Sentencia N°024-2006. Tribunal Aduanero Nacional, San José a las quince horas con doce minutos del catorce de febrero de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor xxx, en su condición de agente de aduanas independiente, contra la resolución N° RES-DN-411-2005 del 23 de noviembre de 2005, emitida por la Dirección General de Aduanas.

RESULTANDO

I. Mediante resolución N°AS-DT-210-2001 del 22 de febrero del 2001, la Aduana Santamaría dicta acto final del procedimiento ordinario iniciado contra el agente aduanero independiente, xxx en su condición de representante del importador xxxx, tendiente a modificar el valor aduanero consignado en la declaración aduanera N° xxxx del 17-8-2000, mediante la que se despacharon 1200 bultos de mercancía declarada como "Jugos"**,** provenientes de Panamá, con un valor declarado de $4.268.00, pagando por concepto de impuesto la suma de 847.657.46 colones, considerando la Aduana conforme con los artículos 8, 9 16 del Reglamento a la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero, (precio usual de competencia) que el valor correcto para la citada mercancía, es de $8.906.40, toda vez que comparando la presente importación con la mercancía despachada mediante declaración 000000 de 27 de julio de 2000 de la Aduana de Paso Canoas y N° xxx de 27-9-00 y xxxx de 9-10-00 ambas de la Aduana Santamaría, se refiere a mercancías idénticas del mismo país (art.16 Reglamento a la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero), que son comparables en razón de la fecha de aceptación de la declaración, y que se trata de las mismas cantidades, no obstante se declaró un valor inferior. En consecuencia la nueva obligación tributaria genera una diferencia de impuestos por la suma de 896.357.36 colones. Dicha resolución se notifica al Agente

Aduanero y al importador por medio de su mandante en fecha 20 de marzo del 2001 (Ver folios 66 a 73, Tomo I)

II. En fecha 26 de marzo de 2001 el agente interesado, presenta recursos de reconsideración y revisión jerárquica contra el acto final citado. (Ver folio 74, T-I)

III. Con resolución N° AS-DT-367-2001 del 5 de abril de 2001, la Aduana declara sin lugar el recurso de reconsideración y remite la revisión jerárquica a la Dirección General de Aduanas. El interesado se apersona ante esa sede a presentar incidente de nulidad y a reiterar sus argumentos de defensa en contra del ajuste efectuado por la Aduana. (Ver folios 75 a 80, T-I).

IV. Mediante resolución N° RES-DN-411-2005 del 23 de noviembre de 2005, la Dirección General de Aduanas declara sin lugar el incidente de nulidad y el recurso de revisión jerárquica planteados. Dicha resolución se notifica por fax el 23 de noviembre de 2005 (Ver folios 48 a 59, Tomo II).

V. Con escrito presentado el 01 de diciembre de 2005, el interesado interpone recurso de apelación para ante este Tribunal, señalando en esencia lo siguiente:

- Que la acción cobratoria se encuentra caduca, por cuanto el procedimiento ordinario instaurado con ese fin, no concluyó dentro del plazo de 90 días hábiles señalado al efecto en el artículo 19 de la Ley 7005.
- Que el procedimiento está viciado de nulidad en virtud de: **a-** No se notificó el traslado de cargos al importador, en violación de sus derechos constitucionales y legales de Legalidad, Debido Proceso y Defensa y **b-** El acto final del procedimiento ordinario comentado, no determino la existencia de una obligación insoluta, ni el quantum pendiente de cancelación, como tampoco señaló el sujeto pasivo de ella. (Ver folios 61 y 62, T-II)

VI. Mediante resolución RES-DN-003-2006 del 3-1-2006 la Dirección General de Aduanas admite el recurso de apelación interpuesto y emplaza al recurrente ante este Colegiado. El interesado se apersonó ante esta Sede con escrito recibido el 16-1-06 a reiterar sus argumentos esgrimidos en el proceso seguido. (Ver folios 63 a 67, T-II)

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

Redacta la Licenciada Céspedes Zamora; y,

CONSIDERANDO

I. **Objeto de la litis**: El procedimiento ordinario tendiente a modificar el valor aduanero consignado en la declaración aduanera N° xxxx del 17-8-2000, mediante la que se despacharon 1200 bultos de mercancía declarada como "Jugos"**,** provenientes de Panamá, con un valor declarado de $4.268.00, considerando la Aduana Santamaría que conforme la normativa aplicable, el valor correcto es de $8.906.40, toda vez que comparando la presente importación con la mercancía despachada mediante declaración 000000 de 27 de julio de 2000 de la Aduana de Paso Canoas y N° xxx de 27-9-00 y xxxx de 9-10-00 ambas de la Aduana Santamaría, se refiere a mercancías idénticas del mismo país para las cuales se declaró un valor inferior. En consecuencia la nueva obligación tributaria genera una diferencia de impuestos por la suma de 896.357.36 colones.

II. **ADMISIBILIDAD DEL RECURSO DE APELACIÓN:** Que de previo a cualquier otra consideración, se avoca este Órgano al estudio de admisibilidad del

presente recurso de apelación conforme con lo dispuesto por el artículo 203 de la Ley General de Aduanas, es decir, a determinar si en la especie se cumple con los presupuestos procesales, que son requisitos necesarios para que pueda constituirse un procedimiento válido. En tal sentido dispone el citado artículo que contra la resolución dictada por la Dirección General de Aduanas, cabe recurso de apelación ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los cinco días siguientes a la notificación. Sin embargo, el mismo artículo condiciona la admisibilidad del recurso por parte de la Dirección General de Aduanas, a dos requisitos procesales: 1-tiempo y 2- forma. Es decir, que el recurso debe ser presentado en tiempo (dentro del plazo de 5 días). Así, tenemos que en este caso la resolución recurrida, para todo efecto legal, fue notificada por fax el 23 de noviembre de 2005 (folio 59) y el recurso de apelación fue interpuesto el 01 de diciembre de 2005 (folio 61), 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 las presentes diligencias se dirigen contra el agente aduanero independiente xxxx, y es él quien directamente actúa, en tal condición. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal como bien admitido el recurso de apelación.

III- HECHOS PROBADOS: A efectos de resolver la presente litis y para lo que interesa, este Tribunal tiene por demostrado en expediente los siguientes hechos:

1-Que con declaración aduanera N° xxx del 17 de agosto de 2000 de la Aduana Santamaría, el agente aduanero independiente señor xxxx presentó a despacho 1200 bultos de “Jugos”, provenientes de Panamá, declarando un valor aduanero de $4,268.00. **(Ver declaración aduanera original adjunta al expediente).**

2- Que a través de resolución AS-DT-818-2000 del 06-11-2000, la Aduana Santamaría inició procedimiento ordinario tendiente a modificar el valor aduanero declarado en el monto de $8.906.40, toda vez que comparando la presente importación con la mercancía despachada mediante declaración 000000 de 27 de julio de 2000 de la Aduana de Paso Canoas y N° 000000 de 27-9-00 y 000000 de 9-10-00 ambas de la Aduana Santamaría, se refiere a mercancías idénticas del mismo país para las cuales se declaró un valor inferior. En consecuencia la nueva obligación tributaria genera una diferencia de impuestos por la suma de 896.357.36 colones. Esta resolución se le notificó al agente aduanero xxxx y al importador xxxx por medio de su mandante el día 16 de noviembre de 2000. **(Ver folios 43 a 49, Tomo I).**

3- Que con resolución RES-AS-DT-210-2001 del 22-2-2001 la Aduana Santamaría dictó Acto Final del procedimiento de ajuste del valor aduanero iniciado con la resolución AS-DT-818-2000. Esta resolución se notificó al agente aduanero xxxx y al importador xxx por medio de su mandante el día 20 de marzo de 2001. **(Ver folios 66 a 73, Tomo I).**

IV. Sobre la Excepción de Caducidad: Manifiesta el interesado que la acción para el cobro está caduca de acuerdo con el artículo 19 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías (Ley 7005 del 27-9-95), puesto que dicho artículo establece que la investigación y comprobación del valor aduanero debe hacerse dentro del plazo de 90 días después de pagados los tributos, lo que implica que dentro de dicho término debe efectuarse todo el proceso incluyendo dictar el acto final del procedimiento, es decir, la resolución determinativa aduanera, caso contrario opera la caducidad. A tales efectos alega la sentencia 068 de este Tribunal.

Al respecto debe indicarse al recurrente que efectivamente lleva razón en el sentido de que la tesis por él expuesta fue en su momento sostenida por este

Tribunal, sin embargo, dado el pronunciamiento de la Sala Constitucional sobre este tema, y en acatamiento y respeto de los fallos de ese Alto Tribunal, este Colegiado, modificó su posición inicial y sobre la aplicación del plazo del artículo 19 de comentario, ya ha señalado:

"...III En primer lugar alega la parte, caducidad por vencimiento del plazo para realizar el ajuste. Sobre el punto este Tribunal, ha externado un criterio en el cual ha coincidido en forma unánime y así ha quedado plasmado en diferentes sentencias, asentando que la caducidad opera cuando no se dicta la resolución final dentro del plazo de los noventa días estipulado en el artículo 19 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías. En reiterada jurisprudencia este Tribunal ha dicho "… ***resulta evidente que tanto el traslado de cargos como la resolución final, que concluye el procedimiento ordinario y que es la que ordena el ajuste, ambas se dan dentro del plazo de 90 días hábiles que señala la Ley de Valor para efectos de modificación del valor aduanero. Sin embargo, debe aclararse al recurrente que no podría interpretarse que dentro de ese plazo de 90 días hábiles incluso debe el acto quedar firme, es decir que contra el mismo no pueda interponerse ulterior recurso, toda vez que desde ningún punto de vista se deduce eso de la norma contenida en el artículo 19 de la Ley de Valor…".*** *A contrario, si alguno de los dos actos (traslado de cargos o resolución final) se dicta fuera del plazo de los 90 días hábiles, automáticamente opera la caducidad, la cual debería declararse de oficio sin necesidad de gestión de parte. (Sobre el punto ver sentencias 68 – 98, 69 – 98, 01 a 14 del 99 y 049-99)*

El criterio anterior del Tribunal... tiene que ceder en acatamiento del artículo 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, que establece el carácter vinculante erga omnes de la jurisprudencia y los precedentes de esa jurisdicción, la cual

mediante Voto N° 6712 – 98 de la Sala Constitucional, hace un análisis...concluyendo que el ajuste procede " …siempre que el proceso se realice dentro del plazo de noventa días después de pagados los derechos arancelarios correspondientes, tal y como ha sucedido en la especie, puesto que el traslado de cargos que objeta la sociedad recurrente, se le notificó dentro del plazo de noventa días, a que hace alusión el decreto ejecutivo de cita…". Por lo anterior, procede rechazar la excepción de caducidad interpuesta." SENTENCIA 024 -2000. En igual sentido ver sentencias: 025-2000, 26-2000, 27-2000, 28-2000, 29-2000 y 82-2005.

Así las cosas no lleva razón el recurrente toda vez que en expediente queda demostrado que el acto de apertura por medio del cual se le comunica del presente procedimiento fue emitido y notificado dentro del plazo de los 90 días hábiles del artículo 19 de comentario, concretamente en fecha **16 de noviembre del 2000** (ver Hecho Probado III-2), por lo que debe rechazarse la excepción de caducidad opuesta.

V. Sobre las nulidades absolutas alegadas: Señala también el recurrente que el procedimiento iniciado es absolutamente nulo por adolecer de dos vicios sustanciales:

1- No se confirió el traslado constitucional y legalmente exigido, para que se ejerciera el descargo, al importador xxxx, violándose los derechos de legalidad, debido proceso y defensa.

En relación con este argumento es criterio del Tribunal, que el recurrente confunde dos temas que son diferentes e independientes uno del otro: el tema de la representación legal que por imperio normativo ejerce el agente aduanero en relación con su comitente y la responsabilidad solidaria que ambos comparten por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras en

que intervengan. Ambas figuras tienen su propia regulación y consecuencias jurídicas diferentes.

En efecto, en materia aduanera debemos partir de una premisa básica e innegable según nuestra legislación: que el agente aduanero como profesional, especialista con conocimiento técnico en la materia aduanera, ejerce una representación legal de su poderdante, (del importador - consignatario), de las mercancías, para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que deriven de él (artículo 33. Párrafo II de la LGA). Dicha representación implica que los actos que le han sido encomendados, se consideran realizados en nombre del representado y en consecuencia los efectos jurídicos recaen en la esfera jurídica del comitente. Como puede apreciarse, la representación del agente aduanero, deviene o se origina directamente de la ley y no de la voluntad de las partes,

Partiendo de ello la posibilidad de notificar al importador en la persona del agente aduanero es desde el criterio de éste órgano de alzada totalmente válida, no sólo en la materia de valoración sino en los términos del artículo 33 párrafo II de la LGA. Y se cumple lo estipulado por el artículo 102 de la LGA que obliga precisamente durante el ejercicio de controles a posteriori, (como lo es el presente caso) a notificar tanto al agente aduanero que ha intervenido en el despacho como al consignatario de las mercancías, cuando se le notifica al importador en la persona del agente aduanero, como ocurre en la especie, como cuando la Administración decide llamarlo al proceso en forma independiente. Lo que sí debe quedar claramente establecido, y así lo ha reiterado en innumerables ocasiones este Colegiado, es que debe indicarse en que condición se llama a cada cuál al proceso, de tal forma que cuando se le notifique al agente en su condición de representante legal del consignatario

así se le indique expresamente y cuándo se le llame como responsable solidario también se le especifique tal condición.

Esa representación la ley la extiende a los actos derivados del despacho, como lo es el presente procedimiento ordinario, de tal suerte que no es una decisión o no del agente aduanero, que haya participado en el despacho, asumir o no la representación del importador, sino que tal obligación deviene de la ley y en la medida en que la Administración dentro del ejercicio de sus facultades decida llamarlo al proceso en tal condición, resulta ajustado a derecho tal proceder.

Sin embargo, el tema anterior es totalmente independiente de la responsabilidad solidaria que establece la legislación aduanera entre el importador y su agente aduanero con ocasión de los impuestos de importación. De hecho perfectamente puede subsistir la representación legal sin que existiese solidaridad pues sus alcances son completamente diferentes. Y tal y como se expuso, la posibilidad de notificar al importador en la persona del agente del aduanero, no es derivación de la solidaridad que hay entre ellos, sino de la representación legal atribuida al agente aduanero, por la legislación aduanera.

Recordemos que la responsabilidad solidaria del agente tiene otro alcance según se desprende de los artículos 97 del CAUCA vigente al momento de los hechos y el 36 de la LGA, que dispone:

"ARTÍCULO 36.- <u>Solidaridad</u>

Los agentes aduaneros serán solidariamente responsables por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de las operaciones aduaneras en las cuales intervengan y por el pago de las diferencias, intereses, multas y demás recargos correspondientes.

En consecuencia, puede la Administración Aduanera, cuando determine la existencia de sumas pendientes de cancelar, elegir si dirige su acción cobratoria contra el consignatario de las mercancías, o bien, contra el agente aduanero que en su carácter de representante legal de su mandante, actuó en el despacho aduanero de las mercancías. Ello por cuanto como indica la doctrina."…analizando específicamente el caso de solidaridad entre contribuyente y responsable, observamos que este último se halla jurídicamente o económicamente conectado de alguna manera al contribuyente, y el legislador tiene en cuenta ese nexo para hacer generar a su respecto la obligación sustancial de pagar el tributo una vez realizado el hecho imponible.

Esto significa que el responsable solidario es ajeno a la capacidad contributiva cuya exteriorización se valoró para constituir jurídicamente el tributo y atribuirlo a una persona, y, por consiguiente, está al margen de la circunstancia fáctica tributaria.

Por ello es que sólo puede ser instituido expresamente por ley y que no debe soportar en su patrimonio la carga del tributo, siéndole concedida la facultad del resarcimiento…"

De tal suerte que el agente aduanero no sólo es representante legal del importador durante el despacho y los actos que derivan de él, sino que también es responsablemente solidario con éste por el pago del adeudo tributario. La responsabilidad solidaria que se atribuye en forma genérica al agente, se deriva de la representación legal que ejerce respecto del importador - consignatario de las mercancías. Constituye la consecuencia

económica derivada de la representación, el vínculo establecido en virtud del mandato.

Sin embargo, al responsable tributario no es al que corresponde soportar en su patrimonio la carga del tributo, por ello se da la posibilidad de resarcir o repetir contra el sujeto obligado (importador) las sumas que haya cancelado al Fisco (ver artículo 96 b) CAUCA II y 39 de la LGA) ; es decir, el responsable solidario "... está al margen de la circunstancia fáctica tributaria.", sin embargo, debe responder por el pago de las sumas de impuestos que se genere por cualquier concepto. De ahí que se permite que en todos los casos repetir lo pagado, puesto que parte de que el agente pagó la diferencia por una deuda que no es suya, que no estaba obligado a cancelar, pero que por disposición del legislador para una mejor recaudación, efecto y control, se estableció de esa forma. O sea, que lo que la norma dispone es que el ajuste lo deberá soportar finalmente el importador que es el sujeto pasivo, de la obligación tributaria aduanera, en forma directa por que es quien realiza el hecho generador.

Se colige de lo anterior, que es válido que la Administración decida notificar por separado y directamente a cada uno por los medios establecidos; o bien, podría suceder que notifique tanto al importador como al agente en la figura del mismo agente -como sucedió en la especie-, no existiendo la nulidad de notificación aducida y en consecuencia no lleva razón el recurrente porque sigue ostentando en el presente caso la representación del importador, y en razón de ello no existe la nulidad absoluta alegada.

2- El acto final del procedimiento no determinó la existencia de una obligación insoluta, ni el quantum pendiente de cancelación, como tampoco señaló el sujeto pasivo de ella.

Tampoco lleva razón el recurrente en relación con este planteamiento, toda vez que si bien la redacción del Por tanto del acto final, pudo ser más categórica, lo cierto es que de éste relacionado con los considerandos XII y XIII, con claridad y sin lugar a dudas ni a interpretaciones diversas se expresa en el mismo cuál es el nuevo adeudo tributario establecido por la Administración y el monto que se encuentra insoluto, así como la responsabilidad solidaria que por el pago pendiente comparten el agente aduanero xxx **y el importador xxxx**, debiéndose por todas las razones apuntadas confirmar lo actuado por la Administración.

VI. Sobre el fondo: Aún cuando la parte no presenta alegatos en cuanto a la revaloración efectuada, en aras de establecer la verdad real de los hechos en el caso concreto y determinar si lleva o no razón la aduana por el fondo al modificar la base imponible en el presente caso, analicemos lo actuado.

Lo primero que debe confirmarse es la facultad de la Aduana Santamaría para revisar y ajustar la obligación tributaria, después del despacho, siempre que lo haga dentro del plazo establecido, como en efecto sucede en la especie, en el tanto el acto de apertura del procedimiento ordinario se emitió dentro del plazo de 90 días según lo expuesto con anterioridad.

En el caso por la fecha en que surge el hecho generador, la legislación de valoración aplicable la constituye la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías (Ley 7005 del 27-9-95) y su Reglamento, en virtud de la cual el valor aduanero para el cálculo de los derechos arancelarios lo constituye el precio normal, entendido como

"…aquél que en el momento de la aceptación de la póliza se estima pudiera fijarse para las mercancías importadas como consecuencia de una compraventa efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro".(art.1)

En el caso concreto la aduana descarta el precio normal y se aplica el criterio de precio usual de competencia de mercancías idénticas, basándose esencialmente en las declaraciones aduaneras N° xxx de 27 de julio de 2000 de la Aduana de Paso Canoas y N° xxx de 27-9-00 y N°xxxx de 9-10-00 ambas de la Aduana Santamaría, que se refieren a mercancías idénticas (jugos de frutas del Prado) del mismo país (Panamá) (art.16 Reglamento a la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero), que son comparables en razón de la fecha de aceptación de la declaración, y que se trata de las mismas cantidades, (1200 cajas), no obstante se declaró un valor inferior, siendo éstas las pruebas fundamentales para la resolución del caso y cuyas copias se encuentra en el expediente administrativo. (Ver folios 15 a 42, Tomo I),

Efectivamente la legislación de valoración autoriza la aplicación de este segundo método cuando las mercancías no puedan ser valoradas tomando como base su precio normal, (el que consta en la factura normalmente). En tal sentido disponen los artículos 13 y 14 de la citada ley:

"Artículo 13

La determinación del precio normal se efectuará tomando como base el precio pagado o por pagar con las rectificaciones o ajustes necesarios cuando

éste sea distinto al precio usual de competencia. De no ser esto posible, para determinar el precio normal se partirá en orden sucesivo y por exclusión de:

1) ***Precio usual de competencia.***

2) Precio probable de compraventa.

3) Precio efectivo de compraventa.

4) Precio determinado con base en el contrato o contratos de alquileres.

El Reglamento de esta Legislación establecerá los ajuste de que sea necesario hacer a los anteriores precios cuando los elementos de la compraventa considerada difieran de los que contienen los artículos 1, 2 y 3 de esta Legislación."

"Artículo 14

Para los efectos del artículo 13 se entiende por:

1) Precio pagado o por pagar aquél que se haya pactado entre el comprador y el vendedor, y que conste en la factura o contrato.

2) Precio usual de competencia, el que habitualmente se aplica en las operaciones de compraventa en condiciones de libre competencia, bajo circunstancias parecidas, para las mercancías idénticas o similares a las que se valoran…"[1]

Por su parte el Reglamento de dicha Ley nos viene a puntualizar la forma en que debe ser aplicado el precio usual de competencia, de los cuales es importante señalar lo esencial, a fin de determinar si en la especie la aduana actúa correctamente en la aplicación de este segundo método.

Dispone en lo que interesa el artículo 16 y 17 del Reglamento:

"Artículo 16. La determinación del precio usual de competencia deberá efectuarse, tomando como referencia y en el orden de precedencia el precio de:
a) Mercancía idéntica del mismo vendedor para otros u otros compradores del mismo país.
b) Mercancía idéntica de otros vendedores del mismo país…."

Por su parte el artículo 17 define lo que entenderemos por mercancía idéntica señalando:

"Para efectos de la aplicación del artículo anterior, se entenderá por mercancía idéntica ***aquella igual en todos sus aspectos*** *a la que se valora y fundamentalmente en lo que se refiere a* ***la calidad, marca y prestigio comercial****…"*

Con fundamento en lo anterior se desprende que es correcto lo actuado por la aduana en el caso concreto, toda vez que efectivamente se cumplen todos los requisitos anteriores, puesto que:

- el precio usual de competencia es de mercancía **idéntica** a la despachada, (en los casos comparados se trata de importaciones efectivamente realizadas del mismo producto: jugos de frutas)
- en todos los casos se trata de mercancía, procedente del mismo país: Panamá
- se trata de mercancía de la misma calidad, marca y prestigio comercial: (jugos de frutas marca del prado).
- en todos los casos la cantidad despachada es la misma: 1200 cajas o bultos.

[1] En relación con estos artículos ver artículo 15 y 16 del Reglamento a la Ley 7005.

A pesar de la coincidencia de todos estos datos, sin ninguna justificación que conste en expediente, existe una diferencia considerable en el precio, razones por las que este Tribunal estima ajustado lo actuado por la Aduana Santamaría debiéndose declarar sin lugar el recurso de apelación. En igual sentido ver Sentencia TAN-82-2005 del 18 de marzo del 2005.

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 mayoría este Tribunal resuelve declarar sin lugar el recurso y confirmar la resolución recurrida. Voto salvado del Lic. Soto Sequeira quien anula todo lo actuado a partir del acto final inclusive. Voto salvado del Lic. Gómez Sánchez quien anula todo lo actuado en expediente.

Notifíquese al recurrente en la oficina, sita en xxxx y a la Dirección General de Aduanas.

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Mariela Chacón Salas **Elizabeth Barrantes Coto**

Alejandra Céspedes Zamora **Desiderio Soto Sequeira**

Luis Gómez Sánchez **Dick Rafael Reyes Vargas**

Voto salvado del licenciado Gómez Sánchez. Disiento del criterio de los compañeros de mayoría, salvo mi voto y anulo todo lo actuado en expediente por las siguientes razones:

Vigencia del Acuerdo VII de Valoración GATT.

Es importante de previo a establecer la fecha de entrada en vigencia del Acuerdo VII o Acuerdo de Valoración, establecer los antecedentes que llevan a su aprobación.

Costa Rica firmó el 15 de abril de 1994, el Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio. Dicho instrumento jurídico suscrito por el Poder Ejecutivo y aprobado por la Asamblea Legislativa mediante Ley 7475 del 19 de diciembre de 1994, entrada en vigencia el 01 de enero de 1995. Cobra a partir de su aprobación y ratificación, carácter vinculante y se constituye en Ley de la República, con todos los efectos que de las mismas se derivan, además de ser obligaciones regidas por el derecho internacional.

El Acuerdo de la OMC, está constituido por el texto del acuerdo mismo y por una serie de acuerdos denominados "Acuerdos Comerciales Multilaterales" que se encuentran en los anexos 1,2 y 3, que a su vez conforman parte del Tratado. Establece el numeral II, punto 2 del Acuerdo de la OMC que "Los acuerdos y los instrumentos jurídicos conexos incluidos en los Anexos 1,2, y 3 (denominados en adelante "Acuerdos Comerciales Multilaterales") forman parte integrante del presente Acuerdo y son vinculantes para todos sus Miembros." Como resultado de lo anterior, al suscribir, aprobar y ratificar nuestro país el Tratado Internacional de la Organización Mundial del Comercio, asumió la obligación entre otras, de cumplir con todos los Acuerdos contenidos en los tres anexos citados. El Anexo 1, que contiene los Acuerdos Multilaterales sobre el Comercio de las Mercancías, incluye entre otros el **"Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio"** que trata el tema de la valoración de las mercancías objeto de comercio internacional.

El Acuerdo de la OMC, instaura en el artículo XVI, relativo a disposiciones varias, dos normas jurídicas de acatamiento obligatorio por ser parte del ordenamiento jurídico, dice en el punto tres. **"3. En caso de conflicto entre una disposición del presente Acuerdo y una disposición de cualquiera de los Acuerdos Comerciales Multilaterales, prevalecerá, en el grado en que haya conflicto, la disposición del presente Acuerdo",** mientras que la disposición cuarta regula: " **Cada Miembro se asegurará de la conformidad de sus leyes, reglamentos y procedimientos administrativos con las obligaciones que le imponen los Acuerdos anexos." .** Esta última de manera especial, requiere a las autoridades de los diferentes países signatarios del Tratado, lograr uniformidad de su legislación al momento de entrar en vigencia los Acuerdos, lo que significa en otras palabras, que se debía reformar o derogar la legislación que no fuera conforme con las nuevas disposiciones o sencillamente las mismas quedaban derogadas tácitamente en tanto fueran opuestas a los anexos.

Por su parte el **Acuerdo de Valoración, en la Parte III, Artículo 20 relativa al "Trato Especial y Diferenciado**" permite a los países en desarrollo retrasar su aplicación hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la entrada en vigencia del Acuerdo de la OMC. Dispone la norma: " **1. Los países en desarrollo Miembros que no sean parte en el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio hecho el 12 de abril de 1979 podrán retrasar la aplicación de las disposiciones del presente Acuerdo por un período que no exceda de cinco años contados desde la fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre la OMC para dichos Miembros. Los países en desarrollo Miembros que decidan retrasar la aplicación del presente Acuerdo lo notificarán al Director General de la OMC."** Cumpliendo la obligación de notificar la demora en la aplicación del Acuerdo de Valoración, el entonces Ministro de Comercio de Exterior, remitió oficio número DM – 018 – 95 del 17 de enero de 1995 al Director General de la

Organización Mundial del Comercio, comunicando la decisión del Gobierno de la República de retrasar la aplicación por un período de 5 años, mismos que vencían el 31 de diciembre de 1999.

El Acuerdo de Valoración contiene a su vez tres anexos y en el tercero de ellos, se estableció la posibilidad de que el plazo de cinco años otorgado en el artículo 20 ya citado no fuera suficiente, razón por la cual dispuso**. "La moratoria de cinco años prevista en el párrafo 1 del artículo 20 para la aplicación de las disposiciones del Acuerdo por los países en desarrollo Miembros puede resultar insuficiente en la práctica para ciertos países en desarrollo miembros. En tales casos, un país en desarrollo miembro podrá solicitar, antes del final del período mencionado en el párrafo 1 del artículo 20, una prórroga del mismo, quedando entendido que los Miembros examinarán con comprensión esta solicitud en los casos en que el país en desarrollo de que se trate pueda justificarla"**. La norma es precisa y de su lectura se extraen cuatro condiciones para optar a una nueva prórroga:

1. Debe existir una solicitud expresa del país miembro pidiendo retrasar nuevamente la aplicación del acuerdo.
2. La gestión debe ser analizada por los países miembros, en otras palabras no opera en forma automática.
3. Debe ser debidamente justificada, exponer las razones, causas o motivos que provocan la gestión.
4. La solicitud tiene que presentarse antes del vencimiento del plazo de cinco años estipulado en el artículo 20.1.

Para la primera prórroga, se comunicó en forma oportuna la demora en la aplicación del Acuerdo sobre Valoración, cumpliendo con la normativa que solo

requería que los países Miembros comunicaran o notificaran su decisión al Director General de la OMC.

Pero la actuación de las autoridades responsables de gestionar la segunda prórroga, no se hizo con la misma diligencia, de hecho es de conocimiento público que la gestión formal, anticipada y justificada, que debió realizarse no se hizo. En oficio DM – 141 – 00 del 28 de febrero del año 2000, el Ministro de Comercio Exterior, comunica al Director General de Aduanas: "...este Despacho ha realizado las gestiones procedentes ante la OMC y **ha dado las explicaciones del caso en lo que concierne al retraso que se ha sufrido para la implementación de dicho Acuerdo,** el cual como es de su conocimiento **debió haberse puesto en vigor el 01 de enero del 2000**. No omito manifestar la urgencia de la aprobación de la legislación nacional restante en esa materia, a la mayor brevedad posible, **con el propósito de evitar el continuar incumpliendo el compromiso asumido por el país ante la OMC."** (el resaltado y subrayado no son del original). Es evidente que no hubo solicitud de prórroga y que el Acuerdo de Valoración entraba a regir el 01-01-2000, que las gestiones de Comercio Exterior iban dirigidas a brindar explicaciones sobre el retraso en la aplicación del Acuerdo y no a gestionar una nueva prórroga, requiriendo a la Dirección General de Aduanas se aprobara la legislación restante para **evitar que se continuara incumpliendo los compromisos internacionales adquiridos.**

Dos situaciones particulares esgrimieron las autoridades del Ministerio de Hacienda para no aplicar el Acuerdo, a pesar de que no se había gestionado prórroga alguna, de la posición clara del Titular de Comercio Exterior y del criterio de los órganos técnicos de la Dirección General de Aduanas: la no aprobación de Ley Nacional de Valor y la falta de aprobación del Protocolo al Convenio Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero, argumentos que no son de

recibo, porque la entrada en vigencia del Acuerdo no estaba sujeta a ninguna reforma o aprobación de legislatura posterior:

• El Acuerdo si bien es cierto dejó a criterio de cada Estado Miembro la definición de algunos aspectos importantes, la falta de definición de estos no imposibilitaba su aplicación tal y como fue aprobado por la Asamblea Legislativa.

• El Ministro o Viceministro de Hacienda, no era competente para posponer o retrasar la puesta o entrada en vigencia de la Ley Nacional con la que se ratificó un Tratado Internacional, fuente primaria del derecho internacional entre sujetos del mismo orden – de derecho internacional - , destinado a producir obligaciones jurídicas entre estos, creando una reglamentación jurídica permanente y obligatoria entre los Estados, aspecto que no puede dejarse a criterio o la decisión unilateral de una persona que carece de tal competencia, porque pone en peligro la seguridad de las relaciones internacionales y más específico, las relaciones de comercio internacional de nuestro país.

•Se contó con tiempo suficiente –5años- para hacer los ajustes pertinentes.

• Con relación a la no aprobación de la ley que derogaba el Convenio Centroamericano de Valoración antes del 01-01-2000 (fue derogada efectivamente el 21 de febrero del 2000, Ley 7984), debe recordarse que los convenios internacionales se extinguen por muy diversas razones, una de ellas es el acuerdo de las partes que expresamente lo pactan o incluso tácitamente: "**3.6.3. Acuerdo entre las partes.- Los Estados partes en un tratado pueden declararlo sin vigor por un nuevo tratado, ya sea de manera expresa mediante la inclusión de una nueva cláusula dirigida a ese fin, ya sea de manera tácita cuando el nuevo tratado es incompatible con el anterior" (Derecho Internacional Público. Modesto Seara Vazquez)**

Los países centroamericanos que oportunamente suscribieron y ratificaron la "Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías", Anexo B del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, son a su vez Miembros de la OMC y por lo tanto tenían el compromiso de poner en vigencia el Acuerdo de Valoración, conviniendo en derogar dicho Anexo B, dejando sentado de manera expresa que **"...Este protocolo entra en vigencia para cada país en la fecha en la que este deba poner en vigor el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994, de conformidad con sus compromisos con la OMC".** Para Costa Rica, el compromiso de aplicar el Acuerdo de Valoración inicia a partir del 01-01-2000, pero el Protocolo se aprueba por la Asamblea Legislativa hasta el 21 de febrero siguiente.

También se puede dar una derogatoria tácita de los convenios, cuando el nuevo tratado es incompatible con el anterior por comprender normas contrapuestas, como muy bien lo especifica el mismo Protocolo sobre la derogatoria el Anexo B cuando dice: **" 3º- Que el Convenio "Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías" contiene disposiciones que son inconsistentes con el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT 1994".** Desde esta perspectiva, podemos decir que el Anexo B, quedo derogado expresa y tácitamente, para Costa Rica desde el 01 de febrero de 2000, no teniendo espacio ni asidero legal la posición de las autoridades del Ministerio que le dan vigencia hasta setiembre del mismo año.

En respaldo a las consideraciones anteriores y por su contenido, claridad y amplitud, así como por compartir los criterios que en el mismo se vierten y por ser fuente primaria de donde nace, estimo importante transcribir en lo que interesa el oficio DVA – 068 – 2001 del 19 de enero del 2001, suscrito por la **licenciada**

Maribel Abarca, Jefe del Órgano Nacional de Valoración, el cual tiene absoluta relación con el asunto a resolver.

Refiriéndose al Decreto Ejecutivo 27464 – H – MEIC dice la licenciada Abarca "...no obstante, se debe indicar que si bien la actuación de la Dirección General de Aduanas obedece a directrices del despacho del Viceministro de Hacienda, lo cierto y correcto era que el decreto Ejecutivo de interés se debió haber dejado de aplicar a partir del primero de enero del año 2000, fecha en que Costa Rica debía aplicar el Acuerdo de Valor GATT... el decreto de cita es totalmente contrario a la normativa de valoración GATT según se fundamenta más adelante..."

Señala la licenciada Abarca sobre la opción que brindaba el mismo Acuerdo para retrasar su aplicación: "Es claro, que si bien Costa Rica disponía de las herramientas legales para postergar la aplicación del Acuerdo de Valor GATT, no se utilizaron y consecuentemente a partir del primero de enero del 2000 se debió aplicar en teoría el Acuerdo de Valor GATT. Además, desde esa fecha o hasta el 21 de febrero del 2000, se tenía dos normativa vigentes, sean el Acuerdo de Valor GATT y la Legislación Centroamericana del Valor Aduanero de las Mercancías, las que se fundamentan en doctrinas diferentes y excluyentes una de la otra, generando incertidumbre jurídica tanto a la Administración Aduanera como a los Administrados".

Con relación al oficio DM – 1114 – 99 del 19 de diciembre del 2000, donde el Ministro de Hacienda ordena no iniciar con la aplicación del Acuerdo de Valor GATT hasta tanto no se aprobara en la Asamblea Legislativa el Proyecto de Ley Nacional de Valor y el proyecto de ley que acogía la derogatoria de la Legislación Centroamericana de Valor, expresa la Jefe del Organo de Valoración Nacional: "Es importante resaltar, que esta fundamentación no tiene ningún sustento legal**, por cuanto un Ministerio no es**

competente para suspender unilateralmente la aplicación de un instrumento internacional como es el Acuerdo de Valor GATT, sobre todo por cuanto la aprobación de los proyectos citados por parte del ente legislativo no es una condición legal para la aplicación de ese Acuerdo**.** Así las cosas, se recalca que el proceder del Ministerio de Hacienda no era jurídicamente viable y por ende a partir del primero de enero del 2000 se tenía que aplicar también el Acuerdo de Valor GATT **y sin embargo se siguió aplicando solamente la Legislación Centroamericana de Valor, por la directriz de acatamiento obligatorio."**

Una vez aprobado la Ley 7984 titulada "Aprobación del Protocolo al Convenio Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías" la Dirección General de Aduanas emitió el oficio DGA – 061 – 2000 del 29 de febrero de 2000, reiterado por oficio DGA – 092 – 2000 del 23 de marzo del 2000, exteriorizando su posición, el cual se comenta de la siguiente forma en el oficio que se transcribe: "... en lo que respecta a la valoración de vehículos usados, el Acuerdo de Valor GATT, no prevé la utilización de publicaciones especializadas para la valoración de vehículos usados, siendo que para la determinación del valor en aduana de los vehículos usados, se debería partir en principio del Valor de Transacción. **Desde esta perspectiva, no se podría aplicar íntegramente lo regulado en el capítulo 1 del decreto 27464 – H- MEIC, consecuentemente tampoco se podría aplicar el capítulo 2 y 3."**

Las directrices del Ministerio de Hacienda quedan resumidas en los oficios DM – 1280 y DVM – 142, en su orden del 23 de marzo y 03 de abril, ambos del 2000, los que son citados y comentados por la Jefatura del Órgano Nacional de Valoración. En el oficio DVM – 142 se expresa: " Así las cosas Costa Rica ha de poner en vigencia el Acuerdo de Valor GATT, en el momento que la Asamblea Legislativa apruebe el proyecto de Ley Nacional de Valor, con fundamento en la solicitud realizada por parte de Comercio Exterior ante la Organización Mundial de

Aduanas... Consecuentemente, este Despacho le gira las siguientes directrices: la derogatoria del Convenio Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, Anexo B, y su reglamento, aún no es efectiva, por lo tanto la misma sigue aplicándose en la valoración de mercancías importadas, al igual que el Decreto Ejecutivo 27464 – H – MEIC. Tal derogatoria surtirá sus efectos, hasta tanto se apruebe la Ley Nacional de Valor que complementa las disposiciones del Acuerdo de Valor GATT " y sobre el mismo se comenta: " En este oficio, el señor Viceministro de Hacienda reitera condicionar la aplicación del Acuerdo de Valor GATT y del Decreto Ejecutivo 27464 – H – MEIC a la aprobación en la Asamblea Legislativa del proyecto de Ley Nacional de Valor, por lo que siguiendo esta directriz de acatamiento obligatorio, a partir del cinco de setiembre de 2000 se debía dejar de aplicar el citado Decreto Ejecutivo tal y como se realizó. No obstante, se debe de reiterar que tal condición no es legal ni constitucionalmente viable, por cuanto la normativa de Valor GATT no la regula y por cuanto si bien mediante oficio DVM – 141 – 2000 del 14 de abril de 2000 el señor Viceministro de Hacienda le solicita nuevamente al señor Ministro de Comercio Exterior Tomas Dueñas que tramite una nueva prórroga ante la Organización Mundial de Comercio, la misma aparentemente no se realizó (no se dispone de un documento formal que la respalde). Por lo anterior, se reitera que desde el primero de enero del año 2000 Costa Rica debió aplicar el Acuerdo de Valor GATT con todas sus implicaciones (Ver oficio DM- 379 – 2000 del 16 de mayo de 2000, suscrito por el señor Tomas Dueñas, Ministro de Comercio Exterior).

En conclusión, no hubo gestión oficial para retrasar la aplicación del Acuerdo de Valoración a partir del 01 de enero de 2000, que las gestiones del Ministerio de Comercio Exterior se orientaron a justificar un incumplimiento de las obligaciones contraídas, que la no aprobación oportuna del nuevo título sobre el valor aduanero de las mercancías en la Ley General de Aduanas y la derogatoria del Convenio Centroamericano de Valoración no constituían obstáculo alguno o

impedimento para la puesta en vigencia del Acuerdo de Valor, razón por la cual estimo dicho Acuerdo donde se asumieron compromisos de orden internacional, rige con todos sus efectos desde el 01 de enero de 2000 y todas aquellas disposiciones que se opusieran a la nueva ley, quedaron derogadas tácitamente. Por lo anterior procede anular todo lo actuado en expediente al aplicarse una normativa sustantiva diferente y derogada al momento del hecho generador.

Luis Gomez Sánchez

Voto salvado del licenciado Soto Sequeira. No comparto la posición del voto de mayoría Nº 032 vertido en sentencia 24 de las quince horas del catorce de febrero de 2006, en el expediente administrativo *2006-010*, al haber declarado sin lugar el recurso y confirmado el acto impugnado, teniendo por ello que salvar el voto considerando que se debe anular todo lo actuado a partir del acto final por vicios de nulidad con los siguientes razonamientos jurídicos.

Nulidad Absoluta evidente y manifiesta en autos. Teniendo presente que el Tribunal Aduanero ejerce sus competencias como órgano contralor de legalidad de los actos manados de las autoridades aduaneras, en primer término como es su obligación debe pronunciarse y analizar la actuación administrativa en el caso concreto, y resolver las pretensiones de nulidad formuladas por el recurrente quien a lo largo del procedimiento administrativo ha considerado que persisten una serie de vicios de nulidad, que afectan la legalidad de los actos y su posición frente a la defensa de intereses en litigio. En autos corre a folios 117- 119, 128-129 del Tomo I del expediente administrativo, así como los folios 27-35; 61-62 del Tomo II,

donde existen varios planteamientos de nulidad que obligan al suscrito a su conocimiento y definición conforme a derecho.

Así las cosas entro a verificar los autos para determinar si en la especie se han violentado los principios procesales indispensables que debe salvaguardar todo acto administrativo en aplicación del principio de legalidad y del derecho del administrado a un debido proceso. Por eso la necesaria revisión previa al fondo respecto a la concurrencia o no de nulidades, puesto que el acto administrativo debe ser dictado de conformidad con el ordenamiento jurídico, tanto en sus elementos esenciales como formales, de acuerdo a los artículos 192, 196 de la Ley 7557 y sus reformas; 520, 522 del DE- 25270-H y sus reformas; 128 -136 de la Ley 6227, puesto que lo contrario puede generar vicios que afecten la validez. Revisados los actos y actuaciones que constan en expediente, es claro que la Aduana Santamaría abrió procedimiento ordinario tendiente a revisar la obligación tributaria aduanera mediante el ajuste del elemento valor aduanero en la importación de jugos del prado amparados a la declaración aduanera N° 00000 de fecha 17 de agosto de 2000, determinando un adeudo a favor del fisco. (ver folios 66-73 del Tomo I). Sin embargo el por tanto de la resolución advierte una nulidad absoluta evidente y manifiesta por ausencia del contenido del acto, pues olvida pronunciarse sobre el objeto del procedimiento que era la revisión del valor declarado y la modificación por ella determinada en forma concreta, así como señalar el monto que correspondía cancelar a las partes involucradas o si se inclinaba por cobrar la totalidad a una de ellas, siguiendo los preceptos tributarios de la solidaridad, (artículo 16 del Código de Normas y Procedimientos tributarios), vicio que contiene el acto final, en evidente irrespeto de los preceptos jurídicos vigentes al momento. De lo anterior se determina que existe un evidente y grave vicio del acto por ausencia del 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 la aduana referirse al verdadero objeto del procedimiento iniciado, entorno a 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 de la obligación tributaria en revisión, donde es omisa la resolución de la aduana. Aspectos que generan inseguridad y falta de certeza sobre el correcto valor aduanero de la mercancía nacionalizada, que sin lugar a dudas le ocasionan indefensión nuevamente al recurrente, puesto que 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. En efecto, no debemos desviarnos del objeto del procedimiento ordinario cual sigue siendo demostrar o desvirtuar los hechos y pretensiones de las partes, en aras determinar la verdad real, para definir en el acto final si procede o no la modificación del valor declarado, pero señalando porque desecha el valor declarado y cual el determinado por la Administración, considerando las pruebas que haya incluido al expediente y discriminando en forma motivada las aportadas por el recurrente, entre otros aspectos, el elemento de la obligación tributaria que se está modificando, esto es, en el caso concreto el ajuste en el valor aduanero del vehículo usado, 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, claramente se reafirma que el a quo al dictar el acto final, por no contemplar 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. *(Ver sentencia del Tribunal Contencioso Administrativo N° 00031 de 19/01/01)*

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 aduanero, 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 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***

[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,

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 elementoenido 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 nuevamente ha sido dictado sin ajustarse a las normas del ordenamiento jurídico, al no determinar sobre el valor aduanero de las mercancías 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 del suscrito de declarar la nulidad de todo lo actuado en expediente a partir del acto final inclusive por ser contrario al ordenamiento jurídico. Por ello resuelvo conforme los vicios que aparecen a simple

vista en autos y declaro la nulidad de lo actuado por ausencia del elemento contenido.

Desiderio Soto Sequeira