Sentencia número 2006-268. Tribunal Aduanero Nacional, San José a las once horas con once minutos del veintinueve de setiembre del dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por los señores xxxx, en sus condiciones de **Apoderado Generalísimo** de la empresa xxx y de **Agente Aduanero** inscrito con la **Agencia de Aduanas xxx.** respectivamente, contra la resolución de la **Aduana Santamaría** número **RES-AS-UAL-200-2005 del 12 de mayo del 2005**.

RESULTANDO

I. Que mediante resolución número **AS-DT-269-2004 del 31 de marzo del 2004**, la Aduana Santamaría inicia procedimiento ordinario, tendiente a modificar **el valor** consignado en la declaración aduanera número xxx **del 25 de mayo del 2001**, mediante la que se despacharon once vehículos nuevos, **marca xx, estilo xxx, año 2001**, tramitada por la Agencia de Aduanas xxx para el importador xxx, toda vez que según oficio **DONT-SAAT-927-2001** emitido por el Órgano de Normalización Técnica, Subdirección de Valoraciones Administrativas y Tributarias de la Dirección General de Tributación, con fundamento en el procedimiento establecido por los Decretos Ejecutivos números 29265-H del 7-2-2001 y 29346-H publicado en el Alcance número 22 a la Gaceta número 47 del 7-3-2001, el valor correcto para cada uno de los citados vehículos es de **$12.991.91**, lo que generaría un aumento en el total de impuestos a cancelar por la suma de **¢24.381.351.73**, estando en consecuencia pendiente de cancelar un monto de **¢16.515.926.61**. (ver folios 58 al 61)

II. Con escritos presentados en fechas **20 de abril del 2004** y **02 de noviembre**

del mismo año respectivamente, los señores xxxx, se apersonan al procedimiento para realizar el descargo respectivo e interponen incidente de nulidad por vicios en el procedimiento, en la normativa a aplicar y por la aplicación de un parámetro comparativo erróneo, además de dejar invocada la inconstitucionalidad de los Decretos Ejecutivos números 27464-H, 29265-H, 29346-H y 29367-H, utilizados por la administración para la valoración de vehículos importados. Además solicitan se admita e incorpore a expediente una serie de documentos como prueba y se otorgue audiencia oral y privada a efectos de desarrollar las conclusiones finales, a la luz de lo establecido en el artículo 196 inciso c) de la Ley General de Aduanas, en adelante LGA, lo anterior entre otras pretensiones. (ver folios 62 al 111)

III. Que mediante oficio número AS-UAL-085-2005 de fecha 21 de abril del 2005, la Aduana Santamaría concede la audiencia oral y privada solicitada, y fija para las diez horas del día 04 de mayo del 2005, el momento de su realización. (ver folios 115 y 116)

IV. El día 04 de mayo del 2005, se suspende la audiencia oral y privada programada, toda vez que según indicación de la Licenciada xxx, Asesora Legal de la Agencia de Aduanas xxx. *"…se debe de haber incorporado la prueba que se solicitó en los escritos de alegatos de cada uno de los expedientes y haber sido evacuada la misma para llevar a cabo la presente audiencia y proceder ellos como partes a exponer sus conclusiones finales como manifiesta expresamente la ley. Constatamos en la revisión de cada uno de los expedientes que la prueba no se encontraba incorporada, no debiéndose realizar la presente audiencia hasta tanto no se encuentre la prueba referida en cada uno de los expedientes y la misma sea evacuada. Siendo así las cosas, se solicita que esta Aduana convoque a una nueva audiencia una vez haya sido incorporada la prueba y sea evacuada". (ver folios 117 y 118)*

V. Con resolución número **RES-AS-UAL-200-2005 del 12 de mayo del 2005**, la Aduana Santamaría rechaza las nulidades invocadas, todos los alegatos de defensa, la solicitud de una segunda audiencia oral y privada y dicta el acto final del procedimiento determinando procedente el ajuste en el pago de la obligación tributaria aduanera por concepto de valor, estableciendo un nuevo adeudo tributario que en definitiva se estableció en **¢24.381.351.73,** estando un saldo pendiente de cancelar por la suma de **¢16.515.926.61**. Dicha resolución fue notificada al importador **el 13 de mayo del 2005 y** al agente aduanero **el día 16 del mismo mes y año.** (ver folios 123 al 149)

VI. En fechas **18 y 19 de mayo del 2005, los señores xxx** respectivamente, interponen incidente de suspensión de ejecución del acto, excepción de prescripción, incidente de nulidad absoluta contra el acto final y recurso de apelación contra la citada resolución, renunciando expresamente al recurso de reconsideración. (ver folios 150 y 151)

VII. Con **resolución número RES-AS-UAL-235-2005 del 25 de mayo del 2005**, la Aduana Santamaría emplaza a los recurrentes ante este órgano de alzada y mediante oficio AS-UAL-137-2005 remite el expediente respectivo. (ver folios 152 al 156)

VIII. Que en fecha **10 de junio del 2005**, ambos recurrentes presentan escritos mediante los cuales esgrimen sus argumentos ante este Tribunal, en los siguientes términos: (ver folios 158 al 239)

- ***EXCEPCION DE PRESCRIPCION:*** *Se alega el acaecimiento de la prescripción con*

- *base en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante CNPT, que establece un plazo de 3 años para perseguir el pago de los tributos.*

.

⇨ ***INCIDENTE DE SUSPENSIÓN DEL ACTO****: Al respecto se alega que según lo establecido en el artículo 148 de la Ley General de Administración Pública, en adelante LGAP, se debe suspender la ejecución del acto administrativo dado el grave perjuicio económico que le causaría a su representada, lo que le generaría un daño de difícil o imposible reparación.*

⇨ ***INCIDENTE DE NULIDAD DEL ACTO FINAL POR INCOMPETENCIA DE LA ADUANA PARA FISCALIZAR LA PROCEDENCIA DEL COBRO DE LOS IMPUESTOS INTERNOS:*** *El acto administrativo es nulo porque la Aduana no tiene competencia para determinar si procede o no el cobro de los impuestos internos, a saber: Selectivo de Consumo, General sobre las Ventas y el creado mediante Ley 6946, dado que la LGA, únicamente otorga a la Dirección General de Aduanas, en adelante DGA, competencia para la aplicación, supervisión, fiscalización, verificación y evaluación de las obligaciones tributarias aduaneras, constituidas por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías y por lo tanto la aplicación de los tributos internos le compete a la Dirección General de Tributación, por tratarse de impuestos distintos al arancel y contar cada uno con su propia Ley de creación.*

⇨ ***INCIDENTE DE NULIDAD ABSOLUTA DEL ACTO POR VICIOS EN EL DEBIDO PROCESO:*** *Porque previo a la celebración de la audiencia oral y privada solicitada por la parte recurrente se había solicitado también a la Aduana Santamaría la incorporación al caso en estudio, de una serie de pruebas tales como el expediente que soporta el voto número 1234-2001 de la Comisión Nacional del Consumidor, el expediente número 7524 relacionado con la consulta vía artículo 119 del CNPT, efectuada ante la Dirección General de Tributación y el expediente número 02-000203-016-PE del Tribunal Penal de Juicio del Primer Circuito Judicial de San José. Pruebas no contenidas en expediente al momento de celebrarse la audiencia, lo que motivó la suspensión de la misma y la solicitud de reprogramación de esta etapa procesal,*

audiencia que nunca se realizó ni tampoco se rechazó razonadamente la prueba ofrecida.

- ***INCIDENTE DE NULIDAD ABSOLUTA POR AUSENCIA DE MOTIVACION DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA, POR VIOLACIÓN AL DERECHO A UNA SENTENCIA CONGRUENTE Y CONSECUENTE VIOLACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA:*** *No se motiva ni se indica en la resolución dictada por la Aduana Santamaría sobre la aplicación del artículo 55 de la LGA y dado que la administración afirma que la declaración aduanera se tramitó de conformidad con lo establecido en dicho artículo, no justifica en forma razonada y congruente el motivo por el cual no resuelve el caso en estricta aplicación del mismo, es decir aplicando lo establecido en el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 (GATT). Continúa alegando, que la Aduana tampoco se pronuncia sobre la pretensión realizada de utilizar los valores determinados por la Dirección General de Tributación, producto de una consulta realizada por la recurrente. Actuaciones que de acuerdo a la jurisprudencia de la Sala Constitucional, de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal Aduanero Nacional se constituyen en violatorias del derecho a una sentencia congruente y del derecho de defensa específicamente.*

- ***INCIDENTE DE NULIDAD ABSOLUTA POR AUSENCIA DEL MOTIVO DEL ACTO ADMINISTRATIVO:*** *Dado que desde el inicio del procedimiento ordinario el recurrente ha aportado todos los elementos que han mediado en la correcta aplicación de los mecanismos para la determinación del valor de los vehículos importados y han indicado que se encuentra pendiente de resolución la impugnación presentada sobre el valor asignado por la Administración Tributaria a la mercancía en análisis y al no haber considerado dichos argumentos la Aduana Santamaría por declararlos improcedentes o haberlos rechazado como prueba, el acto emitido se constituye en absolutamente nulo por la ausencia de uno de los elementos constitutivos del mismo,*

como lo es el motivo, el que deberá ser legítimo y existir tal y como ha sido tomado en cuenta para dictar el acto, lo anterior de acuerdo a lo estipulado en el artículo 133 de la LGAP.

- ***SOLICITUD DE NO PRONUNCIAMIENTO SOBRE EL FONDO EN CUANTO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 14 DEL DECRETO EJECUTIVO NÚMERO 29265-H ADICIONADO POR EL ARTÍCULO 1 DEL DECRETO EJECUTIVO NÚMERO 29346-H:*** *Lo anterior por así ordenarlo la Sala Constitucional mediante resolución del 22 de julio del 2004 con ocasión de la Acción de Inconstitucionalidad interpuesta en contra del citado artículo 14.*

- ***IMPROCEDENCIA DEL COBRO DE INTERESES:*** *Ya que la resolución final recurrida no se constituye en un acto definitivo o en firme.*

IX. Que ante la inhibitoria presentada por la Licenciada Rodríguez Muñoz y acogida por este Tribunal mediante Voto número 2005-335 de fecha 30 de junio del 2005, se integra este Órgano con el Licenciado Carboni Garro como Presidente Suplente, nombrado mediante Acuerdo número 069-H-2005 del 05 de julio del 2005 a efecto de la emisión del Voto número 2005-413 de fecha 28 de julio del 2005, mediante el cual este Tribunal por unanimidad resolvió suspender el dictado de la resolución del presente caso hasta tanto la Sala Constitucional no se haya pronunciado respecto de la Acción de Inconstitucionalidad número 04-0006069-007-CO. (ver folios 260 al 272)

X. Que por haber la Sala Constitucional, mediante Voto número 13925-2006 de fecha 20 de setiembre del 2006, rechazado por el fondo la Acción número 04-0006069-007-CO, procede este Colegiado a resolver el presente asunto, para lo que se integra de nuevo el Licenciado Carboni Garro como Presidente Suplente, en sustitución de la Licenciada Rodríguez Muñoz, según Acuerdo número 108-

H-2006 de fecha 18 de setiembre del 2006. (ver folios 276 y 278)

XI. Que en las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales en la tramitación del recurso de apelación.

Redacta la Licenciada Villalobos Orozco; y,

CONSIDERANDO

I. **Objeto de la litis**: El procedimiento ordinario contra el importador xxx y contra la Agencia de Aduanas xxx, tendiente a modificar **el valor** consignado en la declaración aduanera número xxx **del 25 de mayo del 2001**, toda vez que según la normativa aplicada, el valor correcto para cada uno de los citados vehículos es de **$12.991.91,** por ser estilo **xxx**, lo que generaría un aumento en el total de impuestos a cancelar por la suma de **¢24.381.351.73**, estando en consecuencia pendiente de cancelar un monto de **¢16.515.926.61**.

II. **Admisibilidad del recurso de apelación:** Que previo a cualquier otra consideración, se avoca este órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme a la normativa aduanera vigente. En tal sentido dispone el artículo 198 de la LGA que contra el acto final dictado por la aduana competente, caben los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, siendo potestativo usar ambos recursos ordinarios o solo uno de ellos, los cuales deben 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. En el caso bajo estudio el recurso fue establecido por

el **Agente Aduanero xxx** y por el señor **xxx** en su condición **de Apoderado Generalísimo** de la empresa importadora, razón por la que este Tribunal tiene por bien cumplido el presupuesto procesal de legitimación, según consta a folios **157 y 112**, respectivamente**.** En cuanto al requisito de temporalidad, tenemos que en el caso concreto, queda documentado en expediente, que el acto final que es la resolución que se recurre, fue debidamente notificado a las partes **el 16 de mayo del 2005** y que el recurso de apelación fue interpuesto el **19 de mayo del 2005**, según corre a folios **148 y 151,** dentro del plazo de tres días hábiles, por lo que se tiene el recurso por presentado en tiempo. En razón de ello debe tenerse por admitido para su estudio el presente recurso de apelación.

III. ***SOBRE LAS EXCEPCIONES INTERPUESTAS***: Se avoca este Tribunal en primer término al estudio de las excepciones interpuestas por los recurrentes por la incidencia que su resolución puede generar en las presentes diligencias, analizando en forma preferente lo relativo a la incompetencia alegada y la excepción de prescripción opuesta:

⇨ ***INCIDENTE DE NULIDAD DEL ACTO FINAL POR INCOMPETENCIA DE LA ADUANA PARA FISCALIZAR LA PROCEDENCIA DEL COBRO DE LOS IMPUESTOS INTERNOS:*** Ha venido alegando la parte recurrente que el acto administrativo es nulo porque la Aduana no tiene competencia para determinar si procede o no el cobro de los impuestos internos, a saber: Selectivo de Consumo, General sobre las Ventas y el creado mediante Ley 6946, dado que la LGA, únicamente otorga a la DGA, competencia para la aplicación, supervisión, fiscalización, verificación y evaluación de las obligaciones tributarias aduaneras, constituidas por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías y por lo tanto la aplicación de los tributos internos le compete a la Dirección General de Tributación, por tratarse de impuestos distintos al arancel y contar cada uno con su propia Ley de creación.

Así las cosas y por disposición de la LGAP, que establece en el artículo 67 que: *"1-La incompetencia será declarable de oficio en cualquier momento por el órgano que dictó el acto, por el superior jerárquico o,* ***a instancia de parte, por la autoridad de contralor...*****"(**el resaltado es nuestro), siendo este Tribunal un órgano contralor de legalidad conforme el artículo 181 de la misma ley, resulta un aspecto esencial para la resolución del presente asunto que debe ser resuelto en forma previa, por los efectos que podría generar dentro del procedimiento, la competencia de las autoridades aduaneras en el presente caso, toda vez que si se determinase eventualmente que lleva razón el recurrente respecto de la incompetencia y nulidades alegadas, no podría este Tribunal emitir la resolución de fondo en el presente asunto, hasta tanto no se subsanara el vicio apuntado y se enderezaran los autos y garantizar de esa forma el interés público, dentro del respeto de los derechos de los administrados.

Debe en consecuencia determinarse, si en el caso concreto, la Aduana Santamaría resulta competente para la modificación realizada al valor en la declaración aduanera de referencia y el consecuente cobro de los impuestos generados del ajuste determinado, considerando que conforme con la doctrina, la competencia es *"la medida de la potestad que corresponde a cada órgano", siendo siempre una determinación normativa. A través de la norma de competencia se determina en qué medida la actividad de un órgano ha de ser considerada como actividad del ente administrativo; por ello la distribución de competencias entre varios órganos de un ente constituye una operación básica de la organización. La competencia se determina, en consecuencia, analíticamente por las normas (no todos los órganos pueden lo mismo, porque entonces no se justificaría su pluralidad), siendo irrenunciable su ejercicio por el órgano "que tenga atribuida como propia"..., aunque la misma*

norma puede prever supuestos de dislocación competencial (delegación, sustitución, avocación, que suponen traslados de competencia de unos a otros órganos; sin la previsión legal expresa esos traslados no son posibles)." **(Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández. Curso de Derecho Administrativo, Tomo 1, página 460) (el subrayado no es del texto**). Así tenemos que, los actos administrativos deben ser emitidos por los órganos competentes según: la materia, el grado, el territorio y el tiempo.

En tal sentido debe este Tribunal, reiterar el criterio que ha venido sosteniendo desde hace varios años sobre este tema, con fundamento en la normativa especial, comunitaria y nacional, a favor de la competencia del Servicio Nacional de Aduanas, para revisar, modificar, aplicar y ajustar la obligación tributaria aduanera y proceder al cobro de los impuestos que se hubieran dejado de cancelar, sea que se trate de los derechos arancelarios a la importación o bien de derechos internos como el impuesto selectivo de consumo, el general sobre las ventas o el creado por la ley 6946.

En efecto, resulta diáfana la potestad que tiene, la Aduana Santamaría, a efecto de exigir, comprobar y modificar los elementos de la obligación tributaria aduanera, y exigir y comprobar el pago de los tributos correspondientes, siguiendo los procedimientos establecidos al efecto. En el caso bajo análisis, la Aduana Santamaría, en su condición de autoridad aduanera[1], es el sujeto o autor del acto, siendo el órgano competente, por disposición de la normativa aduanera, que le concede las potestades pertinentes, según lo señalado por los artículos 6, 7, 9 y 10 del CAUCA II; artículos 8, 9, 13, 22, 23, 24 incisos a) y b), 59, 62 y 102 de la LGA.

Es así como de conformidad con las disposiciones comunitarias y nacionales vigentes, no existe duda de que corresponde al Servicio Nacional de Aduanas, en forma exclusiva, el ejercicio de la potestad aduanera, entendida como *"...el conjunto de derechos, facultades y competencias que este Código, y demás disposiciones legales conceden al servicio de aduanas y que se ejercitan a través de sus funcionarios…"* (artículo 9 del CAUCA II).

Además, producto del ejercicio del control a posteriori, el cual se ejerce, respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de tributos y las actuaciones de los auxiliares de la función pública aduanera y de las personas físicas o jurídicas que intervengan, dentro del plazo de cuatro años establecido en el numeral 62 de la LGA, la Aduana Santamaría, como oficina competente,[2] ejerció sus facultades consignadas en el artículo 24 de la misma ley:

"a) Exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera como naturaleza, características, clasificación

arancelaria, origen y valor aduanero de las mercancías y los demás deberes, requisitos y obligaciones derivados de la entrada, permanencia y salida de las mercancías, vehículos y unidades de transporte del territorio aduanero nacional.
b) Exigir y comprobar el pago de los tributos de importación y exportación..."

---

[1] El numeral 266 de la Ley General de Aduanas, define la Autoridad Aduanera como: "Funcionario del Servicio Nacional de Aduanas que, en razón de su cargo y en virtud de la competencia otorgada, ejecuta o aplica la normativa aduanera".
[2] Asimismo la LGA establece el concepto de Aduana en lo que interesa los siguientes términos: "La aduana es la unidad técnica administrativa encargada de las gestiones aduaneras, el control de las entradas, la permanencia, salidas de las mercancías y la coordinación de la actividad aduanera que se desarrolle en su zona de competencia territorial o funcional..."

La normativa señalada es conteste en otorgar a las autoridades del Servicio Nacional de Aduanas, las potestades para realizar las modificaciones o ajustes que sean necesarios tanto en el control inmediato, dentro del proceso de verificación, siendo la Aduana de la jurisdicción que corresponda el órgano competente para ello, como en forma posterior al despacho, cuando producto de una revisión se determinen diferencias entre lo declarado y lo que debió declararse, y cobrar el adeudo que resulte pendiente de cancelar, para lo cual deberá iniciar el respectivo procedimiento ordinario, establecido en el artículo 196 y siguientes de LGA, en cuyo caso están facultados tanto la Aduana que corresponda como la DGA.

De forma tal que la Aduana Santamaría tiene la competencia otorgada por ley para realizar los ajustes a la obligación tributaria aduanera, y exigir el pago que corresponda, en el presente asunto producto del control a posteriori, ejerciendo las facultades y atribuciones que el ordenamiento jurídico aduanero le otorga al efecto, debiéndose rechazar en consecuencia la excepción de incompetencia interpuesta por los recurrentes.

⇨ ***EXCEPCION DE PRESCRIPCION:*** Se alega también el acaecimiento de la prescripción con base en el artículo 51 del CNPT, que establece un plazo de 3 años para perseguir el pago de los tributos internos.

En tal sentido debe señalarse que tampoco ha operado en la especie, la prescripción como aducen los recurrentes, con base en CNPT, artículo 51, que establece un plazo de 3 años para determinar los impuestos, contados a partir del día siguiente del pago, toda vez, que al existir normativa especial y expresa en la LGA sobre este tema, sin duda alguna por el principio de especialidad de las normas, priva sobre las disposiciones del Código citado.

Efectivamente el artículo 62 de la LGA establece un plazo de 4 años para que la autoridad aduanera pueda exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza, por lo que las actuaciones de la Aduana se encuentran dentro del plazo establecido. Así la normativa aplicable es la LGA, ley especial que se aplica al caso concreto, la cual regula la entrada y salida de mercancías del territorio nacional que cumplen con todos los requisitos arancelarios y no arancelarios, cuerpo de leyes que contiene una disposición específica que regula el plazo dentro del cual la autoridad aduanera puede ejercer los controles tendientes a revisar la determinación tributaria y exigir el pago de impuestos dejados de pagar, materia expresamente contenida en el artículo 62 de esta ley y que otorga un plazo de 4 años y no de 3 años como pretende la parte, el cual en lo que interesa a la letra prescribe:

"ARTÍCULO 62.- Prescripción

Prescribe en cuatro años la facultad de la autoridad aduanera para exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza. Prescribe en el mismo plazo la acción del sujeto pasivo para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y recargos de cualquier naturaleza o solicitar el crédito respectivo, a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó el pago…" (el subrayado no es del original)

La norma transcrita es clara al regular el instituto de la prescripción, y sin lugar a dudas el plazo con que cuenta la autoridad aduanera para revisar y modificar la determinación tributaria especifica y con ello exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir por las diferencias encontradas y demostradas a lo largo del procedimiento ordinario es de 4 años.

Lo anterior en virtud de que en materia de comercio exterior la LGA regula lo que debe entenderse como la obligación tributaria aduanera (art. 53), la que si bien incorpora los tributos internos, difiere de la obligación tributaria pura y

simple regulada en el Código de cita y, su diferencia radica principalmente en el hecho de reunir en una sola todos los tributos exigibles con ocasión de la importación (mismo art. 53) y, ser uno sólo el hecho generador (art. 55) para todos y cada uno de los tributos que componen esa obligación tributaria aduanera así como una sola es su regulación sobre la prescripción.

De forma tal que en cuanto a la definición de la obligación tributaria aduanera el artículo 53 de ese cuerpo normativo indica en lo conducente:

> *"...La obligación tributaria aduanera es el vínculo jurídico que surge entre el Estado y el sujeto pasivo por la realización del hecho generador previsto en la ley. La obligación tributaria aduanera está constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías. Salvo que se disponga lo contrario, se entenderá que las disposiciones de esta Ley respecto al cumplimiento de la obligación tributaria aduanera, son aplicables a sus intereses, multas y recargos de cualquier naturaleza… "* (el resaltado no es del texto)

Por su parte el numeral 55 de la LGA en forma clara establece un hecho generador único, entendido como el presupuesto estipulado en la ley para establecer el tributo cuyo realización origina el nacimiento de la obligación, para tales tributos sin excepción, y en lo que respecta al régimen de importación definitiva que es el que interesa en la especie, se constituyó con la aceptación de la declaración aduanera.

En consecuencia la obligación tributaria en ocasión de una importación o una exportación ha de entenderse como una obligación única, aunque este estructurada por una serie de tributos, sean éstos de carácter aduanero o internos derivados de la voluntad soberana del Estado.

En consecuencia el plazo es de cuatro años y no de tres como alega la parte, razón por la cual resultan improcedentes las alegaciones y pretensiones tendentes a obtener la prescripción, en virtud de que el CNPT que indica el usuario y específicamente el artículo 51, no aplica por existir norma expresa en la LGA que regula el tema, lo que implica que al existir normativa especial y expresa al respecto sin duda alguna por el principio de especialidad de las normas, priva sobre las disposiciones del Código mencionado.

IV. ***SOBRE EL INCIDENTE DE SUSPENSIÓN DEL ACTO:*** Alegan los recurrentes que según lo establecido en el artículo 148 de la LGAP, se debe suspender la ejecución del acto administrativo dado el grave perjuicio económico que le causaría a su representada, lo que le generaría un daño de difícil o imposible reparación.

Sobre el particular debe señalarse que resulta improcedente lo requerido por varias razones. Primero por cuanto según ha señalado la jurisprudencia contencioso administrativa, *"...II.- El éxito del incidente de suspensión desprende de la inminencia o desarrollo de un daño de imposible o difícil reparación y de su relación con el interés público. Lo primero está sujeto a prueba, salvo en casos en que la naturaleza de la actuación de la administración desencadene consecuencias gravísimas para el interesado, cuya demostración sea innecesaria, pero de no darse esa situación especial, la evidencia de los daños debe aportarse, con el escrito en que se pide la suspensión.."*[3], lo cual no ocurre en la especie puesto que el recurrente se limita a indicar que su representada se verá afectada por un grave perjuicio económico, el cual la impactará y del que posiblemente le sea sumamente difícil o imposible recuperarse hablando en términos económicos.

[3] Tribunal Superior Contencioso Administrativo (TSCA), Sección Primera, voto 695-92. En igual sentido ver TSCA, Sección Primera, voto 772-92

Además, independientemente de lo anterior, del estudio del expediente no se desprende que la aduana haya diligenciado de manera alguna la ejecución del acto administrativo, requiriendo a los afectados el pago de los impuestos dejados de percibir según el acto final, razón por la que carece de interés actual dicha pretensión, al no haberse concretado por parte de la aduana ningún acto ejecutorio, según se desprende del expediente, por lo que de hecho el acto no ha sido ejecutado. Por otra parte este Tribunal con Voto número 2005-413 de fecha 28 de julio del 2005, por unanimidad resolvió suspender el dictado de la resolución del presente caso hasta tanto la Sala Constitucional no se hubiere pronunciado respecto de la Acción de Inconstitucionalidad número 04-0006069-007-CO, en razón de lo cual desde esa fecha el presente asunto ha estado suspendido en esta sede.

Finalmente en razón de la nulidad decretada por este Tribunal, en el presente caso, no podrían las autoridades aduaneras, proceder a la ejecución del acto, toda vez que el acto final que es el produce efectos en la esfera jurídica de los administrados, ha sido dejado sin efecto en razón de los vicios de nulidad que se analizan en el apartado siguiente.

V. ***SOBRE LAS NULIDADES ALEGADAS*****:** Corresponde de seguido el estudio de las nulidades aducidas por los recurrentes, a fin de determinar, si los actos administrativos que afectan a los recurrentes, 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 este tema, 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.

⇨ ***INCIDENTE DE NULIDAD ABSOLUTA DEL ACTO POR VICIOS EN EL DEBIDO PROCESO:*** En tal sentido se alega que previo a la celebración de la audiencia oral y privada solicitada por la parte recurrente se había solicitado también a la Aduana Santamaría la incorporación al caso en estudio, de una serie de pruebas tales como el expediente que soporta el voto número 1234-2001 de la Comisión Nacional del Consumidor, el expediente número 7524 relacionado con la consulta vía artículo 119 del CNPT, efectuada ante la Dirección General de Tributación y el expediente número 02-000203-016-PE del Tribunal Penal de Juicio del Primer Circuito Judicial de San José. Pruebas no contenidas en expediente al momento de celebrarse la audiencia, lo que motivó la suspensión de la misma y la solicitud de reprogramación de esta etapa procesal, audiencia que nunca se realizó ni tampoco se rechazó razonadamente la prueba ofrecida.

Al respecto estima el Colegiado que lleva razón la parte recurrente en tanto

siendo la audiencia oral y privada para realizar conclusiones finales, una formalidad sustancial del procedimiento ordinario, cuando el afectado la solicita, conforme con el artículo 196 inciso c) de la LGA, su omisión debe ser sancionada con la nulidad absoluta del procedimiento, dada la indefensión que su no realización genera a los recurrentes, según con lo dispuesto por los artículos 223 y 351 de la LGAP que en su orden disponen:

"Artículo 223.-

1. Sólo causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento.

2. Se entenderá como sustancial la formalidad ***cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión causare indefensión. "***(el resaltado es nuestro)

"Artículo 351.-

1. Al decidirse el recurso de apelación, se resolverá sobre su admisibilidad y, de ser admisible, se confirmará, modificará o revocará el acto impugnado.

2. El recurso podrá ser resuelto aun en perjuicio del recurrente cuando se trate de nulidad absoluta.

3. Si existiere algún vicio de forma de los que originan nulidad, se ordenará que se retrotraiga el expediente al momento en que el vicio fue cometido*, salvo posibilidad de saneamiento o ratificación." (el resaltado es nuestro)*

En efecto, se desprende del expediente, que los interesados, solicitaron ante la Administración la incorporación de pruebas que en su criterio resultan relevantes para la decisión de la litis, sin que conste en autos diligenciamiento alguno en ese sentido por parte de la Aduana. Además, al momento de la realización de la audiencia oral y privada en la fecha establecida los afectados fueron claros en establecer que: *"…se debe de haber incorporado la prueba que se*

solicitó en los escritos de alegatos de cada uno de los expedientes y haber sido evacuada la misma para llevar a cabo la presente audiencia y proceder ellos como partes a exponer sus conclusiones finales como manifiesta expresamente la ley. Constatamos en la revisión de cada uno de los expedientes que la prueba no se encontraba incorporada, no debiéndose realizar la presente audiencia hasta tanto no se encuentre la prueba referida en cada uno de los expedientes y la misma sea evacuada. Siendo así las cosas, se solicita que esta Aduana convoque a una nueva audiencia una vez haya sido incorporada la prueba y sea evacuada", solicitando que se convocara a nueva audiencia una vez que se incorpore y evacue la prueba. (ver folios 117 y 118)

Ante tales argumentos, la Administración "***de hecho"*** suspende la audiencia programada sin que conste que la misma se haya realizado en fecha posterior, y por el contrario en el acto final, indica por un lado que rechaza la prueba ofrecida por considerar de acuerdo con las reglas de la sana crítica que las mismas no aportan evidencia que conlleve al esclarecimiento de los hechos que se ventilan en el presente asunto. Y por otra parte en lo que toca a la audiencia, se señala en el acto final que las partes han tenido dicha oportunidad procesal, según consta en expediente, y que con las manifestaciones de la asesora legal de la Agencia de Aduanas, se dio una renuncia tácita de la parte en exponer sus conclusiones finales, provocando con ello una dilatación del procedimiento administrativo, pero que debe quedar claro que en todo momento se ha respetado el debido proceso y derecho de defensa de las partes y que la negativa de no celebración de la audiencia oral y privada es únicamente imputable a ellas, de ahí el rechazo de convocatoria a una segunda audiencia, por parte de la Administración.

Sobre el particular debe señalarse que si bien este Tribunal, con fundamento en el artículo 522 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, en adelante

RLGA, ha sostenido que incluso en el acto final la Administración podría rechazar la prueba, (si no lo ha hecho antes), cuando estime que no son útiles para la probanza de la litis, en razón de lo cual estima este Colegiado que por el hecho de que en forma previa a la realización de la audiencia, no se hayan rechazado las pruebas, no por ello se genera per sé una violación del debido proceso, siempre que en el acto final que decide la litis se desarrolle y se explique ampliamente las razones por las cuales se ordena el rechazo de los elementos probatorios; decisión que en todo caso resulta revisable por la vía de los recursos ordinarios que caben contra el acto final, sin embargo, estima este Tribunal, que en la especie sí se da un vicio en las actuaciones, por cuanto ante las manifestaciones de la parte en el sentido de que se suspendiera la audiencia por la falta de incorporación de las pruebas al expediente, la Administración, procedió ***"de hecho"*** a suspenderla, cuando en realidad debió continuar con su realización a pesar de lo alegado, o bien reprogramarla para un momento posterior, ***de tal manera que se garantizara a las partes la oportunidad de poder desarrollar en forma efectiva sus conclusiones finales, como parte integrante del debido proceso***. En razón de lo cual el vicio por infringir el debido proceso, se da por no haberse materializado la audiencia para conclusiones finales y violado en consecuencia esa etapa procesal, sin que tal actuación como indica la aduana, sea responsabilidad de los recurrentes, porque la realización de la citada audiencia es parte del procedimiento ordinario a cargo de las autoridades administrativas y no de los particulares.

Por otra parte, y como complemento de lo anterior, debe señalar este órgano de alzada, que cuando en efecto la Administración, de los hechos que se discuten en un determinado asunto, estima que la prueba que proponen las partes es pertinente para las resultas del procedimiento, en ese caso y con la finalidad de que la audiencia para conclusiones finales sea en realidad útil tanto para los

afectados como para la Administración, deberá ordenarla, practicarla o evacuarla en forma oportuna y siempre en forma previa a la audiencia prevista por el artículo 196:c de la LGA y en consecuencia al dictado del acto final, de tal suerte que pueda ser considerada para la formulación de conclusiones.

En efecto, la citada audiencia constituye una fase o etapa más dentro del procedimiento ordinario (cuando así se solicita), en la que las partes buscan convencer a la Administración de sus planteamientos, y evitar así, un acto que les sea adverso a sus intereses. El objetivo de la misma es que las partes realicen un análisis de los hechos a la luz de las pruebas recabadas, formulando las conclusiones que en su criterio se desprenden de la información que consta en expediente, en aras de que se establezca en el caso concreto, la verdad real de los hechos, conforme con el artículo 214 de la LGAP. De ahí que resulta pertinente para el correcto desarrollo de la misma, que al momento de su realización, consten en expediente todos los elementos de juicio que fundamentan los hechos del caso, pues de ello dependerá que en efecto sea útil su realización. En razón de lo anterior, cuando la administración estima pertinentes las pruebas ofrecidas, deberá diligenciar lo correspondiente a fin de que estén incorporadas al expediente en forma previa a la realización de la audiencia tal y como lo alega la parte. Y en la eventualidad de que se estime que las pruebas deben ser rechazadas, ello podrá hacerse incluso en el acto final, (si no se hubiere realizado antes), debiendo la administración motivar debidamente el rechazo de las mismas y considerando en todo caso el hecho de que tal decisión puede ser objeto de revisión mediante los procedimientos ordinarios que caben contra el acto final, de conformidad con la legislación aduanera, norma especial aplicable en esta materia. Pero en cualquier caso, lo que debe quedar claro es que siempre que la parte solicite en forma oportuna la realización de la audiencia oral y privada dentro de un procedimiento ordinario, la Administración sin ningún tipo de excusa está obligada a concederla y a

disponer lo que corresponda para que su realización sea útil para las partes y conlleve a la verdad real de los hechos, lo cual no sucedió en el presente caso.

⇨ ***INCIDENTE DE NULIDAD ABSOLUTA POR AUSENCIA DE MOTIVACION DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA, POR VIOLACIÓN AL DERECHO A UNA SENTENCIA CONGRUENTE Y POR FALTA DE MOTIVO DEL ACTO ADMINISTRATIVO Y CONSECUENTE VIOLACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA:*** Alegan que no se motiva ni se indica en la resolución dictada por la Aduana Santamaría sobre la aplicación del artículo 55 de la LGA y dado que la administración afirma que la declaración aduanera se tramitó de conformidad con lo establecido en dicho artículo, no justifica en forma razonada y congruente el motivo por el cual no resuelve el caso en estricta aplicación del mismo, es decir aplicando lo establecido en el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 (GATT). Continúa alegando, que la Aduana tampoco se pronuncia sobre la pretensión realizada de utilizar los valores determinados por la Dirección General de Tributación, producto de una consulta realizada por la recurrente, y que desde el inicio del procedimiento han aportado todos los elementos que han mediado en la correcta aplicación de los mecanismos para la determinación del valor de los vehículos importados y que la Aduana no ha considerado dichos argumentos. Actuaciones que de acuerdo a la jurisprudencia de la Sala Constitucional, de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal Aduanero Nacional se constituyen en violatorias del derecho a una sentencia congruente y del derecho de defensa específicamente.

En relación con la falta de motivación del acto y la violación del derecho a una sentencia congruente estima este Tribunal que deben señalarse defectos formales, toda vez que en la especie existe una incorrecta motivación del acto que afecta su 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 revisado el acto final, se evidencian en criterio de este órgano de alzada, vicios que generan la nulidad absoluta de lo actuado con posterioridad al dictado y notificación del acto inicial, en la medida en que carece de una correcta fundamentación y motivación, puesto que independientemente de la normativa aplicable para realizar la revisión del valor en el presente caso, aspecto sobre el que se omite pronunciamiento en razón de lo resuelto, lo cierto es que no se motiva adecuadamente el ajuste del valor de importación de las mercancías en controversia, puesto que no se refiere a todas las características necesarias e indispensables para valorar los vehículos en cuestión, así como tampoco se señala la fuente de donde se obtuvo la información para realizar el cambio, siendo que constituye parte de la debida motivación que la administración debe efectuar, el señalar los hechos que tuvo por probados y que en su criterio sustentan la decisión administrativa, pero ello debe ser complementado con la indicación de la prueba que en efecto demuestre tales hechos, lo cual no sucede en la especie, por lo que lo procedente es anular todo lo actuado en expediente en los términos señalados.

⇨ ***VICIO EN EL CONTENIDO DEL ACTO FINAL:*** Por otra parte, y aún cuando no constituye un alegato de las partes, debe señalarse como en forma reiterada lo ha indicado este Colegiado, que resulta evidente el vicio de contenido en el acto final, toda vez que la aduana, en lugar de indicar en el por tanto el nuevo valor establecido para las mercancías despachadas con la declaración aduanera objeto de las presentes diligencias, se limita a consignar que se rechazan las

nulidades alegadas, determinando procedente el ajuste en el pago de la obligación tributaria por concepto de valor y estableciendo la diferencia de impuestos que se genera en razón del ajuste realizado, viciando con ello en forma absoluta el acto final del procedimiento administrativo.

El contenido del acto, se entiende, según el Dr. Eduardo Ortiz, como "la definición del efecto del acto, considerado como un resultado jurídico inmediato del mismo". De igual forma la Procuraduría General de la República refiriéndose al contenido del acto, ha indicado, por ejemplo en el dictamen C-082-2003 de 24 de marzo de 2003, que: *"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."*

Efectivamente conforme con la normativa (ver artículo 132 de la LGAP) el contenido debe ser lícito, posible, claro, preciso y abarca las cuestiones de hecho y de derecho surgidas del motivo. Además debe ser proporcionado al fin y correspondiente al motivo. Partiendo de lo expuesto, la Aduana Santamaría para ser congruente con la finalidad del procedimiento iniciado, debió no sólo en la parte considerativa, analizar las razones y elementos de hecho y derecho por los cuales estimaba procedente la modificación de la obligación tributaria aduanera, respecto del valor de las mercancías, sino que debió de consignar en el por tanto del acto final, su decisión firme, clara y precisa de revalorar las mercancías, dejando expresamente establecido en la parte dispositiva, cuál es el nuevo valor que en criterio de la aduana resulta legalmente procedente.

Incumpliéndose también de esta manera los requisitos establecidos en el numeral 522 del RLGA, y que se exigen para el dictado del acto final[4].

Así las cosas al dictar el A Quo el acto final, sin contar con todos los requisitos en su parte dispositiva, viola en forma clara y evidente el elemento contenido, conforme con el numeral 132 de la LGAP que según lo expuesto debe 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.

En consecuencia, 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 con posterioridad al dictado y notificación del acto inicial, 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 fundamento en el artículo 91 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 203, 204 y 205 de la Ley General de Aduanas, y demás consideraciones de hecho y de derecho por unanimidad este Tribunal anula todo lo actuado con posterioridad al dictado y notificación del acto inicial. Remítase los autos a la oficina de origen.

[4] 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.

Noel Carboni Garro
Presidente

Shirley Contreras Briceño **Elizabeth Barrantes Coto**

Alejandra Céspedes Zamora **Franklin Velázquez Díaz**

Dick Rafael Reyes Vargas **Xinia Villalobos Orozco**

Nota del licenciado Reyes Vargas. Si bien comparte el suscrito lo resuelto considero necesario aclarar algunos aspectos de la sentencia en tanto otros no comparto conforme los señalamientos siguientes:

1)- En el primero de los resultandos a partir de la línea 13 se indica: "… lo que generaría un aumento en el total de impuestos a cancelar por la suma de **…**, estando en consecuencia pendiente de cancelar un monto de …." Lo que se reitera en la primera de las consideraciones. En criterio del suscrito lo señalado es incorrecto dado que en primer lugar hace ver que la obligación tributaria aduanera

aumenta en cantidad de **¢24.381.351.73** respecto de la determinación original, como que de ese aumento se pago una cantidad determinada y solo se adeuda una parte. Lo anterior es incorrecto porque el aumento real lo es en cantidad de **¢16.515.926.61** para una obligación tributaria aduanera total, liquida y exigible de **¢24.381.351.73** de la cual al momento del despacho se pago la suma inicialmente determinada quedando pendiente la diferencia determinada con posterioridad (o aumento real) en cantidad de **¢16.515.926.61.**

2)- Respecto de la tercera de las consideraciones en el aparte inicial relativo a la incompetencia de la Aduana estima el suscrito importante rescatar el hecho de que las facultades de revisar, modificar y exigir contenidas en los artículos 59, 62 y 102 de la LGA lo son en relación con la obligación tributaria aduanera y por tal se entiende la definida en el numeral 53 en relación con el 55 de la misma LGA, de forma tal que la misma comprende todos los tributos exigibles con ocasión de la importación sin distinción de si tales son de naturaleza aduanera o no.

3)- También en la tercera de las consideraciones pero en lo concerniente al aparte relacionado con la excepción de prescripción discrepa el suscrito de las consideraciones expuestas y mas bien acoge las señaladas en la sentencias del año 2006 número 257, 258, 260, 263, 264, 266 y 269 en cuanto sobre el punto dicen: *"Invoca el recurrente el acaecimiento de la prescripción negativa regulada en los numerales 865 a 867 del Código Civil y su regulación del plazo establecida en el CNPT.*

En ese sentido note el recurrente que no estamos en presencia de la perdida y adquisición de la contraparte de derecho alguno. Por el contrario el análisis del asunto recae sobre las facultades de revisar, modificar y exigir la obligación tributaria aduanera, facultades que no pueden ser adquiridas por prescripción positiva ni las pierde la Administración por prescripción negativa. Las mismas son inherentes al Estado y éste mediante la ley las otorga al órgano de la Administración que estime conveniente, limitándole, por razones de seguridad jurídica, su válido ejercicio en el tiempo. Dicho límite, es el que en sentencia se analiza como prescripción pero que doctrinariamente difiere de la

"Prescripción Civil" sea ésta positiva o negativa y que, se asimila más a la incompetencia en razón al tiempo. Sobre el punto, viene señalando este tribunal en ya reiteradas ocasiones y en el análisis de la prescripción lo siguiente: "Finalmente, note el interesado que tanto la Ley General de Aduanas como el Código Tributario carecen de regulación que faculte la prescripción de la obligación tributaria simple o aduanera y mas bien dichos cuerpos normativos regulan bajo dicho instituto la perdida de competencia en razón al tiempo de las facultades de control y fiscalización. En tal sentido y de interés para el caso el numeral 59 de la LGA otorga a la Autoridad Aduanera las facultades de revisar y modificar la obligación tributaria aduanera y a tales efectos le establece un plazo cuya fijación se realiza por remisión que hace el artículo 102 párrafos uno y cuatro al artículo 62 todos de la LGA." (SENTENCIA 2006-226 del 22/08/2006).

Para el caso, lo cierto es que el legislador en el numeral 102 fija un límite a las facultades que conceden en ese mismo numeral como en el artículo 59, ambos de la LGA, remitiendo a los efectos de plazo al numeral 62 ibidem, limite que denomina prescripción, pero que, como señalamos, conceptualmente difiere de manera radical con el utilizado en el derecho civil. De manera que, no lleva razón la parte sobre el punto, porque erróneamente pretende aplicar un cuerpo de normas improcedente. La LGA es ley especial que regula la entrada y salida de mercancías del territorio nacional cumpliendo todos los requisitos arancelarios y no arancelarios, regulando también el plazo dentro del cual la autoridad aduanera puede ejercer los controles tendientes a revisar la determinación tributaria y exigir el pago de impuestos dejados de pagar.

Por otro lado resulta también incorrecto hablar de una obligación tributaria derivada de la Ley del Impuesto Selectivo de Consumo. Recuerde el recurrente que, en materia de comercio exterior la LGA creó la obligación tributaria aduanera (art. 53), la que si bien incorpora los tributos internos y externos, difiere de la obligación tributaria pura y simple regulada en el CNPT y, se diferencia de ésta principalmente por reunir en una sola, "la aduanera" todas las obligaciones tributarias de los tributos exigibles con ocasión de la importación (mismo art. 53), fijando un solo hecho generador (art. 55 LGA) para todos y cada uno de los tributos que componen esa obligación tributaria aduanera. Finalmente, note el interesado que tanto la LGA como el CNPT carecen de regulación que faculte la prescripción de la obligación tributaria simple o aduanera, entendida como derecho de crédito (sobre la cual si es posible la regulación civilista) y, mas bien dichos cuerpos normativos regulan bajo dicho instituto la pérdida de competencia en razón al tiempo de las facultades de control y fiscalización. En tal sentido y de interés para el caso el numeral 59 de la LGA otorga a la Autoridad Aduanera las facultades de revisar y modificar la obligación tributaria aduanera y a tales

efectos le establece un plazo cuya fijación se realiza por remisión que hace el artículo 102 párrafos uno y cuatro al artículo 62 todos de la LGA.

Por otro lado, comparte el Tribunal un principio de "Codificación General" pero para la materia tributaria con ocasión del comercio exterior, con exclusión, salvo en lo no previsto, de la "Codificación General" de los tributos internos del CNPT donde la LGA procura regular la totalidad de situaciones e instituciones que a su vez contempla el CNPT, en especial y de interés para el caso, las relacionadas con la existencia de la obligación tributaria, simplificando en una sola la totalidad de tributos aplicables; el hecho generador, también único para todos los tributos aplicables y finalmente; el instituto de la prescripción como norma que limita las facultades de revisión y modificación de la obligación tributaria aduanera con el objeto de brindar seguridad jurídica en el tiempo, a los administrados.

Lleva eso sí razón el administrado, en el sentido de que reservó el legislador para la especifica ley de creación del tributo lo concerniente a la base de imposición, aspecto también excluido del CNPT pero que para el caso en nada afecta ni modifica lo señalado supra.

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

4)- Sobre la quinta de las consideraciones en el aparte inicial relativo a los vicios en el debido proceso disiente el suscrito sobre las consideraciones que justifican la posibilidad de que la Administración rechace prueba en el acto final usando como fundamento el numeral 522 del Reglamento a la LGA, en adelante el RLGA. En efecto si como se indica en la sentencia el objeto de la audiencia *"… es que las partes realicen un análisis de los hechos a la luz de las pruebas recabadas, formulando las conclusiones que en su criterio se desprenden de la información que consta en expediente, en aras de que se establezca en el caso, la verdad real de los hechos, conforme con el artículo 214 de la LGAP."* (pag. 21 párrafo 2).
Como pueden las partes sacar provecho de dicha audiencia si desconocen cual es la probanza admitida por la administración y sobre la cual se ha de hacer

precisamente el alegato de conclusiones finales.

Si bien reconoce el suscrito, este Tribunal ha reconocido la posibilidad señalada de rechazar prueba incluso en el acto final, es lo cierto que tales antecedentes resultan contrarios al debido proceso por lo siguiente.

El artículo 522 del RLGA es una norma garantista, que fija requisitos mínimos a incluir en el dictado del acto final, dentro de ellos en el inciso b) exige una *"Apreciación de las pruebas, los motivos de aceptación o rechazo y de las defensas alegadas."* Nótese que la norma no fija un procedimiento sino que regula aspectos que debe contener el acto administrativo final, mediante el cual ha de concluir el procedimiento.

Ahora bien y sobre el procedimiento a seguir para llegar al dictado válido de un acto final consideremos en primer lugar el numeral 520 del RLGA éste dispone la supletoriedad del procedimiento administrativo regulado en la LGAP a falta de regulación expresa en la LGA y su Reglamento.

El artículo 196 de la LGA señala que dictado el acto de apertura del procedimiento, con su notificación *"… se otorgara un plazo de quince días hábiles **para presentar** los alegatos **y las pruebas respectivas**."* Y que dicho plazo podrá ser prorrogado *"…para los efectos **de presentación de pruebas**."*. Es decir contempla la legislación un fase o periodo para el ofrecimiento, admisión y evacuación de pruebas. En este mismo sentido el RLGA en el artículo 523 viene a señalar cuales son las pruebas admisibles y en el 524 claramente alude a esa fase de evacuación de prueba cuando indica "…Es deber de los interesados, en la recepción de las pruebas, …" En la legislación aduanera no existe norma alguna que regule o autorice a la Administración a rechazar o prescindir de la prueba ofrecida. Por el contrario el principio de verdad real obliga a la admisión de la

ofrecida y su evacuación (LGAP art. 297de obligada aplicación por disposición del numeral 520 del RLGA mencionado antes) con la única salvedad contenida en el mismo numeral 524 ibidem el cual es conteste con el 297 inciso 3 de la LGAP. No obstante lo señalado y en conformidad con el artículo 297 inciso 2 de la LGAP citado debemos entender que también esta la Administración facultada para rechazar la prueba ofrecida cuando ésta sea impertinente o irrelevante para la demostración de los hechos que pretenden probar según se desprende del artículo 317 inciso b) de la misma LGAP, fuera de tales casos no hay facultad alguna de la Administración para el rechazo de prueba y recordemos que con sustento en el principio de legalidad contenido en ,los numerales once de la Constitución como de la LGAP. Pero nótese además como el artículo 526 del RLGA recoge lo señalado anteriormente cuando en su artículo 526 inciso e) obliga a indicar al administrado el plazo para la presentación de pruebas, el numeral siguiente (527) la prorroga de dicho plazo. En el artículo 528 y 529 nos señala una etapa de la fase probatoria distinta de la de presentación de la prueba a saber la de evacuación como las reglas a seguir en la misma siempre remitiendo al procedimiento administrativo de la LGAP.

Note la Administración que conteste con lo señalado ella misma a acudido en forma supletoria a la normativa de la LGAP señalada e incluso a las regulaciones del Código Procesal Civil. En este sentido es importante volver a citar el numeral 317 de la LGAP inciso b) que señala como un derecho de la parte el obtener durante la audiencia (para nuestros efectos la audiencia del 196 inciso b) como etapa previa a la del inciso c))la admisión de la prueba.

Finalmente nótese como el mismo artículo 531 del RLGA establece claramente la necesidad de conclusión de la etapa de presentación de prueba como la de evacuación de la prueba cuando hubiere que evacuar prueba como previas a la solicitud misma de la audiencia. Es decir, debe haber certeza de la conclusión

como la fecha en que ésta se realiza, de la fase probatoria, a efecto de que el Administrado pueda validamente ejercer su derecho de solicitar la audiencia para conclusiones finales.

En conclusión, como vicios en el procedimiento han de señalarse en primer lugar la falta de evacuación de la prueba ofrecida, la falta de señalamiento de haber finalizado la fase probatoria y la ausencia misma de realización de la audiencia para conclusiones finales. Note la Administración como se ha señalado que el objeto de la audiencia para conclusiones.

5)- Finalmente, estima el suscrito necesario llamar la atención de la Administración en el sentido de hacerle ver que en el acto inicial se llamó y tuvo como parte únicamente al agente de aduana con exclusión del importador-contribuyente, vicio que hubiere afectado la totalidad del procedimiento incluido el acto inicial, de no ser por el apersonamiento y aceptación tácita del procedimiento en el estado en que se encontraba de parte del importador, lo que demuestra que no ha habido indefensión alguna y consecuentemente nulidad que declarar. Aspecto éste que ampliamente ha sido analizado por este Tribunal en sentencias anteriores.

Dick Rafael Reyes Vargas

Nota de las licenciadas Cespedes Zamora y Barrantes Coto. Si bien compartimos las suscritas lo resuelto en sentencia, consideramos necesario aclarar que no estamos de acuerdo con lo señalado en el apartado que desarrolla los vicios del procedimiento, en concreto, con lo relacionado al momento en que la administración debe evacuar las pruebas, ya que si bien es admisible para las suscritas conforme el artículo 522 del Reglamento a la Ley General de Aduanas,

que la evacuación de pruebas puede realizarse en el propio acto final, no así cuando se ha **solicitado por parte del administrado una audiencia para conclusiones finales y se ha solicitado la incorporación y evacuación de pruebas**, pues ya que sean o no admisibles éstas, deben evacuarse antes de la celebración de la audiencia, ello en cumplimiento al principio constitucional del debido proceso. Lo que además se puede extraer de lo señalado en los artículos 527, 528, 529 y 531 del citado Reglamento.

Asimismo, consideramos necesario llamar la atención de la Administración en el sentido de hacerle ver que en el acto inicial se llamó y tuvo como parte únicamente al agente de aduana con exclusión del importador-contribuyente, vicio que hubiere afectado la totalidad del procedimiento incluido el acto inicial, de no ser por el apersonamiento y aceptación tácita del procedimiento en el estado en que se encontraba de parte del importador, lo que demuestra que no ha habido indefensión alguna y consecuentemente nulidad que declarar. Aspecto éste que ampliamente ha sido analizado por este Tribunal en sentencias anteriores.

Alejandra Céspedes Zamora **Elizabeth Barrantes Coto**