Tribunal Aduanero Nacional
Expediente Nº 555-2005
Voto Nº 011-2006

Sentencia N° 008-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las once horas con cuarenta y dos minutos del veintiséis de enero del año dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por el señor xxxx, en su condición de representante legal de la Agencia de Aduanas xxxx S.A., contra la Resolución de la Dirección General de Aduanas número RES-DN-351-2005 de fecha 19 de octubre de 2005.

RESULTANDO

1. Mediante resolución Nº RES-AC-GER-845-2003 del 15 de setiembre de 2003, la Aduana de Caldera dicta el acto final de un procedimiento de ajuste a la obligación tributaria determinada en la declaración de importación Nº xxxx de 20 de noviembre de 2002, en el elemento valor, estableciendo en su parte dispositiva que se le impone un adeudo tributario por la suma de ¢473.950.48 y adiciona además el monto de ¢129.727.91 entregado por error al realizarle un crédito por la nulidad que decretó en el ajuste realizado en el proceso de despacho. En dicho acto se le indican los recursos a que tiene derecho y se notifica el 17 de octubre de 2003. (folios 16 a19)

2. La recurrente interpone en tiempo los recursos de reconsideración y revisión jerárquica el 22 de octubre de 2003. (folio 20)

3. Con Resolución RES-AC-GER-1070-2003 del 31 de octubre de 2003 conoce la Aduana del recurso de reconsideración, rechazando el mismo y remite la alzada para ante la Dirección General de Aduanas. (folios 21 y 22)

4. Con Resolución RES-AC-GER-1096-2003 del 6 de noviembre de 2003 la Aduana emplaza a la recurrente para que se apersone ante la Dirección General de Aduanas. (folio 23)

5. Con escrito recibido por la Dirección General de Aduanas en fecha 25 de noviembre de 2003 la recurrente se apersona a ampliar alegatos. (folios 24 y 25)

6. A través de Resolución RES-AC-GER-1355-2003 del 8 de diciembre de 2003, la Aduana de Caldera dispone corregir la Resolución RES-AC-GER-488-2003 de 17 de junio de 2003. (folios 27 y 28)

7. Mediante Resolución RES-AC-GER-1390-2003 de fecha 11 de diciembre de 2003, la Aduana anula las resoluciones RES-AC-GER-845-2003 de 16 de setiembre de 2003, RES-AC-GER-1070-2003 de 31 de octubre de 2003 y RES-AC-GER-1096-2003 y en ese mismo acto inicia nuevamente procedimiento ordinario, tendiente a modificar el valor aduanero de la declaración 101524 de 20 de noviembre de 2002. (folios 29 a 33)

8. Con Resolución RES-AC-GER-508-2004 de fecha 3 de mayo de 2004, dicta el acto final modificando la obligación tributaria, la cual es notificada el 8 de junio de 2004. (folios 39 a 42)

9. Mediante escrito con fecha de recibido 15 de junio de 2004 la recurrente interpone los recursos de reconsideración y apelación para ante este Tribunal. (folio 43)

10. A través de Resolución RES-AC-GER-689-2004 de 23 de junio de 2004 la Aduana conoce del recurso de reconsideración, rechaza el mismo

manteniendo lo actuado y emplaza a la recurrente para ante el Tribunal Aduanero Nacional. (folios 44 a 47)

11. Que mediante Voto N° 307-2004 del 31-8-04 este Tribunal por unanimidad resuelve declarar la nulidad de las actuaciones administrativas a partir de la resolución RES-AC-GER-1355-2003 del 08 de diciembre de 2003 inclusive, reponiendo los autos a ese momento y ordena a la Dirección General de Aduanas conocer el recurso de revisión jerárquica. (folios 50 a 59)

12. A través de RES-DN-351-2005 del 19-10-05 resuelve declarar sin lugar el recurso de revisión jerárquica interpuesto y le otorga al interesado un plazo de 5 días para interponer el recurso de apelación para ante este Tribunal. (folios 68 a 73)

13. Dentro del plazo conferido el recurrente interpone el día 25 de octubre de 2005 recurso de apelación contra la resolución RES-DN-351-2005 del 19-10-05. (folio 76)

14. Con resolución RES-DN-412-2005 del 23-11-05 la Dirección General de Aduanas admite el recurso de apelación y emplaza al interesado para que en el plazo de diez días se apersone ante el Tribunal Aduanero Nacional a reiterar o ampliar sus alegatos. (folios 78 a 82)

15. Con escrito de fecha de recibido 1-12-2005 el recurrente se apersona ante esta Sede a mantener los argumentos de fondo y forma que se han expresado a lo largo del proceso que se ventila (folio 85)

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

Redacta la Licenciada Céspedes Zamora; y,

Considerando:

1. **Objeto de la litis.** En el presente asunto se discute un ajuste a la obligación tributaria aduanera, al establecer la Aduana de Caldera mediante procedimiento ordinario que el valor aduanero declarado en la declaración aduanera de Nº xxxx de 20 de noviembre de 2002, no es el correcto, por lo que determina el adeudo tributario por la suma de ¢473.950.48.

2. **Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal**:

Previo a cualquier otra consideración, se avoca este Órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso se apelación conforme la normativa aduanera que rige al momento de los hechos. En tal sentido dispone la LGA que contra la resolución dictada por la Dirección General de Aduanas, cabe recurso de apelación para ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los cinco días siguientes a la notificación del acto impugnado, condicionando la admisibilidad a dos requisitos procesales, sea en cuanto al tiempo que dispone el interesado para interponerlo, y además el relativo a la capacidad procesal de las partes que intervienen en expediente. Así las cosas, siendo en el caso la resolución RES-DN-351-2005 de 19 de octubre de 2005 el acto que se impugna, el cual fue notificado al interesado el día 21 de octubre de 2005 y el recurso de apelación fue interpuesto el 25 de octubre de 2005 según corre a folios 73 y 76 del expediente administrativo, dentro de los cinco días que establece la ley, cumpliéndose el requisito de temporalidad. En cuanto a la capacidad procesal del recurrente, se encuentra debidamente acreditado el señor xxxx, según constancia visible a folio 77, por lo cual se admite el recurso de apelación para su resolución.

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

Revisados los hechos y actuaciones que constan en expediente, es claro que la Aduana de Caldera abrió procedimiento ordinario tendiente a revisar la obligación tributaria aduanera mediante el ajuste del elemento valor aduanero en la importación de un automóvil año 1993 amparado a la declaración aduanera N° xxxx de fecha 20 de noviembre de 2002, determinando la Aduana de Caldera un adeudo a favor del fisco por la suma de ¢ 473.950.48. (Veáse folio 11).

Una vez concluida la fase de alegaciones y probanzas, la Aduana dictó el acto final mediante resolución número RES AC-GER-845-2003 de 15 de setiembre de 2003, cuya parte dispositiva se transcribe literalmente en lo conducente de la siguiente forma:

"…Rechazar la impugnación presentada por el auxiliar Agencia de Aduanas xxxx S.A. y en consecuencia <u>se impone el adeudo tributario</u> de ¢ 473.950.48……Se le notifica……..." (El subrayado no es del original)

De lo anterior sin lugar a dudas se colige que existe un evidente vicio del acto final en el elemento contenido, esto es, lo que el acto ordena o dispone y en palabras de don Eduardo Ortiz, es la definición del efecto del acto,

considerado como un resultado jurídico inmediato del mismo; elemento sobre el cual se ha referido la Procuraduría General de la República en varias ocasiones, entre ellas, el Dictamen C-082-2003 de 24 de marzo de 2003, de la siguiente forma: "*El contenido es en lo que consiste el acto administrativo. En otros términos, es lo que el acto dispone, y se expresa en la parte dispositiva. Un concepto que se vincula o es conexo con este es el objeto, entendido como el efecto que se propone conseguir la administración al dictar el acto. Tanto el contenido como el objeto de los actos administrativos deben ser ciertos, lícitos y físicamente posibles.*"

En el presente asunto la violación se genera al omitir referirse al verdadero objeto del procedimiento iniciado por la Aduana, cual es la modificación del elemento valor aduanero de la obligación tributaria aduanera presentada a despacho, y en consecuencia el correspondiente ajuste en la liquidación y cobro de tributos, el cual si bien se dio no fue en respuesta a una modificación o ajuste en el elemento en revisión en tanto sobre tal aspecto es omisa la resolución (Ver folio 18). Aspectos que generan inseguridad y falta de certeza sobre la correcta clasificación arancelaria de los vehículos nacionalizados, que sin lugar a dudas le ocasionan indefensión. Es así, como la Administración incumple los requisitos establecidos en el numeral 522 del Reglamento a la Ley General de Aduanas que se exigen para el dictado del acto final[1].

[1] El artículo 522 del Reglamento que regula los requisitos del acto final, literalmente dispone: "El acto final que emita la autoridad aduanera, deberá cumplir con los elementos del acto administrativo señalados por la Ley General de la Administración Pública, indicando expresamente **al menos**: a. Los hechos y relación de argumentos técnicos y jurídicos considerados por la Administración o aportados por las partes que sirven de fundamento para la decisión final. b. Apreciación de las pruebas, los motivos de aceptación o rechazo y de las defensas alegadas. c. **Determinación de los montos exigibles por tributos** y demás recargos e indicación de las infracciones que se le atribuyan. d. Enunciación del lugar, fecha y firma del funcionario legalmente autorizado para resolver. (El resaltado no es del original)

En efecto, el objeto del procedimiento ordinario que es demostrar o desvirtuar los hechos y pretensiones de las partes, en aras determinar la verdad real, correspondiendo definir y decidir lo que corresponda en el acto final, el cual en forma expresa debe señalar, entre otros aspectos, el elemento de la obligación tributaria que se está modificando, esto es, en el caso concreto el ajuste en el elemento valor aduanero del vehículo, así como el monto a cancelar con el desglose correspondiente, el plazo y la forma de pago así como los apercibimientos legales en caso de que no pague, o de lo contrario el acto no sería válido al no estar conforme al ordenamiento jurídico, tal y como lo prescribe el artículo 128 en relación con el 158 ambos de la Ley General de la Administración Pública, disposición última que indica que la falta o defecto de algún requisito del acto administrativo, expresa o implícitamente exigido por el ordenamiento jurídico constituirá un vicio de éste.

Sobre el particular, de conformidad con el párrafo supra trascrito, claramente se reafirma que el a quo al dictar el acto final, al no contar con todos los requisitos en su parte dispositiva, viola en forma clara y evidente el elemento contenido, el cual, según numeral 132 de la LGAP debe ser lícito, posible, claro y preciso y abarcar todas las cuestiones de hecho y de derecho surgidas del motivo, aunque no hayan sido debatidas por las partes interesadas, y así lo ha reconocido la tanto la jurisprudencia contencioso-administrativa como la emitida por este Tribunal.

Al efecto el **Tribunal Contencioso Administrativo**, órgano que entre otros casos, anuló un acuerdo municipal por vicio en este elemento del acto, ordenando a la administración a dictar de nuevo el acto de conformidad con la gestión presentada por el recurrente y como en derecho corresponda, siendo una de sus consideraciones la siguiente:

Sentencia N° 00031 de 19/01/01 **"…***II- Efectuado un análisis del acuerdo recurrido, es evidente que el mismo contiene un vicio de tal naturaleza que afecta su validez, y por ello y en resguardo de la legalidad que debe imperar en toda actuación administrativa, debe ser anulado. En efecto, establece el numeral 132 de la Ley General de Administración Pública "1. El contenido deberá de ser lícito, posible, claro, 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 sean 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, estos últimos sean legalmente compatibles con la parte reglada del mismo". Si se observa el acuerdo impugnado, se puede detectar con una simple lectura de que su contenido no resulta claro, ni preciso, y no abarca,* ***es decir no se pronuncia sobre la cuestión planteada*** *sea, la solicitud de silencio administrativo, formulada por la señora Cano Obregón. Es claro que, frente a una gestión de un particular en donde se solicita a aplicación de un instituto administrativo como lo es el silencio administrativo, la Administración, entiéndase Concejo Municipal debe pronunciarse sobre la procedencia o no de tal solicitud. Sin embargo, el acuerdo municipal recurrido si bien manifiesta que se declara sin lugar, no se indica qué es lo que se declara sin lugar y como fundamento o motivación de esa declaratoria efectúan una serie de consideraciones que no tienen relación alguna con la solicitud efectuada por la gestionante..."* (El resaltado no es del original)

Por su parte este Tribunal en asuntos similares al presente se ha pronunciado en forma reiterada, dictando la nulidad de actos por vicio en el elemento contenido, sobre ajustes a la obligación tributaria, tales como la modificación de la clasificación arancelaria o el valor, pudiendo citar entre ellas[2] las siguientes: **Sentencia N° 04-2000 de 28-01-00** *"…Se colige con suma claridad, que en el acto final la administración debe establecer de manera expresa la decisión sobre la partida y la obligación tributaria revisada, definiendo la nueva partida y el monto adeudado una vez hecha la relación de hechos y el análisis de los aspectos técnicos y jurídicos que sirven de soporte para la decisión final. Pero en el caso, no se establece*

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

dicha partida ni se instituye el monto exigible, por el contrario, la Administración presupone que los mismos existen de previo, por lo que partiendo de esa suposición, da por ordenado que la partida correcta esta decidida y el monto adeudado cobrado, lo que la lleva a resolver equívocamente "mantener el cobro por el cambio de clasificación arancelaria". Lo anterior permite concluir que en forma expresa y jurídica la Aduana no estableció, ni la partida correcta ni el adeudo tributario en el acto final, tal y como lo exige la norma antes transcrita, generando un vicio sustancial en el elemento contenido del acto administrativo." **Sentencia N° 06-2002 de 31/ 01/02** **"...E***n 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…"*

En consecuencia, al constituir el contenido un elemento sustancial del acto según lo señalado en la doctrina, la conducta de la administración está sujeta o limitada a la obtención de determinados resultados previstos por el legislador, esto es, el supuesto o eventual ajuste en el valor aduanero y el correspondiente monto del adeudo tributario debió ser objeto del contenido del acto. De forma tal que, el acto final en el caso sub examine ha sido

dictado sin ajustarse a las normas del ordenamiento jurídico, al no determinar el valor aduanero de la mercancía y su justificación, razón por la cual el acto final se encuentra viciado.

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

POR TANTO

Con base en las facultades otorgadas por el artículo 91 del CAUCA artículos 203, 204, 205 y 254 de la Ley General de Aduanas, 522 de su Reglamento 132,136,158, 165 y 169 de la Ley General de Administración Pública. Por mayoría este Tribunal resuelve anular todo lo actuado a partir del acto final inclusive. Remítase el expediente a la oficina de origen. 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 ……

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Mariela Chacón Salas **Desiderio Soto Sequeira**

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

Voto salvado de los Licenciados Gómez Sánchez y Soto Sequeira en sentencia 008-2006, expediente 555-2005. 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