Sentencia 197-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con treinta y cinco minutos del veintisiete de julio del año dos mil seis.

Recurso de apelación interpuesto por la señora xxx en su condición de Agente de Aduanas, contra la resolución de la Dirección General de Aduanas número RES-DN-271-2005 del 16 de setiembre del 2005.

Resultando:

1. Con resolución número RES- DN-271-2005 del 16 de setiembre del 2005 la Dirección General de Aduanas resuelve modificar la declaración aduanera de importación de la Aduana Santamaría número xxxx del 20-8-2003 en su elemento clasificación arancelaria, ubicando las mercancías (Bebidas Energéticas) en la posición arancelaría 2202.90.90.12 en lugar de la posición 2202.90.90.99 del S.A.C. en que fue declarada. En consecuencia, dispuso la modificación de la determinación de la obligación tributaria aduanera lo que arrojo un adeudo a favor del Fisco por la suma de ¢432.532.88. (Ver folios 10 a 17).

2. Que el recurrente dentro del plazo de ley presentó recurso de reconsideración y apelación contra la resolución RES- DN-271-2005 del 16 de setiembre del 2005 de la Dirección General de Aduanas. (Ver folios 18 a 24).

3. Con resolución número RES-DN-017-2006 del día 03/01/2006 la Dirección General de Aduanas, conoce del recurso de reconsideración declarándolo sin lugar y tramita la apelación para ante el superior emplazando al interesado. (Ver folios 25 a 33).

4. Mediante escrito presentado ante este Tribunal el 31 de enero del 2006 el recurrente se apersona en esta instancia rebatiendo el cambio de clasificación arancelaria efectuado por la administración aduanera,

solicitando se reconsidere la resolución recurrida por inexistencia de razones jurídicas que lo sustente. (Ver folios 36 a 43)

5. Que mediante Auto N° 063-2006 del 27 de junio de 2006 este Tribunal acogió la inhibitoria presentada por la Licda. Loretta Rodríguez Muñoz, teniéndola por separada del conocimiento del presente asunto, en consecuencia, se integra el Colegio con el Miembro Suplente señor Lic. Luis Aguilar Castro, nombrado con Acuerdo N° 88-H-2006 del 11 de junio del 2006. (Ver folios 70, 73 a 80 y 84)

6. Que en las presentes diligencias se han respetado las formalidades legales en la tramitación del recurso de apelación.

Redacta la Licenciada Céspedes Zamora; y,

Considerando

I. **Objeto de la litis.** Lo constituye el procedimiento ordinario de ajuste de la mercancía de la línea única de la declaración aduanera de la Aduana Santamaría número xxxx del 20-8-2003 en su elemento clasificación arancelaria, ubicando las mercancías (Bebidas Energéticas) en la posición arancelaría 2202.90.90.12 en lugar de la posición 2202.90.90.99 del S.A.C. en que fue declarada. En consecuencia, la Dirección General de Aduanas dispuso la modificación de la determinación de la obligación tributaria aduanera lo que arrojó un adeudo a favor del Fisco por la suma de ¢432.532.88.

II. **Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal**: 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. Sin embargo, el recurso debe ser presentado en tiempo (dentro del plazo de 3 días). Así, tenemos que en este caso el acto recurrido, para todo efecto legal, fue notificada al interesado el 25 de octubre de 2005 y el recurso de apelación fue interpuesto el 28 de octubre de 2005 (ver folios 16 y 18), 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 expediente la respectiva acreditación de la señora xxxx visible a folio 35. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal como bien admitido el recurso de apelación.

III- **Aspectos de nulidad.** En primer término este Tribunal como contralor de legalidad se avoca a revisar la actuación administrativa, determinando si en la especie se han violentado los principios procesales esenciales que todo acto administrativo debe salvaguardar en aplicación del principio de legalidad y del derecho del administrado a un debido proceso, pronunciándose previamente sobre la existencia o no de nulidades del acto administrativo, debiendo este último ser dictado de conformidad con el ordenamiento jurídico, tanto en sus elementos esenciales como formales, puesto que lo contrario puede generar vicios que afecten su validez.

Revisados los hechos y actuaciones que constan en expediente, queda demostrado en expediente que la Dirección General de Aduanas inició un procedimiento administrativo con el objetivo de investigar y determinar la correcta clasificación arancelaria de mercancías declarada como “Bebidas Energéticas” amparadas a la declaración aduanera número No. xxxx del 20 de agosto de 2006.

La Dirección General de Aduanas dicta a través de Resolución RES-DN-271-2005 de 16 de setiembre de 2005 el acto final del procedimiento. No obstante, la DGA en la parte dispositiva del acto, no se pronuncia sobre la nueva clasificación arancelaria que estima debe ser modificada y sobre el cual se debe determinar la obligación tributaria aduanera, es decir emite un acto sin contenido, por lo que obliga a este Tribunal a decretar la nulidad de lo actuado, ya que la Dirección General de Aduanas resuelve:

"1. Se determinó que en la declaración aduanera de la empresa xxx, para el período del 2003, el total de tributos dejados de percibir por el Fisco es por el monto de ¢432.532.88. …2. El monto anterior deberá ser depositado mediante entero de gobierno….. 3. Que el adeudo tributario no pagado en el palzo de cinco días hábiles contados a partir de su notificación, genera intereses de conformidad con el artículo 61 de la Ley General de Aduanas.. 4. Contra la presente resolución se podrá interponer los recursos de reconsideración y apelación…….5. Notifíquese……..."

Sin lugar a dudas se colige que existe un evidente vicio del acto final en el elemento contenido, ya que la Dirección General de Aduanas omite pronunciarse sobre la modificación de la clasificación arancelaria de las bebidas energéticas, limitándose a determinar únicamente el monto de los tributos dejados de percibir, de ahí que el acto es omiso respecto a lo que debe ordenar o disponer. Lo antes indicado, 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."

De lo anterior se puede desprender que el contenido, es un elemento esencial del acto administrativo que se emite, ya que es precisamente en ese aspecto en donde se refleja la decisión de la Administración. En otras palabras, el contenido es lo que la administración está ordenando, decidiendo, disponiendo y es lo que debe quedar claramente consignado en la parte dispositiva del acto, es decir en el por tanto. Es así como en un procedimiento de ajuste de la obligación tributaria aduanera por la clasificación arancelaria, en la parte dispositiva, debe indicarse en forma expresa la nueva posición arancelaria que estima la administración aduanera debe servir de base imponible, situación que no se da en la citada resolución que dicta el acto final del procedimiento.

Igualmente en el numeral 522 del Reglamento a la Ley General de Aduanas se señala los requisitos que debe cumplir un acto final[1] ya que es precisamente a través del procedimiento administrativo que se deberá demostrar o desvirtuar los hechos y pretensiones de las partes, en aras de determinar la verdad real, correspondiendo definir y decidir lo que procede en el acto final, el cual como se ha señalado en párrafos precedentes debe establecer la determinación de la nueva clasificación arancelaria que se estima corresponde, por ser esa la finalidad principal del procedimiento y la consecuencia del nuevo adeudo tributario.

Sobre el elemento contenido establece la Ley General de Administración, Pública en su artículo 132.- *"1. El elemento deberá de ser lícito, posible, claro y preciso y abarcar todas las cuestiones de hecho y derecho*

[1] El artículo 522 del Reglamento que regula los requisitos del acto final, literalmente dispone: "El acto final que emita la autoridad aduanera, deberá cumplir con los elementos del acto administrativo señalados por la Ley General de la Administración Pública, indicando expresamente al menos: a. Los hechos y relación de argumentos técnicos y jurídicos considerados por la Administración o aportados por las partes que sirven de fundamento para la decisión final. b. Apreciación de las pruebas, los motivos de aceptación o rechazo y de las defensas alegadas. c. Determinación de los montos exigibles por tributos y demás recargos e indicación de las infracciones que se le atribuyan. d. Enunciación del lugar, fecha y firma del funcionario legalmente autorizado para resolver.

surgidas del motivo, aunque no hayan sido debatidas por las partes interesadas. 2. Deberá ser, además, proporcionado al fin legal y correspondiente al motivo, cuando ambos se hallen regulados. 3. Cuando el motivo no esté regulado el contenido deberá estarlo, aunque sea en forma imprecisa. 4. Su adaptación al fin se podrá lograr mediante la inserción discrecional de condiciones, términos y modos, siempre que, además de reunir las notas del contenido arriba indicadas, éstos últimos sean legalmente compatibles con la parte reglada del mismo".

Sobre el particular, de conformidad con la parte dispositiva de la resolución de cita, claramente se reafirma que el a quo al dictar el acto final, al no contar con todos los requisitos en su parte dispositiva por no haber señalado la nueva posición arancelaria de la mercancía, por lo que viola en forma clara y evidente el elemento contenido, el cual, según numeral 132 de la LGAP antes trascrito, 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.

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, pudiendo citar[2]:

"...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 ... Vemos como no determinó ni dispuso en el por tanto del acto final, cuál era la sanción que se imponía, lo que el acto disponía u ordenaba. Fue precisamente ello, la sanción que se imponía, lo que no quedó instituido en el acto final del procedimiento, no se precisó, dejando de resolver u omitiendo pronunciamiento sobre el objeto mismo... que es el acto final del procedimiento iniciado, y en donde en definitiva se toma la decisión que corresponde, que en efecto rechazaban los argumentos del recurrente y que en consecuencia se imponía la multa respectiva, de tal forma que no exista duda respecto

[2] Sobre sentencias en que el Tribunal ha anulado por vicio en el elemento contenido, además de la citada, ver 47-98, 46-99, 159-99, 47-01113-01, 142-01, 05-02 y 31-03,

de cual fue la decisión de la Administración. Siendo que al no haber procedido la autoridad aduanera de la forma indicada y que es la prevista por el ordenamiento jurídico, sus actuaciones devienen nulas según lo supra explicado… Además de lo indicado, debe apuntarse que el Reglamento a la Ley General de Aduanas, es también claro y expreso, al establecer en el artículo 522, los requisitos que debe tener el acto final del procedimiento, y que 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…" **Sentencia N° 06-2002 de 31/ 01/02:**

En consecuencia, al constituir el contenido un elemento sustancial del acto según lo señalado la doctrina, la conducta de la administración está sujeta o limitada a la obtención de determinados resultados previstos por el legislador. De forma tal que el acto final en el caso sub examine ha sido dictado sin ajustarse a las normas del ordenamiento jurídico, al no determinar la nueva clasificación arancelaria de las Bebidas Energéticas, razón por la cual el acto final se encuentra viciado.

Nótese que el error de la Administración consistió en no resolver el objeto de la litis, ya que en acto final se limitó a establecer el monto final de los tributos que estima adeudados sin indicar la nueva clasificación arancelaria que sirve de base imponible, lo que genera un vicio en el elemento contenido del acto y que a su vez impide el logro del fin. En tal sentido, este Tribunal resuelve declarar la nulidad de todo lo actuado en expediente a partir del acto final inclusive por ser contrario al ordenamiento jurídico. En razón de lo resuelto no se entran a conocer las otras pretensiones y alegatos del recurrente.

POR TANTO

Con base en las facultades otorgadas por el artículo 91 del CAUCA artículos 198, 203, 204, 205 y 254 de la Ley General de Aduanas, 132,136,158, 165 y

169 de la Ley General de Administración Pública. Por unanimidad este Tribunal resuelve anular todo lo actuado a partir del acto final inclusive. Remítase los autos a la oficina de origen.

Notifíquese: al recurrente en el lugar señalado al efecto: xxx y a la Dirección General de Aduanas.

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Luis Aguilar Castro **Dick Rafael Reyes Vargas**

Xinia Villalobos Orozco **Franklin Velásquez Díaz**