SENTENCIA 2006-119. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las dieciséis horas con dos minutos del día veintiocho de Abril del año dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por **JAFS** en su condición de agente de aduana contra la resolución de la Dirección General de Aduanas número **RES-DN-396-2005** del 11 de Octubre de 2005.

Resultando:

I.- Que mediante resolución número **RES-DN-396-2005** del 11 de Octubre de 2005 notificada el día 20 de Octubre de 2005, la Dirección General de Aduanas, en lo de interés resuelve: "… se establece una determinación errónea de la obligación tributaria y consecuente diferencia de tributos dejados de percibir por el Estado, en … la declaración aduanera número 00000000 del 7 de febrero del 2005 … pendiente la cancelación de los impuestos dejados de percibir … ante la diferencia entre el valor declarado y el valor determinado, …" (Folios 71 a 101).

II.- Mediante escrito de recibo el día 24 de Octubre de 2005 el señor **JAFS** en su condición de agente de aduana persona física, presenta recurso de apelación contra la resolución de cita en el párrafo anterior (Ver folio 102).

III.- Con resolución número RES-DN-075-2006 del 17 de Febrero de 2006, la Dirección General de Aduanas tramita el recurso interpuesto para ante el superior, emplazando para ante esta instancia al recurrente (folios 103, 104).

IV.- El día 14 de Marzo de 2006 el recurrente se apersona a esta instancia y solicita se acoja el recurso de apelación y se declare la nulidad absoluta alegada (folios 111 a 113).

V.- 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. Se circunscribe el presente asunto al procedimiento ordinario iniciado por la Aduana Central tendiente a revisar la obligación tributaria aduanera en su elemento valor aduanero correspondiente a la declaración aduanera a la importación número 00000000 del 07 de Febrero de 2005, lo que a su vez podría conllevar una modificación en la liquidación de la misma generando un adeudo o diferencia no pagada a favor del Estado por la suma de 699.709.97 colones.

II. Admisibilidad del recurso de apelación. Que de previo a cualquier otra consideración, se avoca este Órgano al estudio de admisibilidad del presente recurso de apelación conforme con lo dispuesto por el artículo 204 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. En tal sentido dispone el citado artículo que contra la resolución dictada por la Dirección General de Aduanas, cabe recurso de apelación ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación. Así, tenemos que en este caso la resolución recurrida, para todo efecto legal, fue notificada al interesado el **20 de Octubre de 2005** (folios 100 y 101) al lugar señalado al efecto y el recurso de apelación fue interpuesto el **24** siguiente (folios 102) dentro del plazo de tres días legalmente establecido. Además debe ser presentado en forma, o sea, cumpliendo con los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento, lo cual no genera problemas en el presente caso. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos

requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal se debe admitir el recurso de apelación.

III. Sobre las Nulidades. Estima este Tribunal lleva razón el recurrente y debe procederse a declarar la nulidad del procedimiento desde su mismo inicio por lo siguiente:

1)- Infracción a los numerales 102 y 196 de la LGA. La resolución RES-AL-PA-512-2005 (Acto de Inicio del procedimiento) en su encabezado y primero de los resultandos es clara en señalar los sujetos a los cuales llama y dirige el procedimiento, el importador señor HMG y, al agente de aduana que lo representó en el despacho, en su calidad de responsable solidario, señor JAFS a quienes ordena notificar. No obstante lo anterior, consta en el acta de notificación de folio 81 la notificación a la "Agencia de Aduanas JAFS, S.A." es decir se notifica a una persona jurídica y no al agente de aduana independiente persona física señor JAFS. En el acta de notificación de folio 82 se vuelve a notificar a la misma persona jurídica solo que se dice que representa al importador MG. Es decir no se notifica al importador en la persona de su representante legal sino que se notifica a la persona jurídica indicada por ostentar esta la condición de representante del importador, dejando a este (el importador) sin conocimiento de lo resuelto. Lo anterior genera una clara indefensión del importador que no se ha apersonado en autos y, una franca violación de lo dispuesto en las normas de los numerales 102 y 196 de referencia.

Por lo anterior la Administración, por la falta de notificación en los términos expuestos, y conforme al artículo 223 de la Ley General de la Administración Pública, incurre en vicios graves en el procedimiento administrativo de acuerdo a lo prescrito por los numerales 102, 196 de la Ley General de Aduanas y 169, 171, 174 de la LGAP. Aspectos sobre los cuales este Tribunal se ha referido entre otras, en la Sentencia 261-2004-2004 del 28 de setiembre de 2004.

En efecto, señala el artículo 102 de la ley General de aduanas, LGA, lo siguiente y en lo que interesa:

> ***"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 las mercancías, en 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 de 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...."* (El resaltado no es del original)

La norma trascrita es sumamente clara al ordenar que aquellos casos en que se está frente al ejercicio del control a posteriori modificando el A Quo elementos de la obligación tributaria aduanera, el respectivo procedimiento ordinario que se abra debe notificarse tanto al declarante como al agente aduanero que lo represente, debiéndose tomar en consideración que, precisamente es a través de tal procedimiento que se materializa la actuación administrativa. De ahí que, la administración debe asegurarse de la participación de los administrados en diversas etapas procesales que les permitan el adecuado ejercicio de su derecho de defensa, siendo en consecuencia de vital importancia que se les notifique a ambos la apertura del mismo, máxime en casos como el presente, cuyo acto final puede determinar procedente la modificación de la obligación tributaria aduanera y en consecuencia su adeudo y cobro.

2)-Vicio en el contenido. Asimismo, hacer ver este Tribunal que además del vicio señalado ut supra, existe también vicio en el elemento contenido del acto final del

procedimiento, toda vez que la Aduana en su parte dispositiva (folio 38) se limita a señalar que, rechaza los alegatos presentados y, a confirmar lo resuelto en el acto sin considerar que dicho acto nada dispone sobre el objeto sobre el cual tampoco determina en el acto final. Es decir no resuelve la Dirección sobre el correcto valor aduanero y eventual liquidación de los tributos, limitándose a establecer un cuadro representativo de la información correspondiente a las casillas 40 a 46 pero omitiendo la fundamental que corresponde a las casillas 37 y 47 de la declaración aduanera. Sobre este tema de nulidad del contenido existe reiterada jurisprudencia[1] del Tribunal en la que se ha anulado por vicios en el contenido del acto, entre ellas la Sentencia Nº 123-2004 del 21 de mayo de 2004 señaló lo siguiente:

"…según dispone la Ley General de Administración Pública en el artículo 132 el contenido del acto ***"...deberá ser lícito, posible, claro y preciso y abarcar todas las cuestiones de hecho y derecho surgidas del motivo, aunque no hayan sido debatida por las partes interesadas...".*** *y debe aparecer de esa forma en el caso particular para no generar violaciones o vicios administrativos, puesto que la misma ley nos habla de las nulidades absolutas, señalando que existe cuando falten totalmente uno o varios de sus elementos constitutivos, real o jurídicamente. En el caso objeto de estudio, está claro que estamos frente a un vicio evidente en el contenido del acto final, que conlleva la nulidad absoluta de todo lo actuado a partir de que el vicio fue cometido, porque la Administración en la parte dispositiva del acto final numerado 2626-AC-98 del 04 de noviembre de 1998, que corre a folios 13 a 15 del expediente administrativo, se limitó a denegar el recurso de nulidad y confirmar el procedimiento ordinario 38-98 en todos sus extremos, pero olvidó resolver en concreto sobre la correcta clasificación arancelaria, es decir, sobre el objeto principal del procedimiento ordinario. Vemos como en el acto final omite por completo determinar y justificar técnicamente el cambio de clasificación arancelaria de la línea 1 de la declaración aduanera de interés ni dispuso en el por tanto de la deuda que se generaba con aquel cambio de clasificación arancelaria. Fue*

[1] En tal sentido pueden verse entre otras las sentencias, N° 47-1998, 46-1999, 159-1999, 4-2000, 47-2001 y 113-01, 142-2001, 147-2001, 06-2002, 123-2004.

precisamente el cambio de clasificación que estaba en estudio y en proceso de revisión a posteriori a través del procedimiento ordinario instaurado al efecto, lo que no quedó determinado en el acto final del procedimiento, puesto que la aduana no precisó, evidenciando un vicio grave en el acto pues dejó de resolver precisamente el punto central del objeto de la litis, cual era la correcta clasificación arancelaria correspondiente a las cajas decodificadores para reopción de transmisión satelital. En efecto, lo que procedía al momento de dicta la resolución final era que una vez que la Administración hubiera conocido y analizado todos y cada uno de los argumentos del recurrente y los incorporados por ella al expediente, debía indicar en el por tanto de la resolución final donde clasificaba la mercancía objeto de estudio y determinar la deuda generada con el cambio de clasificación ordenado. Siendo que al no haber procedido la autoridad aduanera de la forma y que es la prevista por el ordenamiento jurídico, sus actuaciones devienen nulas según lo explicado.

Además de lo dicho, debe señalar el Tribunal que la normativa aduanera y en concreto el Reglamento a la Ley General de Aduanas, resulta claro, en cuanto al deber de la autoridad aduanera de cumplir los requisitos prescritos en el artículo 522, para tener por válido y eficaz un acto administrativo, porque precisamente refieren a la obligación de la Administración de emitir sus actos cumpliendo y observando los elementos tanto formales como sustanciales del acto administrativo, según dispone nuestra Ley General de la Administración Pública, dentro de los cuales indiscutiblemente se encuentra el elemento contenido del acto final. A la letra dice el citado artículo:

"Artículo 522.- Requisitos del acto final. 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...

b...

c. Determinación de los montos exigibles por tributos y demás recargos e indicación de las infracciones que se le atribuyan..." (el resaltado es nuestro)

Vemos como el inciso c) citado es claro al disponer que siempre deberá indicarse la determinación del monto por tributo adeudado, producto relación de argumentos técnicos

y jurídicos allegados al expediente, para la decisión final, cuyo objeto necesariamente limita el actuar administrativo, porque lo contrario si entra a conocer de cuestiones no debatidas incurre en lesiones al derecho de defensa. Es claro que en la especie el objeto del procedimiento lo era el cambio de clasificación arancelaria, con lo cual tal es infringida evidentemente por la Administración en este caso, según lo expuesto…"

3)-Vicio en el procedimiento. Como se indicó, el objeto del procedimiento lo es o debe serlo la revisión y eventual modificación del elemento valor a la determinación efectuada. De manera que, sobre el punto a más de las normas establecidas en la LGA para el procedimiento ordinario, debe la Administración aplicar y respetar las normas que regulan la determinación de la base imponible es decir para la determinación del elemento valor aduanero. En este sentido, el Reglamento Centroamericano Sobre La Valoración Aduanera De Las Mercancías decreto Ejecutivo número 32082 del 7/10/2004 señala que "La investigación, comprobación y fiscalización, así como los reparos y ajustes al valor en aduana declarado, podrán ser realizados por el Servicio Aduanero posterior al levante de las mercancías, dentro del plazo establecido en el CAUCA **y de conformidad con las disposiciones legales aplicables**." Por su parte el numeral 251 de la LGA dispone: "Para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas o internadas, …. , costa Rica se regirá por las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994 …".

En la resolución de inicio del procedimiento, en la tercera de las consideraciones y, en lo de interés se indica : *"El valor real de las mercancías es de … tal y como se reflejan en la Declaración Aduanera de Exportación No …"*. En el mismo sentido en la sexta de las consideraciones se indica: *" .. Con base en la documentación consularizada presentada por el denunciante, el valor aduanero correcto es …"* En similar sentido pueden verse los considerandos V y VI del acto final. En ambas resoluciones y en el curso del procedimiento denota este Tribunal

una absoluta inaplicación y observancia del procedimiento y normas del Acuerdo de Valoración de 1994. Es mas, la Administración desde el inicio mismo del procedimiento tiene por cierto que el valor real y aduanero es el señalado en la certificación aportada por el denunciante dando a esta prueba valor absoluto al punto que omite seguir el procedimiento legal del Acuerdo en claro detrimento de los principios de legalidad y de seguridad jurídica. Lo anterior no es sino una inexistente motivación de los presupuestos de hecho y de derecho aplicables al caso.

Estima el Tribunal que si bien la documental aportada por el denunciante permite la existencia de una duda razonable, el deber de la Administración consiste en "investigar el valor declarado" no en descartarlo prima facie, siguiendo para ello el procedimiento establecido en el Acuerdo lo que omitió en el presente caso y que obliga a una clara declaratoria de nulidad

IV- En virtud de tales vicios no queda más al Tribunal que declarar nulo todo lo actuado en expediente a partir del acto inicial inclusive, de conformidad con los numerales 128, 132 y 158 y siguientes de la Ley General de Administración Pública, y demás normas citadas.

POR TANTO

Con fundamento en el artículo 104 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 204, 205 a 210 de la Ley General de Aduanas, y demás consideraciones de hecho y de derecho citados en sentencia y por mayoría se resuelve: declarar la nulidad de todo lo actuado desde el acto inicial inclusive. Remítase los autos a la oficina de origen. Voto salvado del Lic. Gómez Sánchez quien ordena continuar con la tramitación de los autos.

NOTIFÍQUESE …….

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Luis Aguilar Castro **Desiderio Soto Sequeira**

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

Voto salvado del Licenciado Gómez Sánchez. No comparte el suscrito la existencia de las nulidades invocadas por lo que lo procedente es la continuidad en la tramitación de los autos a efecto de resolver lo que en derecho corresponde.

Luis Alberto Gómez Sánchez