Sentencia N° 067-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con treinta minutos del diecisiete de marzo del año dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por los señores xxxx y xxxx en su condición de representantes legales respectivamente de la empresa xxxx S.A y la Agencia Aduanal xxxx S.A, contra la Resolución de la Aduana de Limón número RES- AL-AL-xxx-2005 de fecha 16 de mayo de 2005.

RESULTANDO

I.- La Dirección General de Aduanas, mediante resolución RES-TLC-DNP-DV-xxx-2004 del 14 de octubre de 2004, concluye procedimiento de verificación de origen de las mercancías importadas con declaraciones aduaneras xxx de 24/06/2004, xxx de 25/06/2004 y xxx del 02/07/2004, indicando que las mismas no califican como originarias de República Dominicana al incumplir la regla específica de la partida arancelaria 72.14 establecida en el Anexo al capítulo IV del Tratado de Libre Comercio Centroamérica-República Dominicana (folios 34-41)

II.- Con oficio DNP-DV-xxx-2004 del 29 de noviembre de 2004, el Subdirector General de Aduanas, le solicita al Gerente de la Aduana de Limón que inicie procedimiento ordinario de cobro de conformidad con lo resuelto en la resolución RES-TLC-DNP-DV-xxx-2004 (folio 45)

III.- Que mediante resolución número AL-DT-SS-RES-xxx-2004 de fecha 08 de diciembre de 2004 notificada el día 05 de enero de 2005, la Aduana de Limón inicia procedimiento ordinario contra la empresa Distribuidora xxx S.A y la Agencia Aduanal xxx S.A, dirigido a determinar si procede efectuar el cobro por la suma de ¢126.667.711.14, en razón de que mediante resolución RES-TLC-DNP-DV-xxx-2004 la Dirección General de Aduanas resolvió denegar el trato arancelario

preferencial otorgado a las mercancías amparadas a las declaraciones aduaneras 000000 de 24/06/2004, 000000 de 25/06/2004 y 000000 del 02/07/2004 (folios 53-56).

IV.- Con escritos recibidos en la Aduana de Limón los días 20 de enero y 02 de mayo ambos del 2005, las partes se oponen al acto de apertura antes indicado (folios 58-88).

V.- La Aduana de Limón dictó acto final de procedimiento mediante la resolución RES- AL-AL-xxx-2005 de fecha 16 de mayo de 2005, notificada el día 17 de mayo de 2005, fijando el adeudo de tributos en la suma de ¢126.667.711.14 (folios 93-107).

VI.- Que los señores xxxxx en su condición de representantes legales respectivamente de la empresa Distribuidora xxx S.A y la Agencia Aduanal xxx S.A, interpusieron el 20 y 23 de mayo de 2005 los recursos de reconsideración y apelación, contra la resolución de la Aduana de Limón número RES- AL-AL-xxx-2005 (folios 108-121)

VII.- La Aduana de Limón conoce del recurso de reconsideración presentado y mediante resolución RES-AL-AL-1161-2005 del 16 de junio de 2005, procede a rechazarlo y a emplazar a los recurrentes ante este Tribunal (folios 138-154)

VIII.- Mediante escritos recibidos en este Tribunal los días 01 y 11 de julio de 2005, las partes se apersonan alegando fundamentalmente lo siguiente:

- *Que en el procedimiento principal de verificación de origen nunca se les ha tenido como parte en el proceso.*
- *Que el procedimiento de cobro de impuestos no puede abrirse por cuanto el procedimiento de verificación de origen no ha terminado.*

- *Solicitan acumulación con el expediente 2005-221.*
- *Incompetencia de la Dirección General de Aduanas para realizar el procedimiento de verificación de origen a productores y exportadores de República Dominicana.*
- *Que conforme con el Capítulo IV de la Ley 7882, no existe ninguna norma del Tratado que faculte el cobro de tributos de importaciones pasadas con base en el tema de origen.*
- *Solicitan la nulidad del procedimiento. (*folios 159- 224)

IX.- Que ante la inhibitoria presentada por el Licenciado Luis Alberto Gómez Sánchez, y acogida por este Tribunal mediante Auto número134-2005 del 04 de octubre de 2005, se integra este Órgano del 24 al 31 de octubre de 2005, con la Licenciada Xinia Villalobos Orozco como Miembro Especialista, según lo dispuesto en el Acuerdo N°102-H-2005 (folios 175-186)

X.- Mediante Auto número 162-2005 del 31 de octubre de 2005, este Tribunal otorga audiencia oral y privada a las partes (folios 187-190)

XI.- En razón de la inhibitoria indicada en el resultando IX, se integra este Órgano del 28 al 30 de noviembre de 2005, con la Licenciada María Elena Soto Ramírez como Miembro Especialista, según lo dispuesto en el Acuerdo N°109-H-2005 (folios 200-201)

XII.- El día 30 de noviembre de 2005, se llevó a cabo la audiencia oral y privada, estando presente en la misma, representantes de la empresa importadora, de la agencia aduanal, sus abogados, el gerente de la Aduana de Limón, la juez de instrucción, la auxiliar judicial y los miembros del Tribunal (folios 211-246)

XIII.- En razón de la inhibitoria indicada en el resultando IX, se integra este Órgano del 14 al 17 de marzo de 2006, con la Licenciada María Elena Ramírez Soto como

Miembro Especialista, según lo dispuesto en el Acuerdo N°038-H-2006 (folios 261-263)

XIV.- Que en la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones de ley.

Redacta la licenciada Chacón Salas; y,

CONSIDERANDO

I.- OBJETO DE LA LITIS: La presente litis se origina en un procedimiento ordinario llevado a cabo por la Aduana de Limón, encaminado a efectuar el cobro de impuestos dejados de percibir por la suma de ¢126.667.711.14, en razón de que mediante resolución RES-TLC-DNP-DV-xxx-2004, la Dirección General de Aduanas resolvió denegar el trato arancelario preferencial otorgado a las mercancías amparadas a las declaraciones aduaneras xxx de 24/06/2004, xxx de 25/06/2004 y xxx del 02/07/2004, por considerar que las varillas de acero importadas no cumplían las normas de origen establecidas por el Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica y República Dominicana.

II.- SOBRE LA ADMISIBILIDAD DEL RECURSO DE APELACIÓN ANTE ESTE TRIBUNAL: Que de previo, se avoca este Órgano al estudio de admisibilidad del presente recurso de apelación conforme con lo dispuesto por el artículo 198 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 Aduana, 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 los recurrentes dentro del plazo legalmente establecido, presentaron los días **20 y 23 de mayo de 2005** recurso de apelación contra la resolución final número RES-AL-AL-xxx-2005 de fecha 16 de mayo de 2005, notificada los días **17 y 18 de mayo de 2005** (folios 106-121). Asimismo, debe indicarse que el recurso fue establecido por los señores xxxxx en su condición de representantes legales respectivamente de la empresa Distribuidora xxx S.A y la Agencia Aduanal xxx S.A, lo cual se comprueba con la personería que constan a **folios 111 y 137**. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con los requisitos de procedibilidad, y por ello estima este Tribunal como bien admitido el recurso de apelación.

III.- DE LAS NULIDADES: Que en primer término este Tribunal como contralor no jerárquico 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. Debe aclararse que este Tribunal se pronunciará exclusivamente sobre el procedimiento ordinario desarrollado por la Aduana de Limón, pues en lo que respecta al procedimiento de verificación de origen llevado a cabo por la Dirección General de Aduanas y concluido con resolución RES-TLC-DNP-DV-xxx-2004, carece de competencia este Tribunal para conocer del mismo en este momento procesal.

De manera que de seguido se procederá a analizar los diferentes elementos del acto administrativo:

SUJETO: en primer término el artículo 129 de la Ley General de la Administración Pública señala:

> *"El acto deberá dictarse por el órgano competente y por el servidor regularmente designado al momento de dictarlo, previo cumplimiento de todos los trámites sustanciales previstos al efecto y de los requisitos indispensables para el ejercicio de la competencia".*

Tenemos que para que exista acto administrativo, debe mediar un sujeto productor que formula la declaración de voluntad, el cual debe ser un órgano de la Administración. El órgano debe reunir los requisitos de ser competente en razón de la materia, el tiempo, el territorio y el grado para producir el acto, so pena de que éste aparezca viciado por incompetencia. Además debe contar con la debida investidura que consiste en la designación formal de una persona para el ejercicio de un puesto o cargo, es decir que no se encuentre en posesión del cargo en razón de ejercerlo mediante violencia, de forma discontinua o arbitraria, y por último debe estar legitimado para ejercer la competencia. Analizado brevemente este elemento, llegamos al convencimiento de que la Aduana de Limón, por medio de su Gerente, se constituye en el sujeto del acto que nos ocupa, cumpliendo a cabalidad con cada uno de requisitos supra citados, por ende al no presentarse ningún tipo de vicio en el mismo, se ajusta al numeral referido.

PROCEDIMIENTO: El procedimiento en general está constituido por una serie de formalidades que se establecen para llegar a un resultado determinado, de manera que tanto la administración pública y los particulares están obligados a seguir las disposiciones legales, que se establecen con un propósito general o que se imponen para hacer valer un derecho. Aquí es necesario referirnos a las llamadas formalidades sustanciales y accidentales, siendo las primeras aquellas que son decisivas para la emisión del acto, por lo que de presentarse un vicio en

ellas se produce necesariamente la invalidez del acto, en tanto las segundas no han sido determinantes para su adopción, al respecto indica el Lic. Ortiz Ortiz:

> *"…La falta o el defecto de las formalidades sustanciales produce la nulidad absoluta del acto cuando éstas son decisivas para asegurar el cumplimiento del fin o de los derechos del particular, y en la relativa, aunque sean importantes, no asumen una función tan esencial…"* (Ortiz Ortiz, Eduardo.Tesis de Derecho Administrativo Tomo II, Editorial Stradtmann S.A, San José, 2000, p.442)

Entratándose de materia aduanera, la Ley General de Aduanas y su reglamento regulan las actuaciones comunes que deben observarse a la hora de llevar a cabo un procedimiento ordinario, específicamente en los artículos 196 de la Ley y 522 del RLGA, se establecen las actuaciones comunes que deben respetarse al emitir un acto que incida sobre derechos objetivos o intereses legítimos:

> ***"Artículo 196.- Actuaciones comunes del procedimiento ordinario***
>
> *Para emitir cualquier acto que afecte derechos subjetivos o intereses legítimos, deberán observarse las siguientes normas básicas:*
>
> *a) La apertura del procedimiento, de oficio o a instancia de parte, debe ser notificada a las personas o entidades que puedan verse afectadas.*
>
> *b) En el acto de notificación se otorgará un plazo de quince días hábiles para presentar los alegatos y las pruebas respectivas. La autoridad aduanera que instruya el procedimiento podrá prorrogar, mediante resolución motivada, de oficio, o a instancia de parte interesada este plazo para los efectos de presentación de pruebas.*
>
> *c) A solicitud de parte interesada, el órgano instructor dará audiencia oral y privada por un término de ocho días, una vez evacuadas las pruebas para que las partes desarrollen las conclusiones finales".*
>
> *d) Listo el asunto para resolver, el órgano instructor dictará la resolución dentro de un plazo de diez días hábiles. La notificación debe contener el texto íntegro del acto.*
>
> ***"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. 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".*

De acuerdo con lo antes citado, nos dedicaremos a determinar si en la especie, se cumplieron con las formalidades sustanciales que fija el ordenamiento jurídico. Detectándose en primer lugar, la violación flagrante al derecho de defensa que le asiste a las partes en un procedimiento, contraviniendo así el artículo 39 constitucional, frente al cual la Sala Constitucional ha sostenido:

> *"…en el lenguaje escueto de nuestra Constitución, el derecho general a la defensa, y tanto en lo penal como, en general, en toda materia sancionadora o que pueda desembocar en la supresión o restricción de derechos subjetivos de las personas, está también consagrado en el artículo 39 de la Constitución, y se desarrolla, además extensamente en el Código Procesal Penal y en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (…) El derecho general de defensa implica otros, particularmente el de audiencia y los principios de imputación e intimación, así como el derecho a la motivación o fundamentación debida de toda resolución procesal…"* (voto 1739-92)

En la especie la Aduana se limitó a acatar lo establecido en el oficio DNP-DV-406-2004 del 29 de noviembre de 2004, el cual en lo de interés ordenaba *"…en este acto se le remite expediente administrativo que consta de 44 folios en perfecto estado de*

conservación, junto con las declaraciones aduaneras originales N° 000000 de 24 de junio de 2004 y 000000 de 25 de junio de 2004 y fotocopia de la declaración aduanera N° 000000 de 02 de julio de 2004, para que proceda de conformidad con lo resuelto, iniciando el procedimiento ordinario del cobro de la preferencia arancelaria otorgada", siendo lo correcto que durante el desarrollo del mismo se le brindaran a las partes amplias oportunidades para ejercer su derecho de defensa, sobre todo tomando en consideración que ni el importador ni la agencia aduanal fueron parte del procedimiento de verificación de origen, seguido por la Dirección General de Aduanas, tal y como se demuestra en los folios 27 a 40.

Retomando el punto sobre el derecho de defensa limitado que tuvieron las partes en el procedimiento seguido por la Aduana, vemos que al ser el objeto del procedimiento únicamente el cobro de tributos, y tener la Administración por comprobada la improcedencia del trato preferencial a las mercancías amparadas a las declaraciones aduaneras 000000 de 24/06/2004, 000000 de 25/06/2004 y 000000 del 02/07/2004, el mismo se ajustó exclusivamente a exigir el pago de los ¢126.667.711.14, sin motivar adecuadamente los hechos que producen la existencia de un adeudo y sin permitirle a los afectados debatir ampliamente sobre el fondo del asunto.

El defecto apuntado en este elemento, se agrava además por la incorrecta motivación del procedimiento, pues es necesario que desde el acto inicial inclusive se informe al afectado lo que el acto persigue así como los elementos con que cuenta para fundamentarlo y que justifiquen su emisión, esto es lo que se conoce como la debida motivación del acto de apertura y en general de todas las actuaciones dentro de un procedimiento ordinario, refiriéndonos con ello a la necesaria indicación de todos y cada uno de los elementos de hecho, es decir, las razones, el fundamento jurídico, los estudios y general todos los antecedentes e informes que previamente haya realizado la Administración que la llevaron a la decisión de iniciar ese tipo de procedimiento y que permitan comprender el porqué

del contenido del acto, es conteste la jurisprudencia constitucional con esta posición, al sostener:

> *"...Motivar los actos, sobre todo aquellos que en forma directa afectan los derechos de los administrados, 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..."* (voto 1612-92).

A lo largo del procedimiento realizado, la debida motivación ha sido dejada de lado por la autoridad aduanera, lo que indudablemente violenta tanto el debido proceso como el principio de legalidad, y en ese sentido se ha pronunciado la Sala Constitucional:

> *"…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, consagrado en el artículo 39 de la Carta Magna..."* (Voto 1522-91).

Como muestra de la deficiente motivación, encontramos que los recurrentes no han tenido acceso a la totalidad de estudios y antecedentes que dan origen al procedimiento que se les sigue, pues si bien es cierto el procedimiento de verificación de origen fue realizado por otro órgano y se encuentra firme, también lo es que el mismo es el antecedente del que desarrolla la Aduana de Limón y por consiguiente el expediente en que se sustenta debe ser puesto a disposición de las partes, a fin de que conozcan del mismo y formulen las apreciaciones que estimen pertinentes, resultando insuficientes para ello las copias certificadas de los actos de apertura y final que corren a folios 26-43. Cabe hacer notar que, no se

evidencia en el expediente que la parte tuviese conocimiento de esos elementos, al respecto la doctrina ha rechazado ese proceder en el ámbito judicial, el cual es igualmente aplicable en el ámbito administrativo, sosteniendo que:

> *"…En definitiva, los datos contenidos por el expediente pueden ser valorados si son introducidos en el debate procesal por las partes o por el tribunal y sometidos a las reglas generales sobre prueba, sin que sea suficiente su aportación al proceso por medio de la fórmula -cómoda pero incorrecta- de dar el expediente "por reproducido". Con todo, esta facultad del tribunal (que debe revestir carácter excepcional) ha de ser respetuosa con el derecho de defensa, como se ha indicado, de tal suerte que si la parte interesada no admite expresamente este nuevo hecho debe suspenderse el procedimiento a fin de que las partes puedan articular la prueba que estimen conveniente…"* (GIMENO SENDRA, Vicente, Derecho Procesal Administrativo Costarricense, Editorial Juricentro, 1993, pág.366)

De lo indicado hasta el momento, se desprende que todos los elementos que originan un procedimiento, así como las pruebas que recabe la autoridad aduanera de previo a dictar el acto final, deben de ponerse en conocimiento de la parte contraria, con el fin de salvaguardar el derecho al debido proceso y posibilitar el ejercicio efectivo del derecho de defensa al tenor de lo dispuesto en el numeral 39 de la Carta Magna, lo cual no ocurrió en el presente caso, lo que imposibilitó al tercero que se pronunciara sobre ellos y que a la hora de resolver la Administración conociera y valorara tanto las pruebas introducidas de oficio por la autoridad aduanera como las ofrecidas por la parte en relación con puntos debatidos. Lo anterior, ha sido recogido también en la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia:

> *"III.- El tema de la tutela del debido proceso, principio constitucional sustentado en el artículo 41 de nuestra Carta Magna, ha sido abordado en reiteradas oportunidades por la Sala respectiva. En tales pronunciamientos ha indicado cuáles deben considerarse elementos básicos del principio en referencia. Así por*

> *ejemplo, los votos 15-90 de 16:45 hrs. del 5-1-90 y 1734 de 15:26 hrs. del 4-9-91, hacen referencia al tema en los siguientes términos:*
> *"a) Notificación al interesado del carácter y fines del procedimiento; b) derecho de ser oído y oportunidad del interesado para presentar los argumentos y producir la prueba que entienda pertinente;* ***c) oportunidad para el administrado de preparar su alegación, lo que incluye necesariamente el acceso a la información y a los antecedentes administrativos vinculados con la cuestión de que se trate*** *(…)*
> *IV.- Obsérvese cómo en el proceso ha de procurarse la garantía de una serie de derechos en forma integral. Sea, de verse alguno de ellos disminuido o vedado de ejercer en un todo, el proceso íntegro sufre como consecuencia la nulidad por transgresión al debido proceso. Por ello, debe valorarse con sumo cuidado cada caso, pues no obstante existir la posibilidad de determinar elementos básicos en relación con aquel principio, deviene prácticamente imposible, conformar un esquema o marco unívoco –aplicable siempre– el cual resulte infalible protector del debido proceso. Máxime si se considera que las circunstancias del proceso, son en última instancia las que permiten concluir si se satisfizo o no el principio..."* (Resolución Nº 21 de 14:15 horas del 9 de abril de 1997)

En razón de las consideraciones efectuadas, en criterio de este Órgano, existe vicio en el elemento procedimiento, lo que provoca la nulidad absoluta y con ello la invalidez del acto administrativo.

FORMA: equivale a la formación externa del acto, con ella nos referimos a la materialización del acto administrativo, consistiendo en el modo de expresión de la declaración o manifestación de voluntad ya formada, a través de ella se logra conocer su contenido. Sobre este concepto señala el Lic. Ortiz *"cuando la ley exige una forma de expresión del acto, la falta de la misma produce su nulidad absoluta; los medios legales de manifestación no son substituibles por ningún otro, sea oral o escrito…"* En el caso concreto, la forma en que se emitió el acto se encuentra ajustada a las disposiciones legales del numeral 134 de la Ley General de la Administración Pública, no existiendo en opinión de este Tribunal vicio alguno en lo que respecta a este elemento.

MOTIVO: es definido como los antecedentes de hecho y de derecho que en cada caso llevan a dictar el acto administrativo, al respecto la doctrina señala:

> *"…Se vio oportunamente que la legitimación es la posibilidad genérica de ejercer la competencia propia en todos los casos posibles, por razón de circunstancias prescritas a ese efecto (…) El motivo, causa o presupuesto, en cambio, es el antecedente jurídico que permite ejercer la competencia en el caso concreto y su ausencia determina la imposibilidad de ese ejercicio exclusivamente en ese caso, no en los otros que puedan sobrevenir…"* (Ortiz Ortiz, Eduardo, Ibidem, p.330)

Con base en lo señalado, debe admitirse que en la litis, se presenta el problema de que la causa que justifica el procedimiento llevado a cabo por la Aduana, no se encuentra claramente identificada, incumpliéndose así con lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley General de la Administración Pública, pues la autoridad aduanera se limita a establecer que mediante resolución RES-TLC-DNP-DV-xxx-2004 se resolvió denegar el trato arancelario preferencial a las declaraciones aduaneras xxx, xxx y xxx por no ser originarias de República Dominicana, veamos lo que en indican respectivamente el acto de apertura y final del procedimiento:

> *"…se da inicio al procedimiento de cobro por ajuste de la obligación tributaria aduanera nacido de las declaraciones aduaneras 000000 de 24/06/2004, 000000 de 25/06/2004 y 000000 del 02/07/2004 para lo cual mediante resolución RES-TLC-DNP-DV-009-2004 se concluyó denegar el trato arancelario preferencial otorgado al momento de la importación del producto de cita reliquidando las declaraciones aduaneras supracitadas…"*
>
> *"…II) HECHOS PROBADOS: (…) c) Con la resolución RES-TLC-DNP-DV-009-2004 del catorce de octubre de 2004, se concluyó el procedimiento de verificación de origen de la mercancía descrita como "Varillas de acero sin alear forjadas, con relieve, muescas y torsión para la construcción", fabricadas por Complejo Metalúrgico Dominicano C.por A. (METALDOM) e importadas a Costa Rica por xxx S.A a través de las declaraciones aduaneras 000000 de 24/06/2004, 000000 de 25/06/2004 y 000000 del 02/07/2004, no califican como originarias de la República*

> *Dominicana ya que no cumplen con la regla de origen específica de la partida arancelaria 72.14 establecida en el Anexo sl capítulo IV del tratado de Libre Comercio Centroamérica-República Dominicana al no ser fabricadas por METALDOM a partir de "palanquilla" que clasifica en la partida arancelaria 72.07 excluida por regla.(folio 111-119)… "*

Las resoluciones referidas, no ahondan en mayor detalle, de forma que las partes conozcan el fundamento que le permite a la Aduana arribar a esa conclusión, pues no es correcto partir de que el motivo de la apertura del procedimiento de cobro, es una resolución (RES-TLC-DNP-DV-xxx-2004) en la que los afectados no han tenido ninguna oportunidad de ser escuchados y de aportar pruebas, pues no han ostentado la condición de partes, asumir una posición en contrario implica asimilar el procedimiento ordinario que nos ocupa, con el proceso de ejecución de sentencia, en el que innegablemente no hay discusión sobre el fondo de la litis, pues ya existe una sentencia firme con autoridad de cosa juzgada que puede ejecutarse en todos sus extremos por consistir en el acto mediante el cual se materializa o hace efectiva la decisión adoptada, y ello es posible al haber identidad de partes en ambos procesos. Sobre la naturaleza de la ejecución de sentencia el Tribunal Superior Contencioso Administrativo ha señalado en la sentencia 510-2005 del 23 de noviembre de 2005:

> *"…como ya lo dijo esta Sección del Tribunal en procesos de ejecución de sentencia, el derecho de fondo ya fue declarado, lo cual hace innecesario el alegato de excepciones, lo cierto es que al momento de dictar la resolución de fondo se deben analizar en forma oficiosa los presupuestos de fondo que encierra toda acción, estos son: el derecho, la legitimación y el interés y es el primero de ellos del que carecen quienes intentan esta demanda de ejecución, en virtud de que ya fue ejecutada mediante otro proceso de ejecución, en donde las partes son las mismas y la ejecutoria- documento base de la acción- también y en la cual existe sentencia firme dictada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, por lo que ya la situación jurídica que allí se discutió quedó definida, configurándose la calidad de cosa juzgada (artículos 162 y 163 del Código Procesal Civil). En este sentido se ha pronunciado la misma Sala Primera de la Corte, en su sentencia N°123 de catorce horas cuarenta y cinco minutos del quince de noviembre de mil novecientos noventa y seis. Allí se dijo: "VIII. La cosa juzgada está sujeta a dos límites: el objetivo, en razón del objeto sobre el cual versó el proceso y de la causa o título del cual se dedujo la pretensión y el subjetivo, en razón de las personas que han sido parte . El objeto de la pretensión está referido a lo reconocido o negado en la sentencia*

ejecutoriada, o sea, la cosa o relación jurídica sobre la cual se aplica su fuerza vinculante. El objeto del proceso lo constituye el derecho reconocido, declarado o modificado por la sentencia, en relación con una cosa o varias cosas determinadas, o la relación jurídica declarada, según sea el caso. Además, la cosa juzgada, en cuanto al objeto se refiere, se extiende a aquellos puntos que sin haber sido materia expresa de la decisión de la sentencia, por ser consecuencia necesaria o depender indispensablemente de tal decisión, resultan resueltos tácitamente, así cuando en una sentencia se ha resuelto sobre un todo del que forma parte la cosa materia de la nueva demanda, existirá sin duda identidad del objeto. El segundo aspecto del límite objetivo es la identidad de causa petendi, ésta es el fundamento o razón alegada por el demandante para obtener el objeto de la pretensión contenida en la demanda. La causa petendi debe ser buscada exclusivamente dentro del marco de la demanda, con un criterio amplio que conduzca a su interpretación lógica y no a su simple tenor literal, ella es la razón de hecho que se enuncia en la demanda como fundamento de la pretensión y está formada por el conjunto de hechos alegados como fundamento de la demanda y no por cada uno de ellos aisladamente. El límite subjetivo o identidad de partes, se refiere a los sujetos del proceso, partes en sentido formal, demandantes, demandados y terceros intervinientes, pero hay que tener en cuenta que los causahabientes de las partes a título universal o singular están obligados por la sentencia, de la misma manera que éstas y es que lo que importa es la identidad jurídica de las partes, no su identidad física (…)".

El vicio detectado en el motivo del procedimiento, incide directamente en otros dos elementos, a saber, contenido y fin, puesto que es en atención a la causa que desencadena un procedimiento, que la Administración va a definir lo que se pretende, ordena o dispone con su realización, de manera que se satisfaga el interés público que es en definitiva el fin último que se persigue con la emisión de un acto administrativo, por ende la ausencia o defecto del motivo, impide la correcta formación de los otros elementos sustanciales del acto. Al respecto, la doctrina nacional se ha pronunciado en el siguiente sentido:

"…La importancia decisiva del motivo es que es el antecedente inmediato del acto, que crea la necesidad pública, es concreto y lo hace posible y necesario. Desde este punto de vista, la posibilidad de que el acto se adecúe a su fin queda condicionado por la realización del motivo. La ausencia de éste equivale también a la ausencia del fin legal del acto. Quedó visto, además, que el motivo está coordinado con el contenido del acto de modo que a un motivo determinado corresponde normalmente un determinado contenido y al revés, relación de conexidad que expresa el principio de tipicidad administrativa…" (Ortiz Ortiz, Eduardo, Ibidem, p.331)

De manera que el vicio en el motivo, ha impedido la existencia de una adecuada correlación entre el motivo y el contenido del acto; pues no ha logrado la Administración establecer la necesaria conexidad entre las razones que originaron el procedimiento y el contenido de este, siendo indispensable para ello, que se explique cada uno de los elementos que le brindan soporte, relacionando el tipo de mercancía objeto de importación, la clasificación declarada, las muestras analizadas, su procedencia, el resultado de su estudio, la clasificación arancelaria que se estima correcta y como se logra identificar o asociar con las declaraciones aduaneras en controversia, lo que debe ser informado a los administrados desde el acto de apertura, pues a partir de ese momento puede introducir al proceso las pruebas que crea convenientes, máxime que en expediente existe discrepancia sobre la clasificación de la materia prima utilizada para la fabricación de la varilla de construcción, hay documentos que indican que xxx importó lingotes de la partida arancelaria 72.06, mientras que los análisis del Laboratorio Aduanero indican que el producto corresponde a la posición 72.07; siendo esto fundamental para determinar sobre el cumplimiento de la regla específica de origen de la partida 72.14 (varilla) y que dan el motivo o fundamento jurídico para abrir un proceso de cobro. Tampoco se consigue satisfacer el interés público, fin que tiene todo acto administrativo al ser emitido, pues este resulta lesionado desde el momento en que se determina la presencia de un motivo viciado que impide la conformidad del acto con el ordenamiento jurídico.

CONTENIDO: En la litis, la Aduana de Limón incurre en graves vicios administrativos que generan la nulidad absoluta de las actuaciones, fundamentalmente por cuanto inciden en el elemento contenido del acto administrativo, el cual consiste en:

> *"…la definición del efecto del acto, considerado como resultado jurídico inmediato del mismo. La realización del contenido por el acto es el efecto de éste, que no puede reputarse elemento por su posterioridad respecto*

del mismo. El contenido es, como dice ZANOBINI, lo que el acto dispone, certifica, declara o juzga, y se expresa en su parte dispositiva…"

De conformidad con la Ley General de la Administración Pública (art. 132), el contenido debe ser lícito, posible, claro y preciso y abarcar todas las cuestiones de hecho y de derecho surgidas del motivo, es aquí donde se detecta un vicio del procedimiento llevado a cabo por la Aduana, al obviarse la incorporación del desglose de los impuestos dentro de las diferentes resoluciones emitidas, elemento que es de gran importancia, pues le va a permitir al afectado conocer el porqué del monto que se le pretende cobrar, con ello paralelamente el tercero se encontrara en posición de ofrecer sus argumentaciones y pruebas para desvirtuar el dicho de la Administración, aceptarlo parcialmente o bien cuestionar alguno de los diferentes rubros o la forma de cálculo empleada. Cuando en los procedimientos ordinarios de ajuste a la obligación tributaria aduanera, las resoluciones emitidas no contemplan el respectivo desglose de los tributos, se le causa un evidente perjuicio a la parte, lo cual genera además un vicio en el elemento contenido, como acontece con el procedimiento seguido por la Aduana de Limón, en donde en la parte dispositiva del acto de apertura se limita a informarle a las partes Agencia xxx y Distribuidora xxx S.A, que existe una presunta obligación tributaria aduanera pendiente de liquidar por concepto de tributos por un monto de ¢126.667.711.14; sin que en la resolución AL-DT-SS-RES-xxx-2004 (acto de apertura), se consignen elementos de gran importancia, como lo son los elementos integrantes del quantum, aún peor sucede en el acto final RES-AL-AL-xxx-2005 al confirmar en definitiva que la suma adeudada asciende a la suma antes señalada sin indicar en ninguna parte de la resolución, el soporte técnico que le explique al afectado porqué la Autoridad Aduanera considera que existe un adeudo no cancelado y el camino seguido para su determinación, siendo indispensable que tanto en la parte considerativa de la resolución (sea inicial o final) se realice un análisis objetivo, detallado y preciso del porqué del procedimiento, estableciendo para ello la base legal, razones y

elementos técnicos que justifican el ajuste, en que consiste éste (nueva partida, nuevo valor, etc) y el posible adeudo pendiente de cancelar que se generaría desglosado por tipo de impuesto. Por su parte, en la parte dispositiva hay que establecer con absoluta claridad lo que se resuelve o dispone, la intención o decisión de la Administración de ajustar la declaración aduanera y cobrar el adeudo que de ello se genera, de manera que debe indicarse la decisión de establecer un posible ajuste, el nuevo valor aduanero, clasificación arancelaria, las nuevas tarifas, etc, el adeudo que se produce con el posible ajuste, y el desglose según cada impuesto. En torno a este tema, el Tribunal reiteradamente ha señalado que la omisión del desglose respectivo por cada tributo, vicia el contenido del acto dictado, mediante Sentencia 208-2004, se indicó:

> *"…sin precisar en forma clara y precisa el desglose de dichos impuestos, de tal forma que olvidó referirse detalladamente al objeto principal del presente procedimiento ordinario, cual es la imposición del pago de tributos dejados de cancelar en un régimen de perfeccionamiento activo(…)omite por completo desglosar el monto de los impuestos, sobre todo tratándose de mercancía internada a través de una cantidad importante de declaraciones aduaneras, lo que obligaba a detallar el monto exacto de cada uno de los impuestos a pagar en cada una de las declaraciones investigadas(…)evidenciándose así un vicio grave en el acto, pues dejó de resolver precisamente el punto central del objeto de la litis..."*

Como vemos tanto en el acto de apertura como en el final dictados por la Aduana de Limón, se obvió en la parte dispositiva la necesaria incorporación del listado o desglose de impuestos y su correspondiente monto por cada una de las declaraciones aduaneras de importación definitiva objeto de litis, aspecto que del todo no hizo la Aduana, pues simplemente se limitó a consignar un monto global sin indicar detalle de ningún tipo.

FIN: este elemento refiere al resultado final de naturaleza no jurídica que se pretende conseguir con el acto administrativo, satisfaciendo así el interés público, como bien lo indica Fraga:

> *"...debe tenerse presente que la finalidad que debe perseguirse por el agente administrativo es siempre la satisfacción del interés público, no cualquiera, sino el interés concreto que debe satisfacerse por medio de la competencia atribuida a cada funcionario..."* (Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989, pág. 300)

Es necesario tener claro los alcances del término interés público, para posteriormente concluir si el mismo fue satisfecho o no con el procedimiento seguido por la Aduana de Limón. Para esto citaremos, la posición de la Procuraduría General de la República en relación con ese concepto jurídico indeterminado:

> *"…El término "interés público" constituye un concepto jurídico indeterminado, cuyo contenido es determinado por las coordenadas tiempo, lugar, el contexto o las personas que lo emplean. En tanto mecanismo de legitimación del Estado, el interés público significa que el poder del Estado es legítimo porque se ejerce en interés de todos y el ejercicio de ese poder tiene como objeto el interés general. Pero más allá de este aspecto, el interés público entraña la búsqueda de un consenso, la superación de los conflictos y la idea de la solidaridad social. Estos aspectos del interés público, señalados por la doctrina, están también presentes en nuestra jurisprudencia constitucional…"* (Dictamen C-198-2001 del 17 de junio de 2001)

Si en el caso concreto, como ya señalamos, existen irregularidades en el motivo y contenido, ello provoca una desproporción del acto a su fin y es aquí donde nace el llamado "vicio de exceso de poder", impidiendo servir al interés general porque

se encuentran tergiversados los presupuestos de hecho y de derecho que autorizan la actuación del funcionario.

No puede afirmar este Tribunal que el procedimiento ejecutado por la Aduana, haya alcanzado la consecución del fin, pues para ello debe ser garante tanto de los derechos de la Administración como de los administrados, en la medida que se encuentra obligada a satisfacer el interés público y no sólo el interés fiscal.

En resumen de la concordancia de los artículos 39 de la Constitución Política, 158, 166, 171, 174 y 223 de la Ley General de la Administración Pública, el Tribunal determina una nulidad absoluta de todo lo actuado, de conformidad con lo que establecen los artículos referidos por existir errores sustanciales en el procedimiento administrativo seguido por la Aduana de Limón, que pueden resumirse de la siguiente forma: **1)** irregularidades en el procedimiento al existir una inadecuada motivación y violación al derecho de defensa al no haberse puesto en conocimiento de las partes todos los elementos que justificaban la apertura del procedimiento, **2)** vicio en el elemento motivo al no encontrase claramente identificada la causa que justifica el procedimiento llevado a cabo por la Aduana incumpliéndose así con lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley General de la Administración Pública, **3)** no se efectuó en el acto de apertura ni en el final un adecuado desglose del monto de los impuestos que debían cancelarse, lo que vicio el elemento contenido, **4)** por último y como consecuencia de los vicios decretados en motivo y contenido, no se logró satisfacer el interés público con lo que se produce la invalidez del elemento fin del acto. Lo que genera vicio grave en las actuaciones y por ende el mismo deviene en nulo, por estar viciado en sus elementos formales y sustanciales generando la disconformidad del acto con el ordenamiento jurídico y en consecuencia ocasionando la nulidad de todo lo actuado.

En virtud de las consideraciones desarrolladas, este Tribunal, de conformidad con los artículos 158 incisos 1) 2) 3) y 159 inciso 1) de la Ley General de la Administración Pública, concluye que el procedimiento desarrollado por la Aduana de Limón se encuentra viciado en los elementos contenido y procedimiento, generando una nulidad absoluta, pues a lo largo de la presente se ha evidenciado la falta, defecto o desaparición requisitos del acto administrativo, con lo que es sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico.

IV.- Con base en lo expuesto anteriormente, no le queda más al Tribunal que declarar nulo todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive, de conformidad con los numerales 158 y siguientes de la Ley General de Administración Pública, y demás normas citadas. Por tal motivo y en razón de lo resuelto no se entran a conocer las restantes argumentaciones y pretensiones de las partes.

POR TANTO

Con base en las facultades otorgadas por el artículo 91 del CAUCA, artículos 203, 204, 205 de la Ley General de Aduanas, y demás consideraciones de hecho y de derecho expuestas en esta sentencia. Por unanimidad se declara la nulidad de todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive. Remítase el expediente a la oficina de origen.

Notifíquese, a la Aduana de Limón, a la xxxxx.

Shirley Contreras Briceño

Presidenta

Alejandra Céspedes Zamora **María Elena Soto Ramírez**

Elizabeth Barrantes Coto **Dick Rafael Reyes Vargas**

Desiderio Soto Sequeira **Mariela Chacón Salas**