Sentencia número 323-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las doce horas con treinta y cinco minutos del veintidós de noviembre del dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor **XXXXX** en su condición de Tesorero con facultades de Apoderado Generalísimo limitado a la suma de diez millones de colones del transportista aduanero **XXXXX,** contra la resolución número **RES-CALD-DN-589-2006 del 13 de setiembre del 2006**, emitida por la Aduana de Caldera.

RESULTANDO

I- Que mediante resolución número **RES-CALD-DN-502-2006 del 08 de agosto del 2006**, la Aduana de Caldera inicia procedimiento ordinario contra el auxiliar de la función pública aduanera **XXXXX**, tendente a determinar y eventualmente de corresponder realizar el cobro de los impuestos por un monto de **¢4.160.435.61,** correspondientes a la mercancía amparada a la factura comercial número SUNJV2631223, conocimiento de embarque número CNNKG01170 y declaración de tránsito aduanero número **XXXXX de fecha 26 de junio del 2006** con destino a la Aduana Central, en virtud de que el contenedor número SCZU-552235-5 con 910 bultos de televisores no llegó a su destino por haber sido interceptado durante el recorrido por una banda organizada, según indican personeros de la empresa transportista. (ver folios 30 al 35)

II- Que el afectado no presenta alegatos de descargo contra el acto inicial del procedimiento administrativo.

III- Que con resolución número **RES-CALD-DN-589-2006 del 13 de setiembre del 2006**, la Aduana de Caldera dicta el acto final del procedimiento

ordinario y resuelve: "*Determinar adeudo a cargo del Auxiliar de la Función Pública* **XXXXX** *…por la suma de ¢4.160.435.61….que pertenecen a los impuestos de la mercancía que no llegó a su destino…".* Dicha resolución fue notificada el **14 de setiembre del 2006.** (ver folios 36 al 42).

IV- Que mediante escrito presentado el **25 de setiembre del 2006**, el afectado, interpone los recursos de reconsideración y de apelación, alegando lo siguiente: (ver folios 51 y 54)

- *Que según consta en expediente y amparado en la normativa aplicable al caso, existe un eximente de responsabilidad para su representada ya que la mercancía fue robada por una banda de asaltantes, situación que es imposible de prever y que constituye un siniestro o un caso fortuito imposible de evitar.*

- *Que en el caso no se constituye la figura del dolo o culpa grave los cuales son fundamentales para poder imputar la responsabilidad de un acto según lo determina la Ley General de Administración Pública, en adelante LGAP, en su artículo 211.*

- *Que la destrucción o pérdida de la mercancía es un medio de extinción de la obligación tributaria aduanera, según lo estipulado en el artículo 60 inciso d) de la Ley General de Aduanas, en adelante LGA, y que en el artículo 64 del mismo cuerpo normativo se establecen los parámetros para determinar cuando procede la destrucción o pérdida de la mercancía como eximente de responsabilidad.*

- *Que tanto el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en adelante CAUCA, como su Reglamento, en adelante RECAUCA, establecen como eximentes de responsabilidad para la personas naturales o jurídicas que manipulen, procesen, transporten o tengan en custodia mercancías sujetas a control aduanero, el caso fortuito o fuerza mayor y que la pérdida o destrucción de la mercancía está estipulado como un medio de extinción de la obligación*

tributaria aduanera y concluye indicando que la normativa aduanera comunitaria establece que una circunstancia imprevisible e inevitable como lo es un robo es un eximente de las obligaciones que se derivan de la función de su representada

- *Por último indica que su representada ha actuado de buena fe ya que una vez enterados del siniestro fue hecho del conocimiento de la aduana de jurisdicción.*

- *En virtud de los argumentos presentados solicita la nulidad del procedimiento administrativo.*

V- Mediante resolución número RES-CALD-DN-638-2006 del 26 de setiembre del 2006, la Aduana de Caldera rechaza el recurso de reconsideración interpuesto y realiza el emplazamiento de ley, y con oficio número CALD-UAL-136-2006 de fecha de recibido 06 de octubre del 2006, remite el expediente a este Tribunal. (ver folios 80 al 88)

VI- Que no consta en expediente que el recurrente se haya apersonado ante esta instancia procesal.

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

Redacta la Licenciada Shirley Contreras Briceño; y,

CONSIDERANDO

I- Objeto de la litis: Se discute la determinación y cobro por parte de la Aduana de Caldera al auxiliar de la función pública aduanera **XXXXX,** del monto de los tributos por un total de **¢4.160.435.61** correspondientes a la mercancía amparada a la **factura comercial número SUNJV2631223, conocimiento de**

embarque número CNNKG01170 y declaración de tránsito aduanero número XXXXX de fecha 26 de junio del 2006 con destino a la Aduana Central, en virtud de que el contenedor número **SCZU-552235-5** con 910 bultos de televisores no llegó a su destino final.

II- Admisibilidad del recurso: Que previo a cualquier otra consideración, se avoca este órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme lo estipulado en la normativa aduanera. En tal sentido dispone el artículo 198 de la LGA que contra el acto final dictado por la Aduana, caben los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, siendo potestativo usar ambos recursos ordinarios o sólo 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 procedimiento ordinario se dirige contra el transportista aduanero empresa **XXXXX**, que se hace representar por el señor **XXXXX** en su condición de Apoderado Generalísimo limitado a la suma de diez millones de colones, actuando separadamente hasta ese monto y superior al mismo debiendo actuar conjuntamente, según personería que consta a folio 77, siendo en consecuencia la persona legitimada en autos para recurrir, por lo que se cumple en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Además según consta en expediente, el acto final se notificó el **14 de setiembre del 2006** y el recurso se interpuso vía fax el **20 de setiembre de 2006** y el escrito original se presentó el **25 de setiembre de 2006**, por lo que el recurso se tiene por presentado dentro del plazo de los tres días hábiles establecidos al efecto. En razón de ello, tiene este Tribunal por admitido el recurso de apelación para su estudio.

III- Análisis de nulidad: Estima este Tribunal, como contralor de legalidad, que en primer término debe avocarse 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 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.

En tal sentido de señalarse que aunque la parte recurrente, en su escrito de oposición que consta en expediente, no alega las nulidades que a continuación se pasan a analizar, este Tribunal, por ser un contralor de legalidad, está no sólo facultado sino también obligado al estudio de todas las nulidades que se presenten en los asuntos sometidos a su consideración, por tratarse de vicios que no se pueden subsanar dada su gravedad, en razón de lo cual, en forma prioritaria, se procede al estudio de los vicios que se evidencian en las presentes diligencias, no sin antes hacer referencia a la figura de la determinación de la obligación tributaria aduanera y el procedimiento que debe observarse para su realización.

a) Naturaleza del procedimiento desarrollado: Lo primero que debemos indicar, es que siendo la naturaleza del presente procedimiento ordinario de carácter determinativo de la obligación tributaria aduanera correspondiente a las mercancías amparada a la **factura comercial número SUNJV2631223, conocimiento de embarque número CNNKG01170 y declaración de tránsito aduanero número XXXXX de fecha 26 de junio del 2006** con destino a la Aduana Central, contenedor número **SCZU-552235-5,** debemos tener presente lo que ello implica conforme con la normativa aduanera.

Así, determinar la obligación tributaria es establecer el "quantum" o el monto de la obligación tributaria aduanera. Como indica el artículo 31 del CAUCA:

"La determinación de la obligación tributaria aduanera, es el acto por el cual se fija la cuantía de los derechos e impuestos exigibles". Por su parte la LGA en ese mismo sentido, establece en su artículo 58:

"Determinar la obligación tributaria aduanera es el acto por el cual la autoridad aduanera o el agente aduanero, mediante el sistema de autodeterminación, fija la cuantía del adeudo tributario. Este adeudo deviene exigible al día siguiente de la fecha de notificación de la determinación de la obligación tributaria aduanera…"

Así la obligación tributaria aduanera es única, aunque este estructurada por una serie de tributos, sean éstos de carácter aduanero o internos derivados de la voluntad soberana del Estado. Siendo ésta obligación caracterizada por contener los tres elementos esenciales de toda obligación tributaria, cuales son la existencia de unos sujetos (activo y pasivo), un objeto y una causa, mismos que han sido ampliamente desarrollados por la doctrina y que no son de relevancia para el asunto en estudio.

Ahora bien, como ya señalamos, la forma de determinar, o lo que es lo mismo, el establecimiento del "quantum" o el monto de la obligación tributaria aduanera reviste características especiales, en la medida en que para su determinación influyen una serie de elementos de los cuales en definitiva depende la cuantía del adeudo. En efecto, no podría establecerse el monto de los tributos que deban cancelarse si en forma previa, no se define la descripción de la mercancía, su clasificación arancelaria, cantidad, tributos aplicables, cumplimiento de regulaciones arancelarias y no arancelarias, el origen de las mercancías, así como la base de imposición entendido como el valor en aduanas de las mercancías.

b)Procedimiento aplicable: Sin lugar a dudas, y salvo las determinaciones que se realizan durante el procedimiento de despacho de las mercancías, siempre que las autoridades aduaneras realicen determinación de impuestos, deberán observar la formalidad del procedimiento ordinario previsto por el artículo 196 de la LGA, en la medida en que el acto determinativo final que se emite puede

afectar derechos subjetivos o intereses legítimos de los administrados, so pena de nulidad de las actuaciones

Y es que recordemos que el acto administrativo como declaración de voluntad unilateral realizada por la Administración en el ejercicio de una potestad administrativa, refleja una voluntad libre y consciente, dirigida a producir el efecto jurídico deseado para el fin querido por el ordenamiento jurídico.[1] Sin embargo, su existencia y validez depende de que en él concurran algunos elementos esenciales dispuestos por la ley, que se clasifican en formales y materiales. Tenemos así que los elementos materiales son el motivo, el contenido y el fin; y los formales refieren al sujeto y al procedimiento (forma) del acto administrativo.[2]

Respecto del elemento ***"Procedimiento"***, indica la doctrina y lo señala la Procuraduría, en su jurisprudencia administrativa, el acto final o definitivo, con miras a generar efectos jurídicos, como lo es el acto impugnado en la especie, "*…, no surge espontáneamente, sino después de haberse observado un "iter procedimental" -iniciado de oficio o a instancia de parte-. Recuérdese que: "El acto administrativo es el ejercicio de una potestad o de una competencia, las cuales consisten en facultades o atribuciones normativas y abstractas que no pueden transformarse, por sí mismas, en actos administrativos -manifestaciones concretas de aquellas- sin pasar por una serie de etapas o fases de elaboración y construcción de los elementos previstos en la norma que atribuye la potestad o la competencia. Son necesarias una serie de conductas intermedias entre la potestad o competencia y el acto que autorizan las dos primeras para que llegue a perfeccionarse". Así las cosas, el procedimiento administrativo constitutivo es la secuencia o concatenación de actos, actuaciones, formalidades u operaciones de trámite necesarias para la preparación, elaboración, formación, exteriorización y manifestación de la actividad formal de la Administración Pública. Consecuentemente, la omisión o disconformidad sustancial con el ordenamiento en*

[1] Ver artículo 130 LGAP
[2] Véanse al respecto los dictámenes N° C-011-2005 del 14-1-2005, C-123-2005 del 4-4-2005, de la Procuraduría General de la República (en adelante la Procuraduría),

cualquiera de las etapas o fases del procedimiento administrativo, normalmente produce la invalidez derivada del acto final.[3]

"El procedimiento administrativo es el cauce que debe seguir la Administración para formar su voluntad, voluntad que se expresara luego en un acto administrativo, una norma reglamentaria o bien en un contrato.

Dicho procedimiento tiene una doble finalidad. Por un lado: la garantía de los derechos e intereses de los administrados. El procedimiento debe ser garantía de que la actuación administrativa responde a criterios objetivos, respeta los derechos de los ciudadanos y se somete al ordenamiento jurídico. Por otro lado: la eficacia en la actuación administrativa.

El procedimiento se rige por determinados principios y, en particular, por el principio del debido proceso. Los principios aseguran y garantizan la participación del administrado en el trámite procedimental y tutelan la legalidad. Se materializa la tutela efectiva y, por ende, el derecho a la justicia. Respecto de este tema ver votos número 04125-94, N° 4643-1999 de 16:00 hrs. del 16 de junio de 1999, de la Sala Constitucional.

De igual forma 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 al administrado el efectivo ejercicio de su derecho de defensa.

Partiendo de lo expuesto respecto a los elementos del acto, habrá nulidad cuando falten o se encuentren defectuosos algunos de los elementos señalados. Efectivamente el artículo 166 de la Ley General de la Administración Pública establece la consecuencia en tales casos:

---

[3] Véase el Dictamen C-123-2005 del 4-4-2005.

"Habrá nulidad absoluta del acto cuando falten totalmente uno o varios de sus elementos constitutivos, real o jurídicamente."

Y el artículo 223 de la misma ley sanciona con una nulidad de carácter procesal la omisión de tales formalidades indicando:

"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)

c)Vicios determinados en el procedimiento: Partiendo de la teoría expuesta, se determinan en el procedimiento llevado a cabo por la aduana desde el acto inicial inclusive, la existencia de una serie de vicios que imposibilitan que este Tribunal como contralor de legalidad pueda mantener y confirmar el cobro pretendido por la aduana, básicamente porque si bien siguió el procedimiento ordinario previsto al efecto, sin embargo, no se cumplió en la especie con la determinación de todos los elementos que concurren en la obligación tributaria, evidenciándose una insuficiente e inadecuada motivación del acto determinativo realizado por la aduana. Veamos:

- ***NO SE DESCRIBEN LAS CARACTERISTICAS DE LAS MERCANCIAS OBJETO DEL PROCEDIMIENTO:*** Resulta evidente tanto del acto de apertura como del final, que la aduana de Cadera no describe cuál es la naturaleza y características de las mercancías, cuya determinación se realiza, es decir, no establece la naturaleza merceológica de la mercancía, únicamente se limita a indicar en términos generales, que se trata 910 bultos de televisores referentes a la factura comercial número SUNJV2631223, conocimiento de embarque número CNNKG01170 de la

mercancías que viajaba en el contenedor N°SCZU552235-5, asociado a la declaración de tránsito N° **XXXXX** del 29 de junio de 2006, a cargo del transportista aduanero **XXXXX**.

Siendo trascendental para la decisión de la ltis, echa de menos el Tribunal, que la aduana siendo una oficina técnica especializada en materia aduanera, se haya limitado a referir las mercancías a la documentación que la ampara, sin establecer ni en la apertura ni en el acto final del procedimiento, las características de las mercancías, como el modelo, marcas, etc, que de manera indubitable identifiquen las mercancías, sobre todo considerando que la descripción que se realiza en la declaración de tránsito es sumamente general, pues sólo describe televisores y que en la factura comercial se describen modelos diferentes de televisores, de ahí, la necesidad de especificar las características concretas de las mercancías cuya obligación tributaria se está determinando, además de que la cantidad de televisores descritos en la factura, excede de los 910 que indica la aduana.

- ***EXISTE IMPRECISION Y CONFUSION RESPECTO A LA CANTIDAD DE MERCANCIAS OBJETO DEL PROCEDIMIENTO:*** Derivado de lo anterior encuentra un vicio más este Tribunal, puesto que no queda claro la cantidad de las mercancías que están siendo objeto del procedimiento determinativo. En efecto, según la referencia que hace la aduana, se trata de 910 bultos de televisores, sin embargo de la factura comercial se desprende que el total de las mercancías, es superior a esa cantidad. Por otro lado, resulta incongruente con lo apuntado, lo que se señala en el oficio AC-DT-STO-0133-2006 del 3-8-2006, emitido por la Sección Técnica Operativa de la Aduana, que corre a folio 20, en el que se indica que los datos del valor se tomaron de la línea tercera de la factura comercial citada, que únicamente se refiere a 410 unidades, por lo que no tiene claro este Tribunal cuál es la cantidad de mercancías que están siendo objeto del procedimiento, a fin de resolver lo que en derecho

corresponda, con lo cuál se afecta el derecho de defensa del recurrente, porque está desconociendo con exactitud los cargos que se le están formulando, lo cual evidentemente vicia el procedimiento.

- ***NO SE ESTABLECE LA CLASIFICACION ARANCELARIA PARA LAS MERCANCIAS*:** Recordemos que clasificar una mercancía es encontrar su exacta posición en un determinado esquema de clasificación y el instrumento que en nuestro país se utiliza está constituido por la Ley 7346 del 09 de julio de 1993 y el Decreto Ejecutivo N° 25740 H-MEIC del 03 de febrero de 1997 los cuales establecen que el Sistema Arancelario Centroamericano constituye la nomenclatura oficial para la clasificación de las mercancías de importación (artículo 2, literal 1) así como que para la aplicación uniforme del Arancel Centroamericano de Importación, las Notas Explicativas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de las mercancías servirán para interpretarlo (artículo 2, literal 3 de la Ley 7346 supra citada), normativa que fundamenta la clasificación arancelaria en los textos de partida y texto de las notas de sección y de capítulo (Regla General 1) y cuando estas normas son insuficientes para determinar la clasificación arancelaria de una mercancía remite a las Reglas Generales 2 a 6, las cuales establecen los principios y métodos a seguir para que con ello a todas las mercancías pueda asignárseles un código numérico, siendo de suma importancia que los documentos que amparan la nacionalización de una mercancía, especialmente la factura comercial, describan con detalle y adecuadamente las mercancías objeto de una compraventa internacional, de manera que para las autoridades aduaneras no haya ninguna duda de que el código numérico asignado es el que efectivamente les corresponde.

En relación con este tema no cabe la menor duda que la Aduana de Caldera no tuvo la menor diligencia en establecer ni en el acto inicial ni en el final, cuál es la correcta clasificación de las mercancías, conforme con la normativa aplicable, generándose un vicio de las actuaciones.

- ***NO SE INDICAN LAS ALICUOTAS DE LOS IMPUESTOS A QUE ESTAN SUJETAS LAS MERCANCIAS SEGÚN SU CLASIFICACION ARANCELARIA:*** Si bien tanto en la parte considerativa del acto de apertura como del acto final, la aduana realiza un desglose del monto a pagar por cada impuesto, sin embargo, es omisa en indicarle al recurrente cuáles son alícuotas que de cada impuesto debe cancelar por las mercancías, según la clasificación arancelaria asignada, simplemente se limita la aduana a indicar los datos que había señalado la oficina técnica operativa en el oficio supra citado, en el que se indican los montos de los impuestos a los que supuestamente están sujetas las mercancías objeto del procedimiento, sin que conste cual fue el estudio y fundamento de dicha oficina para llevar a establecer esa cuantía de la obligación tributaria, lo que en criterio de este Tribunal, constituye un vicio más en las presentes diligencias, por una ausencia total de motivación.

- ***NO JUSTIFICA EL VALOR ADUANERO APLICADO:*** Otro vicio que en criterio de este Colegiado es grave, y se comete desde el acto inicial inclusive, es el referente al valor aduanero de las mercancías puesto que no se refiere a todas las características necesarias e indispensables para valorar las mercancías en cuestión, cuál método de valoración se aplicó, según el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 (GATT), para concluir de la forma como se hizo. Sobre este tema, la aduana no realiza ninguna consideración ni en la apertura ni en el acto final, a pesar de que como oficina especializada conoce la trascendencia de la determinación del valor aduanero, es decir, el establecimiento de la base imponible para el cálculo de los impuestos a que está sujeta la mercancía. Sobre este tema se limita la aduana a consignar los datos del oficio AC-DT-STO-0133-2006 del 3-8-2006, emitido por la Sección Técnica Operativa de la Aduana, que corre a folio 20, que respecto al tema de valor, se limita a indicar:

"Debo indicarle que los datos de valor fueron tomados de la declaración única de aduanas número **XXXXX** *de fecha 20-07-2006 de la aduana Central, factura comercial SUNJV2631223 de fecha 18-05-2006 (tercera línea)"*

Lo anteriormente indicado evidencia una vez más, las incongruencias en que incurrió la Aduana de Caldera en el presente procedimiento determinativo, toda vez, que tal afirmación pone de manifiesto, que ni la misma aduana conocía a ciencia cierta, cuáles y cuántas son las mercancías objeto del procedimiento, porque como se indicó supra, la línea tercera de la factura comercial de referencia ampara 410 unidades de televisores, en tanto que la aduana indica que se trata de 910 bultos de televisores, y por otra parte en la declaración aduanera **XXXXX** de fecha 20-07-2006 de la Aduana Central a la que se hace referencia, se despacharon 200 bultos (ver folios 21-24), con lo cual le queda a este Tribunal la duda razonable, respecto a qué cantidad de mercancías (televisores) corresponde el valor establecido por la aduana de CIF$16.338.80, siendo éste un elemento esencial para que la empresa afectada, pueda ejercer su derecho de defensa, y las inconsistencias en ese sentido, le impiden a la empresa conocer con exactitud los cargos que se le están formulando, y así ejercer de la mejor manera su derecho de defensa.

- ***EL POR TANTO DEL ACTO DETERMINATIVO NO DESGLOSA LOS TRIBUTOS:*** Siendo el acto final del procedimiento el que contiene la decisión de la administración, llama la atención de este Tribunal, que en el por tanto que es la parte dispositiva del acto, no se detalle el monto adeudado, es decir, no se desglosa por cada tributo el monto que supuestamente se adeuda. Ello implica un vicio grave en el contenido del acto final, que conlleva su nulidad absoluta, porque la Aduana a pesar de que en la parte considerativa del acto final sí realiza el desglose por cada impuesto, sin embargo en el por tanto del acto, se limita a establecer el

monto global a cancelar sin precisar en forma clara y precisa el desglose de dichos impuestos. En efecto, vemos como en la especie se quebranta lo dispuesto por el artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, aplicable en la especie según lo dispuesto por los numerales 192 párrafo final y 272 de la LGA, establece en lo que interesa lo siguiente: ***"Requisitos de la resolución. Toda resolución administrativa debe llenar los siguientes requisitos:***

a) …

b) Indicación del tributo, del período fiscal correspondiente y, en su caso, del avalúo practicado;

c) …

d) …

e) …

f) Determinación de los montos exigibles por tributos e indicación de las infracciones que se le atribuyan;".

De igual forma, el artículo 522 del Decreto Ejecutivo número 25270-H de 14 de junio de 1996, publicado en el Alcance 37 a La Gaceta 123 del 28 de junio de 1996, que constituye el Reglamento a la Ley General de Aduanas, refiriéndose a los requisitos del acto final, estipula en la misma línea lo siguiente: *"Requisitos del acto final. El acto final que emita la autoridad aduanera, deberá cumplir con los elementos del acto administrativo señalados por la Ley General de la Administración Pública, indicando expresamente al menos:*

a…

b...

c. Determinación de los montos exigibles por tributos y demás recargos e indicación de las infracciones que se le atribuyan..."

Siendo que al no haber procedido la autoridad aduanera de la forma dicha y que es la prevista por el ordenamiento jurídico, sus actuaciones devienen nulas según lo explicado. Sobre el tema en análisis, existe reiterada jurisprudencia del Tribunal, en la que se ha anulado por vicios en el contenido del acto y entre otras, pueden verse, las sentencias

números 47-1998, 46-1999, 159-1999, 4-2000, 47-2001 y 113-01, 142-2001, 147-2001 y 06-2002. En virtud de los elementos desarrollados, este Tribunal, conforme con la normativa aduanera, arriba a la conclusión de que tal hecho vicia el acto final dictado por la Aduana de Caldera, generando una nulidad absoluta de conformidad con los numerales 128, 132, 136.-1.-a), 158, 166 y 169 siguientes y concordantes de la Ley General de Administración Pública.

- **FALTA DE MOTIVACION:** De todo lo expuesto resulta evidente la falta de motivación del procedimiento determinativo llevado a cabo por la aduana, de lo que se deriva una inadecuada e insuficiente formulación y atribución de cargos al recurrente que afecta el derecho a una defensa efectiva. Como ya hemos dicho 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 revisados los actos inicial y final del presente procedimiento administrativo, según el detalle de vicios expuestos, se evidencian en criterio de este órgano de alzada, defectos graves que generan la nulidad absoluta de lo actuado a partir del acto inicial, en la medida en que carece de una correcta fundamentación y motivación, puesto que no resulta claro la forma en que la administración determinó los impuestos a que supuestamente están sujetas las mercancías de referencia.

  Recordemos sobre el tema de la **motivación de los actos administrativos** lo que escriben los autores Laura Mercedes Monti y Guido Santiago Tawil en el sentido de que "…la motivación de los actos administrativos consiste en aquella fundamentación fáctica y jurídica mediante la cual la Administración intenta demostrar la legitimidad y

oportunidad de su decisión, transformándola además en el principal punto de partida para el inicio del control de legitimidad."

En efecto, entendido que la Administración no tiene "otra actuación, ni otra vida psicológica que la estrictamente legal" – en sentido amplio – y que "no puede haber para ella motivos impulsivos de su acción marginales al derecho", la motivación aparece como el modo de hacer públicas, mediante una declaración formal, las razones fácticas y jurídicas en función de las cuales ha obrado. Su existencia hace, además a la razonabilidad de la decisión en tanto no cabe duda de que "cuando un acto administrativo carece de argumentación razonable sobre los hechos que se le vinculan y se basa tan sólo en la pura y simple voluntad del funcionario que lo dictó es arbitrario y por ende ilegítimo."

La motivación de actos administrativos en palabras de la Sala Constitucional es: *"…es una obligación ineludible y propia del Estado de Derecho, que deben cumplir todas las instituciones sin excepción, en aras del respeto al principio de legalidad y así lo señala expresamente el artículo 136 de la Ley General de la Administración Pública,…."* Continua la Sala exponiendo al respecto sobre el punto, *"…la jurisprudencia de la Sala ha sido muy clara en afirmar que existe un principio constitucional que obliga a la motivación de los actos, sobre todo aquellos que son lesivos de los intereses o derechos de los individuos, principio que encuentra su fuente en el de defensa, reconocido en el artículo 39 constitucional. La no motivación de un acto, sobre todo si este es lesivo, aún cuando haya existido un proceso que le dé lugar, sin- al menos- aportarse a lo resuelto copia de los antecedentes, es equivalente a que en un proceso civil o penal el Juez, luego de instruido el proceso, sólo dicte el por tanto de la sentencia, sin explicar cuáles fueron los elementos de juicio y las pruebas que le permiten sustentar su conclusión. (ver voto No. 226-91 de las quince horas y doce minutos del 1 de febrero de 1991)."*

En el voto N° 1522-91 al tratar nuevamente el tema de la motivación de los actos la Sala enfatiza: *"Esta falta de motivación, a juicio de la Sala, viola el principio de motivación de los actos de la Administración, reconocido ya en anteriores resoluciones de esta Sala y que deriva en parte del artículo 11 constitucional, produciéndose con su quebranto una limitación al ejercicio de la defensa y consecuente control de legalidad del actuar de la Administración, pues al no conocerse completamente las razones que motivó el acto, su impugnación se dificulta notablemente o se imposibilita y con ello se afecta el derecho de defensa, consagrado en el artículo 39 de la Carta Magna. (ver además sentencia N° 15-90, votos 226-91, 1612-92, 1739-92, 1419-96 de la Sala Constitucional)."*

Por disposición del artículo 136 literal 1, inciso a) de la LGAP, la administración debe motivar los actos que impongan obligaciones, limiten, supriman o denieguen derechos subjetivos, como sucede en la especie.

En consecuencia, por todo lo anterior 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 a partir del acto inicial inclusive, por lo que a tenor de lo expuesto por los artículos 39 y 41 de la Constitución Política, 128, 131, 132 y 133 y concordantes, y artículos 165 a 172, 223 de la LGAP debe declararse la nulidad indicada.

En razón de lo resuelto y por innecesario no se entran a considerar los argumentos de la parte recurrente.

POR TANTO:

De conformidad con las facultades legales otorgadas a este Tribunal en los artículos 104 del CAUCA, 198, 200 y 205 de la Ley General de Aduanas y 132, 136, 158, 165, 169 y 223 de la Ley General de Administración Pública, por unanimidad se anula todo lo actuado en expediente a partir del acto inicial inclusive. Devuélvase el expediente a la oficina de origen.

Notifíquese,

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Shirley Contreras Briceño **Franklin Velásquez Díaz**

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Dick Rafael Reyes Vargas **Xinia Villalobos Orozco**

Nota del licenciado Reyes Vargas. Sobre la falta de justificación que sobre el valor aduanero aplicado se hace en la presente sentencia a folio doce de la misma, hace ver el suscrito, además de lo señalado que, la Administración no considero la prueba relativa al reclamo presentado por el consignatario al

porteador, razón de más para considerar, a la hora de la determinación del elemento valor de la obligación tributaria aduanera.

Dick Rafael Reyes Vargas