Sentencia N° 325-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las doce horas con cincuenta y cinco minutos del veintidós de noviembre de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por el señor **XXXXX**, en su condición de Agente Aduanero, contra la Resolución de la Dirección General de Aduanas **RES-XXXXX-2006 del 22 de setiembre de 2006.**

RESULTANDO

I. Con resolución **RES-XXXXX-2005 del 18 de agosto del 2005**, la Dirección General de Aduanas, en adelante DGA, inicia procedimiento ordinario contra el agente aduanero **XXXXX** y contra el importador **XXXXX**, tendiente a revisar la determinación del elemento **el valor** consignado en la declaración aduanera **Nº XXXXX de 02 de marzo de 2004**, mediante la que se despachó un vehículo **usado, marca Mitsubishi, estilo Nativa Sport, año modelo 2004**, en consideración de lo que dispone para dicho vehículo el informe técnico N° **DONT-XXXXX-2005 del 13 de abril del 2005**, emitido por el Órgano de Normalización Técnica de la Dirección General de Tributación, en adelante ONT, acto con el cual se comprueba que el valor de importación declarado de **¢ 9,301.20** es inferior al valor determinado por el ONT, el cual alcanza un valor de **$ 15,741.90**, criterio que se sustenta en lo establecido en los decretos ejecutivos N° 29265-H del 7-2-2001 y N° 29346-H publicado en el Alcance N° 22 a la Gaceta N° 47 del 7-3-2001, generándose de dicho acto una presunta diferencia de tributos a favor del Estado por la suma de **¢ 1.433.511,45.** (Folios **1-10**)

II. En escrito presentado ante la Dirección Normativa de la Dirección General de Aduanas el **26 de setiembre de 2005**, **XXXXX** se apersona al procedimiento para solicitar la nulidad absoluta de la resolución de apertura del procedimiento

número **RES-XXXXX-2005**, esgrimiendo los siguientes argumentos: (Folios **12 y 13**)

- ✓ *La declaración de referencia presentada, sufrió todo el procedimiento establecido según las directrices de la DGA.*
- ✓ *No existe ningún documento de la revisión física del vehículo realizado a posteriori, ni tampoco existe motivación basada en ese documento, ni se ha recurrido al importador o a la agencia para la presentación del mismo, violentando el derecho de defensa, artículo 39 de la Constitución Política.*
- ✓ *Que se debió aplicar la normativa vigente a la fecha de la declaración, lo que se efectuó correctamente porque no hay ninguna anotación en la declaración y que la Sala Constitucional ha dicho que los errores de la Administración no pueden afectar a los administrados.*
- ✓ *No existe motivación del acto administrativo referente a la modificación del valor aduanero, violentando el bloque de legalidad (artículo 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública) así como el debido proceso (artículo 39 y 41 de la Constitución Política).*
- ✓ *Que las agencias de aduanas, como importadores y público en general no tienen acceso al VAVI, creando indefensión y vulnerabilidad ante la administración aduanera.*
- ✓ *Con la resolución del acto inicial del procedimiento ordinario que se recurre, se violenta la jerarquía procesal, debiendo iniciarse este proceso en la Aduana La Anexión.*

III. Mediante resolución RES-XXXXX-2006 **del 9 de junio de 2006,** la Dirección General de Aduanas, en lo sucesivo DGA, procede a **sanear y enderezar** el procedimiento iniciado con la resolución **RES-XXXXX-2005 18 de agosto del 200**5, mediante el cual esa Dirección dictó el acto de apertura del procedimiento ordinario para la determinación del correcto valor de importación del vehículo declarado en la declaración aduanera **Nº XXXXX de 02 de marzo de 2004**, presentada a despacho por el agente aduanero **XXXXX**, saneamiento que se

genera a partir del oficio DONT-SAAT-124-2006 emitido por el ONT y recibido en la Dirección General de Aduanas el 7 de marzo de 2006 en respuesta a la petición que le formulara dicha Dirección con el oficio XXXXX-2005 del 18 de noviembre del 2005, con el fin de motivar en forma clara, precisa y circunstanciada los procedimientos ordinarios respectivos y ampliar el informe contendido en el oficio DONT-XXXXX-2005. **(**Folios **14-24)**

IV. Con apersonamiento recibido en la DGA el **28-06-2006**, el agente aduanero Fallas Segura interpone sus alegatos contra la resolución RES-XXXXX-2006, emitida con el propósito de sanear y enderezar el acto de apertura, con el que formula los siguientes alegatos: **(Folio 26 y 27)**

- Que las respuestas dadas por Tributación a las preguntas a.), b.) hechas por la DGA, no son respuestas contundentes, no se ajustan a la inquietud de la DGA.
- Que la respuesta de Tributación a la pregunta c.) de la DGA, Tributación responde con una suposición.
- Que a la pregunta de cómo se llega al valor final, Tributación vuelve a suponer, siendo que lo correcto es establecer la verdad real de los hechos.
- Que a la pregunta e.) con la cual se consulta cómo determinar el valor para descartar el valor aduanero declarado, Tributación responde con una ecuación, que no es del dominio del administrado, ni tampoco tiene sustento en la legislación, la que es de uso interno, la cual habla de impuesto sobre la propiedad de vehículos, caso que no es de nuestro interés.

Argumentando la parte que la resolución con la que se pretende sanear el acto inicial, no aporta elementos nuevos al proceso.

V. Mediante resolución número **RES-XXXXX-2006 del 22 de setiembre de 2006,** la Dirección General de Aduanas dicta el **acto final** del procedimiento ordinario, con el cual previo a considerar los argumentos de la parte contra la resolución con la que se sanea y endereza el acto de apertura, se revisó y modificó el valor de importación consignado en la declaración aduanera **Nº XXXXX de 02 de marzo de 2004**, a nombre de **XXXXX,** quien se hizo representar por el agente aduanero **XXXXX,** al considerar la Administración Aduanera que con base en la información a su disposición existe una diferencia en el valor de importación para el vehículo Mitsubishi Nativa Sport año modelo 2004, toda vez que el valor declarado alcanzó la suma de $ 9,301.20 en contrario al valor determinado por el ONT en su informe DONT-SAAT-124-2006 que establece que valor de importación para dicho vehículo es de $ 15,741.90, generando el cambio en el valor de importación un ajuste en la obligación tributaria aduanera por un monto a favor del Fisco de **¢1.433.511,45. (**Folios **28-34)**

VI. Con escrito presentado el **3 de octubre de 2006**, se interpuso recurso de apelación contra el acto final. **(**Folio **36)**

VII. Con resolución **RES-XXXXX-2006 del 13 de octubre de 2006**, la Dirección General de Aduanas emplaza al agente de aduanas XXXXX y al importador para que dentro del plazo de ley, se apersonen ante este Tribunal a mantener, reiterar o ampliar sus alegatos de apelación. **(**Folios **37-40)**

VIII. Con oficio DN-1160-2006 de 23 de octubre 2006, se remitió el expediente que al Tribunal Aduanero Nacional. (Folio **41**)

IX. En fecha 2 de noviembre 2006, el recurrente se apersona ante esta sede y alega que: (Folios **47-50**)

- *Que al señalarse en el Considerando III de la resolución RES-XXXXX-2006 que el acto de apertura fue omiso en cuanto al elemento motivación, debió la Dirección General de Aduanas anular la resolución de apertura RES-XXXXX-2005.*
- *Que con oficio XXXXX-0095, contra la resolución saneada, se hacen una serie de cuestionamientos al informe de Tributación.*
- *Que la resolución del acto final, le fue notificada a XXXXX S.A persona jurídica inexistente, lo cual acarrea nulidad al procedimiento.*
- *Que en el Considerando IV del acto final, se menciona que XXXXX se apersona como responsable solidario y en su condición de representante legal del importador, lo cual hace por la doble notificación que él recibe, como agente de aduanas y como responsable solidario del importador y no por voluntad propia, por obligación y por falta de notificación efectiva y real a una de las partes.*
- *En dicho Considerando IV en "análisis del caso concreto", indica que la aduana actúo conforme a derecho, cosa que de ser cierto en ejercicio del derecho y su competencia, porqué la D.G.A está llevando este proceso?.*
- *Que en el Resultando V y Considerando III, se dice que se respetan los procedimientos de ley, pero no se pronuncia la D.G.A sobre los cuestionamientos que se plantearon en el oficio XXXXX-095-2006.*
- *Que en el Considerando I de la Competencia, citan los artículos 6 y 7 del Reglamento a la LGA, los cuales fueron derogados mediante decreto No. 32481-H de 29 de junio 2005.*
- *Que la doble notificación, al importador y al agente de aduanas, se realizó a XXXXX S.A,* ***persona jurídica inexistente****.*
- *Que la resolución que contiene el acto final, deja una nebulosa de la forma clara, fácil y sencilla que debe de contener el método de valorar, que sea de fácil acceso al usuario y la falta de estos elementos impiden a los destinatarios del ajuste, desvirtuar técnicamente los resultados del ajuste aludido, impiden analizar, cuestionar y desvirtuar las conclusiones de valor y los cargos tributarios imputados, incurriendo en la violación señalada.*

- *En razón de lo expuesto solicita que se declare la nulidad absoluta de las resoluciones RES-XXXXX-2005 y RES-XXXXX-2006 dictadas por la Dirección General de Aduanas y se deje sin ningún efecto jurídico o patrimonial el expediente # 083-05.*

X. En la tramitación del recurso de apelación se han observado las prescripciones de ley.

Redacta el Licenciado Franklin Velázquez Díaz.

CONSIDERANDO

I. Objeto de la litis: Determinar la procedencia de la modificación del valor de importación al vehículo consignado en la declaración aduanera **Nº XXXXX de 2 de marzo del 2004**, presentada a despacho por el agente aduanero **XXXXX** en representación de **XXXXX**, en razón de la consideración de la Administración del valor de importación que para el mismo tipo de vehículo dictaminó el O.N.T de la Dirección General de Tributación, estableciéndose con ello un ajuste a favor del Fisco del monto de la obligación tributaria aduanera.

II. Sobre la admisibilidad del recurso de apelación: En forma previa revisa este órgano el aspecto de admisibilidad del recurso de apelación interpuesto conforme la Ley General de Aduanas No. 7557, es decir, para determinar si en la especie se cumplen los presupuestos procesales, que son necesarios para constituir un procedimiento válido. En tal sentido dispone la ley que contra la resolución dictada por la Aduana, cabe recurso de apelación para ante este Tribunal, el cual debe presentarse dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación del acto impugnado, es decir, que el recurso debe ser presentado en tiempo. Así, tenemos que en este caso la resolución recurrida, para todo efecto legal, fue notificada al agente de aduanas el día **28 de setiembre de 2006** y el

recurso de apelación fue interpuesto el **03 de octubre de 2006**, dentro del plazo 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, toda vez que consta en folio **43** del expediente la respectiva acreditación. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal admitir el recurso de apelación.

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

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

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

En relación con el argumento de la parte en cuanto a la falta de motivación del acto administrativo, se deben señalar los defectos formales detectados, toda vez que en la especie existe una incorrecta motivación del mismo que afecta el derecho a una defensa efectiva. Es fundamental respecto de la forma del acto, que el mismo se encuentre debidamente motivado, como parte de la garantía del debido proceso, toda vez que el afectado debe conocer la fundamentación que ha tenido la administración para actuar de determinada manera, lo contrario impediría el efectivo ejercicio de su derecho de defensa.

En línea con ello y revisados los actos inicial, de saneamiento y final del presente procedimiento administrativo, se evidencian en criterio de este órgano de alzada, vicios que generan la nulidad absoluta de lo actuado a partir del acto final, en la medida en que carece de una correcta fundamentación y motivación.

Revisados los hechos y actuaciones que constan en expediente, queda demostrado que la DGA inició un procedimiento administrativo con el objetivo de investigar y determinar el correcto valor de importación del vehículo amparado a la declaración aduanera número XXXXX del 02 de marzo del 2004 de la Aduana La Anexión, contra dicho acto el recurrente interpone recurso de nulidad absoluta argumentando básicamente falta de motivación y ante este evento la DGA procede a sanear y enderezar el procedimiento iniciado.

En esa oportunidad el recurrente argumentó mediante oficio XXXXX-00205-2005 de fecha 26 de setiembre del 2005 lo siguiente:

- ✓ *La declaración de referencia presentada sufrió todo el procedimiento establecido según las directrices de la DGA.*

- ✓ *No existe ningún documento de la revisión física del vehículo realizado a posteriori ni tampoco existe motivación basada en ese documento, ni se ha recurrido al importador o a la agencia para la presentación del mismo, violentando el derecho de defensa, artículo 39 de la Constitución Política.*
- ✓ *Que se debió aplicar la normativa vigente a la fecha de la declaración, lo que se efectuó correctamente porque no hay ninguna anotación en la declaración y que la Sala Constitucional ha dicho que los errores de la Administración no pueden afectar a los administrados.*
- ✓ *No existe motivación del acto administrativo referente a la modificación del valor aduanera, violentando el bloque de legalidad (artículo 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública) así como el debido proceso (artículo 39 y 41 de la Constitución Política).*
- ✓ *Que las agencias de aduanas, como importadores y público en general no tienen acceso al VAVI, creando indefensión y vulnerabilidad ante la administración aduanera.*

De nuevo el recurrente mediante oficio XXXXX-0095-2006 de fecha de recibido 28 de junio del 2006 presenta alegatos contra la resolución número RES-XXXXX-2006 del nueve de junio del 2006 que se emitió para sanear el acto inicial del procedimiento ordinario e indica dicho textualmente que *"lejos de sanear y enderezar el procedimiento iniciado, lo que hace es confundir aun mas al administrado, al utilizar supuestos, comparaciones y elementos muy técnicos que no son aduaneros, sino, que sigue creando estado de indefensión,…".*

Luego contra el acto final el recurrente alega, entre otros aspectos, que la DGA dicta a través de Resolución RES-XXXXX-2006 del 22 de setiembre del 2006 el acto final del procedimiento sin referirse a los alegatos por él presentados desde el acto inicial y reiterados contra el acto que lo sanea y endereza y por lo tanto emite un acto sin motivación, argumento en el que lleva razón la parte y que obliga a este Tribunal a decretar la nulidad de lo actuado.

Al respecto es conveniente citar lo indicado en los artículos 187 y 188 de la Ley General de Administración Pública sobre la Convalidación, del Saneamiento y de la Conversión de los actos:

"Artículo 187

1.- El acto relativamente nulo por vicio y en la forma, en el contenido o en la competencia, podrá ser convalidado mediante uno nuevo que contenga la mención del vicio y la de su corrección.

2.- La convalidación tiene efecto retroactivo a la fecha del acto convalidado.

Artículo 188

1.- Cuando el vicio del acto relativamente nulo consista en la ausencia de una formalidad sustancial, como una autorización obligatoria, una propuesta o requerimiento de otro órgano, o una petición o demanda del administrado, éstos podrán darse después del acto, acompañados por una expresa manifestación de conformidad con todos sus términos.

2.- Lo anterior no podrá aplicarse a la omisión de dictámenes ni a los casos en que las omisiones arriba indicadas produzcan nulidad absoluta, por impedir la realización del fin del acto final.

3.- El saneamiento producirá efecto retroactivo a la fecha del acto saneado."

Según se desprende de lo anterior, el acto administrativo número RES-XXXXX-2006 que se dicta con el objetivo de sanear la resolución número RES-XXXXX-2005 tiene efectos retroactivos a la fecha del acto que sanea, es decir al 18 de agosto del 2005, es decir que todo lo actuado a partir de esa fecha sigue estando válido.

En consecuencia los primeros alegatos presentados en fecha 26 de setiembre del 2005 deben ser atendidos por la administración, sin embargo lo actuado en expediente provoca que sin lugar a dudas exista un evidente vicio del acto final en

el elemento procedimiento por la falta de motivación del acto, y que resulte grosera la nulidad encontrada al omitir la DGA pronunciarse sobre las argumentaciones realizadas por el recurrente mediante oficios números XXXXX-00205-2005 del 26 de setiembre del 2005 y XXXXX-0095-2006 del 27 de junio del 2006 y que versan sobre la ausencia de motivación y dudas sobre el informe y respuestas dadas por el Órgano de Normalización Técnica de la Dirección General de Tributación sobre el método aplicado para la determinación del valor de importación de cada vehículo y que sirvió de base para la modificación del valor en la declaración aduanera citada, limitándose solamente a mencionarlos, circunstancia que causa evidente indefensión en el recurrente.

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

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

La motivación de actos administrativos en palabras de la Sala Constitucional es: "…es una obligación ineludible y propia del Estado de Derecho, que deben cumplir

todas las instituciones sin excepción, en aras del respeto al principio de legalidad y así lo señala expresamente el artículo 136 de la Ley General de la Administración Pública,…." Continua la Sala exponiendo al respecto sobre el punto, "…la jurisprudencia de la Sala ha sido muy clara en afirmar que existe un principio constitucional que obliga a la motivación de los actos, sobre todo aquellos que son lesivos de los intereses o derechos de los individuos, principio que encuentra su fuente en el de defensa, reconocido en el artículo 39 constitucional. La no motivación de un acto, sobre todo si este es lesivo, aún cuando haya existido un proceso que le dé lugar, sin- al menos- aportarse a lo resuelto copia de los antecedentes, es equivalente a que en un proceso civil o penal el Juez, luego de instruido el proceso, sólo dicte el por tanto de la sentencia, sin explicar cuáles fueron los elementos de juicio y las pruebas que le permiten sustentar su conclusión. (ver voto No. 226-91 de las quince horas y doce minutos del 1 de febrero de 1991)."

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

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

Por eso tanto la doctrina, jurisprudencia y la ley positiva permiten afirmar que resulta consustancial al procedimiento ordinario determinativo, la adecuada motivación, por lo que el a quo en el caso de marras al dictar el acto final estaba obligado a establecer razonadamente las causas o motivos por los cuales presumía de la existencia de una determinación errónea de la obligación tributaria aduanera, fundamentando clara y justificadamente su decisión, no bastando con indicar que su determinación era errónea y que por tal razón se le adeudaba al fisco por concepto de tributos un cierto monto de dinero, no permitiéndole en consecuencia al interesado conocer las razones que llevaron a la Gerencia de la Aduana a tomar esa medida, debió de señalar también en forma clara y precisa las pruebas en que fundamenta la decisión; es decir debió detallar en forma clara los hechos o cargos que se atribuyen de tal forma que pueda ejercerse adecuadamente el cumplimiento del debido proceso y sobre todo debió de referirse a cada uno de los argumentos presentados por la parte.

A su vez tiene relación directa en el derecho administrativo el principio de imputación o atribución de cargos con la motivación de los actos por parte de la Administración, sobre todo cuando se dictan actos que en forma directa afectan los derechos e intereses de los administrados, como es el caso de una acción cobratoria; siendo una obligación ineludible y propia del Estado de Derecho en cumplimiento adecuado del principio de legalidad, cumplir con la motivación de la actuación administrativa; circunstancia que la DGA no respetó en este asunto y evidencia una nulidad que debe ser declarada en beneficio del administrado en respeto de los derechos y garantías que la Ley regula a su favor y del orden público que impone la misma Ley.

En consecuencia, por todo lo anterior no puede este Tribunal, según sus competencias y limitaciones como órgano contralor de legalidad, más que estimar que existe nulidad en las presentes actuaciones y anular todo lo actuado a partir del acto final inclusive, por lo que a tenor de lo expuesto por los artículos 128,

131, 132 y 133 y concordantes, y artículos 165 a 172, 223 de la LGAP debe declararse la nulidad indicada. Por innecesario no se entran a considerar los demás argumentos de la parte.

POR TANTO

Con base en las facultades otorgadas por el artículo 91 del CAUCA, artículos 204, 205 y 254 de la Ley General de Aduanas y 132,136,158,165 y 169 de la Ley General de Administración Pública. Por mayoría este Tribunal resuelve anular todo lo actuado en expediente a partir del acto final inclusive. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado de los Licenciados Barrantes Coto, Cespedes Zamora y Reyes Vargas quienes ordenan continuar con el trámite.

Notifíquese: al recurrente en el lugar señalado al efecto: XXXXXXXX y a la Dirección General de Aduanas por el medio disponible.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Shirley Contreras Briceño **Dick Rafael Reyes Vargas**

Xinia Villalobos Orozco **Franklin Velázquez Díaz**