
70	003-2017-016956	571,87
71	003-2017-017000	588,57
72	003-2017-017238	184,26
73	003-2017-017328	517,61
74	003-2017-017524	552,57
75	003-2017-018014	262,5
76	003-2017-018025	288,77
77	003-2017-018103	403,25
78	003-2017-018184	245,47
79	003-2017-018349	243,12
80	003-2017-018757	1.098,99
81	003-2017-018873	544,34
82	003-2017-018886	513,08
83	003-2017-019294	317,3
84	003-2017-019533	484,2
85	003-2017-019667	456,02

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
642	003-2018-034035	888,68
643	003-2018-034634	565,76
644	003-2018-035319	603,97
645	003-2018-035325	381,8
646	003-2018-035751	854,78
647	003-2018-035760	1.204,36
648	003-2018-036146	650,74
649	003-2018-036237	593,02
650	003-2018-036275	647,69
651	003-2018-036416	781,34
652	003-2018-037009	639,41
653	003-2018-037031	677,91
654	003-2018-037432	1.234,27
655	003-2018-037500	1.531,70
656	003-2018-037920	641,54
657	003-2018-037924	292,97
658	003-2018-037930	748,43
659	003-2018-038349	500,74
660	003-2018-038416	691,82
661	003-2018-039308	504,16
662	003-2018-039382	895,72
663	003-2018-039624	1.173,56
664	003-2018-039886	494,58
665	003-2018-040058	856,81
666	003-2018-040060	683,75
667	003-2018-040936	430,08
668	003-2018-040947	838,99
669	003-2018-041452	1.252,50
670	003-2018-041467	515,49
671	003-2018-041473	580,41
672	003-2018-041492	659,08
673	003-2018-041495	764,69
674	003-2018-041506	796,9
675	003-2018-041724	629,72
676	003-2018-041861	919,64
677	003-2018-042834	806,45
678	003-2018-042861	777
679	003-2018-042889	932,56
680	003-2018-042900	1.212,23

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
86	003-2017-019937	253,69
87	003-2017-020234	337,93
88	003-2017-020283	489,05
89	003-2017-020404	253,69
90	003-2017-020491	337,93
91	003-2017-020705	243,12
92	003-2017-021083	757,93
93	003-2017-021147	271,28
94	003-2017-021210	406,64
95	003-2017-021222	147,45
96	003-2017-021287	590,11
97	003-2017-021608	518,08
98	003-2017-021896	343,32
99	003-2017-021939	350,66
100	003-2017-022098	1.142,26
101	003-2017-022327	232,55
102	003-2017-022494	544,72
103	003-2017-022527	281,88
104	003-2017-022848	337,93
105	003-2017-023089	301,72
106	003-2017-023469	251,53
107	003-2017-023631	592,19
108	003-2017-024134	486,15
109	003-2017-024140	302,71
110	003-2017-024875	485,68
111	003-2017-025257	281,88
112	003-2017-025264	603,08
113	003-2017-025644	402,72
114	003-2017-025868	422,82
115	003-2017-025932	1.072,48
116	003-2017-026075	1.022,97
117	003-2017-026228	1.022,97
118	003-2017-026231	834,37
119	003-2017-026710	386,44
120	003-2017-026713	437,86
121	003-2017-026718	323,44
122	003-2017-026805	1.194,46
123	003-2017-027233	498,02
124	003-2017-028111	676,18

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
681	003-2018-043628	783,8
682	003-2018-043638	746,26
683	003-2018-043695	1.178,27
684	003-2018-043810	813,69
685	003-2018-043815	767,52
686	003-2018-043832	432,35
687	003-2018-043837	894,42
688	003-2018-044153	632,48
689	003-2018-044157	735,46
690	003-2018-044482	1.025,74
691	003-2018-045384	706,01
692	003-2018-045492	739,7
693	003-2018-045900	730,33
694	003-2018-045901	1.147,63
695	003-2018-045908	770,97
696	003-2018-046065	414,19
697	003-2018-046650	706,66
698	003-2018-046658	793,79
699	003-2018-047117	1.496,93
700	003-2018-049919	567,65
701	003-2018-049921	924,56
702	003-2018-049923	361,16
703	003-2018-049930	901,35
704	003-2018-049931	530,2
705	003-2018-049942	680,65
706	003-2018-050047	818,24
707	003-2018-050786	804,75
708	003-2018-050787	913,71
709	003-2018-050846	815,73
710	003-2018-050850	610,22
711	003-2018-051109	728,02
712	003-2018-051198	764,23
713	003-2018-051202	657,02
714	003-2018-051223	838,36
715	003-2018-051235	751,21
716	003-2018-051254	437,02
717	003-2018-051390	804,13
718	003-2018-051565	497,74
719	003-2018-051566	1.670,32

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
125	003-2017-028115	569,98
126	003-2017-028438	1.047,88
127	003-2017-028541	516,46
128	003-2017-028568	603,87
129	003-2017-028668	407,81
130	003-2017-028698	253,69
131	003-2017-028708	99,36
132	003-2017-029419	353,15
133	003-2017-029431	370,25
134	003-2017-029448	270,78
135	003-2017-029462	232,55
136	003-2017-029465	89,67
137	003-2017-030294	385,46
138	003-2017-030536	337,91
139	003-2017-030563	202,07
140	003-2017-030590	226,91
141	003-2017-030676	691,28
142	003-2017-030935	481,85
143	003-2017-030938	1.102,52
144	003-2017-031026	457,26
145	003-2017-031047	467,72
146	003-2017-031056	338,85
147	003-2017-031484	232,55
148	003-2017-031486	198,9
149	003-2017-031591	131,95
150	003-2017-031780	85,97
151	003-2017-031784	226,91
152	003-2017-031808	209,47
153	003-2017-031810	662,55
154	003-2017-031812	533,74
155	003-2017-031826	1.398,91
156	003-2017-031938	454,38
157	003-2017-032392	465,49
158	003-2017-032657	579,07
159	003-2017-032677	517,57
160	003-2017-032745	802,08
161	003-2017-033494	1.025,23
162	003-2017-033634	463,26
163	003-2017-033980	816,71

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
720	003-2018-051711	686,56
721	003-2018-052251	682,23
722	003-2018-052463	833,64
723	003-2018-052853	682,13
724	003-2018-052864	778,3
725	003-2018-053589	1.593,51
726	003-2018-053755	1.542,13
727	003-2018-053774	376,36
728	003-2018-053776	670,5
729	003-2018-054254	575,5
730	003-2018-054259	617,33
731	003-2018-054309	850,22
732	003-2018-054378	604,27
733	003-2018-054761	1.379,50
734	003-2018-055146	677,97
735	003-2018-055624	1.662,22
736	003-2018-055746	679,83
737	003-2018-055751	744,42
738	003-2018-056394	725,21
739	003-2018-056396	576,54
740	003-2018-056592	1.368,58
741	003-2018-056963	678,07
742	003-2018-057087	572,1
743	003-2018-057292	854,92
744	003-2018-057300	674,17
745	003-2018-057493	969,24
746	003-2018-057693	888,21
747	003-2018-057818	636,1
748	003-2018-058393	599,86
749	003-2018-059040	1.451,31
750	003-2018-059461	588,99
751	003-2018-059465	741,98
752	003-2018-059832	566,55
753	003-2018-059875	550,01
754	003-2018-060305	804,55
755	003-2018-060961	635,73
756	003-2018-061180	712,68
757	003-2018-061264	1.321,61
758	003-2018-061571	579,61

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
164	003-2017-034060	549,96
165	003-2017-034382	495,49
166	003-2017-034385	305,35
167	003-2017-035187	473,64
168	003-2017-036352	490,42
169	003-2017-036374	455,59
170	003-2017-036440	348,83
171	003-2017-036443	196,01
172	003-2017-036487	462,11
173	003-2017-036693	943,3
174	003-2017-036796	557,5
175	003-2017-036798	348,86
176	003-2017-037294	418,83
177	003-2017-038024	659,72
178	003-2017-038738	396,69
179	003-2017-038799	430,86
180	003-2017-038802	291,83
181	003-2017-039498	363,52
182	003-2017-039735	322,64
183	003-2017-040011	1.126,64
184	003-2017-040336	436,61
185	003-2017-040374	371,43
186	003-2017-040386	355,66
187	003-2017-041082	501,24
188	003-2017-041343	573,11
189	003-2017-041513	498,57
190	003-2017-041940	571,21
191	003-2017-041946	551,54
192	003-2017-043043	489,83
193	003-2017-043044	59,53
194	003-2017-043085	572,12
195	003-2017-043206	769,78
196	003-2017-043207	994,12
197	003-2017-043240	365,23
198	003-2017-043289	451,74
199	003-2017-043299	424,24
200	003-2017-044521	693,37
201	003-2017-044553	527,9
202	003-2017-045207	525,71

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
759	003-2018-061572	773,64
760	003-2018-062044	638,62
761	003-2018-062058	675,16
762	003-2018-062445	581,68
763	003-2018-062876	618,07
764	003-2018-063583	552,6
765	003-2018-063666	853,8
766	003-2018-064215	593,77
767	003-2018-064239	625,99
768	003-2018-064739	536,02
769	003-2018-065996	848,33
770	003-2018-066086	861,34
771	003-2018-066188	1.392,84
772	003-2018-066254	1.116,33
773	003-2018-066514	1.224,01
774	003-2018-067120	635,19
775	003-2018-067243	1.042,96
776	003-2018-067275	948,16
777	003-2018-068723	659,66
778	003-2018-068947	576,25
779	003-2018-069214	793,06
780	003-2018-070087	836,81
781	003-2018-070095	795,35
782	003-2018-070102	831,98
783	003-2018-070176	1.175,93
784	003-2018-070951	477,25
785	003-2018-070952	695,58
786	003-2018-070956	759,97
787	003-2018-071018	733,21
788	003-2018-071027	1.372,68
789	003-2018-071035	733,43
790	003-2018-071222	1.605,84
791	003-2018-071487	803,2
792	003-2018-071489	778,51
793	003-2018-072121	654,86
794	003-2018-072409	658,87
795	003-2018-072838	522,9
796	003-2018-072847	812,49
797	003-2018-073454	714,22

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
203	003-2017-045221	549,72
204	003-2017-045781	865,13
205	003-2017-045820	603,8
206	003-2017-045826	559,83
207	003-2017-046387	591,68
208	003-2017-046396	656,24
209	003-2017-047095	714,3
210	003-2017-047642	715,84
211	003-2017-047655	554,05
212	003-2017-048034	403,34
213	003-2017-048465	451,59
214	003-2017-048809	513,38
215	003-2017-048831	512,11
216	003-2017-049509	628,29
217	003-2017-049627	531,11
218	003-2017-049676	539,63
219	003-2017-050124	1.098,46
220	003-2017-050126	1.098,46
221	003-2017-050170	1.098,46
222	003-2017-050260	365,13
223	003-2017-050327	427,78
224	003-2017-051007	604,14
225	003-2017-051010	608,03
226	003-2017-052225	599,53
227	003-2017-052495	548,54
228	003-2017-052505	554,79
229	003-2017-052952	605,45
230	003-2017-053111	1.067,66
231	003-2017-053428	442,64
232	003-2017-053515	639,49
233	003-2017-053646	1.028,48
234	003-2017-054250	716,69
235	003-2017-054259	520,83
236	003-2017-054799	327,13
237	003-2017-054802	473,54
238	003-2017-054822	483,02
239	003-2017-055022	791,82
240	003-2017-055727	448,1
241	003-2017-055729	580,33

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
798	003-2018-073563	566,75
799	003-2018-073837	591,75
800	003-2018-074042	796,86
801	003-2018-074044	562,74
802	003-2018-074300	915,31
803	003-2018-074847	366,87
804	003-2018-074897	794,28
805	003-2018-075044	852,51
806	003-2018-075284	1.484,17
807	003-2018-075398	814,09
808	003-2018-075424	794,86
809	003-2018-075758	666,18
810	003-2018-075838	736,49
811	003-2018-076375	760,08
812	003-2018-076811	1.268,92
813	003-2018-076851	1.019,91
814	003-2018-076914	5,1
815	003-2018-076928	806,46
816	003-2018-076930	732,71
817	003-2018-076936	1.171,25
818	003-2018-076974	391,17
819	003-2018-077861	752,38
820	003-2018-078328	1.229,19
821	003-2018-078329	1.229,19
822	003-2018-078592	565,9
823	003-2018-078598	735,18
824	003-2018-078636	1.187,79
825	003-2018-078718	687,74
826	003-2018-078748	604,48
827	003-2018-078782	807,43
828	003-2018-079647	709,4
829	003-2018-079886	1.215,06
830	003-2018-080453	700,53
831	003-2018-080547	720,07
832	003-2018-080617	743,02
833	003-2018-082013	706,14
834	003-2018-082014	238,91
835	003-2018-082015	839,32
836	003-2018-082017	728,97

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
242	003-2017-056288	570,38
243	003-2017-056314	514,76
244	003-2017-056886	470,87
245	003-2017-057019	445,55
246	003-2017-057933	485,61
247	003-2017-058352	927,03
248	003-2017-058357	573,71
249	003-2017-058360	441,93
250	003-2017-058371	560,47
251	003-2017-058441	1.342,14
252	003-2017-058667	592,91
253	003-2017-058864	542,59
254	003-2017-058935	603,28
255	003-2017-059033	924,94
256	003-2017-059066	329,6
257	003-2017-059690	321,91
258	003-2017-059718	468,16
259	003-2017-060470	678,33
260	003-2017-060476	702,52
261	003-2017-060982	358,83
262	003-2017-060997	456,43
263	003-2017-061292	501
264	003-2017-061793	466,56
265	003-2017-061834	250,17
266	003-2017-062054	445,18
267	003-2017-062510	559,82
268	003-2017-062515	633,61
269	003-2017-063031	1.018,52
270	003-2017-063118	545,55
271	003-2017-063139	559,35
272	003-2017-063989	456,88
273	003-2017-064232	418,03
274	003-2017-064646	435,17
275	003-2017-064663	655,53
276	003-2017-065350	554,41
277	003-2017-065353	570,59
278	003-2017-066138	445,7
279	003-2017-066171	1.181,46
280	003-2017-066352	408,15

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
837	003-2018-082581	715,46
838	003-2018-082583	572,74
839	003-2018-082586	1.230,37
840	003-2018-082614	1.200,66
841	003-2018-082630	1.206,73
842	003-2018-082939	712,19
843	003-2018-082948	546,4
844	003-2018-083807	848,57
845	003-2018-084431	706,03
846	003-2018-084437	771,35
847	003-2018-084479	1.154,66
848	003-2018-084681	801,98
849	003-2018-085689	755,72
850	003-2018-085693	588,2
851	003-2018-085726	916,23
852	003-2018-085896	728,69
853	003-2018-086375	752,71
854	003-2018-086537	508,87
855	003-2018-086731	957,89
856	003-2018-086960	402,39
857	003-2018-087403	1.217,33
858	003-2018-087826	1.018,03
859	003-2018-087852	734,24
860	003-2018-087855	484,43
861	003-2018-088480	470,08
862	003-2018-088488	854,49
863	003-2018-089050	579,52
864	003-2018-089063	692,02
865	003-2018-089916	590,48
866	003-2018-089919	718,39
867	003-2018-090585	1.200,05
868	003-2018-090621	779,62
869	003-2018-090646	1.121,76
870	003-2018-090986	816,11
871	003-2018-090988	815,89
872	003-2018-091503	945,35
873	003-2018-091823	1.455,44
874	003-2018-091868	526,94
875	003-2018-091908	847,34

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
281	003-2017-066471	578,15
282	003-2017-066504	588,4
283	003-2017-067050	1.064,37
284	003-2017-067091	552,31
285	003-2017-067166	495,48
286	003-2017-067369	1.233,54
287	003-2017-067828	518,63
288	003-2017-067834	311,15
289	003-2017-068591	451,53
290	003-2017-068826	603,52
291	003-2017-069162	976,29
292	003-2017-069166	414,82
293	003-2017-069167	102,21
294	003-2017-069240	558,25
295	003-2017-069260	514,43
296	003-2017-069868	320,55
297	003-2017-069870	399,69
298	003-2017-070245	607,09
299	003-2017-070705	947,84
300	003-2017-070826	638,38
301	003-2017-070836	517,36
302	003-2017-071080	951,29
303	003-2017-071203	932,2
304	003-2017-071290	430,06
305	003-2017-071349	456,41
306	003-2017-071379	539,15
307	003-2017-071938	275,53
308	003-2017-072145	642,47
309	003-2017-072170	460,38
310	003-2017-072226	821,74
311	003-2017-072801	519,92
312	003-2017-072811	709,41
313	003-2017-073318	1.289,54
314	003-2017-073433	558,19
315	003-2017-073542	465,32
316	003-2017-073561	931,76
317	003-2017-074189	305,58
318	003-2017-074196	504,56
319	003-2017-074260	755,43

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
876	003-2018-091923	508,68
877	003-2018-092707	696,49
878	003-2018-092710	567,84
879	003-2018-092716	524,57
880	003-2018-093404	853,42
881	003-2018-093706	705,94
882	003-2018-093938	743,42
883	003-2018-094844	501,86
884	003-2018-094893	711,43
885	003-2018-095057	501,24
886	003-2018-095410	788,64
887	003-2018-095417	634,93
888	003-2018-095737	1.011,85
889	003-2018-096395	681,23
890	003-2018-096511	598,2
891	003-2018-097389	818,24
892	003-2018-097393	601,95
893	003-2018-097395	195,92
894	003-2018-097399	1.337,02
895	003-2018-097422	589,8
896	003-2018-097708	660,97
897	003-2018-097713	1.200,71
898	003-2018-098357	1.207,73
899	003-2018-098435	785,08
900	005-2017-020862	285,19
901	005-2017-083576	0,37
902	005-2017-103978	0,37
903	005-2017-156398	0,45
904	005-2017-161766	0,1
905	005-2017-224947	0,18
906	005-2017-278444	0,36
907	005-2017-304296	0,37
908	005-2017-325768	0,37
909	005-2017-355147	0,18
910	005-2017-379816	0,18
911	005-2017-444375	1,39
912	005-2017-463436	0,15
913	005-2017-629128	0,15
914	005-2018-021647	0,04

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
320	003-2017-074575	1.068,32
321	003-2017-075213	718,1
322	003-2017-075217	686,83
323	003-2017-075224	494,88
324	003-2017-075227	445,15
325	003-2017-075377	393,95
326	003-2017-075576	374,54
327	003-2017-075833	1.130,56
328	003-2017-076116	457,54
329	003-2017-076119	333,21
330	003-2017-076604	980,67
331	003-2017-077156	314,87
332	003-2017-077303	580
333	003-2017-077304	591,11
334	003-2017-077309	360,55
335	003-2017-077468	363,13
336	003-2017-077530	348,37
337	003-2017-078376	343,87
338	003-2017-078405	318,94
339	003-2017-078717	1.351,80
340	003-2017-078718	1.169,32
341	003-2017-078941	357,07
342	003-2017-078945	313,99
343	003-2017-078946	609,25
344	003-2017-079040	931,79
345	003-2017-079048	0,04
346	003-2017-079072	261,3
347	003-2017-079074	132,89
348	003-2017-079076	369,59

Ítem	DUA	MONTO DEL CANON ADICIONADO $
915	005-2018-120094	0,25
916	005-2018-121368	0,1
917	005-2018-293478	9,81
918	005-2018-308440	740,88
919	005-2018-316102	545,77
920	005-2018-317281	4,91
921	005-2018-321802	579,04
922	005-2018-321877	1.227,98
923	005-2018-322092	842,06
924	005-2018-322266	807,61
925	005-2018-322301	722,61
926	005-2018-322496	727,42
927	005-2018-322666	1.001,32
928	005-2018-332909	518,54
929	005-2018-333364	1.052,41
930	005-2018-335601	766,69
931	005-2018-335887	805,08
932	005-2018-335894	1.202,70
933	005-2018-336607	731,76
934	005-2018-336660	854,63
935	005-2018-348883	0,55
936	005-2018-349513	792,54
937	005-2018-350105	706,15
938	005-2018-350149	952,87
939	005-2018-352516	849,35
940	005-2018-352661	741,1
941	005-2018-352708	836,49
942	005-2018-359930	1.429,30

Fuente: Información proporcionada por el importador folios 503, 504 y estadísticas TIC@ Hoja de Trabajo en USB, folio 600 del estudio 06-DCP-AI-2019

Determinación del valor en aduana.

Una vez determinado el porcentaje de distribución proporcional (Alícuota), se aplicará dicho porcentaje al valor FOB declarado, para determinar el monto por concepto de canon y derecho de licencia a adicionar por cada línea de factura, el mismo se debe adicionar aplicando la siguiente fórmula:

***Valor en aduana determinado** = Valor declarado FOB + (Valor declarado FOB * % alícuota) + flete +seguro +otros.*

La aplicación de dicha fórmula se muestra en USB de la "Hoja de Trabajo" de la Determinación del Valor en Aduanas en el folio 600 del estudio 06-DCP-AI-2019.

VI CÁLCULOS POR DECLARACIÓN ADUANERA DEL VALOR EN ADUANA DETERMINADO PARA LAS IMPORTACIONES DE LAS MERCANCÍAS REALIZADAS POR LA EMPRESA BIMBO DE COSTA RICA S.A. ASOCIADAS A LAS MARCAS BARCEL, BIMBO, CORONADO, LIDO, MARINELA, MILPA REAL, MOLÍ, RICOLINO Y SANISSIMO, DURANTE EL PERIODO 2017 2018, TRAMITADAS POR LA AGENCIA ADUANAL DE ESTE S.A, CÉDULA JURÍDICA 3-101- 04479133 Y LA AGENCIA DE ADUANERA T.F. S.A., CÉDULA JURÍDICA 3-101-09825017

A continuación, conforme a la operación aritmética de distribución proporcional explicada anteriormente, se realizan los cálculos por línea de cada declaración aduanera, del valor en aduana declarado más la adición de la Alícuota establecida (proporción de la Canon y Derecho de Licencia), que genera como resultado el valor en aduana determinado, así como el cálculo de derechos e impuestos declarados (calculados sobre el valor en aduana declarado) y los determinados (calculados sobre el valor en aduana determinado), de las 1189 declaraciones aduaneras en las que se determinó presentaban diferencias en impuestos (Ver Hoja de trabajo, dispositivo USB, folio 600).

6.1 Valor en aduana declarado y valor en aduana determinado en dólares, impuestos declarados e impuestos determinados en colones para 1255 declaraciones aduaneras correspondientes al periodo 2017 y 2018 del importador BIMBO DE COSTA RICA S.A., tramitadas por las Agencias de Aduanas Aduanera TF S.A. y Agencia Aduanal del Este S.A.

Como se explicó en el apartado IV de resultados de la investigación de este informe, en el análisis realizado a la documentación aportada por la empresa ***BIMBO DE COSTA RICA S.A.*** *y la verificación contable realizada a la empresa importadora, se comprobó que la empresa importadora, realiza el pago por cánones y derechos de licencia y que ese pago cumple con las condiciones establecidas en el artículo 8.1.c Acuerdo de Valoración de la OMC, que indica que el pago de las Canon y Derecho de Licencia esté relacionado con las mercancías importadas, que sea condición de venta y que no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar.*

Lo anterior, por cuanto el Departamento de Control Posterior del Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera partiendo de datos objetivos y cuantificables obtenidos en el proceso de verificación, confirmó el pago posterior por concepto de cánones y derechos de licencia, los mismos no están incluidas en el precio realmente pagado o por pagar, de manera que deben formar parte del valor en aduana.

Con fundamento en lo establecido en el artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, y considerando que la Autoridad Aduanera determinó que los cánones y derechos de licencia deben adicionarse al precio reamente pagado o pagar, el monto a ser adicionado por concepto de cánones y derechos de licencia a las declaraciones aduaneras que amparan el presente informe, corresponde la aplicación de un porcentaje o Alícuota (proporción del canon) al valor en aduana declarado, como a continuación se explica la fórmula:

Valor aduana determinado	***en***	***=***	***Valor declarado base FOB***	***+ (Valor declarado base FOB) * % Alícuota+flete+seguro+otros***

De conformidad con la fórmula mencionada anteriormente para calcular el valor en aduana determinado, para las declaraciones aduaneras en estudio que integran el presente informe se realizó de la siguiente forma: Al valor FOB declarado en colones se le adicionó el monto del porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) en colones (que es el resultado de multiplicar el porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) por el valor FOB declarado), que corresponde a la proporción del canon o derecho de licencia a ser adicionado, así como el flete, seguro y los demás montos

indicados en la columna de otros en cada DUA, dando como resultado el valor en aduana determinado que asciende a un monto de $20.339.237,59 dólares (Ver folio 600, hoja de trabajo en USB adjunto al estudio 06-DCP-AI-2019).

Dicho aumento en el CIF declarado determina que los impuestos dejados de percibir por la Autoridad Aduanera se determinaron en un monto de ***₡41.088.105.70*** *(Cuarenta y un millones ochenta y ocho mil ciento cinco colones con setenta céntimos) el cual se detalla el desglose de los impuestos declarados en el anexo que se adjunta en esta resolución.*

Además, en el anexo, se adjunta la determinación total del valor en aduana y de los impuestos dejados de percibir que se debió declarar según información obtenida por verificación contable de la empresa importadora BIMBO DE COSTA RICA S.A (en colones) para el periodo 2017-2018.
Cálculo de Intereses de la Obligación Tributaria Aduanera en la Importación de Mercancías

Teniendo presente que el artículo 61 de la Ley General de Aduanas, reformado mediante la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, N° 9069, publicada en La Gaceta Nº 188 del 28/09/2012, posteriormente se emitió resolución RES-DGA-313-2012 de fecha 1/10/2012 la cual establece la fórmula para calcular los intereses.

Total, de la Obligación Tributaria Aduanera. Como resultado de la adición realizada por la Autoridad Aduanera al precio realmente pagado por pagar de las mercancías importadas por la empresa BIMBO DE COSTA RICA S.A., durante el periodo 2017-2018, se determinó una diferencia entre el valor en aduana determinado y el valor en aduana declarado y se obtuvo una incidencia fiscal en impuestos dejados de percibir por el estado que ascienden a un monto de **₡41.088.105,70** (Cuarenta y un millones ochenta y ocho mil ciento cinco colones con setenta céntimos)

Total, de la Obligación Tributaria Aduanera *Agencias Aduanal del Este S.A.*

Impuestos cancelados	Impuestos determinados	Diferencia de impuestos
¢1.133.163.527.33	¢1.174.251.633.03	41.088.105.70.

VI-SOBRE LOS MONTOS DEJADOS DE PERCIBIR POR EL FISCO: Para efectos de determinar el monto de impuestos dejados de percibir por el Fisco, se procedió a realizar los ajustes correspondientes de acuerdo con los hallazgos determinados. Por lo tanto, de conformidad con la verificación realizada en los DUAS tramitados por la empresa citada, en donde se detectaron errores en la declaración en el valor aduanero de las mercancías citadas y una diferencia de tributos a favor del Estado dejados de percibir por un monto de ₡41.088.105,70 (Cuarenta y un millones ochenta y ocho mil ciento cinco colones con setenta céntimos) según el desglose que se detalla de impuestos dejados cancelados y dejados de percibir detallados en el Anexo que se adjunta en esta resolución.

VI-Sobre el cálculo de Intereses: Conforme a lo establecido en el artículo 61 de la Ley General de Aduanas y considerando las Resoluciones que se deben de aplicar al caso concreto se procede a realizar el cálculo de los intereses producto de los impuestos dejados de percibir por el Estado por la incorrecta declaración de los DUAS objeto de esta litis, el importe de los intereses por cobrar, según la tasa de interés indicada en cada Resolución, cuyo monto total asciende a la suma de ₡15.751.320.49 (Quince millones setecientos cincuenta y un mil trescientos veinte colones con cuarenta y nueve céntimos) calculados al 21 de febrero del 2021, los cuales a partir de esa fecha quedan interrumpidos hasta una vez que se proceda con la notificación de la presente resolución más un monto de ₡41.088.105.70 (Cuarenta y un millones ochenta y ocho mil ciento cinco colones con setenta céntimos) por concepto de impuestos dejados de percibir, para un monto total de ₡56.839.426.18 (Cincuenta y seis millones ochocientos treinta y nueve mil cuatrocientos veintiséis colones con dieciocho céntimos). Monto que se encuentra detallado en el ANEXO adjunto a esta resolución.

VII- Que de conformidad con las potestades otorgadas en los artículos 20, 23, 45, 46 en lo pertinente, 48 y 49 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano IV (CAUCA IV), artículos 24, 36, 53, 54, 59, 62, 66, párrafo 2 y 70 de la Ley General de Aduanas, 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el 67 del Reglamento al CAUCA IV, se les advierte a las partes que ante el requerimiento expreso de pago, los sujetos pasivos no proceden con la cancelación del adeudo determinado, facultan a la Administración para proceder con la ejecución forzosa del adeudo, mediante la Ejecución de la Caución de la Agencia de Aduanas, o bien,

ordenando el cobro Administrativo y/o Judicial de las sumas adeudadas. Lo anterior sin perjuicio de ordenar la inhabilitación del auxiliar de la función pública aduanera, en tanto no se solventen los adeudos con el Fisco.

POR TANTO

Con base en los fundamentos fácticos y legales expuestos, se resuelve: **PRIMERO:** Se procede a dictar Acto Final de Procedimiento Determinativo de Cobro, iniciado mediante la resolución **RES-ONVVA-115-2020 del 19/102020** contra el importador BIMBO DE COSTA RICA, cédula jurídica 310114888730 y el auxiliar de la función pública aduanera Agencia Aduanal de Este SA, cédula jurídica 310104479133 , en su condición de responsable solidario y representante legal del importador por la errónea declaración en cuanto al valor aduanero de las mercancías y consecuentemente de la diferencia de tributos dejados de percibir para las declaraciones que se detallan a continuación:

ITEM	DUA	FECHA
1	003-2017-000267	3/1/2017
2	003-2017-000641	4/1/2017
3	003-2017-001326	6/1/2017
4	003-2017-001874	9/1/2017
5	003-2017-002133	9/1/2017
6	003-2017-002253	9/1/2017
7	003-2017-002755	11/1/2017
8	003-2017-002757	11/1/2017
9	003-2017-003513	13/1/2017
10	003-2017-003565	13/1/2017
11	003-2017-003573	13/1/2017
12	003-2017-004115	15/1/2017
13	003-2017-004316	16/1/2017
14	003-2017-004426	16/1/2017
15	003-2017-004442	16/1/2017
16	003-2017-005098	18/1/2017
17	003-2017-005291	18/1/2017
18	003-2017-005448	19/1/2017
19	003-2017-005793	20/1/2017
20	003-2017-005950	20/1/2017
21	003-2017-006251	21/1/2017
22	003-2017-006291	22/1/2017
23	003-2017-006328	23/1/2017
24	003-2017-006339	23/1/2017
25	003-2017-006593	23/1/2017
26	003-2017-006713	23/1/2017
27	003-2017-007270	25/1/2017
28	003-2017-007878	27/1/2017
29	003-2017-007895	27/1/2017
30	003-2017-007920	27/1/2017
31	003-2017-008329	28/1/2017

ITEM	DUA	FECHA
315	003-2017-072811	24/8/2017
316	003-2017-073318	26/8/2017
317	003-2017-073433	28/8/2017
318	003-2017-073542	28/8/2017
319	003-2017-073561	28/8/2017
320	003-2017-074189	30/8/2017
321	003-2017-074196	30/8/2017
322	003-2017-074260	30/8/2017
323	003-2017-074575	31/8/2017
324	003-2017-075213	2/9/2017
325	003-2017-075217	2/9/2017
326	003-2017-075224	2/9/2017
327	003-2017-075227	2/9/2017
328	003-2017-075377	4/9/2017
329	003-2017-075576	4/9/2017
330	003-2017-075833	5/9/2017
331	003-2017-076116	6/9/2017
332	003-2017-076119	6/9/2017
333	003-2017-076604	7/9/2017
334	003-2017-077156	8/9/2017
335	003-2017-077303	9/9/2017
336	003-2017-077304	9/9/2017
337	003-2017-077309	9/9/2017
338	003-2017-077468	11/9/2017
339	003-2017-077530	11/9/2017
340	003-2017-078376	13/9/2017
341	003-2017-078405	13/9/2017
342	003-2017-078717	14/9/2017
343	003-2017-078718	14/9/2017
344	003-2017-078941	15/9/2017
345	003-2017-078945	15/9/2017

ITEM	DUA	FECHA
629	003-2018-028283	6/4/2018
630	003-2018-028589	6/4/2018
631	003-2018-028688	6/4/2018
632	003-2018-028735	7/4/2018
633	003-2018-029290	9/4/2018
634	003-2018-029545	10/4/2018
635	003-2018-029555	10/4/2018
636	003-2018-029970	11/4/2018
637	003-2018-030737	13/4/2018
638	003-2018-030741	13/4/2018
639	003-2018-031314	14/4/2018
640	003-2018-031341	14/4/2018
641	003-2018-031580	16/4/2018
642	003-2018-031584	16/4/2018
643	003-2018-031600	16/4/2018
644	003-2018-032217	17/4/2018
645	003-2018-032517	18/4/2018
646	003-2018-033241	20/4/2018
647	003-2018-033245	20/4/2018
648	003-2018-034028	23/4/2018
649	003-2018-034035	23/4/2018
650	003-2018-034634	25/4/2018
651	003-2018-035319	27/4/2018
652	003-2018-035325	27/4/2018
653	003-2018-035751	28/4/2018
654	003-2018-035760	29/4/2018
655	003-2018-036146	30/4/2018
656	003-2018-036237	30/4/2018
657	003-2018-036275	30/4/2018
658	003-2018-036416	2/5/2018
659	003-2018-037009	4/5/2018

ITEM	DUA	FECHA
32	003-2017-008817	30/1/2017
33	003-2017-008819	30/1/2017
34	003-2017-009187	31/1/2017
35	003-2017-009267	1/2/2017
36	003-2017-009327	1/2/2017
37	003-2017-009548	1/2/2017
38	003-2017-009707	2/2/2017
39	003-2017-009787	2/2/2017
40	003-2017-010463	4/2/2017
41	003-2017-010465	4/2/2017
42	003-2017-010523	5/2/2017
43	003-2017-010705	6/2/2017
44	003-2017-011321	8/2/2017
45	003-2017-011325	8/2/2017
46	003-2017-011700	8/2/2017
47	003-2017-012178	10/2/2017
48	003-2017-012195	10/2/2017
49	003-2017-012441	10/2/2017
50	003-2017-012460	10/2/2017
51	003-2017-012629	12/2/2017
52	003-2017-012703	13/2/2017
53	003-2017-012831	13/2/2017
54	003-2017-013367	14/2/2017
55	003-2017-013620	15/2/2017
56	003-2017-013954	16/2/2017
57	003-2017-014531	17/2/2017
58	003-2017-014554	17/2/2017
59	003-2017-014558	17/2/2017
60	003-2017-014591	17/2/2017
61	003-2017-014934	20/2/2017
62	003-2017-014959	20/2/2017
63	003-2017-015173	20/2/2017
64	003-2017-015442	21/2/2017
65	003-2017-015661	21/2/2017
66	003-2017-015769	22/2/2017
67	003-2017-015851	22/2/2017
68	003-2017-016215	23/2/2017
69	003-2017-016870	24/2/2017
70	003-2017-016956	24/2/2017
71	003-2017-017000	24/2/2017
72	003-2017-017238	26/2/2017
73	003-2017-017328	27/2/2017
74	003-2017-017524	27/2/2017
75	003-2017-018014	28/2/2017
76	003-2017-018025	28/2/2017
77	003-2017-018103	28/2/2017
78	003-2017-018184	1/3/2017
79	003-2017-018349	1/3/2017
80	003-2017-018757	2/3/2017

ITEM	DUA	FECHA
346	003-2017-078946	15/9/2017
347	003-2017-079040	16/9/2017
348	003-2017-079048	16/9/2017
349	003-2017-079072	16/9/2017
350	003-2017-079074	16/9/2017
351	003-2017-079076	16/9/2017
352	003-2017-079080	17/9/2017
353	003-2017-079236	18/9/2017
354	003-2017-079269	18/9/2017
355	003-2017-079984	20/9/2017
356	003-2017-080037	20/9/2017
357	003-2017-080085	20/9/2017
358	003-2017-080459	21/9/2017
359	003-2017-080773	22/9/2017
360	003-2017-080774	22/9/2017
361	003-2017-081197	23/9/2017
362	003-2017-081201	23/9/2017
363	003-2017-081202	23/9/2017
364	003-2017-081324	25/9/2017
365	003-2017-081595	25/9/2017
366	005-2017-444375	25/9/2017
367	003-2017-082154	27/9/2017
368	003-2017-082171	27/9/2017
369	003-2017-082895	29/9/2017
370	003-2017-083034	29/9/2017
371	003-2017-083331	30/9/2017
372	003-2017-083333	30/9/2017
373	003-2017-083406	30/9/2017
374	003-2017-083407	30/9/2017
375	003-2017-083506	2/10/2017
376	003-2017-083590	2/10/2017
377	003-2017-083619	2/10/2017
378	003-2017-084343	4/10/2017
379	003-2017-084372	4/10/2017
380	003-2017-084570	4/10/2017
381	005-2017-463436	5/10/2017
382	003-2017-085014	7/10/2017
383	003-2017-085018	7/10/2017
384	003-2017-085259	9/10/2017
385	003-2017-085268	9/10/2017
386	003-2017-085362	9/10/2017
387	003-2017-085363	9/10/2017
388	003-2017-085583	9/10/2017
389	003-2017-085822	10/10/2017
390	003-2017-086143	11/10/2017
391	003-2017-086162	11/10/2017
392	003-2017-086301	11/10/2017
393	003-2017-086304	11/10/2017
394	003-2017-086509	12/10/2017

ITEM	DUA	FECHA
660	003-2018-037031	4/5/2018
661	003-2018-037432	5/5/2018
662	003-2018-037500	6/5/2018
663	003-2018-037920	7/5/2018
664	003-2018-037924	7/5/2018
665	003-2018-037930	7/5/2018
666	003-2018-038349	9/5/2018
667	003-2018-038416	9/5/2018
668	003-2018-039308	11/5/2018
669	003-2018-039382	11/5/2018
670	003-2018-039624	13/5/2018
671	003-2018-039886	14/5/2018
672	003-2018-040058	14/5/2018
673	003-2018-040060	14/5/2018
674	003-2018-040936	17/5/2018
675	003-2018-040947	17/5/2018
676	003-2018-041452	19/5/2018
677	003-2018-041467	19/5/2018
678	003-2018-041473	19/5/2018
679	003-2018-041492	20/5/2018
680	003-2018-041495	20/5/2018
681	003-2018-041506	20/5/2018
682	003-2018-041724	21/5/2018
683	003-2018-041861	21/5/2018
684	003-2018-042834	24/5/2018
685	003-2018-042861	24/5/2018
686	003-2018-042889	24/5/2018
687	003-2018-042900	24/5/2018
688	003-2018-043628	26/5/2018
689	003-2018-043638	26/5/2018
690	003-2018-043695	26/5/2018
691	003-2018-043810	28/5/2018
692	003-2018-043815	28/5/2018
693	003-2018-043832	28/5/2018
694	003-2018-043837	28/5/2018
695	003-2018-044153	28/5/2018
696	003-2018-044157	28/5/2018
697	003-2018-044482	29/5/2018
698	003-2018-045384	1/6/2018
699	003-2018-045492	2/6/2018
700	003-2018-045900	5/6/2018
701	003-2018-045901	5/6/2018
702	003-2018-045908	5/6/2018
703	003-2018-046065	6/6/2018
704	003-2018-046650	14/6/2018
705	003-2018-046658	14/6/2018
706	003-2018-047117	19/6/2018
707	005-2018-308440	21/6/2018
708	005-2018-316102	26/6/2018

ITEM	DUA	FECHA
81	003-2017-018873	3/3/2017
82	003-2017-018886	3/3/2017
83	003-2017-019294	4/3/2017
84	003-2017-019533	6/3/2017
85	003-2017-019667	6/3/2017
86	003-2017-019937	7/3/2017
87	003-2017-020234	8/3/2017
88	003-2017-020283	8/3/2017
89	003-2017-020404	8/3/2017
90	003-2017-020491	8/3/2017
91	003-2017-020705	9/3/2017
92	003-2017-021083	10/3/2017
93	003-2017-021147	10/3/2017
94	003-2017-021210	10/3/2017
95	003-2017-021222	10/3/2017
96	003-2017-021287	10/3/2017
97	003-2017-021608	13/3/2017
98	003-2017-021896	13/3/2017
99	003-2017-021939	13/3/2017
100	003-2017-022098	14/3/2017
101	003-2017-022327	14/3/2017
102	003-2017-022494	15/3/2017
103	003-2017-022527	15/3/2017
104	003-2017-022848	16/3/2017
105	003-2017-023089	16/3/2017
106	003-2017-023469	17/3/2017
107	003-2017-023631	17/3/2017
108	003-2017-024134	20/3/2017
109	003-2017-024140	20/3/2017
110	003-2017-024875	22/3/2017
111	003-2017-025257	23/3/2017
112	003-2017-025264	23/3/2017
113	003-2017-025644	24/3/2017
114	003-2017-025868	24/3/2017
115	003-2017-025932	24/3/2017
116	003-2017-026075	25/3/2017
117	003-2017-026228	26/3/2017
118	003-2017-026231	26/3/2017
119	003-2017-026710	27/3/2017
120	003-2017-026713	27/3/2017
121	003-2017-026718	27/3/2017
122	003-2017-026805	28/3/2017
123	003-2017-027233	29/3/2017
124	003-2017-028111	31/3/2017
125	003-2017-028115	31/3/2017
126	003-2017-028438	1/4/2017
127	003-2017-028541	3/4/2017
128	003-2017-028568	3/4/2017
129	003-2017-028668	3/4/2017

ITEM	DUA	FECHA
395	003-2017-086531	12/10/2017
396	003-2017-087055	13/10/2017
397	003-2017-087214	14/10/2017
398	003-2017-087302	14/10/2017
399	003-2017-087363	16/10/2017
400	003-2017-087365	16/10/2017
401	003-2017-087370	16/10/2017
402	003-2017-087793	17/10/2017
403	003-2017-088040	18/10/2017
404	003-2017-088313	18/10/2017
405	003-2017-088430	19/10/2017
406	003-2017-088845	20/10/2017
407	003-2017-088867	20/10/2017
408	003-2017-089338	22/10/2017
409	003-2017-089447	23/10/2017
410	003-2017-089678	23/10/2017
411	003-2017-089879	24/10/2017
412	003-2017-090459	25/10/2017
413	003-2017-091142	27/10/2017
414	003-2017-091277	28/10/2017
415	003-2017-091344	28/10/2017
416	003-2017-091349	28/10/2017
417	003-2017-091370	28/10/2017
418	003-2017-091420	29/10/2017
419	003-2017-091688	30/10/2017
420	003-2017-091697	30/10/2017
421	003-2017-091701	30/10/2017
422	003-2017-091912	31/10/2017
423	003-2017-092221	1/11/2017
424	003-2017-092247	1/11/2017
425	003-2017-092329	1/11/2017
426	003-2017-092710	2/11/2017
427	003-2017-092968	3/11/2017
428	003-2017-093032	3/11/2017
429	003-2017-093374	4/11/2017
430	003-2017-093409	4/11/2017
431	003-2017-093671	6/11/2017
432	003-2017-093673	6/11/2017
433	003-2017-093739	6/11/2017
434	003-2017-094347	8/11/2017
435	003-2017-094665	9/11/2017
436	003-2017-094672	9/11/2017
437	003-2017-095409	10/11/2017
438	003-2017-095471	11/11/2017
439	003-2017-095485	11/11/2017
440	003-2017-095486	11/11/2017
441	003-2017-095495	11/11/2017
442	003-2017-095560	12/11/2017
443	003-2017-095563	12/11/2017

ITEM	DUA	FECHA
709	005-2018-321802	28/6/2018
710	005-2018-321877	28/6/2018
711	005-2018-322092	28/6/2018
712	005-2018-322266	28/6/2018
713	005-2018-322301	28/6/2018
714	005-2018-322496	28/6/2018
715	005-2018-322666	28/6/2018
716	003-2018-049919	3/7/2018
717	003-2018-049921	3/7/2018
718	003-2018-049923	3/7/2018
719	003-2018-049930	3/7/2018
720	003-2018-049931	3/7/2018
721	003-2018-049942	3/7/2018
722	003-2018-050047	4/7/2018
723	005-2018-332909	4/7/2018
724	005-2018-333364	4/7/2018
725	005-2018-335601	5/7/2018
726	005-2018-335887	5/7/2018
727	005-2018-335894	5/7/2018
728	005-2018-336607	6/7/2018
729	005-2018-336660	6/7/2018
730	003-2018-050786	7/7/2018
731	003-2018-050787	7/7/2018
732	003-2018-050846	8/7/2018
733	003-2018-050850	8/7/2018
734	003-2018-051109	9/7/2018
735	003-2018-051198	9/7/2018
736	003-2018-051202	9/7/2018
737	003-2018-051223	9/7/2018
738	003-2018-051235	9/7/2018
739	003-2018-051254	9/7/2018
740	003-2018-051390	10/7/2018
741	003-2018-051565	10/7/2018
742	003-2018-051566	10/7/2018
743	003-2018-051711	11/7/2018
744	003-2018-052251	13/7/2018
745	003-2018-052463	13/7/2018
746	005-2018-348883	13/7/2018
747	005-2018-349513	13/7/2018
748	005-2018-350105	13/7/2018
749	005-2018-350149	13/7/2018
750	003-2018-052853	16/7/2018
751	003-2018-052864	16/7/2018
752	005-2018-352516	16/7/2018
753	005-2018-352661	16/7/2018
754	005-2018-352708	16/7/2018
755	003-2018-053589	18/7/2018
756	003-2018-053755	19/7/2018
757	003-2018-053774	19/7/2018

ITEM	DUA	FECHA
130	003-2017-028698	3/4/2017
131	003-2017-028708	3/4/2017
132	005-2017-156398	3/4/2017
133	003-2017-029419	5/4/2017
134	003-2017-029431	5/4/2017
135	003-2017-029448	5/4/2017
136	003-2017-029462	5/4/2017
137	003-2017-029465	5/4/2017
138	005-2017-161766	5/4/2017
139	003-2017-030294	7/4/2017
140	003-2017-030536	7/4/2017
141	003-2017-030563	7/4/2017
142	003-2017-030590	7/4/2017
143	003-2017-030676	7/4/2017
144	003-2017-030935	9/4/2017
145	003-2017-030938	9/4/2017
146	003-2017-031026	10/4/2017
147	003-2017-031047	10/4/2017
148	003-2017-031056	10/4/2017
149	003-2017-031484	11/4/2017
150	003-2017-031486	11/4/2017
151	003-2017-031591	12/4/2017
152	003-2017-031780	12/4/2017
153	003-2017-031784	12/4/2017
154	003-2017-031808	14/4/2017
155	003-2017-031810	14/4/2017
156	003-2017-031812	14/4/2017
157	003-2017-031826	15/4/2017
158	003-2017-031938	17/4/2017
159	003-2017-032392	18/4/2017
160	003-2017-032657	19/4/2017
161	003-2017-032677	19/4/2017
162	003-2017-032745	19/4/2017
163	003-2017-033494	21/4/2017
164	003-2017-033634	21/4/2017
165	003-2017-033980	22/4/2017
166	003-2017-034060	22/4/2017
167	003-2017-034382	24/4/2017
168	003-2017-034385	24/4/2017
169	003-2017-035187	26/4/2017
170	003-2017-036352	28/4/2017
171	003-2017-036374	28/4/2017
172	003-2017-036440	28/4/2017
173	003-2017-036443	28/4/2017
174	003-2017-036487	28/4/2017
175	003-2017-036693	29/4/2017
176	003-2017-036796	1/5/2017
177	003-2017-036798	1/5/2017
178	003-2017-037294	3/5/2017

ITEM	DUA	FECHA
179	003-2017-038024	5/5/2017
180	003-2017-038738	8/5/2017
181	003-2017-038799	8/5/2017
182	003-2017-038802	8/5/2017
183	003-2017-039498	9/5/2017
184	003-2017-039735	10/5/2017
185	003-2017-040011	11/5/2017
186	003-2017-040036	12/5/2017
187	003-2017-040374	12/5/2017
188	003-2017-040386	12/5/2017
189	003-2017-041082	15/5/2017
190	003-2017-041343	15/5/2017
191	003-2017-041513	16/5/2017
192	005-2017-224947	16/5/2017
193	003-2017-041940	17/5/2017
194	003-2017-041946	17/5/2017
195	003-2017-043043	19/5/2017
196	003-2017-043044	19/5/2017
197	003-2017-043085	19/5/2017
198	003-2017-043206	21/5/2017
199	003-2017-043207	21/5/2017
200	003-2017-043240	22/5/2017
201	003-2017-043289	22/5/2017
202	003-2017-043299	22/5/2017
203	003-2017-044521	24/5/2017
204	003-2017-044553	24/5/2017
205	003-2017-045207	26/5/2017
206	003-2017-045221	26/5/2017
207	003-2017-045781	29/5/2017
208	003-2017-045820	29/5/2017
209	003-2017-045826	29/5/2017
210	003-2017-046387	31/5/2017
211	003-2017-046396	31/5/2017
212	003-2017-047095	1/6/2017
213	003-2017-047642	3/6/2017
214	003-2017-047655	3/6/2017
215	003-2017-048034	5/6/2017
216	003-2017-048465	6/6/2017
217	003-2017-048809	7/6/2017
218	003-2017-048831	7/6/2017
219	003-2017-049509	8/6/2017
220	003-2017-049627	9/6/2017
221	003-2017-049676	9/6/2017
222	003-2017-050124	10/6/2017
223	003-2017-050126	10/6/2017
224	003-2017-050170	11/6/2017
225	003-2017-050260	12/6/2017
226	003-2017-050327	12/6/2017
227	003-2017-051007	13/6/2017

ITEM	DUA	FECHA
444	003-2017-095736	13/11/2017
445	003-2017-095739	13/11/2017
446	003-2017-096063	14/11/2017
447	003-2017-096541	15/11/2017
448	003-2017-096549	15/11/2017
449	003-2017-097247	17/11/2017
450	003-2017-097360	17/11/2017
451	003-2017-097926	20/11/2017
452	003-2017-098359	21/11/2017
453	003-2017-098366	21/11/2017
454	003-2017-098923	22/11/2017
455	003-2017-098945	22/11/2017
456	003-2017-099522	24/11/2017
457	003-2017-099659	24/11/2017
458	003-2017-099777	24/11/2017
459	003-2017-099930	25/11/2017
460	003-2017-099933	25/11/2017
461	003-2017-099934	25/11/2017
462	003-2017-099954	26/11/2017
463	003-2017-099955	26/11/2017
464	003-2017-100046	27/11/2017
465	003-2017-100052	27/11/2017
466	003-2017-100055	27/11/2017
467	003-2017-101096	29/11/2017
468	003-2017-101101	29/11/2017
469	003-2017-101605	30/11/2017
470	003-2017-101665	1/12/2017
471	003-2017-102086	2/12/2017
472	003-2017-102219	4/12/2017
473	003-2017-102295	4/12/2017
474	003-2017-103249	6/12/2017
475	003-2017-103328	6/12/2017
476	003-2017-104115	8/12/2017
477	003-2017-104209	8/12/2017
478	003-2017-104211	8/12/2017
479	003-2017-104215	8/12/2017
480	003-2017-104562	11/12/2017
481	003-2017-104571	11/12/2017
482	003-2017-104885	11/12/2017
483	003-2017-105400	13/12/2017
484	003-2017-106200	15/12/2017
485	003-2017-106759	16/12/2017
486	003-2017-106972	18/12/2017
487	003-2017-107412	19/12/2017
488	003-2017-107752	20/12/2017
489	003-2017-108542	22/12/2017
490	003-2017-108793	24/12/2017
491	003-2017-108795	24/12/2017
492	003-2017-108797	24/12/2017

ITEM	DUA	FECHA
493	003-2017-108800	25/12/2017
494	003-2017-109332	27/12/2017
495	003-2017-109333	27/12/2017
496	003-2017-109474	28/12/2017
497	005-2017-629128	28/12/2017
498	003-2017-109727	29/12/2017
499	003-2017-109785	29/12/2017
500	003-2017-109801	29/12/2017
501	003-2017-109815	29/12/2017
502	003-2017-109898	30/12/2017
503	003-2017-109906	30/12/2017
504	003-2017-109922	30/12/2017
505	003-2018-000051	2/1/2018
506	003-2018-000394	3/1/2018
507	003-2018-000399	3/1/2018
508	003-2018-000429	3/1/2018
509	003-2018-000947	5/1/2018
510	003-2018-001021	5/1/2018
511	003-2018-001336	6/1/2018
512	003-2018-001542	8/1/2018
513	003-2018-001548	8/1/2018
514	003-2018-002287	10/1/2018
515	003-2018-002712	11/1/2018
516	003-2018-002850	11/1/2018
517	003-2018-003436	12/1/2018
518	005-2018-021647	12/1/2018
519	003-2018-003550	13/1/2018
520	003-2018-003561	13/1/2018
521	003-2018-003563	13/1/2018
522	003-2018-003587	14/1/2018
523	003-2018-003954	15/1/2018
524	003-2018-004083	15/1/2018
525	003-2018-004877	18/1/2018
526	003-2018-004906	18/1/2018
527	003-2018-005515	19/1/2018
528	003-2018-005536	19/1/2018
529	003-2018-005546	19/1/2018
530	003-2018-005890	22/1/2018
531	003-2018-005907	22/1/2018
532	003-2018-006564	24/1/2018
533	003-2018-006569	24/1/2018
534	003-2018-006918	25/1/2018
535	003-2018-006940	25/1/2018
536	003-2018-007547	26/1/2018
537	003-2018-007565	26/1/2018
538	003-2018-007736	27/1/2018
539	003-2018-007935	29/1/2018
540	003-2018-007992	29/1/2018
541	003-2018-008668	31/1/2018

ITEM	DUA	FECHA
758	003-2018-053776	19/7/2018
759	005-2018-359930	19/7/2018
760	005-2018-361198	20/7/2018
761	005-2018-361393	20/7/2018
762	005-2018-362161	20/7/2018
763	003-2018-054254	21/7/2018
764	003-2018-054259	21/7/2018
765	003-2018-054309	21/7/2018
766	003-2018-054378	23/7/2018
767	003-2018-054761	23/7/2018
768	002-2018-054984	24/7/2018
769	003-2018-055146	25/7/2018
770	005-2018-369763	26/7/2018
771	003-2018-055624	27/7/2018
772	003-2018-055746	27/7/2018
773	003-2018-055751	27/7/2018
774	003-2018-056394	30/7/2018
775	003-2018-056396	30/7/2018
776	003-2018-056592	31/7/2018
777	005-2018-379777	31/7/2018
778	003-2018-056963	1/8/2018
779	003-2018-057087	2/8/2018
780	003-2018-057292	3/8/2018
781	003-2018-057300	3/8/2018
782	003-2018-057493	3/8/2018
783	003-2018-057693	5/8/2018
784	003-2018-057818	6/8/2018
785	003-2018-058393	7/8/2018
786	005-2018-392229	8/8/2018
787	003-2018-059040	9/8/2018
788	003-2018-059461	11/8/2018
789	003-2018-059465	11/8/2018
790	003-2018-059832	13/8/2018
791	003-2018-059875	13/8/2018
792	003-2018-060305	15/8/2018
793	003-2018-060961	17/8/2018
794	003-2018-061180	18/8/2018
795	003-2018-061264	20/8/2018
796	003-2018-061571	20/8/2018
797	003-2018-061572	20/8/2018
798	003-2018-062044	22/8/2018
799	003-2018-062058	22/8/2018
800	003-2018-062445	23/8/2018
801	003-2018-062876	24/8/2018
802	003-2018-063583	27/8/2018
803	003-2018-063666	27/8/2018
804	005-2018-425009	27/8/2018
805	005-2018-425785	28/8/2018
806	003-2018-064215	29/8/2018

ITEM	DUA	FECHA
807	003-2018-064239	29/8/2018
808	003-2018-064739	30/8/2018
809	003-2018-065996	4/9/2018
810	003-2018-066086	5/9/2018
811	003-2018-066188	5/9/2018
812	003-2018-066254	5/9/2018
813	003-2018-066514	6/9/2018
814	003-2018-067180	8/9/2018
815	003-2018-067243	8/9/2018
816	003-2018-067275	9/9/2018
817	003-2018-068723	14/9/2018
818	003-2018-068947	14/9/2018
819	003-2018-069214	17/9/2018
820	003-2018-070087	19/9/2018
821	003-2018-070095	19/9/2018
822	003-2018-070102	19/9/2018
823	003-2018-070176	20/9/2018
824	003-2018-070951	22/9/2018
825	003-2018-070952	22/9/2018
826	003-2018-070956	22/9/2018
827	003-2018-071018	23/9/2018
828	003-2018-071027	23/9/2018
829	003-2018-071035	23/9/2018
830	003-2018-071222	24/9/2018
831	003-2018-071487	24/9/2018
832	003-2018-071489	24/9/2018
833	003-2018-072121	26/9/2018
834	003-2018-072409	27/9/2018
835	003-2018-072838	29/9/2018
836	003-2018-072847	29/9/2018
837	003-2018-073454	2/10/2018
838	003-2018-073563	2/10/2018
839	003-2018-073837	3/10/2018
840	003-2018-074042	3/10/2018
841	003-2018-074044	3/10/2018
842	003-2018-074300	4/10/2018
843	003-2018-074847	5/10/2018
844	003-2018-074897	6/10/2018
845	003-2018-075044	7/10/2018
846	003-2018-075284	8/10/2018
847	003-2018-075398	8/10/2018
848	003-2018-075424	8/10/2018
849	003-2018-075758	10/10/2018
850	003-2018-075838	10/10/2018
851	003-2018-076375	12/10/2018
852	003-2018-076811	13/10/2018
853	003-2018-076851	13/10/2018
854	003-2018-076914	13/10/2018
855	003-2018-076928	14/10/2018

ITEM	DUA	FECHA
228	003-2017-051010	13/6/2017
229	003-2017-052225	16/6/2017
230	003-2017-052495	19/6/2017
231	003-2017-052505	19/6/2017
232	003-2017-052952	19/6/2017
233	003-2017-053111	20/6/2017
234	003-2017-053428	21/6/2017
235	003-2017-053515	21/6/2017
236	003-2017-053646	21/6/2017
237	003-2017-054250	23/6/2017
238	003-2017-054259	23/6/2017
239	003-2017-054799	26/6/2017
240	003-2017-054802	26/6/2017
241	003-2017-054822	26/6/2017
242	003-2017-055022	26/6/2017
243	003-2017-055727	28/6/2017
244	003-2017-055729	28/6/2017
245	003-2017-056288	29/6/2017
246	003-2017-056314	30/6/2017
247	003-2017-056886	3/7/2017
248	003-2017-057019	3/7/2017
249	003-2017-057933	6/7/2017
250	003-2017-058352	7/7/2017
251	003-2017-058357	7/7/2017
252	003-2017-058360	7/7/2017
253	003-2017-058371	7/7/2017
254	003-2017-058441	7/7/2017
255	003-2017-058667	7/7/2017
256	003-2017-058864	10/7/2017
257	003-2017-058935	10/7/2017
258	003-2017-059033	10/7/2017
259	003-2017-059066	10/7/2017
260	003-2017-059690	12/7/2017
261	003-2017-059718	12/7/2017
262	003-2017-060470	14/7/2017
263	003-2017-060476	14/7/2017
264	003-2017-060982	17/7/2017
265	003-2017-060997	17/7/2017
266	003-2017-061292	17/7/2017
267	003-2017-061793	19/7/2017
268	003-2017-061834	19/7/2017
269	003-2017-062054	20/7/2017
270	003-2017-062510	21/7/2017
271	003-2017-062515	21/7/2017
272	003-2017-063031	23/7/2017
273	003-2017-063118	24/7/2017
274	003-2017-063139	24/7/2017
275	003-2017-063989	26/7/2017
276	003-2017-064232	27/7/2017

ITEM	DUA	FECHA
542	003-2018-008676	31/1/2018
543	003-2018-008803	31/1/2018
544	003-2018-009762	3/2/2018
545	003-2018-009775	3/2/2018
546	003-2018-009785	3/2/2018
547	003-2018-009807	3/2/2018
548	003-2018-009816	3/2/2018
549	003-2018-010352	5/2/2018
550	003-2018-010354	5/2/2018
551	003-2018-010378	6/2/2018
552	003-2018-010631	6/2/2018
553	003-2018-010822	7/2/2018
554	003-2018-010997	7/2/2018
555	003-2018-011063	7/2/2018
556	003-2018-011683	9/2/2018
557	003-2018-011691	9/2/2018
558	003-2018-011693	9/2/2018
559	003-2018-011853	9/2/2018
560	003-2018-012219	12/2/2018
561	003-2018-012231	12/2/2018
562	003-2018-012897	14/2/2018
563	003-2018-013665	16/2/2018
564	003-2018-013667	16/2/2018
565	003-2018-014269	19/2/2018
566	003-2018-014371	19/2/2018
567	003-2018-015023	21/2/2018
568	003-2018-015742	23/2/2018
569	003-2018-015898	23/2/2018
570	003-2018-016154	23/2/2018
571	003-2018-016180	24/2/2018
572	003-2018-016404	26/2/2018
573	003-2018-016406	26/2/2018
574	003-2018-016463	26/2/2018
575	003-2018-017169	27/2/2018
576	003-2018-017272	28/2/2018
577	003-2018-017273	28/2/2018
578	003-2018-017993	2/3/2018
579	003-2018-018166	2/3/2018
580	003-2018-018172	2/3/2018
581	003-2018-018174	2/3/2018
582	003-2018-018253	2/3/2018
583	003-2018-018790	5/3/2018
584	003-2018-018794	5/3/2018
585	003-2018-018796	5/3/2018
586	003-2018-018907	5/3/2018
587	003-2018-018924	5/3/2018
588	003-2018-019625	7/3/2018
589	003-2018-019627	7/3/2018
590	003-2018-020096	8/3/2018

ITEM	DUA	FECHA
856	003-2018-076930	14/10/2018
857	003-2018-076936	14/10/2018
858	003-2018-076974	15/10/2018
859	003-2018-077861	18/10/2018
860	003-2018-078328	19/10/2018
861	003-2018-078329	19/10/2018
862	003-2018-078592	20/10/2018
863	003-2018-078598	20/10/2018
864	003-2018-078636	20/10/2018
865	003-2018-078718	22/10/2018
866	003-2018-078748	22/10/2018
867	003-2018-078782	22/10/2018
868	003-2018-079647	24/10/2018
869	003-2018-079886	25/10/2018
870	003-2018-080453	26/10/2018
871	003-2018-080547	27/10/2018
872	003-2018-080617	29/10/2018
873	003-2018-082013	1/11/2018
874	003-2018-082014	1/11/2018
875	003-2018-082015	1/11/2018
876	003-2018-082017	1/11/2018
877	003-2018-082581	3/11/2018
878	003-2018-082583	3/11/2018
879	003-2018-082586	3/11/2018
880	003-2018-082614	3/11/2018
881	003-2018-082630	4/11/2018
882	003-2018-082939	5/11/2018
883	003-2018-082948	5/11/2018
884	003-2018-083807	8/11/2018
885	003-2018-084431	10/11/2018
886	003-2018-084437	10/11/2018
887	003-2018-084479	10/11/2018
888	003-2018-084681	12/11/2018
889	005-2018-565394	13/11/2018
890	003-2018-085689	15/11/2018
891	003-2018-085693	15/11/2018
892	003-2018-085726	15/11/2018
893	003-2018-085896	15/11/2018
894	003-2018-086375	17/11/2018
895	003-2018-086537	17/11/2018
896	003-2018-086731	19/11/2018
897	003-2018-086960	19/11/2018
898	003-2018-087403	21/11/2018
899	003-2018-087826	22/11/2018
900	003-2018-087852	22/11/2018
901	003-2018-087855	22/11/2018
902	003-2018-088480	24/11/2018
903	003-2018-088488	24/11/2018
904	003-2018-089050	26/11/2018

ITEM	DUA	FECHA
277	003-2017-064646	28/7/2017
278	003-2017-064663	28/7/2017
279	003-2017-065350	31/7/2017
280	003-2017-065353	31/7/2017
281	003-2017-066138	3/8/2017
282	003-2017-066171	3/8/2017
283	003-2017-066352	3/8/2017
284	003-2017-066471	4/8/2017
285	003-2017-066504	4/8/2017
286	003-2017-067050	7/8/2017
287	003-2017-067091	7/8/2017
288	003-2017-067166	7/8/2017
289	003-2017-067369	7/8/2017
290	003-2017-067828	9/8/2017
291	003-2017-067834	9/8/2017
292	003-2017-068591	11/8/2017
293	003-2017-068826	11/8/2017
294	003-2017-069162	13/8/2017
295	003-2017-069166	13/8/2017
296	003-2017-069167	13/8/2017
297	003-2017-069240	14/8/2017
298	003-2017-069260	14/8/2017
299	003-2017-069868	16/8/2017
300	003-2017-069870	16/8/2017
301	003-2017-070245	17/8/2017
302	003-2017-070705	18/8/2017
303	003-2017-070826	18/8/2017
304	003-2017-070836	18/8/2017
305	003-2017-071080	19/8/2017
306	003-2017-071203	20/8/2017
307	003-2017-071290	21/8/2017
308	003-2017-071349	21/8/2017
309	003-2017-071379	21/8/2017
310	003-2017-071938	22/8/2017
311	003-2017-072145	23/8/2017
312	003-2017-072170	23/8/2017
313	003-2017-072226	23/8/2017
314	003-2017-072801	24/8/2017

ITEM	DUA	FECHA
591	003-2018-020302	9/3/2018
592	005-2018-121368	9/3/2018
593	003-2018-020687	10/3/2018
594	003-2018-020774	11/3/2018
595	003-2018-020778	11/3/2018
596	003-2018-020848	12/3/2018
597	003-2018-020862	12/3/2018
598	003-2018-020971	12/3/2018
599	003-2018-021710	14/3/2018
600	003-2018-021714	14/3/2018
601	003-2018-022979	17/3/2018
602	003-2018-022983	17/3/2018
603	003-2018-023117	18/3/2018
604	003-2018-023470	19/3/2018
605	003-2018-023802	20/3/2018
606	003-2018-023804	20/3/2018
607	003-2018-024109	21/3/2018
608	003-2018-024378	21/3/2018
609	003-2018-024832	22/3/2018
610	003-2018-025216	23/3/2018
611	003-2018-025427	23/3/2018
612	003-2018-025438	23/3/2018
613	003-2018-026054	26/3/2018
614	003-2018-026103	26/3/2018
615	003-2018-026104	26/3/2018
616	003-2018-026509	28/3/2018
617	003-2018-026514	28/3/2018
618	003-2018-026624	28/3/2018
619	003-2018-026630	30/3/2018
620	003-2018-026632	30/3/2018
621	003-2018-026633	30/3/2018
622	003-2018-026634	30/3/2018
623	003-2018-026627	31/3/2018
624	003-2018-026629	31/3/2018
625	003-2018-027533	4/4/2018
626	003-2018-027606	4/4/2018
627	003-2018-027639	4/4/2018
628	003-2018-027727	4/4/2018

ITEM	DUA	FECHA
905	003-2018-089063	26/11/2018
906	005-2018-596326	28/11/2018
907	003-2018-089916	29/11/2018
908	003-2018-089919	29/11/2018
909	003-2018-090585	1/12/2018
910	003-2018-090621	1/12/2018
911	003-2018-090646	1/12/2018
912	003-2018-090986	3/12/2018
913	003-2018-090988	3/12/2018
914	003-2018-091503	4/12/2018
915	005-2018-607933	4/12/2018
916	003-2018-091823	5/12/2018
917	003-2018-091868	6/12/2018
918	003-2018-091908	6/12/2018
919	003-2018-091923	6/12/2018
920	003-2018-092707	8/12/2018
921	003-2018-092710	8/12/2018
922	003-2018-092716	8/12/2018
923	003-2018-093404	11/12/2018
924	003-2018-093706	11/12/2018
925	003-2018-093938	12/12/2018
926	003-2018-094844	14/12/2018
927	003-2018-094893	14/12/2018
928	003-2018-095057	14/12/2018
929	003-2018-095410	17/12/2018
930	003-2018-095417	17/12/2018
931	003-2018-095737	17/12/2018
932	003-2018-096395	19/12/2018
933	003-2018-096511	19/12/2018
934	003-2018-097389	23/12/2018
935	003-2018-097393	23/12/2018
936	003-2018-097395	23/12/2018
937	003-2018-097399	23/12/2018
938	003-2018-097422	23/12/2018
939	003-2018-097708	26/12/2018
940	003-2018-097713	26/12/2018
941	003-2018-098357	29/12/2018
942	003-2018-098435	31/12/2018

SEGUNDO: Que tanto el importador y la agencia de aduanas citados anteriormente nacionalizaron la mercancía con una errónea declaración del valor aduanero de las mercancías y consecuentemente una diferencia de impuestos,

comprendidos del 01 de enero del 2017 al 31 de enero del 2018 por la existencia de un rubro del valor aduanero dejado de declarar por concepto del contrato de cánones entre la Empresa importadora BIMBO DE COSTA RICA Y GRUPO BIMBO S.A.B de C:V, en el cual se fija un canon de 2.60% del valor neto de las mercancías que ostentan las marcas Barcel, Bimbo, Coronado, Lido, Marinela, Milpa, Moli, Ricolino y Sanissimo, y *que con fundamento en lo establecido en el artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, y considerando que la Autoridad Aduanera determinó que los cánones y derechos de licencia deben adicionarse al precio reamente pagado o pagar, el monto a ser adicionado por concepto de cánones y derechos de licencia a las declaraciones aduaneras que amparan el presente informe, corresponde la aplicación de un porcentaje o Alícuota (proporción del canon) al valor en aduana declarado, como a continuación se explica la fórmula:*

Valor aduana determinado	***en***	**=**	***Valor declarado base FOB***	**+**	***(Valor declarado base FOB) * % Alícuota+flete+seguro+otros***

De conformidad con la fórmula mencionada anteriormente para calcular el valor en aduana determinado, para las declaraciones aduaneras en estudio que integran el presente informe se realizó de la siguiente forma: Al valor FOB declarado en colones se le adicionó el monto del porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) en colones (que es el resultado de multiplicar el porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) por el valor FOB declarado), que corresponde a la proporción del canon o derecho de licencia a ser adicionado, así como el flete, seguro y los demás montos indicados en la columna de otros en cada DUA, dando como resultado el valor en aduana determinado que asciende a un monto declarado de ***$16.869.491.25*** *a un monto de* ***$20.339.237,59*** *dólares (Ver folio 600, hoja de trabajo en USB adjunto al estudio 06-DCP-AI-2019),* el cual debió ser declarado al momento de su importación, siendo distribuido dicho porcentaje por línea del DUA, que producto del cambio del valor aduanero y en la obligación tributaria aduanera genera una diferencia de impuestos dejados de percibir por el Estado en la suma total de **₡41.088.105,70** (Cuarenta y un millones ochenta y ocho mil ciento cinco colones con setenta céntimos) por concepto de impuestos dejados de percibir.

Total, de la Obligación Tributaria Aduanera *Agencias Aduanal del Este S.A.*

Impuestos cancelados	Impuestos determinados	Diferencia de impuestos
¢1.133.163.527.33	¢1.174.251.633.03	41.088.105.70

Más un monto de **₡15.751.320.49** (Quince millones setecientos cincuenta y un mil trescientos veinte colones con cuarenta y nueve céntimos) que corresponde a por concepto de intereses calculados al 21 de febrero del

2021, los cuales a partir de esa fecha quedan interrumpidos hasta una vez que se proceda con la notificación de la presente resolución, para un monto total de **₡56.839.426.18** (Cincuenta y seis millones ochocientos treinta y nueve mil cuatrocientos veintiséis colones con dieciocho céntimos), ahora bien, debido al volumen de DUAS y líneas declaradas por las partes, se procede a dar la información de cada uno de estos rubros con sus respectivos desgloses mediante un ANEXO a esta resolución, el cual contiene el desglose que detalla los impuestos dejados de percibir y los impuestos determinados por línea y la diferencia de impuestos adeudada a favor del fisco, alícuotas declaradas y el CIF ajustado por línea, además del cálculo de los intereses con las respectivos resoluciones por línea, entre otra información. **CUARTO:** Informar al interesado que, contra la presente resolución, procede únicamente el recurso de apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, en aplicación de los artículos 624 RECAUCA y Transitorio I del CAUCA IV, dicho recurso será potestativo, dicho documento puede ser enviado vía correo electrónico a la dirección: dirfiscaliza@hacienda.go.cr, o en forma física en las instalaciones de la Dirección de Fiscalización que sita en Blancos, instalaciones de la Aduana Central, para lo cual se concede el plazo de **diez días hábiles** contados a partir de la notificación de la presente resolución de conformidad con el artículo 204 de la Ley General de Aduanas. **Notifíquese** a las partes objeto de este procedimiento.

CRISTIAN MONTIEL TORRES (FIRMA)
Firmado digitalmente por CRISTIAN MONTIEL TORRES (FIRMA)
Fecha: 2024.11.04 11:44:30 -06'00'

Cristian Montiel Torres
DIRECTOR GENERAL DE ADUANAS

YAMILETH MIRANDA CARVAJAL (FIRMA) PERSONA FISICA, CPF-02-0353-0414. Fecha declarada: 31/10/2024 04:02:09 PM Esta es una representación gráfica únicamente, verifique la validez de la firma.	JOHANNA VICTOR ARRIETA (FIRMA) Firmado digitalmente por JOHANNA VICTOR ARRIETA (FIRMA) Fecha: 2024.10.31 11:25:16 -06'00'
Aprobado por: Yamileth Miranda Carvajal Directora. Dirección de Fiscalización	Elaborado por: Johanna Víctor Arrieta Abogada. Dirección de Fiscalización