Sentencia N° 031-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las quince horas con catorce minutos del dieciséis de febrero del año dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por el señor xxx, en su condición de Agente Aduanero, contra la Resolución de la Aduana la Anexión número ANEX-xx-2005 de fecha xx de 2005.

RESULTANDO

1. Que mediante resolución número ANEX-xx-2005 de xx de 2005 notificada el día xx de 2005, la Aduana la Anexión dicta el acto final del procedimiento de revisión y modificación del elemento valor aduanero de la declaración aduanera a la importación número xx del xx-04, presentada a despacho por el agente aduanero xxxxxxxx, que ampara la importación a consumo de un vehículo usado marca Toyota, estilo Hilux, modelo LN166L, año 2003 al considerar la administración aduanera que existe una diferencia entre el valor declarado y el valor determinado en el informe DONT-SAAT-xx-2004 por el Órgano de Normalización Técnica de la Dirección General de Tributación. Ajuste que implica una modificación en la liquidación de los gravámenes aplicables generando una diferencia de impuestos de ¢ 710.669.90 (Ver folios 117 a 135)

2. A través de escrito de fecha de recibido el xx de 2005, el recurrente presenta dentro del plazo de ley recurso de apelación contra la resolución ANEX-xx-2005. (Ver folio 137)

3. Con resolución RES-ANEX-xx-2006 del xx de 2006, la Aduana la Anexión remite el recurso de apelación y emplaza al interesado para que dentro del plazo de diez días se apersone ante esta Sede a reiterar o ampliar sus argumentos de defensa. (Ver folios 138-139)

4. Que a la fecha de resolución del presente asunto no consta en autos que el recurrente se halla apersonado ante este Órgano.

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

Redacta la Licenciada Chacón Salas; y,

CONSIDERANDO

1. **OBJETO DE LA LITIS**. La presente litis trata de un procedimiento ordinario iniciado por la Aduana la Anexión que concluye con la modificación del elemento valor aduanero de la declaración aduanera a la importación número xx del xx-04, presentada a despacho por el agente aduanero xx, que ampara la importación a consumo de un vehículo usado marca Toyota, estilo Hilux, modelo LN166L, año 2003, al considerar la administración aduanera que existe una diferencia entre el valor declarado y el valor determinado en el informe DONT-SAAT-xx-2004 por el Órgano de Normalización Técnica de la Dirección General de Tributación. Ajuste que implica una modificación en la liquidación de los gravámenes aplicables generando una diferencia de impuestos de ¢ 710.669.90.

2. **SOBRE LA ADMISIBILIDAD DEL RECURSO DE APELACIÓN ANTE ESTE TRIBUNAL**: Previo a cualquier otra consideración, se avoca este Órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso se apelación conforme la nueva normativa aduanera, que rige a partir del 5 de marzo de 2004. En tal sentido dispone la LGA que contra la resolución dictada por la Aduana, 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 la resolución ANEX-xx-2005 el acto que se impugna, el cual fue notificado al interesado el día xx de 2005 y el recurso de apelación fue interpuesto el xx de 2005 según corre a folios 136-137 del expediente administrativo, dentro de los tres días que establece la ley, cumpliéndose el requisito de temporalidad. En cuanto a la capacidad procesal del recurrente, se encuentra debidamente acreditado el señor xxx, según constancia visible a folio 142, por lo cual se admite el recurso de apelación para su resolución.

3. **NULIDAD DEL ACTO FINAL:** Que 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, es claro que la Aduana la Anexión abrió procedimiento ordinario tendiente a revisar la obligación tributaria aduanera mediante el ajuste del elemento valor aduanero en la importación de un vehículo usado marca Toyota, año 2003 amparado a la declaración aduanera N° xx de fecha xx de 2004, determinando un adeudo a favor del fisco por la suma de ¢ 710.669.90. (Veáse folio 29).

Una vez concluida la fase de alegaciones y probanzas, la Aduana nuevamente dicta acto final mediante resolución número ANEX-xx-2005 del xx de 2005 (pues este Tribunal mediante sentencia 189-2005 declaró la nulidad del acto final, ver folios 95 y siguientes), cuya parte dispositiva para lo que nos interesa dispone:

> *"…1) Dejar en firme todo lo dicho en el Acto de Apertura de la Resolución ANEX-xx-2004, mismo que da inicio al procedimiento ordinario contra el Importador xx y a la Agencia de Aduanas xx (…) 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° xx (…)adeudo que asciende al monto de ¢ 710.669.90…"*

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 la Anexión, cual es la modificación del elemento valor aduanero de la obligación tributaria

aduanera 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 134-135). Aspectos que generan inseguridad y falta de certeza sobre el correcto valor aduanero del vehículo nacionalizado, que sin lugar a dudas le ocasionan indefensión nuevamente al recurrente, llama la atención este Tribunal a la Aduana la Anexión, en el sentido que en el presente asunto ya se había anulado el primer acto final precisamente por el mismo vicio de carencia de contenido (Ver folio 95).

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 determinar la verdad real, correspondiendo 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 aduanero del vehículo usado, 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, 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 la 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 aduanero, pudiendo citar entre ellas[1] la Sentencia N° 06-2002 de 31/ 01/02 que indica:

> *"…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 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*

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

> *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…"*

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 el valor aduanero 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 aduanero de las mercancías y su justificación, razón por la cual el acto final se encuentra viciado.

En virtud de los fundamentos de hecho y de derechos expuestos, de conformidad con los numerales 132,136, 158, 165 y 169 y siguientes de la Ley General de la Administración Pública, resulta claro el deber de este Tribunal de declarar la nulidad de todo lo actuado en expediente a partir del acto final inclusive por ser contrario al ordenamiento jurídico. Por tal motivo y en razón de lo resuelto no se entran a conocer las restantes pretensiones y alegatos del recurrente.

POR TANTO

Con base en las facultades otorgadas por el artículo 91 del CAUCA artículos 203, 204, 205 y 254 de la Ley General de Aduanas, 522 de su Reglamento 132,136,158, 165 y 169 de la Ley General de Administración Pública. Por

unanimidad este Tribunal resuelve declarar la nulidad de lo actuado a partir del acto final inclusive. Remítanse el expediente a la oficina de origen.

Notifíquese a la Aduana la Anexión y al recurrente xxx.

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Mariela Chacón Salas **Desiderio Soto Sequeira**

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