Sentencia N° 007-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las once horas con cuarenta minutos del veintiséis de enero del año dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por el señor xxxxxxxxxxxxxxxx en su condición de Representante Legal de la Agencia Aduanal xxxxxxx, contra la Resolución RES-DN-321-2005 del 26 de setiembre de 2005 de la Dirección General de Aduanas.

RESULTANDO

1. Con Resolución RES-AC-GER-847-2003 de 16 de setiembre de 2003, la Aduana de Caldera pretende determinar la procedencia o no del ajuste de la obligación tributaria aduanera en el elemento valor realizado por la Aduana de Caldera a través de un procedimiento ordinario, en la declaración aduanera de importación definitiva Nº 00000 del 20 de noviembre de 2002, tramitada por el la Agencia de Aduanas xxxxxxxxxxx S.A., en representación del importador xxxx xxxxxxx S.A., que ampara el vehículo usado, marca Hyundai, estilo Elantra, año 1991, al estimar la Aduana que dicho ajuste tiene como sustento el procedimiento previsto por el Decreto 29265-H, generándose una modificación de la obligación tributaria aduanera con una diferencia de impuestos a favor del fisco por un monto de ¢464.742.92 y la suma de ¢126.984.38 entregado por error a la agencia por lo que la suma total asciende a ¢591.727.30.

2. Que mediante Resolución RES-DN-321-2005 del 26 de setiembre de 2005 de la Dirección General de Aduanas, conoce recurso de revisión jerárquica sobre un procedimiento ordinario indiciado por la Aduana de Caldera donde revisa la declaración aduanera No. 000000 de 20 de noviembre de 2002, por el valor declarado, ajustando la determinación de la obligación tributaria, manteniendo la actuado por la aduana. **(folios 68 a 74)**

3. Que el señor xxxxxxxxxxxxxxxx en su condición de Representante Legal de la Agencia Aduanal xxxxxxxxxxxx S. A., interpone el recurso de apelación contra la citada resolución, sin presentar argumentación nueva. (folio 76)

4. Con Resolución RES-DN-407-2005 de 18 de noviembre de 2005 la Dirección General de Aduanas admite el recurso de apelación interpuesto y emplaza al recurrente para ante este Tribunal. (folios 78 a 82)

4. El señor xxxxxxxxxxxxx Agente de aduanas de Agencia Aduanal xxxxxxxxxxxxxx S.A., se apersona señalando que reitera los argumentos de fondo y forma que se han expresado a lo largo del proceso. **(folio 85)**

.

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

Redacta la Licenciada Elizabeth Barrantes Coto; y,

CONSIDERANDO

I. **Objeto de la litis.** En la presente litis, se pretende determinar la procedencia o no del ajuste de la obligación tributaria aduanera en el elemento valor realizado por la Aduana de Caldera a través de un procedimiento ordinario, en la declaración aduanera de importación definitiva Nº 000000 del 20 de noviembre de 2002, tramitada por el la Agencia de Aduanas xxxxxxxx S.A., en representación del importador xxxx xxxxxxxx S.A., que ampara el vehículo usado, marca Hyundai, estilo Elantra, año 1991, al estimar la Aduana que dicho ajuste tiene como sustento el procedimiento previsto por el Decreto 29265-H, generándose

una modificación de la obligación tributaria aduanera con una diferencia de impuestos a favor del fisco por un monto de ¢464.742.92 y la suma de ¢126.984.38 entregado por error a la agencia por lo que la suma total asciende a ¢591.727.30. **(ver folios 16 a 19)**

II. **Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal**: En forma previa revisa este órgano el aspecto de admisibilidad del recurso de apelación interpuesto conforme la Ley General de Aduanas No. 7557, es decir, para determinar si en la especie se cumplen los presupuestos procesales, que son necesarios para constituir un procedimiento válido. En tal sentido dispone la ley que contra la resolución dictada por la Dirección General de Aduanas, cabe recurso de apelación para ante este Tribunal, el cual debe presentarse dentro de los cinco días hábiles siguientes a la notificación del acto impugnado, es decir, que el recurso debe ser presentado en tiempo. Así, tenemos que en este caso la resolución recurrida, para todo efecto legal, fue notificada a la agencia recurrente el día 20 de octubre de 2005 y el recurso de apelación fue interpuesto el 25 de octubre de 2005, dentro del plazo legalmente establecido. Además debe ser presentado en forma, o sea, cumpliendo con los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento, lo cual no genera problemas en el presente caso, toda vez que consta en folio 77 del expediente la respectiva acreditación. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal como bien admitido el recurso de apelación.

III. **Aspectos de nulidad de lo resuelto.** Que en primer término este Tribunal como contralor de legalidad se avoca a revisar la actuación administrativa, determinando si en la especie se han violentado los principios procesales esenciales que todo acto administrativo debe salvaguardar en aplicación del

principio de legalidad y del derecho del administrado a un debido proceso, pronunciándose previamente sobre la existencia o no de nulidades del acto administrativo, debiendo este último ser dictado de conformidad con el ordenamiento jurídico, tanto en sus elementos esenciales como formales, puesto que lo contrario puede generar vicios que afecten su validez.

Revisados los hechos y actuaciones que constan en expediente, queda demostrado en expediente que la Aduana de Caldera inició un procedimiento administrativo con el objetivo de investigar y determinar el correcto valor aduanero del vehículo amparado a la declaración aduanera número 00000 del 20/11/2002 de la Aduana de Caldera.

La Aduana dicta a través de Resolución AC-GER-847-2003 del 16 de setiembre de 2003 el acto final del procedimiento. No obstante, la Aduana en la parte dispositiva del acto, no se pronuncia sobre el nuevo valor que estima debe ser modificando y sobre el cual se debe determinar la obligación tributaria aduanera, es decir emite un acto sin contenido, por lo que obliga a este Tribunal a decretar la nulidad de lo actuado, ya que la Aduana resuelve:

"1) Rechazar la impugnación presentada por el auxiliar Agencia de Aduanas xxxx S.A y en consecuencia se impone un adeuda tributario de ¢464.742.92… desglosados de la manera que s e indica en el considerando sétimo de la presente resolución , así mismo se adiciona la suma de ¢126.984.38 entregado de más por error de la Administración, tal como se indica en el considerando octavo de la presente resolución, generando un adeudo total de ¢591.727.30…"

Sin lugar a dudas se colige que existe un evidente vicio del acto final en el elemento contenido, ya que la aduana omite pronunciarse sobre la modificación del valor aduanero, limitándose a rechazar los alegatos de la

parte, de ahí que el acto es omiso respecto a lo que debe ordenar o disponer. Lo antes indicado, en palabras de don Eduardo Ortiz, es la definición del efecto del acto, considerado como un resultado jurídico inmediato del mismo; elemento sobre el cual se ha referido la Procuraduría General de la República en varias ocasiones, entre ellas, el Dictamen C-082-2003 de 24 de marzo de 2003, de la siguiente forma:

"El contenido es en lo que consiste el acto administrativo. En otros términos, es lo que el acto dispone, y se expresa en la parte dispositiva. Un concepto que se vincula o es conexo con este es el objeto, entendido como el efecto que se propone conseguir la administración al dictar el acto. Tanto el contenido como el objeto de los actos administrativos deben ser ciertos, lícitos y físicamente posibles."

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

Igualmente en el numeral 522 del Reglamento a la Ley General de Aduanas se señala los requisitos que debe cumplir un acto final[1] y en consecuencia

[1] El artículo 522 del Reglamento que regula los requisitos del acto final, literalmente dispone: "El acto final que emita la autoridad aduanera, deberá cumplir con los elementos del acto administrativo señalados por la Ley General de la Administración Pública, indicando expresamente al menos: a. Los hechos y relación de argumentos técnicos y jurídicos considerados por la Administración o aportados por las partes que sirven de fundamento para la decisión final. b. Apreciación de las pruebas, los motivos de aceptación o rechazo y de las defensas alegadas. c.

tenemos que en efecto para este caso en particular, la Aduana de Caldera correctamente señala en el acto inicial se indica el eventual valor aduanero pero, siendo el acto inicial por su propia naturaleza un acto que no decide, sino que constituye un acto preparatorio, una mera probabilidad de determinar el nuevo valor aduanero y en consecuencia modificar el adeudo correspondiente, es precisamente a través del procedimiento administrativo que se deberá demostrar o desvirtuar los hechos y pretensiones de las partes, en aras de determinar la verdad real, correspondiendo definir y decidir lo que procede en el acto final, el cual como se ha señalado en párrafos precedentes debe establecer la determinación del nuevo valor que se estima corresponde, por ser esa la finalidad principal del procedimiento y la consecuencia el nuevo adeudo tributario.

Sobre el elemento **contenido** establece la Ley General de Administración, Pública en su artículo 132.- "1. El elemento deberá de ser lícito, posible, claro y preciso y abarcar todas las cuestiones de hecho y derecho surgidas del motivo, aunque no hayan sido debatidas por las partes interesadas. 2. Deberá ser, además, proporcionado al fin legal y correspondiente al motivo, cuando ambos se hallen regulados. 3. Cuando el motivo no esté regulado el contenido deberá estarlo, aunque sea en forma imprecisa. 4. Su adaptación al fin se podrá lograr mediante la inserción discrecional de condiciones, términos y modos, siempre que, además de reunir las notas del contenido arriba indicadas, éstos últimos sean legalmente compatibles con la parte reglada del mismo".

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

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.

antes trascrito, debe ser lícito, posible, claro y preciso y abarcar todas las cuestiones de hecho y de derecho surgidas del motivo, aunque no hayan sido debatidas por las partes interesadas, y así lo ha reconocido tanto la jurisprudencia contencioso-administrativa como la emitida por este Tribunal.

Por su parte este Tribunal en asuntos similares al presente se ha pronunciado en forma reiterada, dictando la nulidad de actos por vicio en el elemento contenido, pudiendo citar[2]:

"...En el caso objeto de estudio, está claro que estamos frente a un vicio evidente en el contenido del acto final, que conlleva la nulidad absoluta de todo lo actuado ... Vemos como no determinó ni dispuso en el por tanto del acto final, cuál era la sanción que se imponía, lo que el acto disponía u ordenaba. Fue precisamente ello, la sanción que se imponía, lo que no quedó instituido en el acto final del procedimiento, no se precisó, dejando de resolver u omitiendo pronunciamiento sobre el objeto mismo... que es el acto final del procedimiento iniciado, y en donde en definitiva se toma la decisión que corresponde, que en efecto rechazaban los argumentos del recurrente y que en consecuencia se imponía la multa respectiva, de tal forma que no exista duda respecto de cual fue la decisión de la Administración. Siendo que al no haber procedido la autoridad aduanera de la forma indicada y que es la prevista por el ordenamiento jurídico, sus actuaciones devienen nulas según lo supra explicado... Además de lo indicado, debe apuntarse que el Reglamento a la Ley General de Aduanas, es también claro y expreso, al establecer en el artículo 522, los requisitos que debe tener el acto final del procedimiento, y que precisamente refieren a la obligación de la Administración de emitir sus actos cumpliendo y observando los elementos tanto formales como sustanciales del acto administrativo, según dispone nuestra Ley General de la Administración Pública, dentro de los cuales indiscutiblemente se encuentra el elemento contenido del acto final..."
Sentencia N° 06-2002 de 31/ 01/02:

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

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

Nótese que el error de la Administración consistió en no resolver el objeto de la litis, ya que en acto final se limitó a establecer el monto final de los tributos que estima adeudados sin indicar el nuevo valor que sirve de base imponible lo que genera un vicio en el elemento contenido del acto y que a su vez impide el logro del fin.

POR TANTO

Con base en las facultades otorgadas por el artículo 91 del CAUCA artículos 203, 204, 205 y 254 de la Ley General de Aduanas, 132,136,158, 165 y 169 de la Ley General de Administración Pública. Por mayoría este Tribunal resuelve anular todo lo actuado a partir del acto final inclusive. Voto salvado de los Licenciados Soto Sequeira y Gómez Sánchez quienes resuelven conceder audiencia a las partes para conclusiones finales con base en el artículo 196 de la Ley General de Aduanas.

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

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Mariela Chacón Salas **Desiderio Soto Sequeira**

Dick Rafael Reyes Vargas **Luis Gómez Sánchez**

Voto salvado de los Licenciados Gómez Sánchez y Soto Sequeira en sentencia 007-2006, expediente 548-2005. Por considerar que el expediente se encuentra completo y en cumplimiento del debido proceso administrativo que garantiza a las partes interesadas el ejercicio pleno de defensa en cuanto a sus derechos e intereses en litigio en aras de la verdad real de los hechos, estimamos que lo procedente es ordenar la continuidad de los trámites a efecto de recibir a las partes en audiencia oral y privada ante el Tribunal Aduanero Nacional para que planteen las conclusiones finales de la presente litis, de conformidad con los postulados de los artículos 192, 196 inciso c) de la Ley General de Aduanas y sus reformas en concordancia con los artículos 214, 221 y 222 de la Ley General de la Administración Pública, para de esa manera dejar expedito el asunto para el dictado del fondo que plantea el interesado en el recurso de apelación que corre a folios 76, 84, 85, dado que expresa mantener los argumentos de fondo y forma citados a lo largo del procedimiento ordinario que se ventila, tendiente a que se revoque el acto final.

Luis Alberto Gómez Sánchez **Desiderio Soto Sequeira**