

**SENTENCIA No 057-98. TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL. San José, a las quince horas cuarenta y cinco minutos del primero de diciembre de mil novecientos noventa y ocho.**

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor Álvaro Zúñiga Gonzalez, Agente Aduanero N° 12 de la Agencia de Aduanas Seramar., contra la resolución No. DCF – 020 – 96 de las catorce horas del veintitrés de setiembre de mil novecientos noventa y seis, emitida por el Lic. Gerardo Bolaños Alvarado, en su condición de Director General de Aduanas.

### **RESULTANDO**

1- Que mediante resolución No DCF – 034 – 96 del 22 de julio de 1996, la División de Control y Fiscalización de la Dirección General de Aduanas, inicia procedimiento de traslado de cargos con la finalidad de realizar ajuste al valor declarado en la declaración de importación definitiva No 402330 del 16 de abril de 1996 de la Aduana Central, al considerar que los valores declarados y los aceptados por la aduana son incorrectos. Como fundamento jurídico para realizar el ajuste en el valor, establece el artículo 19 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías ( en delante Ley de Valor), el cual faculta a la Administración para hacer investigación del valor declarado dentro de los 90 días siguientes después de pagados los derechos arancelarios correspondientes y el procedimiento administrativo lo fundamenta en los artículos 144 y 145 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 14 y 15 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano I.

2- El señor Álvaro Zúñiga Gonzalez, se apersona en tiempo y forma para impugnar la resolución citada. Expone el impugnante entre sus argumentos principales:

- A. Que en ninguna parte de la revisión a posteriori indica la Administración de que mes tomó el valor para realizar el traslado de cargos.
- B. Que por existir un pago en exceso, solicita se realice una nota de crédito a favor de su representada.
- C. Que la multa no tiene validez porque lo que se revalora es el AVG y no el MSRP y al no existir ninguna revaloración dicha multa no procede.

3- Que mediante resolución No DCF – 020 – 96 del 23 de setiembre de 1996, la Dirección General de Aduanas dicta el acto final del procedimiento confirmando el traslado de cargos y comisiona a la Contabilidad de la Aduana Central para que efectúe el débito correspondiente. Cita la Administración diferentes artículos de la Ley de Valor, entre ellos el 1, 2, 7, 15 18 y 19, el decreto 24940-H del 30 de enero de 1996 y el decreto 23092-H del 28 de marzo de 1994, de este último dice que establece las funciones que le competen al Sistema Aduanero Nacional, entre ellas: el constar el fiel cumplimiento de las atribuciones y el oportuno ejercicio de las potestades del Servicio Nacional de Aduanas, así como el cumplimiento de las obligaciones que esta normativa impone a los auxiliares y garantizar la legitimidad de las actuaciones de la autoridad

aduanera, realizar las gestiones de cobro estableciendo la multa correspondiente de conformidad con los artículos 148 y 149 del Código Uniforme Centroamericano. Seguidamente agrega que los valores declarados no se ajustan a la Ley de Valor y su Reglamento respecto del concepto de precio normal, agrega que arriba a esa conclusión, después de analizar y confrontar la importación que ampara la declaración de marras con importaciones de mercancías también idénticas o similares y que tuvo a la vista registros de mercancías también idénticas o similares. No se refiere en ningún momento a los argumentos del recurrente. Señala en la parte dispositiva, que de "...conformidad con el artículo 175 Código Uniforme Centroamericano, contra esta resolución cabrá el recurso de apelación ante el Comité Nacional de Valoración Aduanera, que deberá interponer por escrito ante el Director General de Aduanas, dentro del término de tres días contados a partir de la notificación respectiva".

4- Que el señor Zúñiga González, presenta recurso de apelación contra la resolución No DCF – 020 – 96, argumentando:

- A- Que de acuerdo al artículo 19 de la Ley 7005 (Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías) la Administración tiene 90 días para realizar el ajuste y en el caso se cumplen 96 días desde la fecha de aceptación de la declaración y la fecha de notificación de la misma.
- B- Que la multa no procede porque si bien es cierto se cometió un error, el mismo se dio por parte de un funcionario del Departamento de Valoración de la Aduana Central.
- C- Que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone que no se impondrá multa ni sanciones antes de haber sido tramitado un caso ante un tribunal competente, lo que no ha sucedido en el caso por lo que solicita no cobrarla

5- Que mediante Auto No 44 del 08 de setiembre anterior, este Tribunal solicita a la Dirección General de Aduanas cumpla con la admisión y el emplazamiento de ley de conformidad con el ordinal No 203 de la Ley General de Aduanas.

6- Que mediante resolución No DCF – 386 – 98 del 18 de setiembre del año en curso, la Dirección General de Aduanas procede a cumplir con el emplazamiento requerido.

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

**Redacta el Lic. Gómez Sánchez; y,**

### **CONSIDERANDO**

**Hechos probados:** De interés para el dictado de la presente sentencia se tiene por demostrado:

- a- Que la declaración aduanera revisada tiene fecha 16 de abril de 1996;
- b- Que el traslado de cargos que inicia el procedimiento data del 22 de julio de 1996;
- c- Que la Ley General de Aduanas (en adelante L.G.A.) y el Código Aduanero Uniforme Centroamericano II, entraron en vigencia a partir del 01 de julio de 1996;
- d- Que el decreto No 23092-H del 28 de marzo de 1994 fue derogado mediante decreto No 25270-H del 28 de junio de 1996.

- e- Que el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (Ley 3421 CAUCA I) y su Reglamento fueron derogados por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano II, (Ley 7485).
- f- Que el procedimiento administrativo que nos ocupa se rigió por las normas del CAUCA I y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante C.N.P.T.) bajo el concepto de traslado de cargos.

**Base legal aplicable:** El procedimiento ordinario se establece en el artículo 196 de la L.G.A. y 525 al 532 de su Reglamento. De igual forma, el procedimiento administrativo para la aplicación de sanciones administrativas encuentra su basamento en el artículo 234 de la misma Ley y 533 al 535 del Reglamento. Por su parte el numeral 205 dispone sobre la competencia del Tribunal Aduanero Nacional, señalando que tendrá competencia para conocer y decidir, en última instancia administrativa, los recursos contra los actos dictados por el Servicio Nacional de Aduanas. El Transitorio IV del mismo cuerpo normativo indica las disposiciones aplicables a los procedimientos iniciados antes de entrar en vigencia la L.G.A.

De previo a conocer las alegaciones de fondo esgrimidas por las partes, es consideración del Tribunal que de la simple lectura del expediente, se desprenden importantes defectos en los diferentes actos administrativos dictados por el a quo, que lo hacen inválido, motivo por el cual se entra de oficio a conocer de los mismos.

1- Como se indicó en los hechos probados, el procedimiento administrativo desarrollado está fundamentado en la el CAUCA I y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante C.N.P.T.), cuando la normativa que debió aplicar en consideración de la especialidad es el CAUCA II y la legislación nacional constituida por la Ley General de Aduanas y su Reglamento, la cual instituye un procedimiento específico para la tramitación de los casos abiertos de oficio por la administración. En otras palabras, la autoridad aduanera inició el procedimiento administrativo fundamentado en una legislación que no es la que debió observar, generando con ello una violación del debido proceso por la no aplicación del procedimiento ordinario establecido en la Ley General de Aduanas.

Sobre este particular, es importante hacer ver que el procedimiento de ajuste del valor se inició de oficio por la autoridad aduanera competente el 22 de julio de 1996, siendo que para entonces, la ley de reiterada cita tenía veintidós días de estar en vigor. La Ley General de Aduanas dispone en el artículo 258 sobre su vigencia “... entrará en vigor el mismo día en que entre a regir, para Costa Rica, el Protocolo de Modificación del Código Aduanero Uniforme Centroamericano II, del Tratado General de Integración Económica...” y siendo que este rige a partir del 01 de julio de 1996, la ley tiene vigencia desde esa fecha.

En la nueva ley nacional, el legislador previó y normó aquellas situaciones pendientes de tramitación como lo son reclamaciones, recursos, despachos, procedimientos y otros, buscando facilitar el cambio de la ley anterior a la nueva legislación. Por tal razón estableció el transitorio IV en la L.G.A., siendo el que nos interesa para la resolución del caso en estudio, que a la letra dice: “... **los despachos, los procedimientos, plazos y las demás formalidades aduaneras, iniciados antes de la entrada en vigencia de esta ley, se concluirán de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de**

**iniciarlas...**". (la negrita no es del original). Interpretando la norma transcrita a contrario, todos los procedimientos administrativos que las autoridades aduaneras inician con fecha posterior a la entrada en vigencia de la Ley General de Aduanas, tienen que tramitarse en estricto apego a la nueva legislación, contemplando las normas de carácter procesal que sobre el particular esta dispone, lo opuesto conlleva la nulidad de lo actuado por vicios en el procedimiento que son insubsanables de acuerdo al artículo 172 de la Ley General de Administración Pública.

No debe prestarse a confusión de la administración el ya comentado transitorio IV con otra disposición de carácter y finalidad similar, establecía en el Transitorio III de la misma ley, que en lo que interesa dice: “ **Las reclamaciones y los recursos interpuestos antes de la vigencia de esta ley, se tramitarán conforme a las disposiciones vigentes a la fecha de interponerlos...**”. En primer lugar, el caso en examen no se origina en un reclamo y tampoco existe recurso interpuesto contra acto alguno antes de la vigencia de la ley. El proceso inicia de oficio por parte de la Administración, tiempo después de puesta en vigencia la nueva ley.

Ahora, si bien es cierto el despacho aduanero se dio en el mes de abril de 1996, antes de la entrada en vigencia de la ley de reiterada cita, el acto de apertura del procedimiento y su posterior notificación al sujeto pasivo de la obligación tributaria, se desarrollan en forma posterior a la fecha de vigencia de la L.G.A.. Considerando que el despacho se realizó bajo la normativa anterior, no se podría interpretar en forma amplia que el procedimiento conforma parte de este y por ello le es aplicable el CAUCA I y su Reglamento, porque la misma ley dispone en el artículo 251 relativo a las definiciones lo que debe entenderse por despacho aduanero y a la letra dice “ **despacho aduanero: conjunto de operaciones y actos necesarios para cumplir con un régimen aduanero; concluye con el levante o la disposición de las mercancías**”, levante que se da en forma anterior a la nueva ley.

2- Es claro que nos encontramos frente a un vicio de nulidad absoluta por una inexacta aplicación de la normativa aplicable, artículos 158, 169, 223 de la Ley General de Administración Pública, dado que la resolución con la que se inicia el procedimiento administrativo y el acto final están fundamentados en los artículos 14, 15, 175 del CAUCA I y 144, 145 del C.N.P.T., además se hace referencia al decreto 23092-H del 28 de marzo de 1994 que para entonces estaba derogado. Cuando lo correcto era apoyarse en la normativa especial vigente al momento de incoar el procedimiento, específicamente en los ordinales 192 y siguientes concordantes de la Ley General de Aduanas para el procedimiento ordinario tendiente a establecer el supuesto adeudo tributario y en forma separada el procedimiento para establecer la posible infracción administrativa, esto por cuanto ambos procedimientos establecen plazos y etapas diferentes. Lo anterior es producto de un grave error de interpretación por parte del a quo de las normas transitorias III y IV, mismo que no es admisible por cuanto el texto de la norma es claro y no deja lugar a duda de la legislación que debe aplicarse a los procedimientos en el período de tránsito de la derogada legislación a la nueva.

Cabe hacer el señalamiento que el artículo 19 de la Ley de Valor, dispone la facultad de la Administración para la investigación y comprobación del valor aduanero, no establece esta norma procedimiento alguno a seguir. Por su parte el artículo 25 de la misma Ley, versa sobre los recursos que caben contra la resolución que dispone el ajuste

del valor, pero el transitorio segundo de ese mismo cuerpo jurídico dice “ **En tanto no se adopte una nueva legislación regional en materia aduanera las reclamaciones y recursos a que se refiere el artículo 25 de este anexo se regirán por las disposiciones del Capítulo XXXIII del Código Uniforme Centroamericano y el Título 12 de su Reglamento...**”. Como ya fue expuesto, existe una nueva legislación en materia aduanera, tanto regional como nacional que disponen el procedimiento a seguir contra los actos emitidos por la autoridad aduanera, nueva legislación que derogó el CAUCA I y su Reglamento, siendo por tanto inaplicables el Capítulo XXXIII y el Título 12 que estaban contenidos en estos últimos instrumentos.

3- Como conclusión, ubicándonos en el tiempo y de acuerdo a la fecha del recurso que se conoce y siendo que a partir del 01 de julio de 1996, entra a regir una nueva legislación en materia aduanera, tanto a nivel regional (CAUCA II) como nacional (Ley General de Aduanas y su Reglamento), no existía fundamento jurídico para aplicar el procedimiento previsto en el CAUCA I y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios al caso en estudio, sino la nueva ley regional y nacional que es especial sobre la materia.

4- La aplicación de un procedimiento indebido, como en el caso, aplicado por la Administración genera una nulidad absoluta. La Sala Constitucional en el Voto No 5653 del 05 de noviembre de 1993, sobre el punto ha dicho “...La nulidad absoluta es evidente y manifiesta, en general, cuando resulta clara de la mera confrontación del contenido del acto con la ley, sin necesidad de comprobar los hechos en que se funde ni de una interpretación elaborada de su texto o de la ley; o como bien ha dicho la propia **Procuraduría, por ejemplo, en su dictamen No C – 140 – 87 del 14 de julio de 1987, esa nulidad absoluta evidente y manifiesta existe en tres tipos de actos: “ a)... b)... c) los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados**”. Sobre este último supuesto señaló: “**incluye aquellos casos en que, si bien la administración ha observado un procedimiento, no ha sido el que expresamente prevé el ordenamiento para el caso concreto**”. ( el resaltado no es del original)

Pero además de lo anterior, también ha dicho la Sala Constitucional que “ **...la infracción de las formas procesales no radica tanto en la pureza de las formalidades del proceso, cuanto en examinar si a causa del incumplimiento de tales formalidades se ha producido la mencionada indefensión...**” ( Voto No 685-96 del 07 de febrero de 1997). En el caso se genera esta indefensión al recurrente al aplicar un procedimiento diferente al que corresponde, porque entre otras actuaciones se limitó la posibilidad de la audiencia oral y privada establecida en el ordinal 196, al otorgarse un plazo inferior para la interposición de la apelación de acuerdo al 204 y no otorgarse el emplazamiento de ley para ampliar la defensa (hasta que fue requerido por el Tribunal) dispuesto en el ordinal 203, todos de la Ley General de Aduanas. Adicionalmente en el mismo procedimiento se establece una multa como infracción administrativa por el “perjuicio fiscal” generado, perjuicio que es objeto del expediente abierto a fin de determinar su procedencia o no y que como ya se indicó, para la imposición de una multa por infracción administrativa debe seguirse un procedimiento previsto en la nueva legislación que tampoco se aplicó, todo lo cual conlleva la nulidad absoluta de todo lo actuado por el a quo.

5- Por último además de la jurisprudencia de la Sala Constitucional citada, la doctrina a establecido en relación a la nulidad absoluta evidente y manifiesta, que esta opera “de pleno derecho”. El tratadista García De Enterría apunta sobre el particular: “...la nulidad de pleno derecho resulta ser entonces de orden público, lo cual explica que puede ser declarada de oficio por la propia administración e incluso, por los Tribunales, aún en el supuesto de que nadie haya solicitado esa declaración. Este carácter de orden público de la nulidad de pleno derecho, explícitamente consagrado por la jurisprudencia...supone además, que su pronunciamiento debe hacerse en todo caso en forma preferente, y aún excluyente, con respecto a cualquier otro, incluidos los relativos a la admisibilidad misma del recurso...el tribunal está facultado, y obligado, a declarar de oficio, por propia iniciativa, la nulidad del acto en todo caso, en interés del orden general, del orden público, del ordenamiento mismo que exige que se depuren en cualquier momento los vicios cuya gravedad determina la nulidad de pleno derecho del acto al que afectan...” (García De Enterría, Eduardo, Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Cuarta Edición, pág. 571).

En mérito de todo lo expuesto, es consideración de este Tribunal que existe una violación procesal de lo preceptuado por la legislación, omitiendo formalidades sustanciales del procedimiento al aplicarse un procedimiento diferente al que corresponde, generando además indefensión a la parte. Siendo lo procedente declarar la nulidad absoluta de todo lo actuado de conformidad con los numerales 134, 158 y siguientes concordantes, y 223 de la Ley General de la Administración Pública. Por innecesario no se entran a conocer los argumentos del recurrente.

### **POR TANTO**

Este Tribunal de conformidad con el artículo 91 del Código Uniforme Centroamericano II, 204, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas resuelve: declarar la nulidad de todo lo actuado en el presente caso. Voto salvado de las licenciadas Elizabeth Barrantes y Shirley Contreras quienes anulan lo actuado hasta la resolución DCF-020-96 del 23 de setiembre de 1996 inclusive. Voto salvado del Lic. Dick Reyes declarando incompetencia del Tribunal para anular de oficio. Se devuelve el expediente administrativo a la oficina de origen para lo correspondiente. Notifíquese a la Dirección General de Aduanas en sus oficinas centrales y señor Álvaro Zúñiga Gonzalez, en la Agencia de Aduanas Seramar, 50 metros al norte de Pizza Hut del Centro Comercial Guadalupe, Guadalupe.

Licda. Loretta Rodríguez Muñoz  
Presidente

Lic. Desiderio Soto Sequeira

Licda Alejandra Céspedes Zamora

Lic. Dick Reyes Vargas

Licda. Elizabeth Barrantes Coto

Licda. Shirley Contreras Briceño

Lic. Luis Gómez Sánchez

### **Voto salvado de las Licenciadas Barrantes Coto y Contreras Briceño.**

Se apartan las suscritas del voto de mayoría, con base en los siguientes argumentos:

#### **1. Sobre la aplicación normativa :**

En el caso en examine, tenemos que el órgano director del procedimiento inicia un proceso para ajustar el valor aduanero a una declaración aduanera tramitada el 16 de abril de 1996 y fundamenta, desde el punto de vista procesal, es decir, como norma procedimental a aplicar para efectuar el respectivo traslado de cargos, el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y no la Ley General de Aduanas, la cual estaba vigente en ese momento. No obstante, el haber aplicado las normas procesales del Código Tributario, representó un beneficio para el recurrente al otorgársele un plazo mayor (30 días hábiles), para el ejercicio de su derecho de defensa, en lugar de 15 días, que es lo que establece el procedimiento ordinario de la Ley de Aduanas, por lo que no existe en la especie ninguna violación de los derechos del recurrente.

Asimismo, la autoridad aduanera, basa la competencia del órgano director en el decreto Ejecutivo N°25270-H , misma competencia atribuida por el Reglamento a la Ley General de Aduanas a dicho órgano., lo cual no genera vicio alguno, tan solo una errónea cita legal.

Además, el acto de inicio del procedimiento, se encuentra ajustado a derecho, toda vez, que el antecedente normativo que faculta a la Administración para efectuar el traslado, lo constituye la Legislación centroamericana de valoración, Ley N° 7005, la cual fue debidamente informada en el proceso., siendo en consecuencia que el motivo, como elemento sustancial del acto y que justifica el actuar de la Administración, se encuentra perfecto.

#### **2. Sobre las normas de procedimiento:**

Como se menciona, si bien es cierto que se aplicó el CNPT y no la LGA, las normas de procedimiento aplicadas al caso son más beneficiosas para el interesado, en tanto tiene plazos mayores, garantizando una defensa amplia tal y como lo ha reseñado la Sala Constitucional al indicar respecto al *“derecho de defensa o derecho al debido proceso en materia administrativa comprende básicamente: a) Notificación al interesado del carácter y fines del procedimiento, b) derecho a ser oído y oportunidad del interesado para presentar los argumentos y producir la prueba que entienda pertinente, c) oportunidad para el administrado de preparar su alegación, lo que incluye necesariamente el acceso a la información y a los antecedentes administrativos vinculados con la cuestión de que se trate; ch) derecho del administrado de hacerse representar y asesorar por abogados, técnicos y otras personas calificadas;*

***d)notificación adecuada de la decisión que dicta la administración y los motivos en que ella se funde, e)derecho del interesado de recurrir la decisión dictada. “ (SCV 211-95)***

Tomando como base la jurisprudencia transcrita, vinculante erga omnes, tenemos que con el acto de apertura no se le viola su derecho de defensa o derecho al debido proceso ya que : a) se cumple la comunicación al interesado sobre el carácter y fines del procedimiento que inicia la administración tendiente a reajustar el valor aduanero. b) Se le confiere un plazo de 30 días “para impugnar por escrito las observaciones y cargos formulados en su contra, debiendo caso especificar los hechos y las normas en que se fundamenta y alegar las defensa que considere pertinentes, proporcionando las pruebas respectivas.”. c) En la parte dispositiva la administración pone a disposición el expediente para ser consultado. ch) Tuvo la opción de hacerse asesorar por un abogado aun cuando el agente es un técnico en la materia d) La decisión de la administración le fue comunicada con el acto final. En consecuencia el acto que inicia el procedimiento administrativo de modo alguno le genera una indefensión al recurrente que de base a este Tribunal a declarar ese acto como nulo, ni tampoco se violó una formalidad sustancial en el procedimiento.

### **3. Sobre la nulidad del acto final.**

En nuestro criterio el acto final del procedimiento sí se encuentra viciado de nulidad absoluta por las siguientes razones:

En primer término, debe apuntarse que si bien el acto de inicio se encuentra conforme con el ordenamiento, sin embargo, para la adopción del acto final, según la normativa vigente (Ley de Aduanas), deben observarse algunas formalidades, cuya inobservancia genera la nulidad de lo actuado. En concreto, el artículo 196 de la LGA, da al administrado, el derecho a una audiencia oral y privada con la Administración a efecto de formular conclusiones, misma que pudo haber sido solicitada por el recurrente, si la Administración hubiese observase el procedimiento previsto por la citada ley. Por lo que se debió en el momento procesal oportuno, a saber, antes del dictado del acto final, enderezar el procedimiento, a fin de darle esa oportunidad al recurrente. Lo contrario, constituye una violación sustancial del procedimiento.

Por otra parte, si bien se establece con el dictado del acto final como base de la fase recursiva el derogado artículo 175 del CAUCA I, la administración hace nugatorio el derecho del recurrente al recurso de reconsideración establecido en la LGA artículo 204, pues solo se le concede la apelación, lo que si viola sustancialmente su garantía constitucional al debido proceso en cuanto al derecho del interesado de recurrir la decisión dictada, ante el mismo órgano, sin dejar claro que este recurso es facultativo para el administrado pudiendo renunciar a él y pedir la revisión ante el superior en grado. Por ende existe en este acto un vicio en el elemento procedimiento que deviene en sustancial, por lo que en criterio de las suscritas, debe declararse su nulidad de lo actuado hasta la Res-DCF-020-96 del 23 de setiembre de 1996.

**Elizabeth Barrantes Coto**

**Shirley Eugenia Contreras Briceño**



Voto salvado del Licenciado REYES VARGAS. **Por considerar que este Tribunal se excede en su competencia, me separo de lo resuelto y reitero mis argumentaciones sobre el tema de la siguiente manera:**

#### **Naturaleza del Tribunal Aduanero Nacional.**

Estimo pertinente, a efecto de resolver, tenerse presente la naturaleza jurídica del Tribunal Aduanero Nacional, en adelante TAN, con el propósito de determinar sus competencias y potestades a la hora de decidir. A tales efectos, recordemos que dicho Tribunal, tiene idéntica naturaleza que el Tribunal Fiscal Administrativo, respecto del cual, la Sala Constitucional en su voto número 1148-90 de las 17 horas de setiembre 21 de 1990, en lo de interés indico:

“Así por ejemplo, no parece incompatible con la Constitución la existencia del Tribunal Fiscal Administrativo (Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ley No. 4755 de 3 de mayo de 1971), en la medida en que, si bien se integra y funciona de manera semejante a la de los tribunales de justicia – “tribunales” propiamente dichos -, en realidad solo es un órgano de tutela administrativa o jerárquico impropio respecto de la llamada “Administración Tributaria”, y sus fallos no tienen otro efecto que el de agotar la vía administrativa, abriendo paso a la acción jurisdiccional propiamente dicha.”

Por otro lado, la Procuraduría General de la República, en su pronunciamiento número C-012-98, de enero 21 de 1998, ha señalado claramente que es al TAN a quien corresponde, en virtud de una desconcentración máxima de la materia aduanera, resolver en última instancia administrativa de los recursos que se presenten contra el Servicio Nacional de Aduanas.

En virtud de lo anterior tenemos que el TAN, resulta en un superior no jerárquico de la llamada Administración Aduanera. Tal situación, la de jerarca impropio, no es exclusiva del TAN, sino que opera desde hace mucho tiempo respecto de otras administraciones como la registral, la técnica de aviación civil, la municipal, cuyo superior jerárquico resulta ser el Tribunal Superior De lo Contencioso Administrativo, la Tributaria cuyo competencia de agotamiento de vía le corresponde al Tribunal Fiscal Administrativo, siempre en tratándose de tributos nacionales, la de servicio civil que agota el Tribunal de Servicio Civil, etc. Los recursos ante tales órganos de agotamiento de la vía administrativa, como se observa, son no jerárquicos en sentido estricto, por lo que se les conoce como jerárquicos impropios. Su competencia, se justifica en la necesidad de que, un órgano especializado, jurídica y técnicamente, como autónomo en su decisión, es decir ajeno a criterios de oportunidad, conveniencia, y otros, revise la legalidad de los actos de tales administraciones, de manera que en esta forma se mejore el estado de derecho en que se fundamenta nuestra organización como estado.

En virtud de los fines y competencias asignados a los jerarcas impropios, y con el fin de evitar la tendencia humana de invadir competencias, como de hacer valedero el principio de conservación del acto, como medio para lograr el interés público querido, es que a los mismos ( los jerarcas impropios ) se le fija una serie de limitaciones en el ejercicio de la suya propia. Entre ellas, tenemos la imposibilidad de revisar

oficiosamente las actuaciones de la administración A Quo, la de anular de oficio, la de conocer únicamente por vía recursiva y limitado a las pretensiones y cuestiones de hecho planteadas por el recurrente. Las normas que resultan claras como contundentes son los artículos 180, 181, 184 de la Ley General de la Administración Pública, en adelante LGAP.

### **Incompetencia del Tribunal Aduanero Nacional Para Declarar una Nulidad no Alegada.**

En virtud de lo dispuesto en las normas de cita resulta irrefutable que el TAN carece de competencia para declarar una nulidad no alegada. Para demostrarlo me permito transcribir lo dispuesto por tales normas, no más resaltando los límites de competencia que se establecen a los jerarcas impropios.

“Artículo 180.—Será competente en la vía administrativa, para anular o declarar la nulidad de un acto el órgano que lo dictó, el superior jerárquico del mismo, actuando de oficio o en virtud de recurso administrativo, **o el contralor no jerárquico**, en la forma y con los alcances que señale esta ley.”

“Artículo 181.—**El contralor no jerárquico** podrá revisar **solo la legalidad** del acto y **en virtud de recurso administrativo**, y decidirá **dentro del límite de las pretensiones y cuestiones de hecho planteadas por el recurrente**, pero podrá aplicar una norma no invocada en el recurso.”

“Artículo 184.—**No podrá anular de oficio** el órgano que ejerce **contralor jerárquico impropio**, ni, en general, el que pierde su competencia con la primera decisión sobre la validez del acto.”

A pesar de lo claras que son las normas de cita, analicemos un poquito su contenido. Del numeral 180 otorga competencia al contralor no jerárquico para declarar la nulidad del acto, eso sí, le indica que la misma solo podrá ejercerse lícitamente, en tanto se haga en la forma y condiciones preestablecidas por esa ley. Por otro lado véase que decimos que dicho artículo le otorga competencia para declarar la nulidad, no para anular. Ello es así por cuanto el artículo 181 al desarrollar las limitaciones que le impone el 180 nos dice que dicha competencia solo puede ejercerse en virtud de recurso administrativo, excluyendo por ende la posibilidad de anular, entendida esta como aquella facultad que se ejerce en virtud de una competencia legítimamente otorgada y sin necesidad de acción previa, sea se ejerce de oficio. Lo anterior se confirma, cuando de manera expresa y por si hubiese duda, el numeral 184 expresamente prohíbe anular de oficio, al órgano que ejerce contralor jerárquico impropio. Pero, para mayor abundamiento, el legislador en el artículo 181 indica que la decisión debe responder únicamente a las pretensiones y cuestiones de hecho planteadas por el recurrente, ello es así cuando señala que solo puede decidir válidamente dentro del límite de éstas. De manera que aún no existiendo la prohibición del numeral 184, con base en la norma del 181, de no existir una nulidad alegada, no puede proceder a declarar la misma, menos aún anular de oficio. Pero, aún estando alegada, si los aspectos de nulidad observados no corresponden a los alegados, tampoco puede el Tribunal decretar la misma, sin infringir las disposiciones anteriores.

El presente caso.

Conoce este Tribunal de la presente causa en virtud de recurso administrativo, por lo que en virtud de ello resulta competente para conocer del mismo. No obstante lo anterior, como señala la resolución de mayoría, dentro de sus pretensiones y argumentaciones, el recurrente, no alega nulidad alguna. Es el Tribunal, el que de oficio, decide que, en virtud de que de la simple lectura del expediente se desprenden importantes defectos, en los diferentes actos administrativos dictados por el a quo, que lo hacen invalido, es motivo para entrar **de oficio** a conocer de los mismos.

Por lo anterior, cuando la mayoría, como el voto separado de las colegas Barrantes Coto y Contreras Briceño, entrar a conocer oficiosamente las supuestas nulidades observadas, es que el suscrito estima se excede el Tribunal en su competencia y así debe declararse, dado que como jerarca impropio, es su deber precisamente velar por la legalidad de las actuaciones de la Administración, de la cual forma parte el TAN.

DICK RAFAEL REYES VARGAS