Sentencia número 331-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las ocho horas con cincuenta y cinco minutos del veintiocho de noviembre del dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el Agente Aduanero xxxx, contra la resolución número **RES-AC-UL-467-2005 del 12 de mayo de 2005,** emitida por la **Aduana Central**.

Resultando

I- Mediante resolución número **RES-AC-UL-770-2004 del 02 de setiembre del 2004**, la Aduana Central inicia procedimiento ordinario contra el importador xxx y contra el agente aduanero independiente, xxxx en su condición de representante del importador, tendiente a modificar **el valor de importación** consignado en la declaración aduanera número xxx **del 10 de agosto del 2001**, mediante la que se despachó un vehículo usado para el transporte de personas, **marca Nissan, estilo Sentra, año 1994**, toda vez, que según dictamen técnico número **AC-DT-SS-528-2004**, emitido por la Sección de Supervisión de la Aduana, con fundamento en el procedimiento establecido por los decretos ejecutivos números 29265-H del 7-2-2001 y 29346-H publicado en el Alcance número 22 a la Gaceta número 47 del 07 de marzo del 2001, el valor correcto para el citado vehículo es de **$2.917.99**, lo que generaría un aumento en el total de impuestos a cancelar por la suma de **¢763.381.50**, estando en consecuencia pendiente de cancelar un monto de **¢461.676.02**. (ver folios 55 al 69)

II- Con escrito presentado en fecha **12 de octubre del 2004**, el señor xxx, se apersona al procedimiento para realizar el descargo respectivo, e interpone

excepción de prescripción, falta de legitimación activa y pasiva, excepción de pago, conflicto y falta de competencia e incidente de nulidad, así como cambio en la representación de los intereses del importador en manos de un apoderado especial. (ver folios 71 al 84)

III- Que mediante resolución número **RES-AC-UL-467-2005 del 12 de mayo del 2005**, la Aduana Central dicta el acto final del procedimiento, estableciendo en la parte dispositiva del acto en lo que interesa lo siguiente:

*"… esta Gerencia resuelve: **"PRIMERO**: **A.** Rechazar por improcedente la excepción de prescripción **B.** Rechazar por improcedente la excepción de falta de legitimación activa y pasiva. **C.** Rechazar por improcedente la excepción de pago y falta de competencia. **D.** Rechazar por improcedente el incidente de nulidad en contra el procedimiento ordinario iniciado de oficio tendiente a establecer diferencias en el monto de impuestos en la declaración aduanera de importación definitiva xxx del 10/08/2001. **E** Rechazar la solicitud de traslado del expediente al Despacho del Ministro de Hacienda por improcedente. **F.** Rechazar innecesario la solicitud de traslado interno a expediente de los oficios y circulares mencionadas en el escrito 8656 con fecha de presentación del 20/10/2004, como parte de la prueba ofrecida. **G.** Rechazar el archivo del expediente por improcedente. **Segundo:** Dictar Acto final del procedimiento ordinario de oficio contra el importador xxxx y del Agente Aduanal Independiente xxx…en su condición de deudor solidario y en representación del importador…determinando las diferencias en el monto de impuestos aplicable al vehículo que fue desalmacenado mediante la declaración aduanera de importación definitiva No xxx del 10/08/2001 tramitada por el agente aduanero independiente xxx, dejando en firme lo pretendido mediante RES-AC-UL-770-2004 de las quince horas con treinta minutos del día dos de setiembre del año dos mil cuatro se establece la obligación tributaria en un monto de ¢ 763.381.50…"Notifíquese...."* Dicha resolución fue notificada al agente aduanero xxx el 27 de julio del 2005 y al

representante legal del importador señor xxxx, el 03 de agosto del 2005. (ver folios 109 al 141)

IV- En fecha **03 de agosto del 2005, el señor xxx**, presenta recursos de reconsideración y apelación contra la citada resolución, argumentando, entre otras cosas lo siguiente: (ver folios 142 al 155)

- ⇨ *Alega que si bien conforme con la legislación aduanera el agente aduanero es el representante legal de los intereses de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho y los actos derivados, que en el caso concreto lo fue para la importación de referencia, tal representación la tiene por finalizada el mandante o sea la sociedad consignataria del vehículo, en fecha 28 de noviembre de 2001, por haber revocado su representación aduanera por voluntad libre y soberana el representante legal de la sociedad, al concederle un poder especial al señor xxx, para que lo representara desde el 28 de noviembre en adelante, para presentar un reclamo donde no es necesaria la participación de la agencia aduanera, porque el procedimiento ordinario no es un régimen u operación aduanera en el que de forma obligada deba participar la agencia aduanal. Agrega que eso revoca el mandato verbal que tenía con la agencia aduanal y que por ello no puede contestar la oposición o defender los intereses del importador, de ahí que la resolución sea nula, puesto que al notificarle a él que no es el representante del importador, se genera una nulidad de la notificación, y al que hay que notificar es al señor xxx.*

- ⇨ *De conformidad con lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto de Ventas y artículo 8 de la Ley del Impuesto Selectivo de Consumo, el responsable o contribuyente de los impuestos internos es la sociedad importadora y por tanto es ella quien tiene legitimación ad causam pasiva y debe ser llamada al proceso. Los impuestos que gravan el vehículo despachado en el presente caso y los actos posteriores, los asume la sociedad*

importadora porque ella paga de su patrimonio el tributo, de ahí que ella o su apoderado especial son los que deben ser llamados al proceso.

- *Interpone excepción de competencia y excepción o conflicto de competencia en virtud del objeto de la resolución: Al respecto alega falta de legitimación activa del funcionario y órgano de la aduana, porque dictaminar, interpretar, ajustar y fiscalizar los impuestos internos es competencia de Tributación, conforme con los artículos 18 de la ley de ventas, 15 de la ley del impuesto selectivo de consumo y art. 4 del decreto 29265-H. Aduce que la competencia de la Dirección General de Aduanas con sus dependencias es para la aplicación e interpretación de la legislación aduanera. De ahí que aduzca conflicto de competencias entre ambas Direcciones, que debe ser resuelto por el Ministro de Hacienda.*

- *Se alega el acaecimiento de la prescripción con base en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante CNPT, artículo 51, que establece un plazo de 3 años para determinar los impuestos, contados a partir del día siguiente del pago. Si el pago se hizo el 10-8-01, tres años, son al 11-8-04.*

- *Argumenta la parte que el artículo 196 de la Ley General de Aduanas, en adelante LGA, y 275 de la Ley General de Administración Pública, en adelante LGAP, establecen quienes son parte en el procedimiento administrativo. Al respecto señala que el presente procedimiento fue abierto por la aduana a instancia del importador quien actúa por medio de su apoderado especial señor xxx, a quien la aduana le ha atendido los escritos y pretensiones, notificándole los actos administrativos desde el 23-11-01 al resolver el escrito del 08908 del 24-8-01. En tal procedimiento señala que no ha tenido ninguna participación, como parte o representante aduanero del importador, respetando su decisión de haber otorgado un poder especial al efecto. Por eso en esta etapa del proceso cuando le notifican la resolución de apertura se ve obligado a interponer la excepción de falta de legitimación pasiva procesal por no contar*

con poder verbal o mandato escrito del importador que lo acredite para representarlo, en razón de que actualmente no mantiene representación de los intereses legítimos del importador, por lo que debe notificársele al importador y a su nuevo apoderado en la dirección señalada al efecto.

- *Interpone también excepción de pago y firmeza del elemento valor de la obligación tributaria: En tal sentido aduce que la Aduana ejerció control inmediato sobre la mercancía, verificando los elementos de la obligación tributaria aduanera, y sin competencia modificó el valor y la base imponible de los impuestos internos, determinando la aduana un monto total de tributos de* ***764.164.19 colones****, que fue cancelado por el declarante* ***el 10-8-01, concluyendo el despacho.*** *Después la aduana por iniciativa del importador representado por el señor xxx, abre un procedimiento ordinario para revisar el valor y el monto de los tributos internos determinados por ella en el despacho, finalizando con la resolución AC-UL-119-2002 del 19-3-02, donde se le da la razón al importador y se le otorga un crédito de 461.908.70 colones, dinero que fue acreditado a su cuenta pero que por no haberlo solicitado ni ser representantes del importador procedimos a entregarlo a su dueño. Después en el año 2004, a sabiendas del transcurso del plazo de prescripción de 3 años del CNPT, la aduana inicia el segundo procedimiento ordinario, prescrito porque el despacho concluyó el 10-8-01 y el primer procedimiento ordinario inició el 24-11-01 a petición del contribuyente y finalizó por acto final, razón por la que no puede abrirse otro procedimiento ordinario. En tal sentido cita la sentencia 11-00 del Tribunal Aduanero.*

- *Finalmente indica que el decreto ejecutivo 29265-H aplicado en la especie para el ajuste de valor, esta cuestionado de inconstitucional en la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, por lo que existe suspensión de pleno derecho y prohíbe la aplicación de la norma discutida.*

V- Con resolución número **RES-AC-DN-1586-2006 del 06 de octubre del 2006**, la Aduana declara sin lugar por extemporáneo el recurso de reconsideración y emplaza al recurrente ante esta Sede. (ver folios 156 al 162)

VI- En fecha 31 de octubre del 2006, el recurrente se apersona ante este Tribunal a reiterar y ampliar sus alegatos de defensa, aduciendo que: (ver folios 164 al 166)

- ⇨ *La Gerencia de la Aduana Central actúo de forma irregular y contraria a derecho, ya que con dicho procedimiento pretende cobrar una suma de dinero devuelta al administrado y que se solicitó mediante el procedimiento administrativo de repetición de pago. Además con dicha actuación la Aduana creó derechos en el importador que no pueden ser revocados a través de un procedimiento ordinario, según lo establecido en el artículo 173 de la Ley General de Administración Pública.*

- ⇨ *El acto final del presente procedimiento adolece de una serie de vicios que generan nulidad, ya que no indica quién es el obligado al pago lo que provoca un vicio en el elemento contenido de acto administrativo.*

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

Redacta la Licenciada Xinia Villalobos Orozco; y,

Considerando:

I- **Objeto de la litis**. La presente litis trata de un procedimiento ordinario iniciado por la Aduana Central contra el importador xxx y contra el agente aduanero independiente xxx en su condición de representante del importador, tendiente a modificar **el valor de importación** consignado en la declaración aduanera número xxx **del 10 de agosto del 2001**, mediante la que se despachó un vehículo usado para el transporte de personas, **marca Nissan, estilo Sentra, año 1994**, toda vez que con fundamento en el procedimiento establecido por los decretos ejecutivos números 29265-H del 7-2-2001 y 29346-H publicado en el Alcance número 22 a la Gaceta número 47 del 7-3-2001, el valor de importación correcto para el citado vehículo es de **$2.917.99**, lo que generaría un aumento en el total de impuestos a cancelar por la suma de **¢763.381.50**, estando en consecuencia pendiente de cancelar un monto de **¢461.676.02**.

II- **Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal**: Que de previo, se avoca este Órgano al estudio de admisibilidad del presente recurso de apelación conforme con lo dispuesto por el artículo 198 de la Ley General de Aduanas, es decir, a determinar si en la especie se cumple con los presupuestos procesales, que son requisitos necesarios para que pueda constituirse un procedimiento válido. Al efecto el artículo 198 de la Ley General de Aduanas, dispone que contra un acto final dictado por la aduana, incluyendo el resultado de la determinación tributaria, **el agente aduanero, el consignatario o la persona destinataria del acto**, podrá interponer el recurso de reconsideración y el de apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, **dentro del plazo de los tres días hábiles** siguientes a la notificación, siendo potestativo usar ambos recursos ordinarios o solo uno de ellos.

Partiendo de ello, tenemos que en el caso objeto de estudio, es precisamente una de las personas legalmente legitimadas la que ejerce el derecho a recurrir, pues como consta a folio 168, es el agente xxx, quien interpone el recurso de apelación y siendo que legalmente éste es el representante legal del importador por así disponerlo la normativa aduanera, este Tribunal tiene por bien cumplido el presupuesto procesal de legitimación.

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 al agente aduanero xxxx **el 27 de julio del 2005** y al representante legal del importador señor xxxx, **el 03 de agosto del 2005** y que el escrito de interposición del recurso de apelación fue recibido en la Aduana el **03 de agosto del 2005**, según corre a folios **141 y 142.** Así las cosas si contamos el plazo de tres días hábiles, establecido al efecto, tenemos que desde la fecha en que se notificó al agente aduanero, dicho plazo estaría vencido, sin embargo, dado que el importador está también legalmente facultado a interponer dicho recurso y el mismo fue presentado ante la Aduana en tiempo, este Tribunal no puede sino tener por cumplido el requisito de temporalidad.

III- **Sobre la excepción de incompetencia:** En relación con los argumentos sobre este tema, debe recordarse al recurrente, que si bien es cierta la competencia reconocida en tales instrumentos jurídicos a la Dirección de Tributación, de igual manera debe tenerse presente que conforme con la legislación aduanera vigente al momento en que acaecen los hechos, uno de los fines del régimen aduanero es *"Facultar la correcta percepción de los tributos"* (art. 6: LGA). De ahí que se disponga que el Servicio Nacional de

Aduanas deba *"Ejercer, en coordinación con las demás oficinas tributarias, las facultades de administración tributaria, respecto de los tributos que generan el ingreso, la permanencia y la salida de mercancías objeto del comercio exterior"* (art. 9.a, LGA).

Complementando lo anterior tenemos las regulaciones establecidas para el tema de la obligación tributaria aduanera. Concretamente el artículo 53 de la LGA, dispone que la obligación tributaria aduanera ***" ... está constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías. ...".*** Así la norma citada es clara al señalar que todo tributo exigible con ocasión de la importación es parte de la obligación tributaria aduanera, de lo que se desprende sin lugar a dudas la competencia del Servicio Nacional de Aduanas, para el cobro y fiscalización de todos los impuestos de importación, ya sean aranceles o impuestos internos. Acorde con ello también los artículos 24 incisos a y b de la LGA, en forma categórica reconocen la competencia de las autoridades aduaneras para exigir y comprobar el pago de los impuestos de importación y exportación, como sucede en el caso de marras, en el que en virtud de controles a posteriori, se incrementó el monto de impuestos ante la variación de la base imponible por aplicación del procedimiento establecido por los decretos ejecutivos números 29265-H del 7-2-2001 y 29346-H, supra citados. De manera que, resulta incuestionable, no sólo la naturaleza de administración tributaria del Servicio Nacional de Aduanas sino y esencialmente que dentro de la obligación tributaria aduanera están contenidos todos los tributos exigibles en la importación o la exportación de las mercancías y no solo los derechos arancelarios a la importación, de tal forma que en la medida en que en el presente caso estamos ante impuestos generados con ocasión de la importación de mercancías, corresponde al Servicio Nacional de

Aduanas ejercer las funciones y facultades de administración tributaria respecto de la obligación tributaria aduanera, concretamente a la Aduana Central, que es la dependencia a la que en razón de la competencia territorial le corresponde participar en el presente asunto. En igual sentido ver sentencias 15-17, 21-23 y 36 todas del año 2000.

Por las razones apuntadas debe rechazarse la incompetencia alegada.

IV- **Excepción de prescripción:** Tampoco ha operado en la especie, la prescripción como aduce el recurrente, con base en CNPT, artículo 51, que establece un plazo de 3 años para determinar los impuestos, contados a partir del día siguiente del pago, toda vez, que al existir normativa especial y expresa en la LGA sobre este tema, sin duda alguna por el principio de especialidad de las normas, priva sobre las disposiciones del CNPT. Efectivamente el artículo 62 de la LGA establece un plazo de 4 años para que la autoridad aduanera pueda exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza, por lo que las actuaciones de la Aduana se encuentran dentro del plazo establecido.

V- **Nulidad del acto final.** Que respecto de la nulidad planteada 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 Central** abrió procedimiento ordinario tendiente a revisar la obligación tributaria aduanera en el valor con fundamento en el dictamen emitido por la Sección de Supervisión de esa Aduana.

Una vez concluida la fase de alegaciones y probanzas, la Aduana dictó el acto final mediante, cuya parte dispositiva se transcribe literalmente en lo conducente de la siguiente forma:

*"… esta Gerencia resuelve: **"PRIMERO**: **A.** Rechazar por improcedente la excepción de prescripción **B.** Rechazar por improcedente la excepción de falta de legitimación activa y pasiva. **C.** Rechazar por improcedente la excepción de pago y falta de competencia. **D.** Rechazar por improcedente el incidente de nulidad en contra el procedimiento ordinario iniciado de oficio tendiente a establecer diferencias en el monto de impuestos en la declaración aduanera de importación definitiva xxx del 10/08/2001. **E** Rechazar la solicitud de traslado del expediente al Despacho del Ministro de Hacienda por improcedente. **F.** Rechazar innecesario la solicitud de traslado interno a expediente de los oficios y circulares mencionadas en el escrito 8656 con fecha de presentación del 20/10/2004, como parte de la prueba ofrecida. **G.** Rechazar el archivo del expediente por improcedente. **Segundo:** Dictar Acto final del procedimiento ordinario de oficio contra el importador xxx y del Agente Aduanal Independiente xxxx…en su condición de deudor solidario y en representación del importador…determinando las diferencias en el monto de impuestos aplicable al vehículo que fue desalmacenado mediante la declaración aduanera de importación definitiva No xxx del 10/08/2001 tramitada por el agente aduanero independiente xxx, dejando en firme lo pretendido mediante RES-AC-UL-770-2004 de las quince horas con*

treinta minutos del día dos de setiembre del año dos mil cuatro se establece la obligación tributaria en un monto de ¢ 763.381.50…"Notifíquese...."

De lo anterior sin lugar a dudas se colige que existe un evidente vicio del acto final en el elemento contenido, entendido éste como lo que el acto ordena o dispone y en palabras del 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, la **Aduana Central** para ser congruente con la finalidad del procedimiento iniciado, a saber, la revisión y modificación del valor aduanero de las mercancías despachadas en el presente caso, debió no sólo en la parte considerativa, analizar las razones y elementos de hecho y derecho por los cuales estimaba procedente la modificación pretendida a la luz de la prueba recabada, sino que debió de consignar en el por tanto del acto final, su decisión firme, clara y precisa de realizar efectivamente el cambio **de valor**, dejando expresamente establecido en la parte dispositiva, cuál es el **valor** que considera incorrecto y cual el **nuevo valor** a establecer por la aduana, además de señalar como afecta tal variación el monto de la obligación tributaria, por qué concepto o tributo y cuál sería en definitiva el nuevo adeudo determinado y el saldo pendiente de cancelar, así como la

forma y plazo para el pago y los apercibimientos legales en caso de incumplimiento.

Se concluye entonces que en caso objeto de estudio el vicio del acto final se genera al omitir en el por tanto, referirse al verdadero objeto del procedimiento iniciado por la **Aduana Central**, cual es la modificación del elemento valor de importación de la obligación tributaria aduanera de la mercancía presentada a despacho a través de las declaraciones aduaneras de referencia y en consecuencia el correspondiente ajuste en la liquidación y cobro de tributos, con ocasión de aquel.

Lo anterior debido a que no se dispuso cuál era el **valor correcto** que el acto ordenaba, no quedando plasmada la decisión de la Administración de modificación o ajuste del **valor de importación**, la cual debe ser congruente con el motivo del acto, esto es, el antecedente normativo que le permite a la autoridad aduanera realizar el citado procedimiento. Nótese en consecuencia que **la revaloración era el contenido esencial del acto de modificación**, sin el cual el acto carece de contenido, siendo que la resolución tal y como se dictó no es idónea para la consecución del fin que el acto perseguía, que radica en facultar a la autoridad aduanera a revisar las declaraciones efectuadas dentro del plazo de ley y a realizar los ajustes o reparos respectivos, garantizando la correcta percepción de tributos. 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[1].

[1] El artículo 522 del Reglamento que regula los requisitos del acto final, literalmente dispone: "El acto final que emita la autoridad aduanera, deberá cumplir con los elementos del acto administrativo señalados por la Ley General de la Administración Pública, indicando expresamente al menos: a. Los hechos y relación de argumentos técnicos y jurídicos considerados por la Administración o aportados por las partes que sirven de fundamento para la decisión final. b. Apreciación de las pruebas, los motivos de aceptación o rechazo y de las defensas alegadas. c. Determinación de los montos

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 elemento **valor**, 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 LGAP, 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 transcrito, claramente se reafirma que el a quo al dictar el acto final, sin 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 la tanto la jurisprudencia contencioso-administrativa[2] como la emitida por este Tribunal.

---

exigibles por tributos y demás recargos e indicación de las infracciones que se le atribuyan. d. Enunciación del lugar, fecha y firma del funcionario legalmente autorizado para resolver.

[2] **Sentencia N° 00031 de 19/01/01 del Tribunal Superior Contencioso Administrativo "…***II- Efectuado un análisis del acuerdo recurrido, es evidente que el mismo contiene un vicio de tal naturaleza que afecta su validez, y por ello y en resguardo de la legalidad que debe imperar en toda actuación administrativa, debe ser anulado. En efecto, establece el numeral 132 de la Ley General de Administración Pública "1. El contenido deberá de ser lícito, posible, claro, preciso y abarcar todas las cuestiones de hecho y derecho surgidas del motivo, aunque no hayan sido debatidas por las partes interesadas. 2.Deberá ser, además proporcionado al fin legal y correspondiente al motivo, cuando ambos se hallen*

Preocupa de sobremanera a este Tribunal, la forma reiterada en que a través de los diversos años se le ha señalado al Servicio Nacional de Aduanas que para que un acto administrativo sea válido es necesario que se cumplan con los elementos del acto, el cual debe dictarse conforme con el ordenamiento jurídico, so pena de nulidad de lo actuado[3], siendo abundante la jurisprudencia ordenando la nulidad de actos por vicio en el elemento contenido, en asuntos similares al presente, en procedimientos ordinarios iniciados tendientes a modificar la obligación tributaria, en sus diversos elementos tales como la modificación del valor aduanero o la clasificación arancelaria, pudiendo citar entre ellas[4] la siguiente:

"En el caso objeto de esta resolución, esta claro que estamos frente a un vicio en el contenido del acto que conlleva la nulidad absoluta de todo lo actuado, porque la Administración nunca resolvió en concreto el ajuste del valor, no determino cual era el valor correcto, lo que el acto dispone u ordena (el ajuste en el valor) fue precisamente lo que no quedo instituido en el procedimiento, no se preciso, dejando de resolver u omitiendo pronunciamiento sobre el objeto mismo de este, la nueva

---

regulados. 3.Cuando el motivo no esté regulado el contenido deberá estarlo, aunque sean en forma imprecisa. 4. Su adaptación al fin se podrá lograr mediante la inserción discrecional de condiciones, términos y modos, siempre que, además de reunir las notas del contenido arriba indicadas, estos últimos sean legalmente compatibles con la parte reglada del mismo". Si se observa el acuerdo impugnado, se puede detectar con una simple lectura de que su contenido no resulta claro, ni preciso, y no abarca, ***es decir no se pronuncia sobre la cuestión planteada*** *sea, la solicitud de silencio administrativo, formulada por la señora Cano Obregón. Es claro que, frente a una gestión de un particular en donde se solicita a aplicación de un instituto administrativo como lo es el silencio administrativo, la Administración, entiéndase Concejo Municipal debe pronunciarse sobre la procedencia o no de tal solicitud. Sin embargo, el acuerdo municipal recurrido si bien manifiesta que se declara sin lugar, no se indica qué es lo que se declara sin lugar y como fundamento o motivación de esa declaratoria efectúan una serie de consideraciones que no tienen relación alguna con la solicitud efectuada por la gestionante..."* (El resaltado no es del original)

[3] Ver Artículo 128 de la Ley General de la Administración Pública.
[4] 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, 47-01, 113-01, 142-01, 05-02, 31-03, 124-04, 49-05, 172-05, 171-05, 174-05, 175-05, 176-05, 178-05, 179-05, 181-05, 182-05, 183-05, 184-05, 04-00 y 123-00, entre otras.

valoración de los vehículos automotores internados a consumo, omitiendo una formalidad esencial que causa indefensión. Tanto la Aduana como la Dirección General parten del hecho de que el valor esta establecido, lo cual no es correcto, concluyendo sobre un adeudo carente de base imponible, todo lo cual afecta directamente al usuario, porque lo deja en un estado de indefensión, como ya se dijo, dado que al desconocer el valor que la administración pretendía asignar, no puede pronunciarse en ningún sentido sobre el mismo, como tampoco puede hacerlo sobre el monto específico que se exige pagar en cada impuesto y sobre el total, porque desconoce la base imponible de la cual se parte para llegar a ellos.

En virtud de los elementos desarrollados up supra, este Tribunal arriba a la conclusión de que el procedimiento administrativo se encuentra viciado generando una nulidad absoluta de conformidad con los numerales 128, 132 y 158 y siguientes de la Ley General de Administración Pública, debiendo anularse todo lo actuado a partir del acto inicial. Por innecesario no se entran a conocer las restantes pretensiones de la parte. **(ver sentencia 47-01)**

En consecuencia, al constituir el contenido un elemento sustancial del acto según lo señalado la doctrina, la conducta de la administración está sujeta o limitada a la obtención de determinados resultados previstos por el legislador, esto es, el nuevo valor de la mercancía producto del procedimiento 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, razón por la cual el mismo se encuentra viciado.

En razón de lo resuelto no se entran a conocer los demás argumentos presentados.

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 TANTO

Con base en las facultades otorgadas por el artículo 104 del CAUCA artículos 198, 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 unanimidad este Tribunal resuelve anular todo lo actuado en expediente a partir del acto final inclusive. Remítase el expediente a la oficina de origen. **Notifíquese**

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Alejandra Céspedes Zamora **Xinia Villalobos Orozco**

Shirley Contreras Briceño **Elizabeth Barrantes Coto**

Dick Rafael Reyes Vargas **Franklin Velázquez Díaz**