SENTENCIA 2006-333. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con cinco minutos del día veintiocho de Noviembre del año dos mil seis.

Recurso de apelación por **AMG** en su condición de Agente de Aduanas y en representación del Importador **Inversiones J S.A.** cédula 3-101-000000, contra la Resolución de la Aduana Central número **AC-UL-462-2005** del 12 de Mayo de 2005.

Resultando:

1.- Mediante resolución **AC-UL-462-2005 del 12 de Mayo de 2005**, la Aduana Central dicta acto final, modificando la obligación tributaria aduanera determinada en la declaración aduanera a la importación número 205877 del 07 de Agosto de 2001, que ampara un vehículo usado, marca Nissan, estilo Axxess, año modelo 1990, con fundamento en los Decretos Ejecutivos números 29265-H del 24 de enero de 2001 y sus reformas, modificación en el elemento valor imponible que genera una diferencia de impuestos por la suma de ¢463.662.59 a cargo del importador y a favor del Estado (Ver folios 85 a 117).

2.- Contra la resolución **AC-UL-462-2005** de cita anterior, el interesado interpuso recurso de reconsideración y de apelación, argumentando entre otras cosas:

- Que por voluntad libre y manifiesta el representante legal de la empresa importadora, otorgó poder especial a otras personas, con lo cual revocó el mandato por lo cual no puede representar al importador en este asunto, de manera que no existe representación ente él como agente de aduana y J, S.A. como importador.

- Que los tributos que se discuten en el procedimiento incoado por la Administración son internos por lo que la autoridad competente es la Dirección General de Tributación, por lo que existe una falta de legitimación activa en consecuencia falta de competencia, conforme el artículo 4 del Decreto 29265-H.
- Presenta excepción de prescripción en virtud de que con la declaración aduanera se pagaron los impuestos internos el 07/08/2001 y ha transcurrido el plazo de la prescripción conforme el artículo 51 del CNPT.
- Que la parte en el procedimiento lo deben ser el importador y el señor Chía por sustitución del mandato.
- Excepción de pago y firmeza del elemento valor en la obligación tributaria, en virtud de que en el despacho la Aduana modificó el valor y la base imponible de la obligación tributaria, monto cancelado en su oportunidad y que el importador impugna y la Aduana revisa por interposición del importador. De manera que ya la Aduana hizo uso de las facultades de control aduanero inmediato y a posterior
- Que existe un vicio de nulidad lo actuado por la Aduana y solicita se archive el expediente por haber agotado la aduana sus facultades de control inmediato y a posteriori del elemento valor de la obligación tributaria conforme el numeral 59 de la Ley General de Aduanas. (Ver folios 118 a 129).

3.- La Aduana dicta la resolución **RES-AC-DN-1650-2006 del 12-10-2006** rechazando las excepciones interpuestas así como el recurso de reconsideración interpuesto. Confirma el adeudo tributario determinado en el acto final. (Ver folios 130 a 137).

4.- Que a través de escrito de fecha de recibido 06 de Noviembre de 2006 el interesado se apersona ante esta Sede a reiterar los argumentos esgrimidos en sus anteriores escritos. (Ver folios 141 a 144).

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

Redacta el licenciado Reyes Vargas, y;

Considerando:

I.- Objeto de la litis. La presente litis pretende determinar la procedencia o no de la modificación a la determinación de la obligación tributaria aduanera en el elemento base imponible o valor de imposición realizado por la Aduana Central a través de un procedimiento ordinario, en la declaración aduanera de importación definitiva número 205877 del 07 de Agosto de 2001, tramitada por el agente aduanero AMG, en representación del importador INVERSIONES J S.A., al estimar la Aduana que dicha modificación tiene como sustento el procedimiento previsto por el Decreto 29265-H y sus reformas, modificación de la obligación tributaria aduanera que generó una diferencia de impuestos a favor del fisco por un monto de ¢463.662.59.

II.- Sobre la admisibilidad del recurso de apelación interpuesto Previo a cualquier otra consideración, se avoca este Órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme la normativa aduanera. En tal sentido dispone la LGA que contra la resolución dictada por la aduana competente, cabe recurso de apelación para ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación del acto impugnado, condicionando la

admisibilidad a dos requisitos procesales, sea en cuanto al tiempo que dispone el interesado para interponerlo, y además el relativo a la capacidad procesal de las partes que intervienen en expediente. Así las cosas, siendo en el caso que, la resolución **AC-UL-462-2005,** acto que se impugna, fue notificado al Importador el día 03 de Agosto de 2005 y al Agente Aduanero el día de Julio 27 de 2005 y, el recurso de apelación fue interpuesto el 03 de Agosto de 2005 por el agente aduanero y dado que este no ha dejado de ser el representante de su comitente, debe entenderse que el recurso por él presentado lo es a título personal como de su representado, de manera que si bien de acuerdo al computo del plazo el recurso resulta extemporáneo en un día en tanto se presenta a título personal, no es así cuando se presenta en representación de su comitente respecto del cual el recurso esta establecido en tiempo y según corre a folios 116 a 118 del expediente administrativo, dentro de los tres días que establece la ley, se cumple el requisito de temporalidad. En cuanto a la capacidad procesal del recurrente, se encuentra debidamente acreditado el señor AMG, según consta a folio 145, por lo cual se admite el recurso de apelación para su resolución.

III.- Sobre la excepción de incompetencia: Alega el recurrente nulidad del procedimiento ordinario llevado a cabo por la autoridad aduanera por ser incompetente al tratarse de ajustar impuestos internos, materia reservada a la Dirección General de Tributación. No lleva razón el recurrente por cuanto 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".***

De manera que, y ampliando lo señalado,la actuación de la autoridad aduanera se encuentra apegada al ordenamiento jurídico y su competencia esta regulada en forma expresa en la Ley General de Aduanas (LGA), entre otros podemos citar los siguientes artículos. El artículo 8 de la LGA, dice que el Servicio Nacional de Aduanas esta constituido por la Dirección General de Aduanas, las aduanas, sus dependencias y los demás órganos aduaneros, estableciendo el artículo 22 entre las atribuciones aduaneras las relacionadas con el control aduanero otorgando facultades de supervisión, fiscalización, verificación y evaluar el cumplimiento de las disposiciones de la LGA. Por su parte el artículo 23 referente a las clases de control, establece el inmediato sobre las mercancías y el posterior respecto de las "…operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos…", que se complementa con el artículo 24 sobre las atribuciones

aduaneras, entre las que se encuentra el exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera. Precisamente la actuación de la aduana se apega al ordenamiento aduanero, que le confiere atribuciones y facultades precisas para entre otras funciones verifique la determinación de impuestos realizada y el pago correcto de la obligación tributaria aduanera, que al rigor del artículo 53 de la misma ley, esta compuesta por los tributos exigidos en la importación de mercancías, llámese derechos arancelarios, impuesto selectivo de consumo, impuestos de ventas, Ley 6946 y cualquier otro que se cobre en razón de la internación de mercancías al territorio aduanero nacional. La obligación tributaria aduanera es una sola compuesta por los diferentes impuestos y es responsabilidad de la aduana velar por la correcta recaudación de los mismos (artículo 6 LGA), siendo que en el presente asunto la autoridad aduanera se ha limitado a ejercer las atribuciones conferidas, resultando improcedente el argumento de la parte sobre la incompetencia
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. Invoca el recurrente el acaecimiento de la prescripción.

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, Impuesto de Ventas y 6946. 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.

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

V.- Sobre los alegatos de nulidad: La máxima para establecer la existencia de una nulidad, cuando se trata de vicios procesales, es la existencia de indefensión a la parte en el procedimiento, generando una limitación real del derecho de defensa o por defecto grave en alguno de los elementos del acto administrativo. 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 el dictado acto final del procedimiento ordinario, según el criterio de este Tribunal. Analicemos:

Vicio de contenido en el Acto Final. Revisados los hechos y actuaciones que constan en expediente, tenemos que mediante resolución **AC-UL-462-2005** del 12 de Mayo de 2005 la Aduana dicta el acto final del procedimiento ordinario, cuya parte dispositiva para lo que nos interesa dispone:

> *"**Segundo:** Dictar Acto final del procedimiento… determinando las diferencias en el monto de impuestos aplicable al vehículo… se establece la obligación tributaria en un monto total…"*

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 Central, 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 115 y 116). 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.

De forma tal que, es en deber de este Tribunal declarar la nulidad de todo lo actuado a partir del vicio señalado.

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, este Tribunal por Unanimidad resuelve: Se declara la nulidad de todo lo actuado a partir del acto final inclusive. Devuélvase los autos a la oficina de origen.

Notifíquese al recurrente en su oficina, con dirección La Uruca 150 sur de AA, San José; y a la Aduana Central.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Shirley Contreras Briceño **Franklin Velázquez Díaz**

Dick Rafael Reyes Vargas **Xinia Villalobos Orozco**