Sentencia No. 218-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José a las ocho horas con cincuenta minutos del día ocho de agosto del dos mil seis.

Recurso de apelación presentado por xxxxxxxxxxxxxxxxx en su condición de agente de aduanas independiente, contra la resolución RES-ANEX-011-2006 de 18 de enero de 2006 de la Aduana de la Anexión.

RESULTANDO

I- Mediante resolución RES-ANEX-011-2006 de 18 de enero de 2006 la Aduana de la Anexión dicta el acto final de un procedimiento ordinario de ajuste de la obligación tributaria aduanera, en el elemento valor de un vehículo usado importado al amparo de la declaración de importación No. 000000 de 00000000, cuyo importador es xxxxxxxxxxxxxx S.A.. Estableciendo un diferencia de tributos que se deben cancelar en la suma de ¢145.090.88. (folios 38 A 53)

II- Que el recurrente interpone los recursos de reconsideración y apelación para ante este Tribunal en escrito de fecha de recibido el 16 de febrero de 2006 contra la citada resolución, donde básicamente señala

- Que la Aduana lo ha dejado en indefensión pues no conoce los alegatos presentados en su descargo.
- No existen razones técnicas en el acto final que den base a la revaloración.
- Que el acto inicial fue dictado por un funcionario no autorizado de acuerdo con el artículo 128 y siguientes de la LGAP.
- Que el acto final se refiere a la declaración aduanera N°000000 y no la 000000 y equivoca el tipo de vehículo (folios 54 a 56)

III- Que mediante escrito presentado el 5/04/2006 ante este Tribunal el recurrente amplía sus alegaciones señalando que el acto final contiene un vicio de nulidad por cuanto no se refiere al nuevo valor. (folios 68 a 70)

IV- A través de sentencia 2006-088 de 6 de abril de 2006, este Tribunal devuelve los autos a la Aduana a efecto de que conozca del recurso de reconsideración interpuesto. (folios 72 a 76)

V- Con resolución RES-ANEX-0081-2006 de 03 de julio de 2006 el Gerente de la Aduana la Anexión, conoce el recurso de reconsideración manteniendo lo actuado y emplaza a la parte para que reitere o amplíe argumentos para ante este Tribunal. (folios 77 a 86)

VI- Con escrito presentado ante este Tribunal el 27 de julio de 2006, el recurrente reitera sus alegatos en especial de la nulidad de todo lo actuado. (folio 89).

VII- Que en las presentes diligencias se han respetado las formalidades legales en la tramitación.

Redacta la Licenciada Elizabeth Barrantes Coto; y,

CONSIDERANDO

I. **La Litis.** El presente asunto trata sobre un procedimiento ordinario de ajuste de la obligación tributaria aduanera, en el elemento valor de un vehículo usado importado al amparo de la declaración de importación No. 000000 de

00000000000, cuyo importador es xxxxxxxxxxxxxxxx S.A.. Estableciendo un diferencia de tributos que se deben cancelar en la suma de ¢145.090.88.

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 Aduana, cabe recurso de apelación para ante este Tribunal, el cual debe presentarse dentro de los tres 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 13 de febrero de 2006 y el recurso de apelación fue interpuesto el 16 de febrero de 2006, 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 88 del expediente la respectiva acreditación. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal admitir el recurso de apelación.

III. **Sobre la incompetencia alegada**. Ante lo alegado por el recurrente acerca de la incompetencia del Sub Gerente de la Aduana para dictar el acto de inicio del procedimiento ordinario, es preciso señalar que no lleva razón el recurrente por cuanto de conformidad con la distribución de competencias, el Sub Gerente de una Aduana tiene una competencia propia .El Reglamento a la LGA, en su artículo 29, se limita a transcribir la competencia que ya la LGA en su artículo 13 había establecido para las Aduanas, pero sí se agrega por

esa vía reglamentaria, la organización interna de la Aduanas, disponiendo que la misma estará a cargo de un gerente y un subgerente, que serán quienes ejerzan en representación de la aduana, es decir, establece las competencias. De manera que en el caso la actuación del Sub Gerente, tiene respaldo conforme la distribución interna de competencias

IV. **Sobre las nulidades alegadas.** 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 la Anexión inició un procedimiento administrativo con el objetivo de investigar y determinar el correcto valor del vehículo amparado a la declaración aduanera número No. 00000 de 000000. No llevando razón el recurrente sobre la nulidad absoluta por el error material del acto final cuando señala en el resultando segundo un numero de declaración aduanera equivocado (N° 00000 y no la 00000), ya que la parte dispositiva de la resolución claramente señala la declaración aduanera correcta ni en cuanto al error en la descripción del modelo del vehículo. Asimismo, no lleva razón el recurrente al señalar que no se le han indicado las razones que justifican el ajuste que le generan una total indefensión, toda vez que desde el acto de inicio del procedimiento, se le indican las razones del mismo.

Sin embargo, lleva razón el recurrente de que la Aduana dicta a través de Resolución RES-ANEX-0112-2006 el acto final del procedimiento, omitiendo pronunciarse 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 el incidente de nulidad presentado…2. Dejar en firme todo lo dicho en el Acto de Apertura… 3. Determinar procedente considera procedente esta Gerencia el ajuste en el pago de la obligación tributaria por concepto de valor en la nacionalización de la mercancías amparada a la Declaración Aduanera de Importación definitiva N° 000000 de fecha de aceptación….., adeudo que asciende a la suma de ¢145.090.88…"

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 del vehículo, 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 tenemos que en efecto para este caso en particular, la Aduana de la Anexión correctamente señala en el acto inicial se indica el eventual valor 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 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

[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.

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 del vehículo, por lo que viola en forma clara y evidente el elemento contenido, el cual, según numeral 132 de la LGAP 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]:

[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 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:**

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 del vehículo, 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. Consecuentemente lleva razón el recurrente en la nulidad alegada y así debe este Tribunal declararlo.

POR TANTO

Con base en las facultades otorgadas por el artículo 91 del CAUCA artículos 198, 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 unanimidad este Tribunal resuelve anular todo lo actuado a partir del acto final inclusive. Remítase el expediente a la oficina de origen.

Notifíquese……..

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Shirley Contreras Briceño **Dick Rafael Reyes Vargas**

Xinia Villalobos Orozco **Franklin Velásquez Díaz**