SENTENCIA N° 266-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las once horas con cinco minutos del veintinueve de setiembre del dos mil seis.

Conoce este Tribunal de recurso de apelación presentado por AAS, en su condición de agente aduanero inscrito con la Agencia de Aduanas C S.A. y LS apoderado generalísimo sin límite de suma de ILGN S.A., en contra de la resolución RES-AS UAL-223-2005 del 16 de Mayo del 2005, dictada por la Aduana Santamaría.

Resultando

1- Que mediante resolución número RES-AS-DT-266-2004 del 30 de marzo del 2004, la Aduana Santamaría dicta el acto inicial del procedimiento de ajuste a la declaración aduanera de importación N° 409424 del 25 de mayo del 2001, presentada a despacho por la agencia de Aduanas Cr en representación de ILGN S.A. por un monto de ¢6.016.491.44. Mismo que es notificado a la agencia y al importador según consta en la respectiva acta de notificación. (Ver folios 58 a 61)

2- Al procedimiento se apersonan tanto la agencia de aduanas como el importador a través de su representante, en esencia señalan ambos lo siguiente:

- ✓ Que existe nulidad del procedimiento ya que la declaración aduanera se realizó bajo trámite normal en consecuencia aplica la teoría de los actos propios, no pudiendo la administración cambiar lo declarado, ya que el control aduanero tiene límites, pues la misma se aceptó y tramitó en una autodeterminación mixta y aplicó el precio de factura. En consecuencia solo a través del procedimiento del artículo 173 de la Ley General de la

Administración Pública (en lo sucesivo LGAP) o el contencioso de lesividad puede ser modificada la determinación.

- ✓ Que se debe aplicar el artículo 55 de la Ley General de Aduanas (en adelante LGA), es decir el régimen más favorable, como lo reconoce la Aduana Santamaría.
- ✓ La normativa aplicable es la relativa al Acuerdo de Aranceles y Comercio GATT, es decir valor GATT y no la aplicación de un Decreto Ejecutivo, por jerarquía de normas existiendo desviación de poder al transgredir el principio de separación de poderes.
- ✓ Nulidad por la aplicación de un parámetro comparativo que no corresponde a la fecha de emisión de la declaración aduanera, ya que supone la aplicación retroactiva de los parámetros.
- ✓ Plantea la inconstitucionalidad de los decretos Ejecutivos 27464-H, 29365-H y 29367-H y su errónea aplicación por parte de la administración tributaria y aduanera, al violentar la jerarquía de las fuentes y los principios de proporcionalidad y razonabilidad. En consecuencia, son inaplicables los decretos por que incluyen la metodología para valorar vehículos nuevos presentados a despachos para su comercialización. Que en su caso se trata de vehículos nuevos pero defectuosos, que requieren de un trato diferenciado, por lo que no les es aplicable los incisos a y b artículo 14 del Decreto 29346-H. Por lo que considerando que la administración aplique el citado decreto debe realizarlo en el inciso d) sin la aplicación del factor 0.54 que forma parte del inciso b. Planteando que el importador realizó una consulta con base en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (o CNPT en lo siguiente).
- ✓ Se solicita se incorpore como prueba:
    a. La declaración aduanera del libelo.
    b. Copia certificada de la certificación debidamente consularizada emitida por el vendedor acerca del monto facturado al importador.

c. Fotocopia del contrato de compraventa consularizado.
d. Expediente que soporta el voto N°1234-2001 de la Comisión Nacional del Consumidor, solicitando a la administración aduanera incorporar ya que se encuentra en poder de la Comisión, adjuntando solo copia del voto.
e. Documentos que conforman la consulta realizada vía artículo 119 del CNPT, efectuada ante la DGT y que de conformidad con la sentencia del Tribunal Fiscal Administrativo N° 468-2002 del 13/12/2002 se encuentra en poder de la DGA.
f. Expediente N° 02-000203-016-PE que soporta la sentencia 1389-03 de 28/11/2003 del Tribunal Penal de Juicio del primer circuito judicial.

✓ Señalando como pretensiones:

a. Se admita e incorpore la prueba ofrecida.
b. Se decrete la nulidad de lo actuado en el acto inicial y se mantenga la liquidación.
c. De conformidad con el artículo 196 inciso c) se otorgue audiencia oral y privada.
d. Subsidiariamente, se valoren los vehículos con el artículo 14 inciso d) del Decreto 29346-H, en los términos planteados por el importador en la consulta.
e. Subsidiariamente se brinde explicación sobre el método de valoración aplicado. (Ver folios 62 a 112)

3- Mediante oficio AS-UAL-085-2005 de 21 de abril de 2005 la Gerencia de la Aduana Santamaría otorga audiencia para las diez horas del 4 de mayo de 2005. (Ver folios 115 y 116)

4- El día 4 de mayo de 2005 se suspende la audiencia por solicitud de los recurrentes ante la falta de evacuación de la prueba, solicitando nuevo señalamiento de la misma. (Ver folios 117 y 118)

5- Con resolución AS-UAL-223-2005 de 18 de mayo de 2005 la Aduana dicta el acto final del procedimiento ordinario determinando "procedente el ajuste del pago de la obligación tributaria por concepto de valor…" debiendo cancelar la diferencia de ¢6.016.491.44 (Ver folios 123 a 149)

6- A través de escritos con fecha de recibidos en Mayo 24 y 25 del 2005, el primero presentado por el señor LS y el segundo por la agencia de aduanas CS.A. se apersonan ante la aduana e interponen Incidente de suspensión de la ejecución del acto conforme el artículo 148 de la LGAP, excepción de prescripción incidente de nulidad absoluta en contra de la resolución RES-UAL-219-2005 y recurso de apelación contra la resolución de marras, todos estos ante el Tribunal Aduanero Nacional, renunciando expresamente al recurso de reconsideración. (Ver folios 148 y 149)

7- La Aduana mediante RES-AL-UAL-243-2005 del 26 de mayo de 2005, emplaza a los recurrentes para ante este Tribunal y remite el expediente respectivo. (Ver folios 150).

8- El día 10 de junio de 2005 se apersonan ambos recurrentes ante este Tribunal a reiterar y ampliar argumentos señalando básicamente lo siguiente:

- ✓ Excepción de prescripción de la obligación tributaria, al estimar que por tratarse de impuestos internos debe aplicarse el artículo 51 del CNPT, vigente al momento en que ocurre el hecho generador de la obligación tributaria.

- ✓ Incidente de suspensión del acto administrativo conforme el artículo 148 de la LGAP, por el grave perjuicio económico que le causa generando un daño grave y de difícil o imposible reparación
- ✓ Incidente de nulidad absoluta por incompetencia de la autoridad aduanera, para fiscalizar la materia objeto de este procedimiento, sea la aplicación de impuestos internos.
- ✓ Incidente de nulidad absoluta por falta de motivación de la resolución recurrida, por violación al derecho a una sentencia congruente y violación al debido proceso
- ✓ Incidente de nulidad absoluta por vicios en el debido proceso, al negarles el derecho a la audiencia solicitada, ya que se cito a la misma y no se había evacuado la prueba, solicitándose se incorporara ésta y se reprogramara la nueva audiencia, lo que nunca realizó la aduana.
- ✓ Sobre el fondo del asunto solicita que no se pronuncie, en virtud de haberse interpuesto una acción de inconstitucionalidad contra el artículo 14 Decreto Ejecutivo 29265-H adicionado por el artículo 1 del Decreto 29346-H.
- ✓ Se aporta copia del escrito que interpone la acción de inconstitucionalidad ante la Sala IV y la respuesta de la audiencia que realiza la Sala a la Dirección General de Aduanas. (Ver folios 157 a 238).

9- Con Voto N° 343-2005 de 30 de junio de 2005 este Tribunal acogió la inhibitoria presentada por la Licenciada Rodríguez Muñoz, teniéndola por separada para el conocimiento del presente asunto, en consecuencia se conforma el Órgano con el Lic. Carboni Garro, Miembro Suplente Presidente nombrado mediante Acuerdo N° 069-H-2005 del 05/07/2005. (Ver folios 239 a 265).

10- Con voto N° 411-2005 de 28 de julio de 2005 por unanimidad este Tribunal dispuso suspender el dictado de la resolución del presente asunto hasta tanto

la Sala Constitucional se pronuncie respecto de la acción 04-0006069-007-CO. (Ver folios 266 a 275)

11- Ante la separación de la Lic. Rodriguez Muñoz y haber resuelto la Sala Constitucional con voto 13925-06, el fondo de la acción 04-0006069-007-CO declarándola sin lugar en iguales términos que la sentencia 853-01, se integra el Colegio con el Lic. Carboni Garro, Miembro Suplente Presidente nombrado mediante Acuerdo N° 108-H de 18 de setiembre de 2006. (Ver folios 276)

12- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones de ley.

Redacta el licenciado Reyes Vargas; y,

Considerando

I. **Objeto de la litis.** El objeto de la presente litis se refiere a un procedimiento ordinario para la modificación de la obligación tributaria aduanera, en el elemento valor imponible, realizado por la Aduana Santamaría contra la Agencia de Aduanas C S.A. y el señor LS en representación de la empresa ILGN S.A., de la declaración aduanera **Nº 409424 del 25 de mayo de 2001**, ajuste que establece una diferencia de tributos de ¢6.016.491.44.

II. **Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal:** En cuanto a la admisibilidad del recurso de apelación interpuesto conforme la Ley General de Aduanas, y sus reformas, como paso necesario para definir si cumplen los requisitos procesales, determinamos que la normativa aduanera prevé la posibilidad de impugnar la resolución dictada por la Aduana, dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación del acto, siendo que permite la interposición del recurso de apelación ante el Tribunal. Así las cosas, tenemos

que en este caso la resolución RES-AS-UAL-223-2005 de 18 de mayo de 2005, fue notificada a los interesados el 20 de mayo de 2005, según corre a folio 147, y el recurso de apelación fue interpuesto el 24 y 25 de mayo respectivamente (folios 148 y 149), dentro del plazo legalmente permitido. Además al haber sido presentado el recurso de apelación por el señor AAS, agente aduanero inscrito con la Agencia de Aduanas CS.A, según constancia visible a folio 156 y el señor LS apoderado generalísimo sin límite de suma de ILGN S.A, según personería que consta a folio 112, debe el mismo ser admitido.

III.- Sobre la excepción de incompetencia: Al Servicio Aduanero Nacional se le han otorgado atribuciones muy específicas, concretamente las competenciales que informan los artículos 8, 9, 22, 23 y en especial el artículo 24 incisos a y b de la Ley General de Aduanas, que a la letra y en lo conducente señala:

*"**Artículo 24.- Atribuciones aduaneras.** La autoridad aduanera, sin perjuicio de las atribuciones que le corresponden como administración tributaria prevista en la legislación tributaria tendrá las siguientes atribuciones:*

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 competencia de un órgano administrativo sobre determinada materia, se restringe básicamente a lo señalado en la ley o el reglamento. Es decir la forma correcta de designar competencias a los órganos para poder ejercer

determinadas funciones, lo es la ley o el reglamento. En el caso, se trataría de la definición de la autoridad competente para la determinación o revisión de los elementos constitutivos de la obligación tributaria aduanera, sea y entre otros, la clasificación arancelaria de mercancías, el origen, el valor de dichas mercancías, a efectos de la importación al territorio aduanero nacional, mediante las declaraciones aduaneras presentadas por los administrados con base en el artículo 86 de la Ley General de Aduanas.

Por otro lado y como ampliaremos en el punto siguiente, en materia de comercio exterior la LGA creo la **obligación tributaria aduanera** (art. 53), la que si bien incorpora los tributos internos y externos, difiere de la obligación tributaria pura y simple regulada en el CNPT y, se diferencia de ésta principalmente por reunir en una sola, "la aduanera" todas las obligaciones tributarias de los tributos exigibles con ocasión de la importación (mismo art. 53), fijando un solo hecho generador (art. 55 LGA) para todos y cada uno de los tributos que componen esa obligación tributaria aduanera. En tal sentido y de interés para el caso el numeral 59 ibidem, en plena congruencia con los de cita anterior, otorga a la Autoridad Aduanera las facultades de revisar y modificar la obligación tributaria aduanera, de manera que conforme con lo visto, ha sido el legislador quien ha facultado al Servicio Aduanero Nacional como administración tributaria que es (art 8 LGA) para revisar y modificar la obligación tributaria aduanera.

A mayor abundamiento recordemos que estos conceptos son tratados por el ilustre profesor Dr. Eduardo Ortiz Ortiz, para quien ***"la competencia es la aptitud legal del órgano para actuar, la incompetencia es la ineptitud para hacerlo por la falta de la atribución legal de la situación jurídica subjetiva que autorice a ello. El órgano incompetente en relación con un acto***

carece del derecho, de la potestad, del deber o de la obligación que le permite o le impone su realización".

Por lo anterior, resulta sin sustento jurídico alguno la excepción interpuesta ante el A Quo confirmándose lo resuelto por el inferior en este extremo.

IV.- Sobre la excepción de prescripción alegada: Invoca el recurrente el acaecimiento de la prescripción negativa regulada en los numerales 865 a 867 del Código Civil y su regulación del plazo establecida en el CNPT.

En ese sentido note el recurrente que no estamos en presencia de la perdida y adquisición de la contraparte de derecho alguno. Por el contrario el análisis del asunto recae sobre las facultades de revisar, modificar y exigir la obligación tributaria aduanera, facultades que no pueden ser adquiridas por prescripción positiva ni las pierde la Administración por prescripción negativa. Las mismas son inherentes al Estado y éste mediante la ley las otorga al órgano de la Administración que estime conveniente, limitándole, por razones de seguridad jurídica, su válido ejercicio en el tiempo. Dicho límite, es el que en sentencia se analiza como prescripción pero que doctrinariamente difiere de la "Prescripción Civil" sea ésta positiva o negativa y que, se asimila más a la incompetencia en razón al tiempo. Sobre el punto, viene señalando este tribunal en ya reiteradas ocasiones y en el análisis de la prescripción lo siguiente: *"Finalmente, note el interesado que tanto la Ley General de Aduanas como el Código Tributario carecen de regulación que faculte la prescripción de la obligación tributaria simple o aduanera y mas bien dichos cuerpos normativos regulan bajo dicho instituto la perdida de competencia en razón al tiempo de las facultades de control y fiscalización. En tal sentido y de interés para el caso el numeral 59 de la LGA otorga a la Autoridad Aduanera las facultades de revisar y modificar la obligación tributaria aduanera y a tales efectos le establece un plazo cuya fijación se realiza por remisión que hace el artículo 102 párrafos uno y cuatro al artículo 62 todos de la LGA."* **(SENTENCIA 2006-226 del 22/08/2006).**

Para el caso, lo cierto es que el legislador en el numeral 102 fija un límite a las facultades que conceden en ese mismo numeral como en el artículo 59, ambos de la LGA, remitiendo a los efectos de plazo al numeral 62 ibidem, limite que denomina prescripción, pero que, como señalamos, conceptualmente difiere de manera radical con el utilizado en el derecho civil. De manera que, no lleva razón la parte sobre el punto, porque erróneamente pretende aplicar un cuerpo de normas improcedente. La LGA es ley especial que regula la entrada y salida de mercancías del territorio nacional cumpliendo todos los requisitos arancelarios y no arancelarios, regulando también el plazo dentro del cual la autoridad aduanera puede ejercer los controles tendientes a revisar la determinación tributaria y exigir el pago de impuestos dejados de pagar.

Por otro lado resulta también incorrecto hablar de una obligación tributaria derivada de la Ley del Impuesto Selectivo de Consumo. Recuerde el recurrente que, en materia de comercio exterior la LGA creó la **obligación tributaria aduanera** (art. 53), la que si bien incorpora los tributos internos y externos, difiere de la obligación tributaria pura y simple regulada en el CNPT y, se diferencia de ésta principalmente por reunir en una sola, “la aduanera” todas las obligaciones tributarias de los tributos exigibles con ocasión de la importación (mismo art. 53), fijando un solo hecho generador (art. 55 LGA) para todos y cada uno de los tributos que componen esa obligación tributaria aduanera. Finalmente, note el interesado que tanto la LGA como el CNPT carecen de regulación que faculte la prescripción de la obligación tributaria simple o aduanera, entendida como derecho de crédito (sobre la cual si es posible la regulación civilista) y, mas bien dichos cuerpos normativos regulan bajo dicho instituto la pérdida de competencia en razón al tiempo de las facultades de control y fiscalización. En tal sentido y de interés para el caso el numeral 59 de la LGA otorga a la Autoridad Aduanera las facultades de revisar y modificar la obligación tributaria aduanera y a tales efectos

le establece un plazo cuya fijación se realiza por remisión que hace el artículo 102 párrafos uno y cuatro al artículo 62 todos de la LGA.

Por otro lado, comparte el Tribunal un principio de "Codificación General" pero para la materia tributaria con ocasión del comercio exterior, con exclusión, salvo en lo no previsto, de la "Codificación General" de los tributos internos del CNPT donde la LGA procura regular la totalidad de situaciones e instituciones que a su vez contempla el CNPT, en especial y de interés para el caso, las relacionadas con la existencia de la obligación tributaria, simplificando en una sola la totalidad de tributos aplicables; el hecho generador, también único para todos los tributos aplicables y finalmente; el instituto de la prescripción como norma que limita las facultades de revisión y modificación de la obligación tributaria aduanera con el objeto de brindar seguridad jurídica en el tiempo, a los administrados.

Lleva eso sí razón el administrado, en el sentido de que reservó el legislador para la especifica ley de creación del tributo lo concerniente a la base de imposición, aspecto también excluido del CNPT pero que para el caso en nada afecta ni modifica lo señalado supra.

Por las razones apuntadas resulta improcedente la aplicación de las regulaciones del Código Civil como del CNPT en materia de prescripción respecto de las facultades de revisión y modificación de la obligación tributaria aduanera.

V.- Sobre el Incidente de Suspensión: Solicita el recurrente la suspensión de la ejecución del acto administrativo con sustento en el numeral 148 de la Ley General de la Administración Pública alegando daño de imposible o difícil reparación. No señala el recurrente cuál sería ese daño ni las razones que justifiquen o expliquen porqué será de difícil o imposible reparación. No obstante lo anterior, hace ver el Tribunal que la Administración en el caso, de hecho ha

procedido a la suspensión señalada, de manera que carece de interés actual el asunto. Por otro lado, en razón a lo resuelto por el Tribunal en la presente sentencia, en el sentido de anular, existe la imposibilidad jurídica de ejecutar acto alguno por inexistente.

VI.- Aspectos de nulidad.

Como contralor de legalidad no puede este Colegiado dejar de advertir, vicios o defectos en las actuaciones de la administración aduanera, que generan necesariamente la nulidad absoluta de todo lo actuado con posterioridad al dictado y notificación del acto inicial del procedimiento ordinario, según el criterio de este Tribunal. Analicemos:

- ✓ **Incorporación y evacuación de pruebas y realización de audiencia:** Interponen los recurrentes incidente de nulidad absoluta por vicios en el debido proceso, al negarles el derecho a la audiencia solicitada, ya que se citó a una audiencia y no se había evacuado la prueba solicitándose se incorporara la prueba y se reprogramara la audiencia, lo que nunca realizó la aduana. Sobre esta alegación de nulidad este Tribunal comparte lo señalado por los recurrentes toda vez que se tiene por probado en expediente, que en el escrito de apersonamiento al procedimiento, previo al dictado del acto final, se solicitó se incorporara al expediente los siguientes documentos:
    - ✓ La declaración aduanera del libelo.
    - ✓ Copia certificada de la certificación debidamente consularizada emitida por el vendedor acerca del monto facturado al importador.
    - ✓ Fotocopia del contrato de compraventa consularizado.
    - ✓ Expediente que soporta el voto N°1234-2001 de la Comisión Nacional del Consumidor, solicitando a la administración aduanera

incorporar ya que se encuentra en poder de la Comisión, adjuntando solo copia del voto.

- ✓ Documentos que conforman la consulta realizada vía artículo 119 del CNPT, efectuada ante la DGT y que de conformidad con la sentencia del Tribunal Fiscal Administrativo N° 468-2002 del 13/12/2002 se encuentra en poder de la DGA.
- ✓ Expediente N° 02-000203-016-PE que soporta la sentencia 1389-03 de 28/11/2003 del Tribunal Penal de Juicio del primer circuito judicial. (folios 62 a 112)

Asimismo, solicitó la realización de una audiencia, misma que fue programada según oficio AS-UAL-085-2005 de 21 de abril de 2005, para las diez horas del 4 de mayo de 2005. (Folios 115 y 116). No obstante, consta en el acta levantada al efecto que la misma no se realizó, pues según la manifestación de la Lic. Marilyn Leiva quien se apersona como asesor legal de la Agencia de Aduanas C S.A., "*que de conformidad con la Ley General de Aduanas artículo 196 inciso c) se debe haber incorporado la prueba que se solicitó en los escritos de alegatos de cada uno de los expedientes y haber sido evacuada la misma para llevar a cabo la presente audiencia y proceder ellos como partes a exponer sus conclusiones finales como manifiesta expresamente la ley. Constatamos en la revisión de cada uno de los expedientes que la prueba no se encontraba incorporada, no debiéndose realizar la presente audiencia hasta tanto no se encuentre la prueba referida en cada uno de los expedientes y la misma sea evacuada. Siendo así las cosas, se solicita que esta Aduana convoque a una nueva audiencia una vez haya sido incorporada la prueba y sea evacuada."* (folio 118)

De lo anterior se tienen claras dos situaciones: que la Administración de manera implícita y durante la audiencia admitió la prueba ofrecida, lo que se

comprueba por el hecho de haber suspendido, valga la redundancia **"de hecho"** la misma, pues de entender, como se pretende ver en el acto final que hubo un rechazo de la prueba, éste debió darse previo o durante la audiencia y ésta debió realizarse, lo que se contradice con los hechos que constan en autos. Asimismo, queda demostrado que no se realizó la audiencia y además nunca se reprogramó la misma como lo solicita la parte recurrente. Finalmente nótese como en la razón de cierre del acta expresamente la Administración acepta y manifiesta conformidad con lo expuesto por la asesora legal de una de las partes asistentes al acto de audiencia.

Así, ante la ausencia en expediente de la incorporación de la prueba antes de la realización de la audiencia y del dictado del acto final y el no realizar una nueva audiencia, confirma este Órgano de Alzada que efectivamente hay una violación al debido proceso, que causa indefensión a los recurrentes, ya que conforme el articulo 196 inciso c) de la LGA, resulta obligatoria la realización de una audiencia para conclusiones finales cuando la parte lo solicita, convirtiéndose en una obligación procesal, a favor del administrado. De tal suerte que no se justifica que no se haya reprogramado la misma, siendo violatorio del debido proceso.

Se hace ver además, que si bien la administración puede y así lo ha admitido este Tribunal rechazar la prueba por innecesaria con el dictado del acto final, lo cierto es que en casos como el presente en que, como se indicara, la propia administración admite implícitamente la prueba, debe traer la misma a expediente y evacuarla previamente a la realización de la audiencia de conclusiones finales, que como requisito procesal y en observancia al debido proceso debe realizar la aduana para reponer los autos, cumpliendo el debido proceso, al resultar necesaria para los afectados en el procedimiento a la hora

de presentar sus alegaciones finales, pues forma parte de su defensa, como expresamente lo manifestaron y así fue aceptado por la aduana.

Recordemos que nuestra Jurisprudencia ha sido vasta a la hora de elaborar el contenido del Debido Proceso trasladado a la actividad administrativa en general y en cuanto al derecho a ser oído en una audiencia, así tenemos el Voto No. 4287-93 SALA CONSTITUCIONAL, de las quince horas doce minutos del uno de setiembre de mil novecientos noventa y tres, el que si bien no aplica en toda su extensión por la naturaleza misma de la audiencia regulada en la LGAP, en lo pertinente es de valiosa referencia e indica sobre el derecho a la audiencia:

"*Así pues, se omitió la audiencia oral y privada, cuya citación debía hacerse con al menos quince días de anticipación, en donde la parte tendría el derecho de ofrecer su prueba; obtener su admisión y trámite cuando fuera pertinente y relevante; pedir confesión a la parte o testimonio a la Administración, preguntar y repreguntar a testigos y peritos, suyos o de la contraparte; aclarar, ampliar o reformar su petición o defensa inicial; proponer alternativas y sus pruebas; y formular conclusiones de hecho o de derecho en cuanto a la prueba y resultados de la comparecencia (Artículos 309, 311 y 317 del citado cuerpo normativo). De lo anterior se deriva que no basta con que la Administración asegure un mínimo de garantías al funcionario orientadas a evitar su indefención, sino que es necesario que ajuste sus actuaciones al marco que el ordenamiento jurídico establece, como sucede en el presente caso, pues es aquel el que brinda la seguridad jurídica necesaria, en atención al funcionamiento y comportamiento que durante su desarrollo el individuo pueda esperar por parte del órgano de procedimiento. Ajustarse al marco legal, no solo opera como límite para la Administración, en cuanto sometimiento de esta al bloque de legalidad (Estado legal de Derecho), sino también como garantía del debido proceso, en cuanto a que el administrado o funcionario pueda*

ejercitar los mecanismos y oportunidades que previamente le han sido definidos por el ordenamiento jurídico."[1]

En consecuencia lleva razón los recurrentes en este extremo, al haberse violentado el debido proceso.

✓ **Falta de motivación del Acto Final:** Señalan los recurrentes la nulidad absoluta por falta de motivación de la resolución recurrida, por violación al derecho a una sentencia congruente y violación al debido proceso. Nulidad que es compartida por este Tribunal por las siguientes razones:

En la especie se modifica el valor imponible para las mercancías nacionalizadas en la Aduana Santamaría mediante la declaración aduanera N° 409424 del 25-5-2001 consistente en 09 vehículos automóviles, marca KIA en su condición de nuevos, con un valor declarado de $25.142.35. Ajuste que ocasiona una diferencia de impuestos a cancelar por la suma de ¢6.016.491.44.

Fundamenta su actuación la Aduana Santamaría básicamente en el informe DONT-SAAT-927-2001 del 23/11/2001 vertido por el Órgano de Normalización Técnica Subdirección de Valoración Administrativas y Tributarias visible a folios 03 a 11, en el cual se detallan las diferencias encontradas entre el valor declarado y aceptado por la Aduana y el valor vigente en el Sistema de Información Integral de la Administración Tributaria (SIAAT).

Así las cosas, siendo dichos valores los que en criterio de la Administración resultaban aplicables a las mercancías descritas en la declaración citada, (lo cual no entra a valorar este Tribunal en razón de lo resuelto), y que fue precisamente

[1] En igual sentido ver Votos de la Sala Constitucional: 34-90 de las 15:00 horas del 10 de enero de 1990, 1993, 126-96 de las 15:57 horas del 9 de enero de 1996, 2003-05397 de las 14:52 horas del 24 de junio del 2003, 2005-05306 de las 15:03 horas del 4 de mayo del 2005

con base en lo cual se realizó el respectivo traslado de cargos a los recurrentes, debiendo la administración una vez que recabe, aprecie y valore todas las pruebas y alegatos que constan en expediente durante el desarrollo del procedimiento, demostrar o desvirtuar el valor o base imponible de las mercancías en controversia, es que procede este Tribunal, como órgano que imparte justicia administrativa, a verificar la verdad real de los hechos, determinando si en efecto en el proceso seguido, la Aduana demuestra, motiva y justifica técnicamente los ajustes en el elemento valor de los vehículos nacionalizados.

En línea con lo anterior, y revisadas las actuaciones en expediente, no puede sino este Tribunal apuntar la existencia de vicios de nulidad en el presente caso, que en criterio de este órgano de alzada generan la nulidad absoluta de lo actuado en el acto final del procedimiento, en la medida en que carece de una correcta fundamentación y motivación, puesto que no se logra demostrar porqué es procedente el ajuste ordenado, toda vez que no consta en el acto recurrido elementos de juicio que de manera fehaciente demuestren tal circunstancia, siendo que constituye parte de la debida motivación que la administración debe efectuar, el señalar los hechos que tuvo por probados y que en su criterio sustentan la decisión administrativa, pero ello debe ser complementado con la indicación de la prueba que en efecto demuestre tales hechos, estimando este Colegiado que en las consideraciones de la Aduana no se refieren a los antecedentes y criterio técnico utilizado para en definitiva efectuar el ajuste de valor pretendido -en especial si ya en el acto de apertura se fundamentaban principalmente en el informe del Órgano de Normalización (DONT-SAAT-927-2001)- aspectos que no fueron contemplados ni analizados con el dictado del acto final.

Estimando al respecto este Órgano, que dicho acto final no se refiere a todas las características necesarias e indispensables para valorar los vehículos de marras, tampoco se señala la fuente de donde obtuvo la información para realizar el

cambio, ya que por la naturaleza de la mercancía que se discute era imprescindible entre otras cosas demostrar la clase tributaria y el parámetro de control utilizado para cada uno de los vehículos nacionalizados en apego a los Decretos Ejecutivos vigentes, los cuales establecen el procedimiento para la valoración de vehículos en su condición de nuevos. Estimando este órgano que le asiste la razón al apelante sobre su alegato por falta de motivación, toda vez que el acto final carece de elementos que motiven y justifiquen técnicamente el cambio pretendido por la Administración.

- ✓ **Vicio de contenido en el Acto Final:**

Revisados los hechos y actuaciones que constan en expediente, tenemos que mediante resolución RES-AS-UAL-223-2005 de 18 de mayo de 2005 la Aduana dicta el acto final del procedimiento ordinario, cuya parte dispositiva para lo que nos interesa dispone:

> *"…1) Rechazar las nulidades interpuestas por las partes… 2) Determinar procedente el ajuste en el pago de la obligación tributaria aduanera por concepto de valor en la nacionalización de la mercancía amparada a la Declaración Aduanera de Importación definitiva N° 409424 de fecha de aceptación 25 de mayo de 2001, presentada a despacho por la Agencia de Aduanas……., se genera una diferencia en la obligación tributaria a favor del fisco por la suma de ¢* 6.016.491.44*…..Contra la presente resolución caben los Recursos de Reconsideración y de Apelación……"*

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 Aduana Santamaría, cual es la modificación del elemento valor imponible de la obligación tributaria aduanera por la mercancía 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 145 y 146). Aspectos que generan inseguridad y falta de certeza sobre el correcto valor de imposición del vehículo nacionalizado, que sin lugar a dudas le ocasionan indefensión al recurrente.

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 de determinar la verdad real, debiendo 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 imponible de los vehículos nuevos nacionalizados, 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 en el plazo establecido, 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. **(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 imponible, pudiendo citar entre ellas las siguientes sentencias: 47-98, 46-99, 159-99, 04-00, 47-01, 113-01, 142-01, 05-02, 06-02, 31-03, 144-2005, 179-2005 y 30-2006.

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 la base de imposición 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 nuevamente ha sido dictado sin ajustarse a las

normas del ordenamiento jurídico, al no determinar sobre el valor de imposición de las mercancías y su justificación, razón por la cual el acto final se encuentra viciado.

VII.- Finalmente hace ver este Tribunal que en el acto inicial se llamó y tuvo como parte únicamente al agente de aduana con exclusión del importador-contribuyente vicio que hubiere afectado la totalidad del procedimiento incluido el acto inicial, de no ser por el apersonamiento y aceptación tácita del procedimiento en el estado en que se encontraba de parte del importador, lo que demuestra que no ha habido indefensión alguna y consecuentemente nulidad que declarar. Aspecto éste que ampliamente ha sido analizado por este Tribunal en sentencias anteriores.

VIII.- En virtud de lo expuesto, estima este Tribunal que lo procedente es anular todo lo actuado con posterioridad al dictado y notificación del acto inicial del procedimiento ordinario, a tenor de lo expuesto por los artículos 128 y siguientes y artículos 165 a 172 de la Ley General de la Administración Pública. Por innecesario no se entran a considerar los demás argumentos de la parte.

POR TANTO

De conformidad con el artículo 91 del Código Aduanero Centroamericano, los artículos 198, 204, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas, por unanimidad este Tribunal anula todo lo actuado con posterioridad al dictado y notificación del acto inicial. Remítase los autos a la oficina de origen.

Notifíquese: a la agencia de aduanas en sus oficinas ubicadas 600 metros noreste de la intersección del Real Cariari, DDDDDDDDD, al importador en sus oficinas 75 metros oeste del BBBBBBB y a la Aduana Santamaría.

Noel Carboni Garro
Presidente

Dick Rafael Reyes Vargas **Elizabeth Barrantes Coto**

Alejandra Céspedes Zamora **Shirley Contreras Briceño**

Xinia Villalobos Orozco **Franklin Velázquez Díaz**

Nota de los Licenciados Velázquez Díaz, Villalobos Orozco y Contreras Briceño: Si bien compartimos las argumentaciones indicadas en la sentencia,

debemos aclarar que en lo que se refiere a las consideraciones relativas a la nulidad decretada en virtud de la no realización de la audiencia oral y privada, discrepamos del planteamiento que se realiza en la sentencia, en el considerando **IV "Aspectos de nulidad",** concretamente en el apartado denominado "Incorporación, evacuación de pruebas y realización de la audiencia", a partir del párrafo tres que inicia*: "De lo anterior se tienen dos situaciones claras…"* y hasta el párrafo que indica *"Se hace ver además, que si bien la Administración puede y así lo admitido este Tribunal…"*, inclusive.

De seguido exponemos cuáles son las razones con base en las cuales consideramos los suscritos, existe nulidad en relación con el tema de la audiencia oral y privada.

Estimamos los suscritos que lleva razón la parte recurrente en tanto siendo la audiencia oral y privada para realizar conclusiones finales, una formalidad sustancial del procedimiento ordinario, cuando el afectado la solicita, conforme con el artículo 196 inciso c) de la LGA, su omisión debe ser sancionada con la nulidad absoluta del procedimiento, dada la indefensión que su no realización genera a los recurrentes, según con lo dispuesto por los artículos 223 y 351 de la LGAP que en su orden disponen:

> *"Artículo 223.-*
>
> *1. Sólo causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento.*

2. Se entenderá como sustancial la formalidad ***cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión causare indefensión. "***(el resaltado es nuestro)

"Artículo 351.-

1. Al decidirse el recurso de apelación, se resolverá sobre su admisibilidad y, de ser admisible, se confirmará, modificará o revocará el acto impugnado.

2. El recurso podrá ser resuelto aun en perjuicio del recurrente cuando se trate de nulidad absoluta.
3. Si existiere algún vicio de forma de los que originan nulidad, se ordenará que se retrotraiga el expediente al momento en que el vicio fue cometido*, salvo posibilidad de saneamiento o ratificación." (el resaltado es nuestro)*

En efecto, se desprende del expediente, que los interesados solicitaron ante la Administración la incorporación de pruebas que en su criterio resultan relevantes para la decisión de la litis, sin que conste en autos diligenciamiento alguno en ese sentido por parte de la Aduana. Además, al momento de la realización de la audiencia oral y privada en la fecha establecida los afectados fueron claros en establecer que: *"…se debe de haber incorporado la prueba que se solicitó en los escritos de alegatos de cada uno de los expedientes y haber sido evacuada la misma para llevar a cabo la presente audiencia y proceder ellos como partes a exponer sus conclusiones finales como manifiesta expresamente la ley. Constatamos en la revisión de cada uno de los expedientes que la prueba no se encontraba incorporada, no debiéndose realizar la presente audiencia hasta tanto no se encuentre la prueba referida en cada uno de los expedientes y la misma sea evacuada. Siendo así las cosas, se solicita que esta Aduana convoque a una nueva audiencia una vez haya sido incorporada la prueba y sea evacuada",* solicitando que se convocara a nueva audiencia una vez que se incorpore y evacue la prueba. (ver folios 117 y 118)

Ante tales argumentos, la Administración "***de hecho"*** suspende la audiencia programada sin que conste que la misma se haya realizado en fecha posterior, y por el contrario en el acto final, indica por un lado que rechaza la prueba ofrecida por considerar de acuerdo con las reglas de la sana crítica que las mismas no aportan evidencia que conlleve al esclarecimiento de los hechos que se ventilan en el presente asunto. Y por otra parte en lo que toca a la audiencia, se señala en el acto final que las partes han tenido dicha oportunidad procesal, según consta en expediente, y que con las manifestaciones de la asesora legal de la Agencia de Aduanas, se dio una renuncia tácita de la parte en exponer sus conclusiones finales, provocando con ello una dilatación del procedimiento administrativo, pero que debe quedar claro que en todo momento se ha respetado el debido proceso y derecho de defensa de las partes y que la negativa de no celebración de la audiencia oral y privada es únicamente imputable a ellas, de ahí el rechazo de convocatoria a una segunda audiencia, por parte de la Administración.

Sobre el particular debe señalarse que si bien el Tribunal, con fundamento en el artículo 522 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, en adelante RLGA, ha sostenido que incluso en el acto final la Administración podría rechazar la prueba, (si no lo ha hecho antes), cuando estime que no son útiles para la probanza de la litis, en razón de lo cual estiman los suscritos que por el hecho de que en forma previa a la realización de la audiencia, no se hayan rechazado las pruebas, no por ello se genera per sé, una violación del debido proceso, siempre que en el acto final que decide la litis se desarrolle y se explique ampliamente las razones por las cuales se ordena el rechazo de los elementos probatorios, decisión que en todo caso, resulta revisable por la vía de los recursos ordinarios que caben contra el acto final; sin embargo, estiman los suscritos, que en la especie sí se da un vicio en las actuaciones, por cuanto ante las manifestaciones de la parte en el sentido de que se suspendiera la audiencia por la falta de incorporación de las pruebas al expediente, la Administración, procedió ***"de hecho"*** a suspenderla, cuando en

realidad debió continuar con su realización a pesar de lo alegado, o bien reprogramarla para un momento posterior, ***de tal manera que se garantizara a las partes la oportunidad de poder desarrollar en forma efectiva sus conclusiones finales, como parte integrante del debido proceso***. En razón de lo cual el vicio por infringir el debido proceso, se da por no haberse materializado la audiencia para conclusiones finales y violado en consecuencia esa etapa procesal, sin que tal actuación como indica la aduana, sea responsabilidad de los recurrentes, porque la realización de la citada audiencia es parte del procedimiento ordinario a cargo de las autoridades administrativas y no de los particulares.

Por otra parte, y como complemento de lo anterior, deben señalar los suscritos, que cuando en efecto la Administración, de los hechos que se discuten en un determinado asunto, estima que la prueba que proponen las partes es pertinente para las resultas del procedimiento, en ese caso y con la finalidad de que la audiencia para conclusiones finales sea en realidad útil tanto para los afectados como para la Administración, deberá ordenarla, practicarla o evacuarla en forma oportuna y siempre en forma previa a la audiencia prevista por el artículo 196:c de la LGA y en consecuencia al dictado del acto final, de tal suerte que pueda ser considerada para la formulación de conclusiones.

En efecto, la citada audiencia constituye una fase o etapa más dentro del procedimiento ordinario (cuando así se solicita), en la que las partes buscan convencer a la Administración de sus planteamientos, y evitar así, un acto que les sea adverso a sus intereses. El objetivo de la misma es que las partes realicen un análisis de los hechos a la luz de las pruebas recabadas, formulando las conclusiones que en su criterio se desprenden de la información que consta en expediente, en aras de que se establezca en el caso concreto, la verdad real de los hechos, conforme con el artículo 214 de la LGAP. De ahí que resulta

pertinente para el correcto desarrollo de la misma, que al momento de su realización, consten en expediente todos los elementos de juicio que fundamentan los hechos del caso, pues de ello dependerá que en efecto sea útil su realización. En razón de lo anterior, cuando la administración estima pertinentes las pruebas ofrecidas, deberá diligenciar lo correspondiente a fin de que estén incorporadas al expediente en forma previa a la realización de la audiencia tal y como lo alega la parte. Y en la eventualidad de que se estime que las pruebas deben ser rechazadas, ello podrá hacerse incluso en el acto final, (si no se hubiere realizado antes), debiendo la administración motivar debidamente el rechazo de las mismas, y partiendo en todo caso de que tal decisión de rechazo de pruebas, es revisable mediante los recursos que caben contra el acto final de conformidad con la legislación aduanera, norma especial aplicable en esta materia. Pero en cualquier caso, lo que debe quedar claro es que siempre que la parte solicite en forma oportuna la realización de la audiencia oral y privada dentro de un procedimiento ordinario, la Administración sin ningún tipo de excusa está obligada a concederla y a disponer lo que corresponda para que su realización sea útil para las partes y conlleve a la verdad real de los hechos, lo cual no sucedió en el presente caso.

Finalmente consideramos que no es conveniente en el presente caso, y por ello no compartimos la cita que se hace en la sentencia, del voto N° 4287-93 de la Sala Constitucional y demás jurisprudencia relacionada citada al pie de página, toda vez que si bien tiene que ver con el tema del debido proceso, lo cierto es que en el presente caso, citarla puede llevar a confusión al Servicio Nacional de Aduanas, toda vez que la misma se refiere a la audiencia oral y privada regulada por la LGAP, en el artículo 309, cuya finalidad y naturaleza es diferente de la audiencia regulado en el artículo 196:c de la LGA cuyo objetivo es exclusivamente la formulación de conclusiones finales, en tanto que aquella está prevista para garantizar el principio de contradictorio, permitiéndose, la aportación y evacuación de pruebas, por ejemplo, lo cual no procede en la audiencia del 196:c LGA.

Shirley Contreras Briceño **Xinia Villalobos Orozco**

Franklin Velázquez Díaz