SENTENCIA 2006-013. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con quince minutos del catorce de febrero dos mil seis.

Recurso de apelación presentado por **XXXXXX** en su condición de Apoderado Especial de **XXXXXX** contra la resolución de la Aduana de Paso Canoas número **RES-APC-250-2005** del día **15 de Noviembre de 2005**.

RESULTANDO

I.- Que con resolución número **RES-APC-250-2005** del día **15 de Noviembre de 2005** la subgerencia de la Aduana de Paso Canoas, en lo de interés resolvió: ***" … reiterar el adeudo de una Obligación Tributaria Aduanera por parte del señor* XXXXXX *de nacionalidad Belga, pasaporte N° XXXXXX, … Determinándose … un total de ¢1,422,222.66 …"***(folios **127 a 132**).

II.- Conoce este Tribunal en virtud de recurso de apelación presentado por **XXXXXX** en su condición de Apoderado Especial de **XXXXXX**, quien solicita: 1)- Se revoque la resolución recurrida, se acoja la prueba, se ordene la devolución de las motocicletas, determinar que su representado actuó de buena fe y fue engañado (folios **133-134**).

III.- Con resolución número **RES-APC-262-2005** del 06 de Diciembre de 2005 el gerente de la Aduana de Paso Canoas deniega el recurso de reconsideración confirma la resolución recurrida y emplaza al recurrente para ante esta instancia (folios **135 a 142**).

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

Redacta la licenciada Contreras Briceño; y,

CONSIDERANDO

I.- Objeto del procedimiento: El presente asunto se circunscribe a determinar la existencia de un incumplimiento del régimen de importación temporal por el señor **XXXXXX** materializado en el certificado de importación temporal número **XXXXXX** de la Aduana de Peñas Blancas y en consecuencia la obligación al pago del adeudo tributario en suspenso.

II.- Origen del incumplimiento. Se desprende de los autos que el incumplimiento al régimen de importación temporal tiene ocasión, según señalamiento de la Aduana, en la no exportación en plazo de las mercancías a las cuales se les otorgó el beneficio. En efecto señala la Aduana que el interesado al pretender salir del país aportó prórrogas falsas, de manera que careciendo de validez y efecto alguno tal documental, la pretendida reexportación pretendía serlo fuera del plazo legalmente otorgado y ello obliga al pago de los derechos de importación.

Alega el recurrente por su parte haber sido victima de una estafa y que con ocasión de su conocimiento interpuso la denuncia respectiva siendo que las autoridades judiciales han ordenado la devolución del vehículo y para ello aporta certificaciones del expediente judicial las cuales corren a folios **30 a 53 y 58 a 106**.

III.- Inconformidad del recurrente. En escrito presentado el día **19 de Setiembre del año 2005** (folio **57**) hace ver el recurrente a la Aduana el hecho de que el Tribunal de Juicio de Corredores ordena la de devolución del vehículo previo pago de la multa o de los impuestos de tránsito y por ello se ha opuesto al

procedimiento administrativo alegando que lo ordenado por el Tribunal en ningún momento significa el pago de los impuestos de importación.

La resolución Judicial de cita por el recurrente y visible a folio **93** expresamente señala: *"… se ordena la devolución de las motos siempre y cuando se cancelen los cargas (sic) tributarias respectivas..."*, luego ante petición expresa del interesado aclara el Tribunal: *"… no es el Tribunal el ente encargado de fijar regímenes tributarios, es en este caso, la Administración Aduanera..."* (folio **103**). De manera que, las resoluciones de cita, no modifican la apelada en su contenido sino en cuanto adiciona únicamente sobre el destino de la mercancía, ordenando su devolución previo cumplimiento de lo dispuesto. En síntesis consideran los tribunales de la República que el asunto es de mera competencia administrativa y es en esa sede que debe el interesado ajustar a derecho, pagando los tributos respectivos. De manera que, no comparte el Tribunal el señalamiento del recurrente en el sentido de que lo resuelto implica únicamente el pago de impuestos de tránsito y no los de importación. Es claro que, refiere el interesado a impuestos cuya existencia no está prevista en la legislación y se opone rotundamente a lo señalado en las resoluciones judiciales que lo que buscan es reencausar al orden normativo la irregular situación presentada y dicho encauzamiento solo debe responder a lo establecido por el ordenamiento para casos como el presente.

Efectivamente y refiriéndonos al asunto en la materia que compete al Servicio Nacional de Aduanas, y revisable por parte de este Colegiado, debemos reiterar que estamos ante una importación temporal de mercancías, que fue el régimen aduanero bajo el cual ingresó el vehículo de referencia, y que en nuestro medio está regulado en los artículos 67.b) y 73 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en adelante CAUCA, los numerales 165 a 169 de la LGA, así como en los artículos 435 a 464 de su Reglamento.

Sobre el concepto general del régimen de importación temporal dispone el artículo 73 del CAUCA:

"Artículo 73 Importación temporal con reexportación en el mismo estado

Importación temporal con reexportación en el mismo estado, es el régimen que permite ingresar al territorio aduanero por un plazo determinado, con suspensión de derechos e impuestos a la importación, mercancías con un fin específico, las que serán reexportadas dentro de ese plazo, sin haber sufrido otra modificación que la normal depreciación como consecuencia de su uso."

En igual sentido el artículo 165 de la LGA establece:

*"Artículo165.—**Régimen de importación temporal.** La importación temporal es el régimen aduanero que permite el ingreso, por un plazo determinado, de mercancías a territorio aduanero con suspensión de los tributos a la importación. Las mercancías deberán ser reexportadas o importadas definitivamente sin modificación ni transformación alguna, dentro del plazo que se establezca por la vía reglamentaria y de acuerdo con la finalidad de la importación. Este plazo no podrá exceder de un año, salvo en el caso de la importación temporal de aeronaves a que se refiere el inciso j) del artículo siguiente. La vigencia de la importación temporal referida en ese inciso, estará determinada por el plazo establecido en el contrato, debidamente aprobado por la Dirección General de Aviación Civil, el cual no podrá exceder de cinco años. Para poder acogerse a este régimen, esas empresas no requerirán el otorgamiento de garantía.*

Las mercancías importadas temporalmente deberán ser claramente identificables, por cualquier medio razonable que establezca la autoridad aduanera y deberán cumplir con las regulaciones no arancelarias aplicables. (Así reformado por el artículo 4° de la ley N° 8419 del 28 de junio de 2004)

Ahora bien, en lo referente a la importación temporal de vehículos para turistas, que es el caso que nos ocupa de conformidad con los hechos que constan en expediente, existen disposiciones específicas que lo regulan y que servirán para clarificar la situación bajo estudio.

En tal sentido en el inciso c) del numeral 166 de la LGA establece la categoría de turismo y permite el ingreso temporal de mercancía que sean "…*de uso personal y exclusivo del turismo, incluyendo vehículo terrestre, aéreo o acuático; mercancía publicitaria o de propaganda para cualquier medio de comunicación referida al turismo nacional e internacional."*

Por su parte el artículo 446 párrafo primero y cuarto del Reglamento a la LGA, sobre este tipo de importación sin fines de lucro dispone:

"*La Aduana autorizara la permanencia temporal del vehículo… para uso exclusivo del turista, hasta por el plazo otorgado en el status migratorio en su calidad de turista…*
…
No podrá otorgarse una nueva autorización de importación temporal a un vehículo hasta que transcurra un plazo de tres meses desde su salida efectiva de territorio nacional…"

Y en el artículo 440 se enumeran las causales de finalización del régimen.

De la normativa y disposiciones citadas se extraen en forma manifiesta las siguientes características esenciales que definen la naturaleza jurídica del régimen bajo examen:

- Es un régimen temporal (ver también el numeral 110 de la LGA), las mercancías están sujetas al plazo definido en la norma. De previo a finalizar el plazo debe reexportarse o importarse definitivamente e incluso la propia normativa permite que se destine a cualquier otro régimen dentro del plazo legalmente establecido. (Ver Art 440 RLGA)

- Las mercancías disfrutan de una suspensión de pago de los tributos en virtud del régimen, por lo que generalmente se exige una garantía ya sea individual o global (ver Art 167 LGA, 437 y 438 RLGA), salvo los casos exceptuados por la propia LGA en el artículo 167, entre los cuales se encuentra precisamente las referidas a la categoría de turista, que fue el tipo de autorización que se concedió en el presente asunto.

- No hay operaciones de perfeccionamiento: No puede haber transformación alguna de las mercancías, excepto su depreciación normal debida al uso que se hubiere hecho de ellas.

- Las mercancías deben estar identificadas por cualquier medio razonable. Aún más, si las mercancías no son plenamente identificables se faculta a la Aduana a autorizar el régimen, atendiendo a la naturaleza de la mercancía, o de las operaciones que se han de llevar a cabo, siempre y cuando la ausencia de medios de identificación no conduzcan a un abuso del régimen. (Ver Art 436 RLGA)

Precisamente esa doble condición de temporal y suspensivo determinó las causales de finalización del régimen, las cuales están contempladas en el artículo 440 del Reglamento a la LGA .

Como ya se indicó, al vehículo del señor **XXXXXX** se le concedió el régimen bajo la categoría de turista regulada en el inciso c) del artículo 166 LGA supra citado en correlación con los numerales 444 y siguientes del su Reglamento, que detallan una serie de regulaciones para los vehículos automotores terrestres, marítimos y aéreos importados temporalmente para fines no lucrativos, no siendo en

consecuencia, por disposición normativa, obligatoria la presentación de garantía para ese tipo de mercancías (Ver art. 167 LGA).

No obstante, es claro que desde que se autorizó la importación temporal del vehículo, el recurrente estaba sujeto a una serie de derechos, deberes y obligaciones que surgieron entre él y el Estado, siendo una de esas obligaciones cumplir con todas las disposiciones que regulan la importación temporal, especialmente la referida al plazo, estando expresamente consignado en el supra citado certificado que el vencimiento del mismo era el **16 de Mayo de 2005**, conociendo que otra de sus obligaciones era reexportarlo, nacionalizarlo o destinarlo a otro régimen procedente de previo al vencimiento del plazo autorizado, conforme con la normativa citada, supuestos que no operaron en el sub-lite por las razones ya conocidas, por lo que queda expuesto el interesado al pago de los impuestos respectivos

De forma tal que en aplicación estricta al numeral **440 RLGA** la principal consecuencia del vencimiento del plazo sin la respectiva reexportación, destinación a otro régimen (incluyendo la importación definitiva), lo constituye la finalización de la importación temporal, procediendo la ejecución de la garantía o bien, si esta no es obligatoria como sucede en el presente asunto, el cobro de la obligación tributaria en los términos ordenados en el segundo párrafo del artículo 442 del RLGA que a la letra prescribe:

*"…En aquellos casos en que no se haya rendido garantía, la autoridad aduanera **procederá al cobro de la obligación tributaria aduanera** de conformidad con lo establecido en los **artículos 196 y siguientes de la Ley.**"* (El resaltado y subrayado no es del original). Lo anterior para evitar que opere perjuicio fiscal.

De igual forma y como norma de mayor rango, sobre este mismo tema dispone el artículo 168 de la LGA lo siguiente:

*" **Ejecución de garantías** La autoridad aduanera ejecutará las garantías cuando haya transcurrido el plazo otorgado sin que se haya demostrado la reexportación o el depósito para la importación definitiva de las mercancías o, cuando se le haya dado un fin distinto del solicitado, sin perjuicio de las acciones legales que correspondan. **De no haberse rendido garantía, la autoridad aduanera exigirá el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera mediante los procedimientos que establece esta ley.** (el* resaltado es nuestro)

Así las cosas se desprende con toda claridad que en la especie es procedente el cobro de la obligación tributaria aduanera, como consecuencia por no haberse cumplido con las disposiciones que regulan la importación temporal en los términos reiteradamente señalados, siendo este el tratamiento jurídico dispuesto por el legislador ante la inobservancia o incumplimiento del régimen, sin perjuicio de otras responsabilidades que pudiesen eventualmente ser procedentes, pero que no son objeto de la presente litis. Note el recurrente que el iniciar los procedimientos cobratorios, no es una facultad discrecional de la aduana, sino que es un imperativo legal ante el incumplimiento operado, por lo que en aplicación del principio de legalidad resulta ajustado a derecho el cobro de impuestos realizado.

POR TANTO

Con fundamento en el artículo 104 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 204, 205 a 210 de la Ley General de Aduanas, y demás consideraciones de hecho y de derecho: Por mayoría este Tribunal declara sin lugar el recurso. Se da por agotada la vía administrativa. Se remite el

expediente a la oficina de origen. Voto salvado del licenciado Gómez Sánchez quién anula todo lo actuado a partir del acto final inclusive.

Notifíquese al recurrente

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Mariela Chacón Salas **Luis Alberto Gómez Sánchez**

Dick Rafael Reyes Vargas **Desiderio Soto Sequeira**

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Voto salvado del Licenciado Gómez Sánchez: No comparto la decisión de la mayoría considerando la existencia de una nulidad absoluta en el procedimiento que genera indefensión al recurrente.

La Aduana con la resolución **APC-217-2005 del 10 de octubre del 2005** dicta el acto de inicio y otorga al interesado plazo para presentar sus alegatos, los que se presentan fuera de plazo pero antes del dictado del acto final. Bajo esas condiciones se dicta el acto final, argumentando la Administración de la Aduana que procede a rechazar los alegatos en virtud de que se aportan de forma extemporánea. No entro la aduana a conocer los argumentos de la parte, lo que produce violación del debido proceso constitucional al dejar en estado de indefensión a la parte.

El Tribunal en sentencia número 09-2003, se pronunció sobre este tema en los siguientes términos:

"Primero. Posibilidades frente al acto inicial: Cuando se ha dictado por la autoridad aduanera el acto inicial del procedimiento ordinario, contenido en el ordinal 192 y siguientes de la Ley General de Aduanas y cumpliendo todos los requisitos y presupuestos establecidos por ley, el destinatario tiene tres opciones:

✓ **Presentar escrito de oposición dentro del plazo de 15 días hábiles** que dispone la ley; con todos sus alegatos y pruebas, debe la autoridad aduanera entrar a conocer y resolver lo que en derecho corresponda.

✓ **No presentar escrito de oposición ni pruebas**, bajo tal premisa, la administración debe dictar el acto final debidamente fundamentado e incluso puede gestionar o recabar de oficio todos aquellos elementos que permitan sustentar un criterio jurídico que sirva de fundamento a la decisión final y resolver

con los elementos de juicio que consten en expediente, debiendo cumplir con los requisitos del acto final que ordena el artículo 522 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

✓ **Personarse fuera del plazo**; bajo esta situación la parte hace llegar sus argumentos y pruebas fuera del plazo de 15 días hábiles ya citado, pero antes del dictado del acto final. En esta situación la Aduana La Anexión rechaza por extemporáneo las manifestaciones de la parte y sin mayor análisis dictar el acto final, lo que estima el Tribunal incorrecto, porque a pesar de la presentación tardía del escrito de oposición debe entrar a resolver conociendo del mismo y evacuar las pruebas presentadas. No existe obstáculo legal alguno para entrar a conocer y rebatir los argumentos en el acto final y por el contrario, ello sería congruente con el principio de verdad real que rige el procedimiento administrativo, principio de economía procesal, eficiencia administrativa y justicia, sin olvidar que el objetivo de la administración es la tributación eficiente y correcta. La verdad real de los hechos, permite una adecuada fundamentación del acto o resolución que se adopte, siendo que la tutela jurídica de los actos por parte de la autoridad aduanera, como en este caso, no debe limitarse a la revisión de un requisito o verdad formal. Al tratar este tema la Sala Constitucional ha manifestado que la Administración Pública, debe a la hora de actuar, tener en cuenta los principios que le informan y el fin básico de mantener equilibrada su autoridad mediante el respeto a los derechos y libertades de los administrados, tomando en consideración que **" …la existencia de formalidades tiene la única finalidad de tutelar los derechos mencionados del individuo y, en consecuencia, nunca pueden utilizarse criterios de forma para precisamente denegar al involucrado en el procedimiento el ejercicio de sus derechos fundamentales …"** La Ley General de Administración Pública regula el principio de verdad real en el numeral 214 en los siguientes términos: **"*1. El procedimiento administrativo servirá para asegurar el mejor cumplimiento posible de los fines de la***

Administración, con respeto para los derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado, de acuerdo con el ordenamiento jurídico.

2. **Su objeto más importante es la verificación de la verdad real de los hechos que sirven de motivo al acto final*.”*** (El resaltado no es del original)

Claramente el legislador estableció como objeto o fin más importante del procedimiento administrativo la verificación de la verdad real que sirve de motivo al acto final. Lo anterior en razón de lo dispuesto por el artículo 133 de la citada ley, como bien lo estableció la Procuraduría General de la República al analizar este principio, estableciendo que la decisión se debe fundamentar en hechos, explicando la relación de los numerales 214 inciso 2), 133 y 136 de la LGAP en los siguientes términos: “***El motivo que va a tener la Administración para tomar un acto tiene un fundamento fáctico, se va a basar sobre los hechos que realmente sucedieron. En la ley se establece como obligación la existencia de hechos reales que sirven de motivo al acto. Esto ya que existe el interés público de que la Administración actúe conforme a las necesidades reales de la comunidad...Cuando establece que debe existir tal y como ha sido tomado en cuenta para dictar el acto, entonces tenemos que el principio de verdad material como finalidad del proceso es muy importante en este punto, porque los hechos que van a servir de sustento al acto, no serán hechos valorados arbitrariamente, sino que existe la obligación que estos hechos sean los reales independientemente de la voluntad de las partes”*** (Revista de la Procuraduría General de la República. Pronunciamiento C 103-80 de 14-05-80) Todo lo anterior se manifiesta en el artículo 221 LGAP que en forma expresa da sustento al principio de verdad material y que a la letra indica: ***“En el procedimiento administrativo se deberán verificar los hechos que sirven de motivo al acto final en la forma más fiel y completa posible, para lo cual el órgano que lo dirige deberá adoptar todas las medidas probatorias***

pertinentes o necesarias, aún si no han sido propuestas por las partes y aún en contra de la voluntad de estas últimas".

Pero como las decisiones administrativas deben ajustarse a los hechos sin importar si estos fueron alegados o probados, este principio de verdad real está estrechamente ligado a los otros supra citados, en especial a los principios de eficiencia administrativa e informalismo, en razón de que el impulso de oficio del procedimiento por parte de la Administración ha hecho que el administrado haya ido adquiriendo un papel de colaborador o partícipe en la activación de los procedimientos como bien lo ha establecido la doctrina, siendo alcances jurídicos de este principio en la LGAP que el procedimiento debe conducirse con un máximo de celeridad y eficiencia dentro del respeto del ordenamiento y a los derechos e intereses del administrado (art. 225 y 269 inciso 1), que la petición o reclamo mal interpuesto puede ser tramitado de oficio (art. 292), que la Administración debe realizar todas las diligencias de prueba necesarias de oficio o a petición de parte, esto con el fin de determinar la verdad real de los hechos (art. 297), entre otros.

Por su parte el **Principio de Informalismo** ha sido recogido en el numeral 224 de la LGAP y debidamente correlacionada con los numerales 223 y 10.1 ibidem, siendo estos tres artículos de aplicación obligatoria a cualquier procedimiento administrativo, incluso a los excluidos del libro segundo de la LGAP ya que los principios que informan dicha Ley General y sus normas son un parámetro de interpretación de todo el ordenamiento jurídico administrativo situación que fue reconocida por la Licda Ana Cristina Víquez Cerdas, juez del Tribunal Superior Contencioso Administrativo en la conferencia "Eliminación del Formalismo en los Procesos Administrativos", dictada el 19 de abril de 1999 dentro del Seminario Iberoamericano de Justicia Administrativa Dr. Eduardo Ortiz Ortiz quien de seguido manifestó que siendo así, ni la Administración Pública ni los Jueces de lo

Contencioso Administrativo deben olvidar las manifestaciones de este principio sobre el cual indicó: "*Nadie niega que las formas jurídicas son necesarias para un correcto desarrollo de los procesos en general, puesto que los actos deben realizarse de acuerdo conciertas condiciones de tiempo, lugar, modo de expresión y orden. Estas formas operan como una garantía en relación con el interés público y los administrados. Pero lo anterior no debe jamás hacernos caer en un formalismo ritualista sin sentido alguno, porque los procedimientos administrativos son sólo el cause para que la Administración exteriorice su actuación y el objetivo es que esa actuación satisfaga el interés público*. **Debemos partir de la idea que el procedimiento administrativo no tiene formas estrictas o sacramentales, sino solo idóneas para cumplir su función**, *por lo que en ciertos casos, si se alcanza la finalidad pese a la violación de las formas, el acto no genera nulidad, como lo expresa nuestra Ley General de la Administración Pública en su artículo 223, al disponer que solo causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento...Siendo así, prevalece la obligación por parte de la Administración Pública, de interpretar con amplitud de criterio y benignidad a favor del administrado, las formalidades del procedimiento administrativo*. **Siempre debe darse la interpretación que más favorezca al ejercicio del derecho de acción y la decisión sobre el fondo de la cuestión debatida dentro del procedimiento administrativo**. *Como bien lo ha dicho la jurisdicción contenciosa administrativa, y en este sentido recuerdo varios votos de la Sección Primera del Tribunal Contencioso Administrativo, el procedimiento administrativo no puede ni debe ser considerado como una carrera de obstáculos para el administrado, donde continuamente tiene que esquivar trampas para no quedarse fuera, puesto que como lo establece claramente el artículo 217 de la Ley General de Administración Pública, su fin debe ser siempre necesariamente, asegurar el mejor cumplimiento posible de los fines de la Administración, con respeto para los derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado, de acuerdo con el ordenamiento jurídico,* **por lo que el objetivo es la verificación**

de la verdad de los hechos que servirán de motivo al acto final, y no tratar de archivar o denegar lo mas rápido posible las gestiones de los ciudadanos". (El resaltado no es del original). Por todo lo anterior, estima el Tribunal, que nada obsta a la autoridad aduanera entrar a conocer un escrito de oposición al acto inicial en el caso de haberse presentado fuera del plazo de los 15 días y por el contrario es su deber, porque permite la consecución de todos los principios citados, también faculta la toma de una decisión basada en hechos reales y no en una mera forma, que como en el caso bajo examen, incluso lleva a la Administración a errar en su definición y apreciaciones jurídicas, por supuesto y teniendo siempre la claridad las partes, de que la fase recursiva y los plazos de caducidad establecidos en ella inicia hasta el dictado del acto final… **VI.- Conclusión:** Los actos administrativos deben dictarse observando todos sus elementos. Cuando el acto se emite conteniendo algún defecto u omitiendo algún requisito, que de manera directa o implícita el ordenamiento jurídico exige, constituye un vicio y dependiendo del tipo de vicio puede conllevar a una nulidad de carácter absoluto o relativa, en otras palabras, el acto debe dictarse ajustado o acorde con el ordenamiento jurídico, lo contrario implicaría posibles vicios que llevan a su nulidad. En el caso objeto de estudio, la nulidad deviene en absoluta, porque por un lado se omiten requisitos esenciales en el acto final, como el contenido y por otro se rechazan en forma indebida los recursos interpuestos, mediante una interpretación errada del procedimiento ordinario y la fase recursiva, además se viola el debido proceso al no entrar a considerar en el acto final los argumentos o defensa ejercida por la parte. Por lo anterior y conforme a los artículos 192 y siguientes de la Ley General de Aduanas, 128, 132, 158 y siguientes concordantes de la Ley General de Administración Pública, se anula todo lo actuado a partir de la resolución ANEX-0**31**-A-99 del 28 de junio de 1999, inclusive…"

Estima el suscrito que los hechos relevantes de la sentencia transcrita guardan estrecha relación con este asunto, no existiendo razón para cambiar de criterio, por lo que al igual que lo hizo el Tribunal en su oportunidad anulo todo lo actuado hasta el acto final inclusive para que la Administración entre a conocer los argumentos de defensa de la parte.

Luis Alberto Gómez Sánchez