Sentencia número 2006-282. Tribunal Aduanero Nacional, San José a las ocho horas con cincuenta minutos del dieciocho de setiembre del dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por los señores xxx, en sus condiciones de **Apoderados Especiales Judiciales y Extrajudiciales** de la empresa xxx y por el señor xxx A**gente Aduanero** inscrito con la **Agencia de Aduanas xxx,** contra la resolución de la **Aduana Santamaría** número **RES-AS-DN-349-2006 del 25 de mayo del 2006**.

RESULTANDO

I. Que mediante resolución número **RES-AS-UAL-267-2005 del 03 de junio del 2005**, la Aduana Santamaría, tomando como base el informe INF-PCF-G-AO-160-2004 elaborado por la Policía de Control Fiscal ante la denuncia interpuesta por el señor xxx**,** Apoderado Generalísimo de xxxx, inicia procedimiento ordinario por supuesta determinación errónea de la obligación tributaria y consecuente diferencia de tributos dejados de percibir por el Estado, en las mercancías amparadas a 121 declaraciones aduaneras presentadas por xxx en nombre de xxx y aceptadas entre los años 2001 al 2004, diferencia que asciende a un monto de ¢17.556.317.10. (ver folios 272 al 285)

II. Con escrito presentado en fecha 05 de julio del 2005 el señor xxx**,** en su condición de **Agente Aduanero inscrito con la Agencia de Aduanas xxx**, se apersona al procedimiento para realizar el descargo respectivo, rechaza los cargos tributarios pretendidos e interpone excepción de falta de competencia de la Aduana Santamaría para realizar el cobro de los tributos en este caso en virtud de la posibilidad de estar frente a un delito penal, que debe ventilarse en la sede penal o en la administrativa como delito despenalizado, alega falta de intimación e imputación adecuadas a pesar de que se trata de un procedimiento

determinativo de la base imponible y que no se le indica el método de valoración aplicado así como la prescripción de cualquier acción sobre varias de las declaraciones aduaneras objeto de la presente litis. Además solicita se incorpore a expediente la denuncia relacionada y presentada por la Policía de Control Fiscal ante la Fiscalía de Delitos Tributarios Económicos y Corrupción y se solicite a esa Fiscalía certificación de la denuncia presentada por él en contra del señor xxx, lo anterior entre otras pretensiones. (ver folios 294 al 302)

III. Por su parte el señor xxx**, Apoderado Generalísimo de xxx**, empresa que figura como consignatario en las declaraciones aduaneras, con escrito presentado en fecha 12 de julio del 2005 se apersona al procedimiento y argumenta lo siguiente: que es por la denuncia interpuesta por su persona sobre el caso, que la Policía de Control Fiscal emite el escrito número INF-PCF-G-AO-160-2004 y que en todo momento han aportado documentos y pruebas que coadyuven con el esclarecimiento del mismo, ya que su representada ha cancelado en su totalidad los impuestos correspondientes a sus importaciones. (ver folios 303 al 305)

IV. Con escrito presentado en fecha 21 de setiembre del mismo año, los señores xxx**, en representación también de la empresa xxx,** se apersonan al procedimiento para realizar el descargo respectivo, ampliando los alegatos de defensa indicando: que en el despacho participa un auxiliar de la función pública aduanera reconocido como agente de percepción de tributos y que su representada pagó correctamente los impuestos a un funcionario de ese auxiliar y que dadas las irregularidades cometidas es precisamente que se interpone la denuncia correspondiente. Solicitan, por lo tanto se desista del proceso administrativo ordinario incoado en su contra, por que ellos realizaron buen pago al agente de percepción. (ver folios 339 al 347)

V. Con resolución número **RES-AS-DN-349-2006 del 25 de mayo del 2006**, la Aduana Santamaría rechaza los alegatos presentados por todos los recurrentes, con excepción del relacionado con la prescripción de veinte declaraciones aduaneras y dicta el acto final del procedimiento, determinando procedente el ajuste en el pago de la obligación tributaria aduanera por concepto de valor en aduanas, para las mercancías desalmacenadas en 106 declaraciones aduaneras, estableciendo una nueva diferencia de tributos dejados de percibir por el Estado que asciende a un monto de **¢14.789.902.90**. Dicha resolución fue notificada al importador **el 23 de junio del 2006** y al agente aduanero **el día 22 del mismo mes y año.** (ver folios 374 al 406)

VI. En fecha **28 de junio del 2006,** la empresa representada por los señores **xxx,** interpone el recurso de apelación, mantiene en todos los extremos los alegatos presentados y amplía indicando que la resolución impugnada no cumplió con el principio de legalidad por cuanto desconoció las disposiciones de los artículos 23 y 24 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante CNPT y 7 de la Ley General de Administración Pública, en adelante LGAP, en cuanto a que para resolver no toma la administración en cuenta la norma no escrita alegada y omite referirse a los argumentos, citas de ley y pruebas que se agregaron al expediente. (ver folios 408 al 413)

VII. En la misma fecha el señor **xxx,** actuando en su condición de Agente Aduanero, interpone los recursos de reconsideración y apelación, solicita la prescripción de las obligaciones tributarias contenidas en 39 declaraciones aduaneras, argumenta que desconoce el método de valoración aplicado y que se está ante un proceso esencialmente penal de conocimiento en vía administrativa y por último señala la nulidad procesal del procedimiento al no evacuarse la prueba ofrecida y no convocarse a todas las partes involucradas en este caso a la audiencia concedida. (ver folios 414 al 415)

VIII. Con resolución número **RES-AS-DN-677-2006 del 28 de julio del 2006**, la Aduana Santamaría conoce del recurso de reconsideración interpuesto y rechaza todo lo solicitado, emplaza a los recurrentes ante este órgano de alzada y mediante oficio AS-DN-843-2006 remite el expediente respectivo. (ver folios 419 al 433)

IX. En fecha 30 de agosto del 2006, **los representantes del importador xxx** presentan escrito mediante el cual esgrimen sus argumentos ante este Tribunal, en los siguientes términos: (ver folios 434 al 448)

- *Que su representada canceló al fisco, a través de su agente aduanero, el total de impuestos que afectaban las 126 declaraciones aduaneras objeto de la presente litis y que por lo tanto el eventual adeudo tributario debe ser satisfecho por la agencia de aduanas, no solo porque* ***autoliquidó la obligación tributaria****, sino porque actuó como auxiliar de la administración aduanera en su carácter* ***de agente de percepción y/o retención,*** *en los términos y condiciones que estatuye el Código Tributario, que en materia aduanera debe ser aplicado en forma supletoria, en defecto de norma expresa. Lo anterior está fundamentado en el principio de legalidad y en los artículos 58 de la LGA, 24 del CNPT y el 71 del CAUCA II y ha sido reconocido por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en la sentencia número 141 del 28 de agosto de 1991, que en lo que interesa indica "…al ser el agente de aduanas un agente de percepción o retención, le son aplicables las reglas que sobre la responsabilidad establece el Código Tributario…".*

- *Que fue el Estado quién estableció, que en el proceso de importación de mercancías, participe un auxiliar de la función pública aduanera, reconocido como agente de percepción de tributos y que los impuestos deben cancelarse a nivel de aduana, sin cuyo pago no puede desalmacenarse las mercancías, derecho que adquirió su representada*

al realizar el buen pago de los tributos, tal y como lo ha demostrado a lo largo de este proceso.

- *Que las declaraciones de importación y los documentos de soporte presentados a la aduana por el agente aduanero fueron falsos y la liquidación de impuestos correspondientes fue cancelada con base en documentación falsa, pero a xxxx les fueron presentados documentos reales y la empresa pago los impuestos que en derecho correspondían y a través de la persona legalmente señalada al efecto.*

Solicitan que se revoque la resolución recurrida y que se resuelva que su poderdante jurídicamente no adeuda suma alguna, por concepto de diferencias de impuestos en relación con las declaraciones cuestionadas.

X. En fecha 06 de setiembre del 2006, **el agente aduanero** presenta escrito mediante el cual expone sus argumentos ante este Tribunal, en los siguientes términos: (ver folios 449 al 455)

- ***Nulidad de contenido y motivo del acto final número 677-2006:*** *ya que con el dictado del acto final y dada su fecha de notificación, se solicitó la declaratoria de prescripción de 39 declaraciones aduaneras, no obstante en la resolución AS-DN-677-2006, a pesar de que en el considerando II se admite la prescripción, en la parte dispositiva no se hace manifestación alguna sobre esta solicitud.*

- ***Incompetencia de la aduana y despenalización del contrabando y la defraudación:*** *indica que la Aduana Santamaría no interpreta como corresponde lo expuesto en el artículo 242 de la LGA, ya que los delitos comprendidos en los artículos 211 y 214 de la misma ley, en los cuales el valor aduanero de las mercancías no supere los cinco mil pesos centroamericanos se tramitaran en vía administrativa, es decir no dejan de ser delitos pero se despenalizan. El tratamiento de la infracción debe realizarse bajo los*

parámetros propios del delito y por tal motivo le son aplicables las disposiciones atinentes en cuanto a tipicidad, a su instrucción, la demostración de culpabilidad y su antijuricidad, debe velarse por la demostración del dolo, sujetos involucrados, grado de participación, pruebas, aplicación irrestricta de la sana crítica, pericias, entre otros elementos normalmente considerados en sede penal y sobre todo la observancia del principio constitucional de inocencia. En este sentido su representada se ha visto perjudicada, ya que la aduana violando el debido proceso y el derecho a la prueba, no evacuó la prueba solicitada que pretendía probar la participación de otras personas en la realización del cuadro fáctico e inicia un procedimiento ordinario, simplemente determinativo, cuando por ley debe juzgarse como delito aduanero despenalizado.

- ***Valoración aduanera y violación del elemento motivo por la intimación e imputación de los cargos:*** *siguiendo lo indicado por la aduana de que se trata de un proceso de cobro de impuestos por ajuste en el valor aduanero, se viola el principio de legalidad objetiva ya que no se indica el método de valoración utilizado, solamente se toman los precios de las copias de las facturas que se introducen al expediente en forma posterior al inicio del proceso y su existencia se les notifica hasta en el acto final.*

- ***No evacuación de pruebas:*** *el procedimiento es absolutamente nulo, ya que a la fecha no se han evacuado las siguientes pruebas, tal y como fue solicitado en el escrito de descargo: la denuncia relacionada y presentada por la Policía de Control Fiscal ante la Fiscalía de Delitos Tributarios, Económicos y Corrupción; se solicite a la misma Fiscalía certificación de denuncia presentada en contra de xxx; se llame a rendir testimonio al señor xxx, Jefe de la Policía de Control Fiscal, señalándose fecha y hora para la evacuación de la prueba testimonial; se determinen si las facturas que constan en expediente son reales o falseadas y por último se llame al señor xxx al procedimiento iniciado, habilitando a la Policía Fiscal para su ubicación y notificación.*

XI. Que en las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales

en la tramitación del recurso de apelación.

Redacta la Licenciada Villalobos Orozco; y,

CONSIDERANDO

I.- Objeto de la litis: El procedimiento ordinario contra el importador xxx y contra la Agencia de Aduanas xxx**,** por supuesta determinación errónea de la obligación tributaria aduanera para las mercancías desalmacenadas en **121** declaraciones aduaneras aceptadas en la Aduana Santamaría, durante los años 2001 al 2004, ya que según denuncia presentada ante la Policía de Control Fiscal por el propio representante del importador, los impuestos se cancelaron utilizando documentos e información falsa o alterada, hechos que provocaron que se genere una diferencia a favor del fisco por un monto de **¢17.556.317.10**.

II.- Admisibilidad del recurso de apelación: Que previo a cualquier otra consideración, se avoca este órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme a la normativa aduanera vigente. En tal sentido dispone el artículo 198 de la LGA, que contra el acto final dictado por la aduana competente, caben los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, siendo potestativo usar ambos recursos ordinarios o solo uno de ellos, los cuales deben interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación del acto impugnado, condicionando la admisibilidad a dos requisitos procesales, sea en cuanto al tiempo que dispone el interesado para interponerlo y además el relativo a la capacidad procesal de las partes que intervienen en expediente. En el caso bajo estudio el recurso fue establecido por el **Agente Aduanero xxxx** y por los señores **xxx** en sus condiciones de **Apoderados Especiales Judiciales y Extrajudiciales** de la empresa importadora, razón por la que este Tribunal tiene por bien cumplido el presupuesto procesal de legitimación,

según consta a folios 470 y 469, respectivamente**.** En cuanto al requisito de temporalidad, tenemos que en el caso concreto, queda documentado en expediente, que el acto final que es la resolución que se recurre, fue debidamente notificado a las partes por vía fax**, los días 22 y 23 de junio del 2006,** respectivamente y que el recurso de apelación fue interpuesto el **28 de junio del 2006**, según corre a folios 405, 406, 408 y 414**,** dentro del plazo de tres días hábiles, por lo que se tiene el recurso por presentado en tiempo. En razón de ello debe tenerse por admitido para su estudio el presente recurso de apelación.

III.- Sobre las nulidades interpuestas: Corresponde de seguido el estudio de las nulidades aducidas por los recurrentes, a fin de determinar, si los actos administrativos que los afectan, han sido emitidos en forma válida, por ser conformes sustancialmente con el ordenamiento jurídico, según lo dispuesto por la LGAP, o si por el contrario presentan defectos graves que generen su nulidad.

A tales efectos, en primer término debe indicarse, que este Tribunal durante el ejercicio de sus funciones ha desarrollado ampliamente el tema de las nulidades de actos dictados por las autoridades aduaneras, tomando como base la LGAP, puesto que en materia aduanera se omite la regulación sobre el mismo, teniendo que suplir la laguna con los postulados de aquella normativa, que por estar contenida la regulación de los elementos del acto, sus vicios y las nulidades en el Libro Primero de aquella ley, resulta aplicable a toda la Administración Pública, dentro de la que se incluye la Administración Aduanera. También en el desarrollo de la jurisprudencia de este Colegiado sobre el tema de las nulidades, se ha tenido como referencia la doctrina nacional encabezada por el Dr. Eduardo Ortiz Ortiz, y el contenido de varios dictámenes de la Procuraduría General de la República, como órgano asesor y consultor de la Administración y fallos de los órganos jurisdiccionales.

Partiendo de lo anterior, analicemos concretamente los vicios de nulidad reseñados en el presente caso.

- ***Nulidad de contenido y motivo del acto final número 677-2006:*** *ya que con el dictado del acto final y dada su fecha de notificación, se solicitó la declaratoria de prescripción de 39 declaraciones aduaneras, no obstante en la resolución AS-DN-677-2006 que resuelve el recurso de reconsideración, a pesar de que en el considerando II se admite la prescripción, en la parte dispositiva no se hace manifestación alguna sobre esta solicitud.*

Efectivamente considera este Tribunal, que en la resolución número **AS-DN-677-2006 del 28 de julio del 2006,** dictada por la Aduana Santamaría para conocer el recurso de reconsideración interpuesto y emplazar al recurrente para ante esta Sede, en razón del recurso de apelación también presentado, se aprecian serios problemas de incongruencia entre lo desarrollado en el considerando II y lo indicado en el Por Tanto, que es la parte dispositiva, es decir la que determina, establece y ordena la decisión de la Administración. Incongruencias que afectan sin lugar a dudas el elemento contenido del acto administrativo y que lesionan seriamente los intereses legítimos del recurrente al tener relación con la determinación del monto de impuestos supuestamente insolutos y que por lo tanto, la Administración pretende cobrar.

Analicemos el caso: mediante el escrito de descargo, el agente aduanero solicita la prescripción de las obligaciones tributarias contenidas en **39** declaraciones aduaneras (detalla en su solicitud los números de aceptación correspondientes) y la Aduana Santamaría, indica lo siguiente en la resolución número AS-DN-677-2006 del 28 de julio del 2006, ya citada:

- En el Resultando II, enlista únicamente los números de aceptación de **34**

declaraciones aduaneras y no de las 39 solicitadas.

- Luego en el Considerando II denominado **Sobre el fondo en su aparte b),** enlista de nuevo los números de aceptación de solamente **34** declaraciones y les agrega a cada una de ellas su correspondiente fecha de aceptación, con la excepción de que en la declaración número xxxx no le detalla la fecha de aceptación sino la leyenda **"no existe"**, de nuevo no incluye las 39 declaraciones alegadas, luego al final agrega ***"…****con la fecha en que se notifica el acto final, 22 de junio de 2006,* ***se deduce que procede dicha solicitud****,* ***siendo que en el caso de las 33 declaraciones ya indicadas*** *sobradamente paso el plazo de 4 años que indica el artículo 62 de la Ley General de Aduanas,* ***por ende, se acoge la solicitud.".***

De lo indicado por la administración en estos apartados, es claro el hecho de que la Aduana no explica las razones de su decisión en relación con la solicitud de prescripción realizada por la parte recurrente sobre **5** de las declaraciones aduaneras y luego tampoco queda claro el porqué de las **34** enlistadas, una declaración, aparentemente la número xxx se excluye, no se entiende si es porque la declaración no está registrada con ese número de aceptación, si es que se presenta un error en dicho número, si pertenece o no a la agencia e importador en estudio o mas bien es la fecha la que no existe o está fuera del rango de análisis, entre otras inquietudes, es decir no se pronuncia la administración sobre parte de lo solicitado.

Como segundo punto a considerar dentro de las incongruencias que afectan el contenido del acto administrativo, se aprecia lo siguiente, siempre dentro de la misma resolución número AS-DN-677-2006 del 28 de julio del 2006:

- En el antepenúltimo párrafo del mismo Considerando II se indica

"…mantener en firme lo dispuesto por el acto final, emitido mediante resolución AS-DN-349-2006, de las quince horas del día veinticinco de mayo del dos mil seis, en cuanto a la determinación errónea de la obligación tributaria en 106 declaraciones aduaneras entre los años 2001 al 2004.".

- Después en el Por Tanto, la Aduana Santamaría rechaza todos los alegatos presentados por los recurrentes en el recurso de reconsideración y resuelve "*mantener incólume la parte dispositiva de la resolución AS-DN-349-2006 de las quince horas del día veinticinco de mayo del dos mil seis…",* es decir mantiene en todos sus extremos lo dictado en el Por Tanto del acto final de este procedimiento, que en su tercer punto indica *"Se determina el pago de la obligación tributaria de las ciento seis declaraciones ya indicadas, en un monto de ¢22.038.440,….., lo que genera una diferencia de tributos dejados de percibir por el Fisco* ***por la suma de ¢14.789.902.90*** *(catorce millones setecientos ochenta y nueve mil novecientos dos colones con noventa céntimos) desglosados de la siguiente manera…".*

De lo anterior es posible concluir que a pesar de la que la aduana manifiesta expresamente en el Considerando II de la resolución número AS-DN-677-2006, que acoge la solicitud de prescripción de la obligación tributaria de 33 declaraciones aduaneras del total de 39 solicitadas por la parte, lo cierto es que en el **Por Tanto** no indica nada sobre ello, es decir existe una incongruencia entre la parte considerativa y dispositiva del acto, que generan su nulidad absoluta por vicios en el elemento contenido del acto administrativo, entendido éste, según el Dr. Eduardo Ortiz, como **la definición del efecto del acto, considerado como un resultado jurídico inmediato del mismo**.

De igual forma la Procuraduría General de la República refiriéndose al contenido del acto, ha indicado, por ejemplo en el dictamen C-082-2003 de 24 de marzo de

2003, que: *"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."*

Efectivamente conforme con la normativa (ver artículo 132 de la LGAP) el contenido debe ser lícito, posible, claro, preciso y abarca las cuestiones de hecho y de derecho surgidas del motivo. Además debe ser proporcionado al fin y correspondiente al motivo. Partiendo de lo expuesto, la Aduana Santamaría para ser congruente con lo actuado, debió no sólo en la parte considerativa, analizar las razones y elementos de hecho y de derecho por los cuales estimaba procedente acoger o rechazar la prescripción alegada respecto de las declaraciones solicitadas, sino que debió de consignar en el por tanto de la resolución, en forma expresa y clara la decisión respectiva.

Así las cosas al dictar el A Quo el acto resolutivo, sin contar con todos los requisitos en su parte dispositiva, viola en forma clara y evidente el elemento contenido, conforme con el numeral 132 de la LGAP que según lo expuesto debe 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.

- ***Incompetencia de la aduana y despenalización del contrabando y la defraudación:*** *indica que la Aduana Santamaría no interpreta como corresponde lo expuesto en el artículo 242 de la LGA, ya que los delitos comprendidos en los artículos 211 y 214 de la misma ley, en los cuales el valor aduanero de las mercancías no supere los cinco mil pesos centroamericanos se tramitaran en vía administrativa, es decir no dejan de ser delitos pero se despenalizan. El tratamiento de la infracción debe realizarse bajo los*

parámetros propios del delito y por tal motivo le son aplicables las disposiciones atinentes en cuanto a tipicidad, a su instrucción, la demostración de culpabilidad y su antijuricidad, debe velarse por la demostración del dolo, sujetos involucrados, grado de participación, pruebas, aplicación irrestricta de la sana crítica, pericias, entre otros elementos normalmente considerados en sede penal y sobre todo la observancia del principio constitucional de inocencia. En este sentido su representada se ha visto perjudicada, ya que la aduana violando el debido proceso y el derecho a la prueba, no evacuó la prueba solicitada que pretendía probar la participación de otras personas en la realización del cuadro fáctico e inicia un procedimiento ordinario, simplemente determinativo, cuando por ley debe juzgarse como delito aduanero despenalizado.

Respecto de lo indicado se deduce que confunde el recurrente, que es lo que se discute, cual es la litis y alcance de las presentes diligencias. En el caso en examine todas las acciones de la administración aduanera están encaminadas a determinar correctamente la obligación tributaria aduanera de las mercancías despachadas con las declaraciones de referencia, a fin de determinar la posible variación del adeudo tributario establecido en el momento de la aceptación de las declaraciones aduaneras y consecuentemente el cobro de los montos de impuestos dejados de percibir por el fisco, que se determinen en el presente procedimiento. Lo anterior independientemente de cualquier acción que eventualmente estime procedente la autoridad aduanera como resultado de la investigación realizada.

Así, delimitado cuál es el objeto y finalidad del presente procedimiento, debe agregarse que sin lugar a dudas está legalmente facultada la Aduana Santamaría, conforme con las disposiciones contenidas en los artículos 13, 23, 24, 59, 62, 102 y 196 de la LGA, para exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera y exigir y comprobar el pago de los tributos, como sucede en la especie y en consecuencia es posible su revisión por parte de este órgano de alzada conforme con lo dispuesto en el artículo 205 de la

misma LGA, según el análisis siguiente:

El artículo 13 de la LGA, establece que la aduana *"…es la unidad técnico-administrativa encargada de las gestiones aduaneras y del control de las entradas, la permanencia y la salida de las mercancías objeto de comercio internacional, así como de la coordinación de la actividad aduanera con otras autoridades gubernamentales que se desarrollen en su zona de competencia territorial o funcional….".*

Por su parte, el artículo 23 de la misma Ley, establece que las autoridades aduaneras, podrán realizar "**control a posteriori",** que es el *"...se ejerce respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivadas 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 intervienen en las operaciones de comercio exterior, dentro del plazo al que se refiere el artículo 62 de esta ley".*

Igualmente dentro de las facultades concedidas por ley a las autoridades aduaneras, señala en lo que interesa el artículo 24 de la LGA:

"a) Exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera como naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor aduanero de las mercancías y los demás deberes, requisitos y obligaciones derivados de la entrada, permanencia y salida de las mercancías, vehículos y unidades de transporte del territorio aduanero nacional.
b) Exigir y comprobar el pago de los tributos de importación y exportación..."

La normativa citada se complementa con los artículos 59, 62 y 102 de la LGA, que

en su orden indican:

"Artículo 59. ***Revisión de la determinación****.*

"En ejercicio de los controles inmediatos, a posteriori o permanentes, la autoridad aduanera podrá revisar la determinación de la obligación tributaria aduanera bajo criterios de selectividad, aleatoriedad o ambos. La determinación podrá ser modificada, en el plazo establecido en el Artículo 62 de esta ley. Cuando se haya determinado definitivamente uno o varios de los elementos que conforman la obligación tributaria aduanera, como resultado final del procedimiento ordinario establecido en los Artículos 192 y siguientes de esta ley o por sentencia judicial firme, estos elementos no se podrán modificar posteriormente, salvo que se haya cometido un delito que haya incidido en la determinación definitiva."

"ARTÍCULO 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…"

"ARTÍCULO 102.- Revisión a posteriori del despacho

La autoridad aduanera podrá, mediante el ejercicio de controles a posteriori o permanentes, revisar la determinación de la obligación tributaria aduanera y el cumplimiento de las demás normas que regulan el despacho de mercancías, en el plazo estipulado en el artículo 62 de esta ley.

Cuando la autoridad aduanera determine que no se cancelaron los tributos debidos o que se incumplieron otras regulaciones del comercio exterior, abrirá procedimiento administrativo notificando al declarante y al agente aduanero que lo haya representado, en los términos del artículo 196 de esta ley.

La autoridad aduanera podrá ordenar las acciones de verificación y fiscalización que se estimen procedentes, entre otras, el reconocimiento de las mercancías y la extracción de

muestras.

El adeudo resultante de modificar la determinación de la obligación tributaria aduanera deberá cancelarse por el sujeto pasivo en un plazo de cinco días hábiles, contados a partir de su notificación, de conformidad con las disposiciones del artículo 61 de esta ley.

De encontrarse violaciones a otras regulaciones del comercio exterior, se impondrán las sanciones o se establecerán las denuncias correspondientes."

Del marco jurídico citado, se desprende sin lugar a dudas, la posibilidad del Servicio Nacional de Aduanas y dentro de él de la Aduana Santamaría, de poder revisar y ajustar cuando corresponda, la determinación de la obligación tributaria aduanera, ya sea en el control inmediato dentro del proceso de verificación, siendo la aduana de la jurisdicción que corresponda el órgano competente para ello, o bien en forma posterior al despacho, cuando producto de una revisión se determinen diferencias entre lo declarado y lo que debió declararse y cobrar el adeudo que resulte pendiente de cancelar, para lo cual deberá iniciar el respectivo procedimiento ordinario y cumplir con las formalidades establecidas por el artículo 196 de la LGA.

En otras palabras, es el procedimiento ordinario, que resulta aplicable en casos cuando finalizado el despacho y producto de controles a posteriori, que perfectamente pueden surgir como resultado de la investigación de una denuncia recibida, se determinen posibles ajustes o cambios a la información declarada en un determinado despacho.

Debe, entonces aclararse al recurrente que no se discute ni constituye objeto de la discusión en esta sede, la posible comisión de un delito aduanero, lo cual sin duda no es competencia de la autoridad aduanera ni de este Tribunal entrar a conocer o realizar consideración alguna, sino que la LGA es clara en su artículo 229, en establecer que para la discusión del aspecto penal, en la posible comisión de un delito, son competentes los juzgados y tribunales ordinarios en materia penal.

Tampoco la discusión la constituye la eventual comisión de una posible infracción administrativa o tributaria que vulnere el régimen jurídico aduanero y para lo cual deba eventualmente considerarse las normas y principios que aduce el recurrente, sino que como dijimos se trata en la especie de la determinación de la obligación tributaria aduanera, razón por la cual debe rechazarse el planteamiento de la parte en relación con este tema.

- ***Valoración aduanera y violación del elemento motivo:*** *siguiendo lo indicado por la aduana de que se trata de un proceso de cobro de impuestos por ajuste en el valor aduanero, se viola el principio de legalidad objetiva ya que no se indica el método de valoración utilizado, solamente se toman los precios de las copias de las facturas que se introducen al expediente en forma posterior al inicio del proceso y su existencia se les notifica hasta en el acto final.*

En relación con el argumento de la parte, estima este Tribunal que lo que se refiere es en realidad a un problema de falta de motivación del acto administrativo, por lo que se deben señalar los defectos formales detectados, toda vez que en la especie existe una incorrecta motivación del mismo y una inadecuada e insuficiente formulación y atribución de cargos al recurrente que afecta el derecho a una defensa efectiva. Es fundamental respecto de la forma del acto, que el mismo se encuentre debidamente motivado, como parte de la garantía del debido proceso, toda vez que el afectado debe conocer la fundamentación que ha tenido la administración para actuar de determinada manera, lo contrario impediría el efectivo ejercicio de su derecho de defensa.

En línea con ello y revisados los actos inicial y final del presente procedimiento administrativo (ya en el apartado anterior se revisaron los vicios de la resolución que conoció el recurso de reconsideración), se evidencian en criterio de este

órgano de alzada, vicios que generan la nulidad absoluta de lo actuado a partir del acto inicial, en la medida en que carece de una correcta fundamentación y motivación, puesto que no resulta claro en el acto de apertura cuál es el objeto del procedimiento y los hechos concretos que lo generan así como los cargos que se están atribuyendo.

Para fundamentar lo anterior y demostrar el porqué lleva razón el recurrente en su alegato, toda vez que en todo el proceso se observan violaciones al elemento procedimiento del acto administrativo, por haberse realizado una inadecuada **formulación de los cargos,** al tenerse por probado que existe una incorrecta, confusa e indebida atribución de los mismos al recurrente, hechos por los cuales se le está exigiendo responsabilidad tributaria, veamos:

I- Acto inicial

- El procedimiento ordinario **determinativo** inicia teniendo como motivo *"…la supuesta determinación errónea de la obligación tributaria y consecuente diferencia de tributos dejados de percibir por el Estado en la mercancía amparada a **121** declaraciones aduaneras entre los años 2001 al 2004.",* sin indicar siquiera cuál elemento de dicha obligación es el que origina el cálculo erróneo, cuál de todos los componentes de la misma es el que está siendo objeto de revisión por parte de la autoridad aduanera en relación con lo declarado, lo anterior a pesar de que el procedimiento es determinativo, como se indicó.

- Luego, mas adelante en la misma resolución, se limita a citar el número de informe de la Policía de Control Fiscal, agregan que se *"…se pone en conocimiento que la diferencia de la obligación tributaria declarada y la que presuntamente debió indicar en **126** declaraciones presentadas por la*

Agencia…", sin aclarar ni realizar referencia alguna a la motivación o causa por la que la cantidad de declaraciones aduaneras hubiere aumentado de 121 a 126, solamente se limita a enlistar los números de aceptación de las 126 declaraciones y la presunta diferencia en el monto de tributos cancelados, entre otros datos, en este sentido se observa entonces una inadecuada atribución de los cargos que genera, sin lugar a dudas, indefensión a la parte, toda vez que no se le comunica claramente los argumentos y el porqué se genera la presunta diferencia de impuestos a favor del fisco, la cantidad de declaraciones aduaneras de que se trata, si el monto indicado de la diferencia corresponde o mas bien debe ser menor por indicar en el encabezado de la resolución que se trata de menos cantidad de declaraciones aduaneras, entre otros aspectos.

II- Acto final

- En el dictado de este acto las incongruencias se agravan, observemos como en el encabezado se reitera el argumento por el que se inició el estudio, sin mencionar de nuevo cuál es el elemento de la obligación tributaria aduanera objeto de revisión.

- No obstante en el Considerando II y probablemente ante el cuestionamiento realizado por la parte en sus alegatos de defensa, indica la Aduana como una atribución aduanera *el revisar las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, cuando se sospeche que* ***el valor aduanero no sea el correcto*** y en el Por Tanto se resuelve modificar **el valor aduanero declarado,** sin embargo, no justifica adecuadamente el porqué debe realizarse tal modificación, es decir cuál es la duda razonada que surgió en la declaración del monto en este elemento de la obligación tributaria que justificara la rectificación del mismo y además de que, independientemente

del método de valoración aplicable para realizar la revisión del valor en aduanas de las mercancías en el presente caso, aspecto sobre el que se omite pronunciamiento en razón de lo resuelto, lo cierto es que no se motiva adecuadamente el ajuste en este elemento de la obligación tributaria aduanera, **que reiteramos pareciera es el objeto en controversia**, puesto que no se refiere a todas las características necesarias e indispensables para valorar las mercancías en cuestión, así como tampoco se señala claramente la fuente de donde se obtuvo la información para realizar el cambio, que documentos o actuaciones se realizaron para determinar como real el valor en aduanas propuesto, cuál método de valoración se aplicó, según el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 (GATT), para concluir de la forma como se hizo, lo anterior entre otras actuaciones que se echan de menos en expediente.

- No se es congruente ni siquiera en la cantidad de declaraciones aduaneras sometidas a la revisión, la cantidad a las que se les acogió la prescripción y por lo tanto las que al fin y al cabo son objeto del ajuste, lo anterior ya que, en el encabezado de la resolución se indica que se trata de mercancía amparada a **106** declaraciones aduaneras, luego en el Resultando y en el Considerando II en lo relacionado con la PRESCRIPCION se citan los números de aceptación de **19** declaraciones aduaneras, sin aclarar de nuevo el porqué de la diferencia en ese dato, ya que el recurrente en su escrito de presentación de alegatos contra el acto inicial, había solicitado la prescripción en el cobro de la diferencia de la obligación tributaria generada en **20** declaraciones aduaneras, luego en el Considerando V SOBRE EL FONDO DE LA GESTIÓN, se indica que el asunto versa sobre los impuestos dejados de cancelar en **116** declaraciones aduaneras, sin embargo en el detalle enlista solamente los números de aceptación de 106 declaraciones

aduaneras, en el Considerando VIII indica de nuevo la cantidad de 116 declaraciones aduaneras, pero en el POR TANTO termina indicando que se acoge la solicitud de prescripción de **20** declaraciones de importación definitivas tramitadas en el 2001, luego incluye en un cuadro los números de aceptación de **125** declaraciones a las que debe modificarse el valor en aduanas declarado y en otro cuadro incluye los números de aceptación de **106** declaraciones aduaneras a las que se les determina el pago de la obligación tributaria, al respecto queda entre otras dudas, cuántas y cuales declaraciones son objeto de este estudio y a cuántas de ellas les fue otorgada la prescripción, cuál es el monto total de tributos dejados de percibir por el fisco, incongruencias todas que de manera evidente vician lo actuado en tanto limitan y restringen la debida defensa sobre los hechos.

- Otro de los vicios que se presenta en este caso, lo constituye el hecho de que no se detalla por cada declaración aduanera con relación al monto adeudado, el desglose por cada tributo que se afecta, aspecto que también incide o limita el derecho de defensa de la parte.

Tenemos que el caso en estudio la Aduana pretende modificar la determinación de la obligación tributaria aduanera, por lo que es conveniente analizar lo que la doctrina tradicional tributaria establece como definición para la obligación tributaria, entendida ésta como ***"una prestación jurídica patrimonial, constituyendo exclusivamente en una obligación de dar"*** (Carlos Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, volumen 1, página 417) y algunas otras consideraciones.

Tradicionalmente la relación jurídica tributaria se establece típicamente entre dos sujetos obligados: el Estado como sujeto activo de la relación y un sujeto pasivo como obligado a esa contraprestación, no obstante en tratándose de materia aduanera se reconoce la existencia de un elemento adicional a esa relación cual es

la existencia de una mercancía que ingresa o sale del territorio nacional. Esta construcción doctrinal se positivisa en nuestro caso en el artículo 52 de la LGA que al definir la relación jurídica aduanera señala que ***"estará constituida por los derechos, 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.".***

En cuanto a su definición el artículo 53 de ese cuerpo normativo indica:
"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. <u>La obligación tributaria aduanera esta constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías</u>. Salvo que se disponga lo contrario, se entenderá que las disposiciones de esta ley respecto al cumplimiento de la obligación tributaria aduanera son aplicables a sus intereses, multas y recargos de cualquier naturaleza. " (el resaltado no es del texto).

En consecuencia la obligación tributaria en ocasión de una importación o una exportación de mercancías ha de entenderse **como una obligación única**, aunque este estructurada por una serie de tributos, sean éstos de carácter aduanero o internos derivados de la voluntad soberana del Estado. Siendo ésta obligación caracterizada por contener los tres elementos esenciales de toda obligación tributaria, cuales son la existencia de unos sujetos (activo y pasivo), un objeto y una causa, mismos que han sido ampliamente desarrollados por la doctrina y que no son de relevancia para el asunto en estudio.

Ahora bien, la forma de **determinar,** o lo que es lo mismo, el establecimiento del **"quantum"** o el monto de la obligación tributaria aduanera es la que reviste características especiales, requiriendo analizar su conformación para las resultas del caso. Establece el artículo 58 de la LGA:

"Determinar la obligación tributaria aduanera es el acto por el cual la autoridad aduanera o el agente aduanero, mediante el sistema de autodeterminación, fija la cuantía del adeudo tributario. Este adeudo deviene exigible al día siguiente de la fecha de notificación de la determinación de la obligación tributaria aduanera.
Cuando no se encuentren las mercancías, se hubieran destruido, ocultado o imposibilitado su inspección, o no estén disponibles los elementos necesarios para determinar fehacientemente la obligación tributaria aduanera, la autoridad aduanera determinará, cumpliendo el debido procedimiento administrativo, el monto prudencial de los tributos sobre la base de la información disponible".

La norma de cita reconoce la existencia de una serie de elementos necesarios para establecer la cuantía de la obligación o sea determinar ésta, elementos que encontramos de una relación armónica entre los artículos 86, 87 y 93 de la LGA, referidos precisamente a la declaración aduanera y el acto de verificación en donde encontramos como elementos necesarios para esa determinación : el régimen de destino, la descripción de la mercancía, su clasificación arancelaria, cantidad, tributos aplicables, cumplimiento de regulaciones arancelarias y no arancelarias, el origen de las mercancías, así como la base de imposición entendido como el valor en aduanas de las mercancías. Tenemos entonces que los elementos determinantes para establecer la cuantía de esa obligación y sobre los cuales la legislación aduanera refiere como revisables en su artículo 62, son entre otros los mencionados y que por lo tanto al pretender la Administración modificar su determinación, debe obligatoriamente establecer claramente cual de todos ellos es el revisable y por qué motivos, análisis que se echa de menos en el presente caso puesto que según dijimos en el acto inicial no se hace mención sobre cual de los elementos de la obligación tributaria aduanera es el que se está revisando y en el acto final sin ninguna justificación se dice que se resuelve modificar el valor en aduanas declarado, lo cual hace nulo todo lo actuado.

Además sobre el tema de la **motivación de los actos administrativos** escriben los autores Laura Mercedes Monti y Guido Santiago Tawil que "…la motivación de los actos administrativos consiste en aquella fundamentación fáctica y jurídica mediante la cual la Administración intenta demostrar la legitimidad y oportunidad de su decisión, transformándola además en el principal punto de partida para el inicio del control de legitimidad.

En efecto, entendido que la Administración no tiene "otra actuación, ni otra vida psicológica que la estrictamente legal" – en sentido amplio – y que "no puede haber para ella motivos impulsivos de su acción marginales al derecho", la motivación aparece como el modo de hacer públicas, mediante una declaración formal, las razones fácticas y jurídicas en función de las cuales ha obrado. Su existencia hace, además a la razonabilidad de la decisión en tanto no cabe duda de que "cuando un acto administrativo carece de argumentación razonable sobre los hechos que se le vinculan y se basa tan sólo en la pura y simple voluntad del funcionario que lo dictó es arbitrario y por ende ilegítimo."

La motivación de actos administrativos en palabras de la Sala Constitucional es: *"…es una obligación ineludible y propia del Estado de Derecho, que deben cumplir todas las instituciones sin excepción, en aras del respeto al principio de legalidad y así lo señala expresamente el artículo 136 de la Ley General de la Administración Pública,…."* Continua la Sala exponiendo al respecto sobre el punto, *"…la jurisprudencia de la Sala ha sido muy clara en afirmar que existe un principio constitucional que obliga a la motivación de los actos, sobre todo aquellos que son lesivos de los intereses o derechos de los individuos, principio que encuentra su fuente en el de defensa, reconocido en el artículo 39 constitucional. La no motivación de un acto, sobre todo si este es lesivo, aún cuando haya existido un proceso que le dé lugar, sin- al menos- aportarse a lo resuelto copia de los*

antecedentes, es equivalente a que en un proceso civil o penal el Juez, luego de instruido el proceso, sólo dicte el por tanto de la sentencia, sin explicar cuáles fueron los elementos de juicio y las pruebas que le permiten sustentar su conclusión. (ver voto No. 226-91 de las quince horas y doce minutos del 1 de febrero de 1991)."

En el voto N° 1522-91 al tratar nuevamente el tema de la motivación de los actos la Sala enfatiza: *"Esta falta de motivación, a juicio de la Sala, viola el principio de motivación de los actos de la Administración, reconocido ya en anteriores resoluciones de esta Sala y que deriva en parte del artículo 11 constitucional, produciéndose con su quebranto una limitación al ejercicio de la defensa y consecuente control de legalidad del actuar de la Administración, pues al no conocerse completamente las razones que motivó el acto, su impugnación se dificulta notablemente o se imposibilita y con ello se afecta el derecho de defensa, consagrado en el artículo 39 de la Carta Magna. (ver además sentencia N° 15-90, votos 226-91, 1612-92, 1739-92, 1419-96 de la Sala Constitucional)."*

Por disposición del artículo 136 literal 1, inciso a) de la LGAP, la administración debe motivar los actos que impongan obligaciones, limiten, supriman o denieguen derechos subjetivos.

Por eso tanto la doctrina, jurisprudencia y la ley positiva permiten afirmar que resulta consustancial al procedimiento ordinario determinativo, la adecuada motivación, por lo que el a quo en el caso de marras al dictar el acto inicial estaba obligado a establecer razonadamente las causas o motivos por los cuales presumía de la existencia de una determinación errónea de la obligación tributaria aduanera, fundamentando clara y justificadamente su decisión, no bastando con indicar que su determinación era errónea y que por tal razón se le adeudaba al fisco por concepto de tributos un cierto monto de dinero, no permitiéndole en consecuencia al

interesado conocer las razones que llevaron a la Gerencia de la Aduana a tomar esa medida, debió de señalar también en forma clara y precisa las pruebas en que fundamenta la decisión; es decir debió detallar en forma clara los hechos o cargos que se atribuyen de tal forma que pueda ejercerse adecuadamente el cumplimiento del debido proceso.

En efecto el principio de imputación o atribución de cargos (en la primera fase administrativa, sea antes de la adopción del acto final, donde se define la decisión del órgano competente) es un derecho reconocido al presunto responsable como parte de la garantía del debido proceso que implica el derecho de conocer los hechos y expediente de respaldo y cuyo requisito necesariamente debe cumplirse en todos los casos que instruya la Administración, en donde la Aduana tiene que describir detallada, precisa y claramente los hechos, motivando adecuadamente su decisión, mostrar la prueba de cargo poniéndola a disposición del posible afectado, para de esa manera garantizarle el conocimiento pleno del asunto con la defensa adecuada y acorde a los hechos atribuidos. Esto porque con la individualización del sujeto, los hechos que se le hacen de su conocimiento y las consecuencias legales claramente identificadas dentro del procedimiento se materializa la obligación a cargo de la Administración y se permite al presunto responsable, el ejercicio pleno de su derecho de defensa, prescrito en los artículos 39 y 41 de la Constitución Política.

A su vez tiene relación directa en el derecho administrativo el principio de imputación o atribución de cargos con la motivación de los actos por parte de la Administración, sobre todo cuando se dictan actos que en forma directa afectan los derechos e intereses de los administrados, como es el caso de una acción cobratoria; siendo una obligación ineludible y propia del Estado de Derecho en cumplimiento adecuado del principio de legalidad, cumplir con la motivación de la actuación administrativa; circunstancia que la Aduana no respetó en este asunto y

evidencia una nulidad que debe ser declarada en beneficio del administrado en respeto de los derechos y garantías que la Ley regula a su favor y del orden público que impone la misma Ley.

En consecuencia, por todo lo anterior no puede este Tribunal, según sus competencias y limitaciones como órgano contralor de legalidad, más que estimar que existe nulidad en las presentes actuaciones y anular todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive, por lo que a tenor de lo expuesto por los artículos 128, 131, 132 y 133 y concordantes, y artículos 165 a 172, 223 de la LGAP debe declararse la nulidad indicada. Por innecesario no se entran a considerar los demás argumentos de la parte.

POR TANTO

Con fundamento en el artículo 91 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 198, 204 y 205 de la Ley General de Aduanas, y demás consideraciones de hecho y de derecho por unanimidad este Tribunal anula todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive. Remítase el expediente a la oficina de origen.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Shirley Contreras Briceño

Elizabeth Barrantes Coto

Alejandra Céspedes Zamora

Franklin Velázquez Díaz

Xinia Villalobos Orozco

Dick Reyes Vargas