Sentencia N° 009-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las once horas con cuarenta y cuatro minutos del veintiséis de enero del año dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por el señor xx, en su condición de representante legal de la Agencia de Aduanas xx, contra la Resolución de la Dirección General de Aduanas número RES-DN-xx-2005 de fecha xx de 2005.

RESULTANDO

I. Que mediante resolución número RES-AC-GER-xx-2005 del xx de 2003 notificada el día xx de 2003, la Aduana de Caldera dicta el acto final del procedimiento ordinario de ajuste de la obligación tributaria aduanera determinada en la declaración aduanera a la importación número xx del xx-xx-02 de la Aduana de Caldera, en lo relativo al elemento valor, estableciendo en la parte dispositiva que existe un adeudo de ¢355.462.85, adicionando un monto de ¢97.295.94, el cual le fue entregado por error al realizarle un crédito al anularse un ajuste efectuado durante el proceso de verificación. (folios 16 a 19)

II. En contra de la resolución citada, se interpusieron el xx-xx-2003 en tiempo y forma los recursos de reconsideración y revisión jerárquica. (folio 20)

III. Con resolución RES-AC-GER-xx-2003 del xx-xx-2003, la Aduana de Caldera rechaza el recurso de reconsideración y remite a la Dirección General de Aduanas en alzada el de revisión jerárquica. (folios 21-22)

IV. Que mediante escrito presentado el xx-xx-2003 ante la Dirección General de Aduanas, la agente aduanera xx, se apersonó a ampliar sus alegatos contra la resolución RES-AC-GER-xx-2005 (folios 24 -25).

V. La Aduana de Caldera mediante resolución RES-AC-GER-xx-2003 del xx-xx-2003, procedió a anular entre otras, la resolución RES-AC-GER-xx-2005 y en ese mismo acto, nuevamente dictó la apertura del procedimiento tendiente a modificar el valor aduanero consignado en la declaración aduanera xx del xx-xx-2002. (folios 28-32)

VI. Con resolución RES-AC-GER-xx-2004 del xx-xx-2004, la Aduana de Caldera dicta acto final modificando el valor de la declaración aduanera xx del xx-xx-2002. (folios 38-41)

VII. El xx-xx-2004 la agente aduanera xx en representación de la Agencia xx, interpone recursos de reconsideración y apelación. (folio 42)

VIII. La Aduana de Caldera con resolución RES-AC-GER-xx-2004 del xx-xx-2004, rechazó el recurso de reconsideración y emplazó a la parte para ante este Tribunal (folios 43-46)

IX. Este Tribunal mediante sentencia 221-2004 del 31-08-2004, declaró la nulidad de las actuaciones a partir de la RES-AC-GER-xx-2003 del xx-xx-2003, reponiendo los autos a ese momento y ordenando a la Dirección General de Aduanas conocer el recurso de revisión jerárquica (folios 51-59)

X. La Dirección General de Aduanas conoció del recurso de revisión jerárquica, mediante resolución RES-DN-xx-2005 del xx-xx-2005 declarándolo sin lugar y emplazando al recurrente ante este Tribunal (folios 67-72)

XI. Que en contra de la resolución antes indicada, se presentó el xx-xx-2005 recurso de apelación (folio 76)

XII. Con escritos presentados ante este Órgano el xx-xx-2005 y xx-xx-2005, la Agencia de Aduanas xx, reitera y mantiene los argumentos expresados a lo largo del procedimiento (folios 84-85)

XIII. En la tramitación de este caso, se han observado las prescripciones de ley.

Redacta la Licenciada Chacón Salas;

CONSIDERANDO

I. **OBJETO DE LA LITIS**. La presente litis trata de un procedimiento ordinario iniciado por la Aduana de Caldera, que concluye con la modificación del elemento valor aduanero de la declaración aduanera de importación número xx del xx-xx-2002, determinándose un adeudo que asciende a la suma de ¢452.758.79.

II. **SOBRE LA ADMISIBILIDAD DEL RECURSO DE APELACIÓN ANTE ESTE TRIBUNAL**:

En cuanto a la admisibilidad del recurso de apelación interpuesto conforme con la Ley General de Aduanas, y sus reformas, como paso necesario para determinar si se cumplen los requisitos procesales, determinamos que la normativa aduanera prevé la posibilidad de impugnar la resolución dictada por la Dirección General de Aduanas, dentro de los cinco días siguientes al acto, siendo que permite la interposición del recurso de apelación ante el Tribunal. Así

las cosas, tenemos que en este caso la resolución del recurso de revisión jerárquica fue notificada al interesado el día xx de xx de 2005, según consta en el folio 73 y el recurso de alzada fue interpuesto el día xx de xx de 2005, como se demuestra a folio 76 del expediente administrativo, dentro del plazo legalmente permitido por el artículo 203 de la Ley General de Aduanas. Además al haber sido presentado por el señor xx, en su condición de representante legal de la Agencia de Aduanas xx, según certificación que corre a folio 77, por lo que se estima así cumplido el presupuesto procesal relativo a la capacidad procesal de la parte que interviene, siendo entonces que en la especie, tenemos que se respetaron los requisitos de procedibilidad, motivo que por el cual el Tribunal tiene por bien admitido el presente recurso.

III. DE LAS NULIDADES:

Que en primer término este Tribunal como contralor de legalidad se avoca a revisar la actuación administrativa, determinando si en la especie se han violentado los principios procesales esenciales que todo acto administrativo debe salvaguardar en aplicación del principio de legalidad y del derecho del administrado a un debido proceso, pronunciándose previamente sobre la existencia o no de nulidades del acto administrativo, debiendo este último ser dictado de conformidad con el ordenamiento jurídico, tanto en sus elementos esenciales como formales, puesto que lo contrario puede generar vicios que afecten su validez.

Revisados los hechos y actuaciones que constan en expediente, es claro que la Aduana de Caldera inició procedimiento ordinario tendiente a revisar la obligación tributaria aduanera mediante el ajuste del elemento valor aduanero en la importación de un vehículo usado amparado a la declaración aduanera xx de fecha xx-xx-2002, decretando 07 un adeudo a favor del fisco por la suma de ¢452.758.79.

Una vez concluida la fase de alegaciones y probanzas, la Aduana dictó el acto final mediante resolución número RES-AC-GER-xx-2005 del xx de xx de 2003, en cuya parte dispositiva para lo que nos interesa dispone:

> *"…Rechazar la impugnación presentada por el auxiliar Agencia de Aduanas xx S.A y en consecuencia se impone el adeudo tributario de ¢355.462.85 (…)desglosados de la manera que se indica en el considerando sétimo de la presente resolución, así mismo se adiciona la suma de ¢97.295.94 (…) generando un adeudo total por parte del auxiliar de la función pública Agencia xx S.A por la suma total de ¢452.758.79…"*

De lo anterior sin lugar a dudas se colige que existe un evidente vicio del acto final en el elemento contenido, esto es, lo que el acto ordena o dispone y en palabras de don Eduardo Ortiz, es la definición del efecto del acto, considerado como un resultado jurídico inmediato del mismo; elemento sobre el cual se ha referido la Procuraduría General de la República en varias ocasiones, entre ellas, el Dictamen C-082-2003 de 24 de marzo de 2003, de la siguiente forma: "*El contenido es en lo que consiste el acto administrativo. En otros términos, es lo que el acto dispone, y se expresa en la parte dispositiva. Un concepto que se vincula o es conexo con este es el objeto, entendido como el efecto que se propone conseguir la administración al dictar el acto. Tanto el contenido como el objeto de los actos administrativos deben ser ciertos, lícitos y físicamente posibles."*

En el presente asunto la violación se genera al omitir referirse al verdadero objeto del procedimiento iniciado por la Dirección de Aduanas, cual es la modificación del elemento valor aduanero de la obligación tributaria aduanera presentada a despacho, y en consecuencia el correspondiente ajuste en la liquidación y cobro de tributos, el cual si bien se dio no fue en respuesta a una

modificación o ajuste en el elemento en revisión en tanto sobre tal aspecto es omisa la resolución (Ver folios 19). Aspectos que generan inseguridad y falta de certeza sobre el correcto valor aduanero del vehículo nacionalizado, que sin lugar a dudas le ocasionan indefensión. Es así, como la Administración incumple los requisitos establecidos en el numeral 522 del Reglamento a la Ley General de Aduanas que se exigen para el dictado del acto final.

En efecto, el objeto del procedimiento ordinario que es demostrar o desvirtuar los hechos y pretensiones de las partes, en aras determinar la verdad real, correspondiendo definir y decidir lo que corresponda en el acto final, el cual en forma expresa debe señalar, entre otros aspectos, el elemento de la obligación tributaria que se está modificando, esto es, en el caso concreto el ajuste en el valor aduanero del vehículo usado, así como el monto a cancelar con el desglose correspondiente, el plazo y la forma de pago así como los apercibimientos legales en caso de que no pague, o de lo contrario el acto no sería válido al no estar conforme al ordenamiento jurídico, tal y como lo prescribe el artículo 128 en relación con el 158 ambos de la Ley General de la Administración Pública, disposición última que indica que la falta o defecto de algún requisito del acto administrativo, expresa o implícitamente exigido por el ordenamiento jurídico constituirá un vicio de éste.

Sobre el particular, de conformidad con el párrafo supra trascrito, claramente se reafirma que el a quo al dictar el acto final, al no contar con todos los requisitos en su parte dispositiva, viola en forma clara y evidente el elemento contenido, el cual, según numeral 132 de la LGAP debe ser lícito, posible, claro y preciso y abarcar todas las cuestiones de hecho y de derecho surgidas del motivo, aunque no hayan sido debatidas por las partes interesadas, y así lo ha reconocido tanto la jurisprudencia contencioso- administrativa como la emitida por este Tribunal (entre otras ver sentencia del Tribunal Contencioso Administrativo N° 00031 de 19/01/01).

Por su parte este Tribunal en asuntos similares al presente se ha pronunciado en forma reiterada, dictando la nulidad de actos por vicio en el elemento contenido, sobre ajustes a la obligación tributaria, tales como la modificación de la clasificación arancelaria o el valor aduanero, pudiendo citar entre ellas[1] las siguientes: **Sentencia N° 04-2000 de 28-01-00:**

> *"…Se colige con suma claridad, que en el acto final la administración debe establecer de manera expresa la decisión sobre la partida y la obligación tributaria revisada, definiendo la nueva partida y el monto adeudado una vez hecha la relación de hechos y el análisis de los aspectos técnicos y jurídicos que sirven de soporte para la decisión final. Pero en el caso, no se establece dicha partida ni se instituye el monto exigible, por el contrario, la Administración presupone que los mismos existen de previo, por lo que partiendo de esa suposición, da por ordenado que la partida correcta esta decidida y el monto adeudado cobrado, lo que la lleva a resolver equívocamente "mantener el cobro por el cambio de clasificación arancelaria". Lo anterior permite concluir que en forma expresa y jurídica la Aduana no estableció, ni la partida correcta ni el adeudo tributario en el acto final, tal y como lo exige la norma antes transcrita, generando un vicio sustancial en el elemento contenido del acto administrativo."*

En consecuencia, al constituir el contenido un elemento sustancial del acto según lo señalado en la doctrina, la conducta de la Administración está sujeta o limitada a la obtención de determinados resultados previstos por el legislador, esto es, el supuesto o eventual ajuste en el valor aduanero y el correspondiente monto del adeudo tributario debió ser objeto del contenido del acto. De forma tal que, el acto final en el caso sub examine ha sido dictado sin ajustarse a las normas del ordenamiento jurídico, al no determinar la clasificación exacta de las mercancías y su justificación, razón por la cual el acto final se encuentra viciado.

[1] Sobre sentencias en que el Tribunal ha anulado por vicio en el elemento contenido, además de las citadas, ver 47-98, 46-99, 159-99, 47-01113-01, 142-01, 05-02 y 31-03,

En virtud de los fundamentos de hecho y de derechos expuestos, de conformidad con los numerales 132,136, 158, 165 y 169 y siguientes de la Ley General de la Administración Pública, resulta claro el deber de este Tribunal de declarar la nulidad de todo lo actuado en expediente a partir del acto final inclusive por ser contrario al ordenamiento jurídico. Por tal motivo y en razón de lo resuelto no se entran a conocer las restantes pretensiones y alegatos del recurrente.

POR TANTO

Con base en las facultades otorgadas por el artículo 91 del CAUCA artículos 203, 204, 205 y 254 de la Ley General de Aduanas, 522 de su Reglamento 132,136,158, 165 y 169 de la Ley General de Administración Pública. Por mayoría este Tribunal resuelve anular todo lo actuado a partir del acto final inclusive. Voto salvado de los licenciados Soto Sequeira y Gómez Sánchez quienes resuelven conceder audiencia a las partes para conclusiones finales con base en el artículo 196 de la Ley General de Aduanas.

Notifíquese a la Dirección General de Aduanas y al recurrente al fax xxxx.

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Mariela Chacón Salas **Desiderio Soto Sequeira**

Dick Rafael Reyes Vargas **Luis Alberto Gómez Sánchez**

Voto salvado de los Licenciados Gómez Sánchez y Soto Sequeira en sentencia 009-2006, expediente 556-2005. Por considerar que el expediente se encuentra completo y en cumplimiento del debido proceso administrativo que garantiza a las partes interesadas el ejercicio pleno de defensa en cuanto a sus derechos e intereses en litigio en aras de la verdad real de los hechos, estimamos que lo procedente es ordenar la continuidad de los trámites a efecto de recibir a las partes en audiencia oral y privada ante el Tribunal Aduanero Nacional para que planteen las conclusiones finales de la presente litis, de conformidad con los postulados de los artículos 192, 196 inciso c) de la Ley General de Aduanas y sus reformas en concordancia con los artículos 214, 221 y 222 de la Ley General de la Administración Pública, para de esa manera dejar expedito el asunto para el dictado del fondo que plantea el interesado en el recurso de apelación que corre a folios 76, 84, 85, dado que expresa mantener los argumentos de fondo y forma citados a lo largo del procedimiento ordinario que se ventila, tendiente a que se revoque el acto final.

Luis Alberto Gómez Sánchez **Desiderio Soto Sequeira**