



TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL

CURSO - TALLER DERECHO PROCESAL ADUANERO

Facilitadores:

Elizabeth Barrantes C.

Shirley Contreras B.

Loretta Rodríguez M.

Desiderio Soto S.

Setiembre 2002

CAPITULO I

PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE MODIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA

SECCIÓN I: DESARROLLO TEÓRICO-PRÁCTICO DEL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DETERMINATIVO:

1. Definición de Procedimiento Ordinario. Supuestos de aplicación

Conforme con los artículos 9 y 10 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), artículos 22, 23, 24 incisos a, b, 59, 62, 93, 98, 102 de la Ley General de Aduanas (LGA), corresponde a las autoridades aduaneras exigir y comprobar la correcta declaración y cumplimiento de los elementos que determinan o influyen la obligación tributaria aduanera, es decir, que inciden en el monto de los impuestos que se deben cancelar al Estado con ocasión de la importación de las mercancías.

Como consecuencia de lo anterior, le corresponde realizar las modificaciones o ajustes que sean necesarios tanto en el control inmediato dentro del proceso de verificación, o bien en forma posterior al despacho, cuando producto de una revisión se determinen diferencias entre lo declarado y lo que en realidad debió declararse, y cobrar el adeudo que resulte pendiente de cancelar, para la cual deberá iniciar el respectivo procedimiento ordinario, establecido en el artículo 196 de la Ley General de Aduanas, sobre el cual nos referiremos a continuación.

De previo es importante aclarar que las normas aplicables a los procedimientos administrativos efectuados por la autoridad aduanera son las contenidas en los numerales 192 y siguientes de la Ley General de Aduanas y 520 y siguientes del Reglamento (RLGA), y a falta de norma expresa la propia LGA en el artículo

192 remite en su orden a las disposiciones del procedimiento tributario (Código de Normas y Procedimientos Tributarios) y a las disposiciones del procedimiento administrativo, al establecer el artículo 520 del Reglamento a la LGA que las

normas de la Ley General de la Administración Pública (LGAP) serán de aplicación obligatoria en casos de ausencia de norma expresa en la legislación aduanera en esta materia.

Es así como uno de los procedimientos aplicables en sede aduanera lo constituye precisamente el **procedimiento ordinario**, el cual es el procedimiento por excelencia mediante el que se materializa la actuación administrativa y que la doctrina ha **definido** como aquel en que está de por medio el administrado, en conflicto posible o actual con otro administrado o con la Administración, debiéndose en consecuencia asegurar la participación de los administrados en el iter o etapas definidas de la voluntad pública, las cuales se integran con una serie de requisitos y formalidades necesarias para tutelar la defensa de *“la seguridad, igualdad y lealtad de las partes en el curso del debate procesal, como medios de garantizar el acierto, la legalidad y la justicia del acto final, en provecho tanto de la Administración, como del administrado, según sea quien tenga de su parte la razón”*¹

Precisamente ese carácter contradictorio, en donde hay intereses contrapuestos de las partes, obliga a la administración aduanera a asegurar la participación igualitaria de los administrados en todos aquellos actos emitidos en que se afecte un derecho subjetivo o interés legítimo, debiendo observar las disposiciones del artículo 196 de la LGA que analizaremos en este capítulo, empezando por citar los **supuestos de aplicación obligatoria** de este procedimiento regulados en el numeral 525 del RLGA que a la letra reza:

¹ Ver actas de la Asamblea Legislativa, expediente A23E5452, folios 52 al 56, sobre discusión del artículo 308 de la actual Ley General de la Administración Pública”

“ a. Si el acto final pueda causar perjuicio grave al administrado, sea imponiéndole obligaciones, suprimiéndole o denegándole derechos subjetivos, o cualquier otra forma de lesión grave y directa a sus intereses legítimos.

b. Cuando se determine procedente el adeudo y cobro de una obligación tributaria y demás recargos.

c. En casos en que proceda la imposición de una sanción de suspensión al Auxiliar.

d. En caso de contradicción o concurso de interesados frente a la Administración dentro del expediente.”

Asimismo el numeral en estudio excluye en forma expresa la aplicación de este procedimiento a las acciones que tengan por objeto la imposición de una sanción disciplinaria a los funcionarios, por existir normativa especial establecida en el régimen estatutario.

2. Elementos esenciales del acto administrativo:

Aclarado lo anterior, procedamos de inmediato al análisis de los requisitos esenciales que deben obligatoriamente observarse, por parte de la Administración Pública y en concreto la Autoridad Aduanera, al momento de emitir actos que de alguna manera van a incidir-perjudicar la esfera jurídica de los administrados, usuarios y actores del Servicio Nacional de Aduanas.

Por ello, lo primero que debe hacerse antes de iniciar cualquier procedimiento ordinario para ajustar la obligación tributaria aduanera, por cualquier concepto, es revisar que los elementos del acto (tanto los formales como el sujeto y el procedimiento, como los sustanciales: motivo, contenido y fin) se cumplan de conformidad con el ordenamiento jurídico, a efecto de evitar la nulidad del mismo, según se indica a continuación:

2.1 SUJETO:

A) Concepto: Es el autor del acto. Ejemplos en el Servicio Nacional de Aduanas es el Director General de Aduanas, la División de Normas y Procedimientos, el Gerente de una Aduana, el Departamento de Agentes Externos, entre otros.

B) Su noción contiene tres aspectos: Competencia, regularidad en la investidura y legitimación.

➤ **Competencia**

Se refiere tanto a las potestades y derechos de la Administración así como a sus deberes y obligaciones. Define lo que específicamente se puede hacer o no hacer en un caso concreto. La competencia será regulada por ley siempre que contenga la atribución de potestades de imperio. La distribución interna de competencias y la creación de servicios sin potestades de imperio pueden estar reguladas por reglamento.

Ejemplos:

- La competencia de la División de Control y Fiscalización es llevar a cabo la fiscalización integral del Sistema Aduanero, con el objeto de comprobar el correcto ejercicio y cumplimiento de sus funciones y obligaciones (Art 15 RLGA)
- Al Departamento Técnico de la Aduana le compete la determinación y comprobación de los elementos determinantes de la obligación tributaria y las medidas arancelarias y no arancelarias (Art 35 RLGA)

➤ **Regularidad en la Investidura**

La designación formal de una persona para el ejercicio de un puesto o cargo. Lo cual tiene que ver con los requisitos en el nombramiento. Por ejemplo si se

nombrara como Director General de Aduanas a una persona que esté en segundo año de Arquitectura se violaría los requisitos establecidos en el artículo 12 de la LGA, que señala que tiene que tener un grado mínimo de licenciatura en economía, administración pública, derecho o comercio exterior. En tal caso se aplicaría la figura del funcionario de hecho, es decir, el nombramiento sería nulo, pero si el funcionario ha desempeñado el cargo o funciones y sus actuaciones se ajustan a la ley, sus actos serán válidos siempre que se cumplan con las circunstancias establecidas en el artículo 115 de la LGAP²

➤ **Legitimación**

Es la potestad genérica para ejercer la competencia propia, en razón de haber llenado determinadas exigencias jurídicas que son la condición necesaria al efecto. En el caso aduanero la institución debe dirigir técnica y administrativamente las funciones señaladas por la ley aduanera y su reglamento.

Ejemplo de requisitos de legitimación en sede aduanera podría ser la inexistencia de incompatibilidades del Director General para otorgar por concesión la condición de depositario aduanero en cuyo trámite tenga un interés personal o directo un pariente por consanguinidad o afinidad hasta cuarto grado, debiéndose separarse de la tramitación de la misma, entre otros casos, si la persona que está optando por esa condición de auxiliar es su cónyuge (Art 12 LGA); o bien, la existencia del quórum de los 7 miembros del Tribunal Aduanero Nacional, para resolver conocer y resolver los recursos de apelación, cuyas votaciones se toman por simple mayoría. (Ver art 210 LGA)

C) Criterios de asignación de la Competencia

² Artículo 115 LGAP: Será funcionario de hecho el que hace lo que el servidor público regular, pero sin investidura o con una investidura inválida o ineficaz, aun fuera de las situaciones de urgencia o de cambios ilegítimos de gobierno, siempre que se den las siguientes circunstancias: a) Que no se haya declarado todavía la ausencia o la irregularidad de la investidura, ni administrativa ni jurisdiccionalmente; y b) Que la conducta sea desarrollada en forma pública, pacífica, continua y normalmente acomodada a derecho.

La competencia se suele clasificar por razón de la materia, el tiempo, el territorio y el grado. Se limitará también por la naturaleza de la función que corresponde a un órgano dentro del procedimiento administrativo en que participa. (Ver artículo 60 LGAP)

➤ **Materia**

Según se refiera a un asunto administrativo en especial; por ejemplo, el Órgano Nacional de Valoración y Verificación de las Mercancías, es el encargado de verificar, controlar, investigar, recuperar y recopilar los asuntos relacionados con la valoración de las mercancías. (Art 244 LGA)

➤ **Territorio**

Es la que indica el territorio dentro del que debe adoptarse y ejecutarse el acto administrativo. El artículo 2 de la LGA, define el territorio aduanero señalando que es el ámbito terrestre, acuático y aéreo en los cuales el Estado de Costa Rica ejerce la soberanía completa y exclusiva. De forma tal que la competencia puede abarcar cobertura nacional como por ejemplo la asignada a la Dirección General de Aduanas, o bien local, como la correspondiente a la Aduana de Peñas Blancas que implica que solo puede ejercer su competencia dentro del territorio legalmente asignado que comprende de la provincia de Guanacaste, el cantón de La Cruz de la provincia de Alajuela, los cantones de Los Chiles, Upala y Guatuso . (Art 3 RLGA)

➤ **Tiempo**

Es la que existe dentro de un plazo legal, más allá del cual el órgano carece de potestad para actuar.

Un **ejemplo** claro es el plazo de 4 años que tiene la autoridad aduanera para

exigir el pago de tributos dejados de percibir, sus intereses y recargos, de conformidad con el numeral 62 de la Ley, pudiendo ejercer tal potestad solo dentro de los 4 años indicados, o bien, en el procedimiento de ajuste de la obligación tributaria aduanera por el elemento valor, para aquellos asuntos en que su hecho generador se haya efectuado estando vigente la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero, hoy derogada, que el acto inicial se hubiese dictado dentro del plazo de 90 días que establecía el artículo 19 del citado cuerpo de leyes. Así lo ha establecido este Tribunal en reiteradas sentencias, en las que si bien ha señalado que de conformidad con el numeral señalado el ejercicio de las potestades de modificación en criterio de este órgano se están refiriendo al dictado del acto final, por aplicación de la jurisprudencia de la Sala Constitucional, de acatamiento obligatorio, es el acto de apertura el que correspondía emitir dentro del término señalado.

Al respecto en la sentencia N° 002-2002 no se aceptó el argumento del afectado de falta de competencia por haber transcurrido el plazo para el ajuste y en lo que interesa se estableció:

“Así las cosas, y según consta a folio 143 y 144 el acto de inicio de procedimiento fue dictado por la Aduana en fecha 10 de diciembre de 1997, con el número AC-541-97, mismo que se encuentra del plazo de los 90 días antes citado, que es el acto sobre el cual se debe computar el plazo, es decir, es el acto que debe ser notificado dentro del plazo de los 90 días a que se refiere el artículo 19, sin que sea relevante para el caso que el acto final (Res-AC-543-97) y su adición (Res-AC-568-99 de 15-12-99) hayan sido o no emitidos y notificados dentro del plazo de reiterada cita. Ello conforme el criterio vinculante de la Sala Constitucional en voto número 6712-98 del 18 de setiembre de 1988...”

➤ **Grado**

Es la que se da entre dos órganos, uno de los cuales puede revisar lo hecho por el otro. Puede abarcar tanto jerarquía propia, en la que un órgano superior a otro

decide un asunto que entra en la competencia común en razón de la materia, por ejemplo denegado un recurso de reconsideración por la Aduana competente, le corresponde al Director General, en su condición de jerarca propio, conocer y resolver el recurso de revisión jerárquica interpuesto; así como jerarquía impropia, que es el caso del Tribunal Aduanero Nacional que se crea como un órgano de decisión autónoma, adscrito al Ministerio de Hacienda, constituyéndose en la última instancia administrativa, para conocer y decidir los recursos contra los actos dictados por el Servicio Nacional de Aduanas. Por tal motivo es un órgano desconcentrado máximo del Ministerio de Hacienda dentro de la Administración Pública, lo que significa que el Tribunal en esta materia no está sometido ni a órdenes ni a revisión de sus actos en sede administrativa, los que se dan con entera independencia de instrucciones del Ministro de Hacienda a cuyo Ministerio pertenece este Tribunal. (Ver dictámenes de la Procuraduría General de la República número C-012-98 del 21 de enero de 1998 y número C-033-98 del 25 de febrero de 1998.)

D) ORGANO DIRECTOR DEL PROCEDIMIENTO.

Otro aspecto que es importante tener en cuenta en relación al elemento sujeto y a su competencia es el nombramiento del **Organo Director del Procedimiento**, su concepto, constitución y funciones, puesto que a pesar que es usual su designación, es un tema no suficientemente desarrollado por la normativa aduanera, razón por la cual debemos recurrir en forma supletoria tanto a las disposiciones de la Ley General de la Administración Pública como a algunos dictámenes de la Procuraduría General de la República y a jurisprudencia emitida por los Tribunales de Justicia que arrojan luz en este tema.

- **Concepto:** A efecto de precisar su definición tanto la Procuraduría General como la Sala han efectuado la diferencia entre el órgano decisorio y el órgano director del procedimiento, en los siguientes términos:

“Siguiendo los lineamientos de la Ley General de la Administración Pública, debemos distinguir entre el órgano director del procedimiento y el órgano

*decisor. Este último es el que reúne las condiciones necesarias, incluyendo por supuesto la competencia, para resolver por acto final el procedimiento. Por su parte el **órgano director** es el encargado de tramitar y excitar el desarrollo del mismo, dictando las providencias que estime necesarias". (La negrita y el subrayado no son del original)*

Por su parte la Sala en Resolución N° 1142-99 ha de limitado su concepto a través de su finalidad en los siguientes términos:

"No es el órgano director del procedimiento el que ha de dictar el acto final pues su finalidad es, al tenor de lo dispuesto en el artículo 214.2 de la Ley General de la Administración Pública, verificar la verdad real de los hechos que sirven de motivo al acto final, esto es, instruir el procedimiento únicamente, no resolver sobre el fondo del asunto. En este sentido, quienes instruyen no pueden luego resolver y dictar el acto final..."³

➤ Lo anterior nos lleva a su **constitución** habiéndose exigido de conformidad con la jurisprudencia de la Procuraduría que sea el órgano competente para tomar una decisión final, el que decide el fondo del asunto, el que puede nombrar al órgano director⁴.

➤ Asimismo sus principales **funciones** las cuales de conformidad con la LGAP son las siguientes:

- Dirigir el procedimiento y la comparecencia (artículo 314.1);
- Levantar posteriormente el acta respectiva con su sola firma, cuando la comparecencia fuese grabada (artículo 313);

³ Si bien este ha sido el criterio reiterado, no ha sido constante y en algunas ocasiones la Sala ha admitido la posibilidad de que el mismo órgano para instruir el procedimiento y decidir sobre el fondo del asunto. Ver resolución 1638-99

⁴ En relación con la integración del órgano director la Sala se ha pronunciado indicando que eso es un asunto de legalidad que debe ser resuelto por la autoridad administrativa a través de los recursos que establece la ley.

- Recibir la prueba ofrecida por la parte ausente cuando ello fuere posible (artículo 315);
- Resolver todas las cuestiones previas surgidas durante el curso del procedimiento (artículo 227.1);
- Conservar los objetos presentados susceptibles de desaparición dejando constancia en el acta (artículo 270.6);
- Es disciplinado si por su culpa hay retraso en el procedimiento y si la culpa es grave incurre en responsabilidad civil ante el administrado (artículo 263.2)

Por su parte en la normativa aduanera, la LGA se refiere al órgano instructor al regular precisamente las Actuaciones comunes al procedimiento ordinario en el artículo 196 que dispone:

*“Artículo 196.- **Actuaciones comunes del procedimiento ordinario.***

Para emitir cualquier acto que afecte derechos subjetivos o intereses legítimos, deberán observarse las siguientes normas básicas:

a) La apertura del procedimiento, de oficio o a instancia de parte, debe ser notificada a las personas o entidades que puedan verse afectadas.

*b) En el acto de notificación se otorgará un plazo de quince días hábiles para presentar los alegatos y las pruebas respectivas. **La autoridad aduanera que instruya el procedimiento** podrá prorrogar, mediante resolución motivada, de oficio, o a instancia de parte interesada este plazo para los efectos de presentación de pruebas.*

c) A solicitud de parte interesada, el órgano instructor dará audiencia oral y privada por un término de ocho días, una vez evacuadas las pruebas para que las partes desarrollen las conclusiones finales.

*d) Listo el asunto para resolver, **el órgano instructor dictará la resolución dentro de un plazo de diez días hábiles.** La notificación debe contener el texto íntegro del acto.” (La negrita y el subrayado no es del original)*

Precisamente, sobre este tema en sede aduanera, la posición del Tribunal ha sido reiterada en asuntos en los que se discute la imposición de una sanción, por lo que este tema será desarrollado con mayor amplitud en el capítulo II, referente al procedimiento sancionatorio, por lo que por ahora baste citar la sentencia N° 57-2000 de 10-10-02 que en lo que interesa indicó:

“Nótese como el legislador, conciente o inconscientemente, asimila órgano director a órgano decisor, porque si bien señala que habrá una autoridad aduanera que instruirá el asunto, sin embargo, en el inciso d), indica que el órgano instructor deberá dictar resolución dentro de los 10 días hábiles, siendo así, entonces debemos concluir que si el órgano instructor emite el acto final, entonces es porque ambas funciones, la de instructor y la de juzgador, la ejerce la misma autoridad, que no podría ser otra que el órgano decisor, es decir, la aduana o la Dirección, pues obviamente el que puede lo más puede lo menos, y si dichos órganos están incluso legalmente facultados para sancionar, pues podrían además instruir el expediente. Claro que esto último podría generar problemas prácticos importantes, pues tendrían que estar los jefes de ambas oficinas instruyendo todos los asuntos. De ahí que por aplicación supletoria de la LGAP nada obsta para que no puedan constituir un órgano que instruya el procedimiento, siempre que se observen los procedimientos indicados.”

Recapitulando al analizar el sujeto en el caso que nos ocupa nos estamos refiriendo a la autoridad que según las funciones legal y reglamentariamente asignadas, le corresponde iniciar, instruir, y concluir el procedimiento de ajuste o modificación. En cuanto a este elemento debe ponerse especial atención a lo que disponga la legislación, porque podría ser que un órgano esté facultado para abrir procedimientos pero no para emitir actos finales que ordenen ajustes de la obligación tributaria, como sería el caso de la División de Control y Fiscalización que tiene competencia para dictar el acto apertura del procedimiento de cobro por ajustes a la obligación tributaria aduanera, según lo consignado en el numeral e) del

artículo 15 del RLGA según indicaremos posteriormente.

También debe diferenciarse entre el órgano que pueda legalmente instruir un procedimiento, es decir, el órgano director, el que pueda iniciarlo, y el que pueda emitir el acto final.

E) SUJETO CONTRA EL QUE SE DIRIGE:

Un aspecto que debe tenerse presente es que **no debe confundirse** el sujeto del acto administrativo, esto es el autor del acto, con el **sujeto contra el que se dirige** el mismo, debiendo la autoridad aduanera en forma previa identificar contra quien se debe iniciar el respectivo procedimiento, según los hechos de cada caso y el tipo de procedimiento, el cual según la situación acontecida podrá ser determinativo, sancionatorio, pago indebido, entre otros.

- **Indicar la condición en que se participa en el proceso:** En el acto de apertura de cada procedimiento deberá indicarse, la condición o el carácter en que cada persona, física o jurídica, participa en el procedimiento, y a cada uno se le debe notificar en forma independiente.

Por ejemplo: Cuando al consignatario-importador de las mercancías, se le notifique por medio de su agente aduanero, en el respectivo acto y en su notificación debe quedar constancia, que la notificación es al importador pero que se le hace en la persona de su representante, que es el agente aduanero. Además se debe notificar también en forma independiente al agente aduanero como tal.

- **Capacidad procesal - Presentación de personerías:** Una vez apersonado al expediente, se debe exigir a todas las partes que cumplan las normas procesales, entre ellas las relativas a la capacidad procesal, de forma tal que debe verificarse la presentación de la respectiva personería jurídica, que acredite la condición en que actúa. Esto desde el inicio del procedimiento ya sea ante las Aduanas o ante
-

la Dirección General de Aduanas. (Ver artículos 133 y 163 CNPT, 103 CPC, 264, 275, 282, 283, 287, 291, 292 y 351 LGAP)

Así lo ha establecido este Tribunal en forma reiterada, tal como en sentencias 70-98, 167-98, 10-00, 38-00, 40-00, 66-00, 48-01, habiéndose indicado en la sentencia 10-2000 lo siguiente:

“En concreto, respecto a las normas que regulan la capacidad procesal, el artículo 133 en relación con el artículo 163, ambos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios , de aplicación supletoria en el presente caso, según lo señalado por artículos 208 y 257 de la Ley General de Aduanas, dispone:

Personería. En todas las actuaciones los interesados pueden actuar personalmente o por medio de sus representantes debidamente autorizados por ellos. Quien invoque una representación debe acreditar su personería en forma legal, sea por medio de un poder suficiente o una autorización escrita debidamente autenticada, extendida por el representante. (el subrayado es nuestro).

Por su parte el Código Procesal, también de aplicación supletoria, dispone que los representantes deberán de demostrar su capacidad procesal, en la primera gestión que realicen (artículo 103).

A lo anterior debe agregarse, las disposiciones contenidas en los artículos 282 y 283 de la Ley General de la Administración Pública, que en cuanto a la capacidad del administrado para ser parte y para actuar dentro del procedimiento administrativo, remiten al derecho común. (ver artículos 282 y 283). Siendo que al no haberse demostrado ante esta sede dicha capacidad procesal, no puede jurídicamente este Tribunal, tenerlo como parte del procedimiento administrativo, en los términos de los artículos 275 y siguientes de la Ley General de la Administración Pública...”

Legitimación: Superado lo anterior, corresponde analizar si las pretensiones están sustentadas por quien efectivamente es titular de un derecho subjetivo o un interés legítimo.

En consecuencia, en procedimientos ordinarios de modificación y cobro de la obligación tributaria aduanera el sujeto legitimado para apersonarse será el sujeto pasivo, esto es, la persona compelida a cumplir con la obligación tributaria aduanera, como el consignatario-importador, o quien resulte responsable del pago, como el agente aduanero cuando sea responsable solidario.

Por ejemplo, en un asunto que se discutía la procedencia o no del cobro de intereses determinados de oficio por la Aduana de Caldera, el recurrente entre otros argumentos alegó la falta de legitimación activa y pasiva por no haber sido llamadas al procedimiento todas las personas que pueden haberse visto afectadas, como son el importador-consignatario de las mercancías, habiéndose pronunciado sobre el punto el Tribunal en sentencia N°007-2002, de la siguiente forma:

“Sobre el particular estima este órgano que no se dan en la especie las violaciones alegadas, no solo por lo indicado en el acápite anterior, sino porque como bien lo señala la Administración, dada la solidaridad legal establecida tanto por el CAUCA como por la LGA entre el agente aduanero y el consignatario de las mercancías, no se ha dejado en indefensión a éste último, toda vez que su representante legal (agente aduanero), para efectos del despacho aduanero y los actos que de él deriven, ha participado activamente durante el desarrollo de las presentes diligencias y es precisamente ante instancia suya que éste Tribunal conoce de esta impugnación. Por las mismas razones deben denegarse las excepciones de falta de legitimación activa y pasiva interpuestas, toda vez, que las partes que intervienen en la presente litis son las que corresponden. En efecto, es la Administración Aduanera, en este caso, la Aduana de Caldera según su circunscripción territorial, la que figura como legitimada activamente, para gestionar el cobro que se pretende, independientemente del fondo del asunto, al cual no se refiere este Tribunal, en virtud de lo resuelto. Y por otra parte pasivamente resultan legitimados tanto el agente aduanero como el consignatario, como sujetos pasivos de la obligación

*tributaria aduanera, a tenor con lo que disponen los artículos 71 del CAUCA y 36 y 54 de la LGA”.*⁵

2.2 PROCEDIMIENTO: Debe seguirse el procedimiento que está previamente establecido para realizar las modificaciones de referencia, que en concreto está regulado en los artículos 192-196 de la LGA y 520-532 del RLGA.

Además, lo anterior implica observar cada una de las etapas y formalidades prescritas, bajo pena de generar nulidades por la violación de alguna formalidad sustancial.

Otro aspecto que es esencial respecto a la forma, es la debida **motivación** de todas y cada una de las actuaciones y su ausencia constituye una de las razones por las que más se anulan las resoluciones emitidas por el Servicio Nacional de Aduanas. Nos referimos a la indicación de todos y cada uno de los elementos de hecho, es decir, las razones, el fundamento jurídico, los estudios y general todos los antecedentes e informes que previamente haya realizado la Administración que la llevaron a la decisión de abrir un procedimiento, entre las cuales podríamos citar:

➤ **Dictámenes de laboratorio** Ej: El ajuste a la obligación tributaria aduanera por reclasificación de una mercancía efectuado por la Dirección General de Aduanas, en procedimiento ordinario abierto por la Aduana de Caldera, utilizando como fundamento tanto el criterio técnico de la Aduana como el dictamen correspondiente emitido por el Laboratorio Aduanero. El Tribunal en sentencia 059-2000 con base en las pruebas que constaban en expediente, entre ellas el aduanálisis, confirmó la clasificación determinada por la DGA pero con un razonamiento diferente, al considerar que la mercancía desalmacenada se trataba de un surtido y en aplicación de la Regla General de Clasificación 3 b) determinada por su carácter esencial. En el objeto de la litis se señaló:

⁵ Sobre la diferencia entre representación procesal y legitimación en el proceso ver sentencia 137-2000

*“Se refiere el presente asunto a la reclasificación arancelaria de que fue objeto la mercancía despachada con Declaración Aduanera N° XXX del 12-12-97 de la Aduana de Caldera, que consistía en 1950 cartones de “pastas alimenticias, fideos instantáneos”, provenientes de Hong Kong, declarados en la posición arancelaria **1902.19.00.00 (pastas alimenticias)** y que la Administración Aduanera reclasifica en la posición **2104.10.00.10 (sopas preparadas)**, aplicando criterio técnico emitido por la Aduana durante el proceso de verificación, según empaque y presentación del producto, así como del criterio vertido por el Laboratorio Aduanero en los análisis N° 3026 y 3027 del 9-1-98, reclasificación a la que se opone el recurrente según los alegatos que se analizarán más adelante. En concreto se circunscribe el caso en estudio a determinar la correcta clasificación de la mercancía amparada a la declaración aduanera de cita, toda vez que en expediente se alegan dos posibles posiciones arancelarias.”*

➤ **Documentos o estudios de valor**

En ellos normalmente deben constar los criterios técnicos que servirán como base del acto de apertura, acto que debe estar debidamente fundamentado y si bien en principio general, la falta de motivación genera nulidad relativa, se convertirá en absoluta en aquellos casos en que ocasione indefensión a las partes.

Al respecto el Tribunal en sentencia N° 034-2000 se refirió sobre el contenido y requisitos de los dictámenes de valor, comprobándose en ese caso la carencia de justificación técnica y de pruebas para fundamentar el ajuste por parte de la Aduana.

Al respecto estableció:

“Visto el expediente administrativo, se determina que corre al folio 05 copia del oficio del Organo Nacional de Valoración, con número D.V.A.-...-97 de 10 de junio de 1997, en el cual se establece que la lavadoras tamaño 12 libras marca Gold Satar tienen un precio unitario FOB de 134 dólares. Oficio que sirve de fundamento del acto de apertura del procedimiento iniciado por la aduana, donde se indica en el considerando 5 que dice: “Así como el valor efectuado por el Organo Nacional

de Valoración emitido con número de oficio No. DVA-...-97 del 10-06-97.”...

Si observamos el contenido del oficio vemos que el órgano que lo firma se limita a indicar una información sobre el valor unitario de una mercancía, pero sin indicar de donde fueron tomados los datos, los períodos comprendidos, los mercados de procedencia, las cantidades o niveles comerciales de referencia, u otros datos necesarios para considerarlos a la hora de desechar un valor declarado o precio pagado en una declaración aduanera, como el caso que nos ocupa por disponerlo así la ley 7005 y su reglamento. Por ello la copia del oficio citado no puede ser considerado válido para los efectos del ajuste decretado, porque no contiene un informe, ni una opinión técnica ni legal motivada, el hecho de citar datos sobre precio de una mercancía no es técnicamente una “justificación” o “motivación” válida, al contrario la opinión técnica o justificación sería señalar expresamente porqué para el caso concreto los valores no corresponden al precio pagado, y exponer de dónde se deriva la diferencia, estableciendo el fundamento legal y técnico en que se apoya para sustentar tal afirmación, con la debida motivación.”

➤ **Criterios nuevos o diferentes de clasificación arancelaria Ej.** En un procedimiento ordinario en que se discutía la correcta clasificación arancelaria, la agencia de aduanas describió la mercancía como “ Panel para distribución eléctrica y sus accesorios” en la posición arancelaria **8536.49.00.00** La Administración modifica la descripción anotando “Panel para control de energía” y la clasifica en **8537.10.00.90**. Posteriormente, la agencia aduanal en el escrito de apelación y apersonamiento ante el Tribunal indica la posición arancelaria **8438.30.00.00**, por considerar que se debe aplicar el criterio merceológico sobre las partes para máquinas y aparatos.

En concreto se alegaron tres posiciones arancelarias diferentes, habiéndose fundamentado la Aduana, para dictar el acto de apertura, en un estudio técnico sobre un catálogo. En consecuencia el mismo debía constar en expediente, y al no ser así procedió este Tribunal a solicitar de nuevo el documento para mejor resolver, indicándose tal hecho en la sentencia 57-99 de la siguiente forma:

“Así, vista la discrepancia de criterio sobre la mercancía objeto de la presente litis, y debido a que el estudio técnico realizado por la Aduana se basa en catálogo aportado por el recurrente (y que no constaba en expediente), donde sus características, funcionamiento, voltaje, entre otras, son imprescindibles para ubicar correctamente la mercancía en el arancel de importación y visto que la Dirección de Aduanas trató de verificar lo indicado por las partes en el presente caso, previno al recurrente para que aportara información sobre el funcionamiento del aparato declarado, y al no ser cumplida mantiene lo actuado por la Aduana. No obstante, este Tribunal en busca de la verdad real de los hechos de conformidad con el artículo 214 de la Ley General de Administración Pública ...y para mejor resolver, se previno a la parte recurrente para que aportará a este Tribunal el catálogo que en alguna oportunidad había facilitado a la Aduana, donde se especifiquen básicamente 3 aspectos: funcionamiento, voltaje de trabajo y componentes eléctricos o electrónicos que conforman la máquina objeto de análisis y así determinar su naturaleza y correcta clasificación, o saber si es un aparato con funcionamiento propio o una parte reconocible única y exclusivamente para la máquina centrífuga de azúcar como lo alega el apelante, y que es en definitiva a lo que se contrae la presente litis.”

➤ **Resultados de verificación de origen** Ej: El procedimiento llevado a cabo por la Dirección General de Aduanas tendiente a determinar el origen de unos televisores con pantalla superior a 14 pulgadas producidos por la Empresa Exportadora, y a los cuales se les solicitó trato arancelario preferencial amparados al Tratado de Libre Comercio Costa Rica-México, sobre el cual el Tribunal resolvió en Sentencia 21-2002:

“En virtud de lo expuesto, considera este Tribunal que los bienes sujetos a verificación, identificados como aparatos receptores de televisión, de color, de 21 pulgadas, modelos CT-Z2115V, CT-Z2135V, de 29 pulgadas, Modelo CT-G2935V y de 33 pulgadas, Modelo CT-G3335V marca xxxx, clasificados en la posición

arancelaria 8528.12.90.92 del Sistema Arancelario Centroamericano (S.A.C), que fueron exportados por la empresa xxxx S.A., al amparo de certificados de origen expedidos por dicha empresa en su carácter de productor y exportador, no califican como originarios en virtud de no cumplir con las Reglas Específicas de Origen que le son aplicables, conforme lo dispuesto en el Artículo 5-03, su correspondiente Anexo y Apéndice del Tratado de Libre Comercio entre el Gobierno de la República de Costa Rica y el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos; en consecuencia lo procedente es declarar sin lugar el recurso de apelación interpuesto, manteniendo la resolución recurrida.”

Precisamente tal resultado eventualmente sería la motivación para iniciar el procedimiento ordinario de ajuste a la obligación tributaria, tendiente al cobro respectivo, en virtud de la denegatoria del trato arancelario preferencial que fue otorgado en su oportunidad a través de la declaración aduanera de importación de la mercancía en cuestión.

➤ **Informes y recomendaciones de fiscalización ex post.**

Ej: Informe de la División de Control y Fiscalización que dentro de sus funciones de control a posteriori procedió a realizar sobre la importación de llantas nuevas, solicitando al interesado documentos tales como: a) Catálogo original de las llantas importadas b) Original de las órdenes de pedido de las llantas c) Originales de las facturas de venta de dichas mercancías; estudio que conjuntamente con el criterio externado por el Departamento de Verificación a través de oficio DV-DNP-0144-97 sirvieron como fundamento del acto de apertura. Al respecto en sentencia 11-2000 se aclaró que es perfecta y legalmente posible que respecto de una misma mercancía o declaración aduanera, pueda la Administración, mediante la aplicación de criterios selectivos y aleatorios, ejercer sus facultades de revisión en momentos diferentes: durante el despacho o con posterioridad al mismo, para lo cual deberá observar la solemnidad del procedimiento ordinario, señalándose al respecto:

“Por su parte el artículo 102, faculta también la revisión de la determinación de la obligación tributaria, mediante el ejercicio de controles a posteriori o permanentes, sin que excluya aquellas mercancías o declaraciones que ya hayan sido sometidas a controles inmediatos, durante el procedimiento de despacho, limitándose a establecer que los ajustes respectivos deberán de formularse por medio de un procedimiento ordinario. Siendo que en consecuencia no puede el intérprete del derecho, establecer una diferencia donde el legislador no lo hizo, sino que por el contrario resulta de la relación de normas efectuada, que su voluntad es que la autoridad aduanera, pueda ejercer los diversos tipos de control, sin que sean excluyentes entre sí, salvo, obviamente cuando la determinación se convierta en definitiva por ser el resultado de un procedimiento ordinario o por sentencia judicial firme.”

Valga también aclarar que si bien el acto de apertura del procedimiento no resuelve ni decide el cobro, sino que es un acto preparatorio, una mera probabilidad de un posible ajuste, y es precisamente dentro del procedimiento que se demostrarán o se desvirtuarán los hechos y pretensiones de la Administración, sin embargo, ello no significa que la autoridad aduanera pueda iniciar procedimientos sin tener estudios previos o informes o dictámenes técnicos debidamente justificados y fundamentados que sirvan de base a dichas aperturas, porque ello generaría la anulación por falta de la debida motivación y de los elementos que demuestren precisamente la necesidad del ajuste o modificación de un determinado elemento de la obligación tributaria

2.3 MOTIVO: Es el presupuesto o antecedente normativo que faculta a la Administración para la emisión del acto. Debe tenerse extremo cuidado al momento de determinar este elemento y no debe confundirse con la motivación. Como ya se señaló, motivar un acto significa indicar las razones, los elementos, los estudios, los dictámenes o informes técnicos, las muestras, los exámenes de laboratorios, etc, que posea la Administración y que justifican la apertura del procedimiento.

El motivo por el contrario, refiere al **antecedente normativo**, es decir, la facultad legal o reglamentariamente establecida que permite al órgano realizar el procedimiento tendiente a la posible modificación de cualesquiera de los elementos de la obligación tributaria aduanera.

En los casos de ajustes, precisamente el motivo o fundamento lo será el establecido al inicio en el punto 1, por lo que en todos los casos en que se pretendan modificaciones a las declaraciones, deberá citarse como motivo del acto los artículos 9 y 10 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 22, 23, 24 incisos a, b, 59, 62, 93, 98, 102 de la Ley General de Aduanas, además de la normativa que da sustento a la fundamentación técnica.

Un claro ejemplo de vicio en el motivo se encuentra en lo resuelto en la sentencia N° 12-2002, referente a un procedimiento ordinario abierto por la Aduana Central tendiente a modificar la liquidación de una obligación aduanera por considerar que existía una diferencia de tributos, al no incluirse los gastos de remate, en la que el Tribunal anuló todo lo actuado en expediente por vicio en este elemento, según se indica a continuación:

“La falta de fundamento legal para el cobro. Por otra parte, el fundamento legal para el cobro del 3% en gastos de remate lo era el Decreto Ejecutivo N° 17759-H de 29 de setiembre de 1987, mismo que fue derogado de manera expresa con la entrada en vigencia del Reglamento a la Ley General de Aduanas en su artículo 538 literal b), es decir a partir del 1 de julio de 1996. De manera que la base legal para realizar el cobro al momento en que la mercancía cae en abandono está derogada y consecuentemente la base legal para el mismo es inexistente.

Ambos hechos resultan de vital relevancia, ya que en el momento en que la mercancía cae en abandono no hay fundamento legal para que la Aduana realice el cobro y no existiendo el presupuesto normativo que faculte a la autoridad aduanera a realizar tal ajuste, podemos señalar que el acto adolece de un elemento sustancial para su validez, cual es el elemento motivo... Lo que significa que al no

existir un presupuesto normativo o sea una norma sobre la cual se base el actuar de la administración el acto no encuentra validez, es decir no tiene base sobre la cual sustentarse y por ende el acto que se fundamente en una norma inexistente carece totalmente de motivo.”

Un aspecto que es sumamente importante señalar es que si bien existen facultades legales para tales efectos, lo cierto es que las mismas, deben ejercerse dentro de un límite temporal, vencido el cual la autoridad aduanera, pierde la competencia en razón del tiempo, y en consecuencia carecería de motivo para realizar el ajuste y el acto emitido en tales condiciones sería absolutamente nulo. Tal sería el caso de que se pretendiera realizar un ajuste vencido el plazo de 4 años establecido en el artículo 62 de la Ley General de Aduanas.

2.4 CONTENIDO: Es un elemento fundamental del acto que se emite, porque es precisamente este elemento, **el que refleja la decisión de la Administración.** Es decir, el contenido del acto es lo que la autoridad aduanera está ordenando, decidiendo, disponiendo, etc; **y es lo que se consigna en el POR TANTO** del acto, o sea, la parte dispositiva de la resolución. En un procedimiento de ajuste de la obligación tributaria, el contenido según el elemento que se esté revisando, debería ser, por ejemplo:

“Se reclasifica la mercancía o se modifica la clasificación arancelaria declarada para la mercancía..... de la posición arancelaria... a la posición arancelaria..... En consecuencia se genera una diferencia en el monto de impuestos a cancelar de ..., desglosados de la siguiente manera.... Se le otorga un plazo de 5 días a...para que cancele el adeudo generado, bajo el apercibimiento....”

“Se revalora la mercancía o se modifica el valor declarado... de... monto a... monto.. En consecuencia se genera una diferencia en el monto de impuestos a cancelar de ..., desglosados de la siguiente manera.... Se le otorga un plazo de 5 días a...para que cancele el adeudo generado, bajo el apercibimiento....”

Ha habido vasta jurisprudencia del Tribunal en la que se han anulado procedimientos de ajustes por vicio en este elemento, tal es caso de la sentencia N° 147-2001, en la que se discute la determinación por parte de la Aduana de Caldera de un adeudo tributario derivado de un ajuste en el valor declarado, indicando el Tribunal en esa oportunidad:

“Para llegar a determinar la existencia del adeudo debe de previo determinarse el valor correcto de las mercancías para posteriormente y con base en él, establecer los montos reales a pagar por cada impuesto y esto último no se puede hacer sino se cumple lo primero, determinar el valor que se estima correcto, error en el que precisamente incurre la Aduana.

Al observar la parte dispositiva del acto final dictado por la Aduana mediante resolución GER-AC-433-2000, se establece un monto por concepto de adeudo con cargo al agente aduanero, pero no instituye ni se ordena el nuevo valor a partir del cual se determinaría el adeudo. El caso trata de un ajuste en el valor declarado, pero no existe una decisión para revalorar, ni se establece en definitiva el valor que se estima correcto. Lo anterior conlleva un vicio en el elemento contenido del acto administrativo, sobre el cual este Tribunal se ha pronunciado en reiteradas ocasiones.”

2.5 FIN: Se relaciona con lo que pretende la norma conseguir con el ajuste, que en estos casos, no hay duda que lo que el legislador quiso al momento de facultar a la autoridad aduanera a revisar las declaraciones efectuadas y a realizar los ajustes o reparos respectivos, y el cobro de la diferencias generadas, **fue garantizar una correcta percepción de los tributos**, lo cual incluso fue establecido como uno de los fines del régimen jurídico aduanero, en el artículo 6 inciso a) de la LGA.

3. Inicio del Procedimiento

3.1 Acto de Apertura

Todo lo anterior es precisamente lo que se debe consignar en las diferentes resoluciones de inicio y final del procedimiento, por lo que en este apartado se trata de desarrollar con más detalle cada uno de los elementos expuestos y cómo se ven reflejados en el cuerpo de una determinada resolución:

- **Concepto:** Todo procedimiento se inicia por un acto que produce el efecto de poner en marcha el procedimiento, en el caso que nos interesa, el que tiende a la modificación de la obligación tributaria aduanera, el cual puede iniciarse de oficio (por decisión propia de la Administración) o a instancia del interesado (por ejemplo a través de una denuncia o de una petición) de conformidad con lo establecido por el numeral 196 inciso a) LGA cuyo efecto común es precisamente incoar los efectos del mismo. Al respecto se debe tener claro que de lo que se trata con el dictado del acto inicial es de comunicar al posible afectado, que en razón de los elementos de hecho y de derecho con que la administración aduanera cuenta, procede la eventual modificación de la obligación tributaria y cobro que ello generaría, por lo que le debe otorgar un plazo para que presenten las pruebas y argumentos pertinentes a efecto de ejercer su derecho de defensa.

Ello exige que el procedimiento debe ser iniciado por la **autoridad aduanera competente**. Cuando el procedimiento de ajuste se lleve a cabo en una Aduana, como producto del control inmediato dentro del proceso de verificación o bien mediante el ejercicio del control a posteriori, el proceso puede ser iniciado directamente por el Gerente (ver artículos 6, 8, 9 y 81 CAUCA 13, 22, 24, 58, 59, 62 y 102 LGA y 29 30, y 31 RLGA) o por el Departamento Técnico (ver artículo 35 RLGA) y corresponderá solamente al Gerente de la Aduana la adopción del acto final. Por el contrario, si se tratare de un procedimiento posterior llevado a cabo por la Dirección General de Aduanas corresponderá al Director General de Aduanas (5, 7, 9 y 81 CAUCA, 11, 22, 24, 58, 59, 62 y 102 LGA y 6, 7, 8, 9 RLGA) o a la División de Control y Fiscalización (art 15 RLGA), la apertura del procedimiento, y exclusivamente al Director General la emisión del acto final.

La regla general es entonces que el acto inicial le corresponde dictarlo al órgano con competencia para su decisión y si se da tal supuesto evidentemente no es necesario el nombramiento de órgano instructor y así lo ha establecido este Tribunal en Sentencia 13-2002, que en lo que interesa establece:

“a) En primer término sobre la falta de nombramiento del órgano instructor del procedimiento se debe indicar que la resolución que apertura el procedimiento ordinario se encuentra firmada por el máximo jerarca de la Aduana de Caldera, esto es, el señor Gerente, quien actúa por disposiciones legales concretas señaladas en los artículos 13, 14 y 15 de la LGA y Capítulo III del Reglamento a la LGA, cuyo numeral 31 es claro al establecer :

“El gerente de la Aduana es el funcionario que tiene la competencia de dirigir técnica y administrativamente a una aduana”, especificando de seguido todas y cada una de las funciones del mismo.

En consecuencia, resulta innecesario el nombramiento de órgano instructor del procedimiento ya que quien actuó fue el Gerente y con las competencias legales y reglamentarias que el ordenamiento jurídico le otorga al respecto.” Sobre este punto ver además sentencias 07 y 14 ambas 2002.

- **Tipo de procedimiento:** En todos los casos de ajustes o modificaciones de las obligaciones tributarias, realizados posteriormente al despacho de las mercancías, deberá seguirse el procedimiento establecido en los artículos 192-196 de la LGA, 520-532 del Reglamento a la LGA.

- **Nombre del órgano, lugar y fecha:** Como requisitos debe señalarse el nombre del órgano instructor, el lugar y fecha del acto. (Ver art 526 inciso a) RLGA). Lo anterior es importante a efecto de determinar la competencia del órgano que dictó el acto, especialmente en sus límites de territorio, grado, etc.

Ejemplo:

Dirección General de Aduanas, San José, a las ... horas con ... minutos del día ..dedel dos mil dos.

- **Identificación del sujeto (s) contra el que se dirige el cobro:** Debe establecerse con claridad quiénes serán los sujetos responsables de cancelar los impuestos que eventualmente se determine, se adeudan al Fisco. (Ver art 526 inciso c.) En estos casos debe llamarse siempre al procedimiento al consignatario de las mercancías, como responsable directo por ser el sujeto pasivo, de conformidad con la ley, aclarando en que condición acude al procedimiento. Además, por tratarse de ajustes a la obligación tributaria, la Administración puede también llamar al agente aduanero que haya representado al consignatario en el despacho de las mercancías, pero debe aclarar en que condición acude; esto es, si ha sido llamado como obligado por deuda ajena (responsable) cuando la ley lo considere responsable solidario, en cuyo caso el cobro lo dirige contra él sin perjuicio de su posibilidad de resarcir luego lo pagado, o únicamente como representante del importador pero que el cobro va dirigido a este último, o bien si lo llama en ambas condiciones: como responsable solidario y como representante del sujeto pasivo. Debe también notificárseles por separado a cada uno de ellos y aún cuando el agente actúe como representante del importador, podría también recibir la notificación de éste.

Así lo ha establecido en forma reiterada este Tribunal, entre otras, en sentencias 80-99, 01-2000 y 45-2000, habiéndose consignado literalmente en esta última:

“Así las cosas existe incongruencia y falta de precisión en esa resolución inicial específicamente al establecer el sujeto contra el cual se inicia el procedimiento así como al no indicar el carácter y los fines con que es llamado el agente aduanero al mismo, en virtud de que en los considerandos únicamente se establece que la Agencia ... es representante del importador, pero sin indicar el carácter con que es llamado, debió expresamente señalar no solo que es representante, sino a quien va dirigido el cobro y en qué carácter, si al propio agente en su condición de responsable solidario si así lo considera el a quo, o bien si los efectos recaerán directamente contra la persona del importador, como sujeto pasivo de la

obligación tributaria aduanera por deuda propia...”

Asimismo la **Resolución inicial**: debe contener como mínimo:

a.- Resultandos: establecer los hechos propios del caso, si es posible en orden cronológico.

b.- Consideraciones: es el análisis de los hechos en forma detallada, precisa y objetiva, a fin de establecer y justificar el porqué del inicio del procedimiento; es en esta parte de la resolución en donde se debe realizar la debida **motivación** de las actuaciones. En tal sentido debe establecerse:

i. la base legal (**motivo**) que permite iniciar el proceso y las razones y elementos técnicos que justifican el ajuste.

ii.- cuál es el ajuste o modificación que se propone eventualmente (nueva partida, nuevo valor, etc).

iii.- posible adeudo pendiente de cancelar que se generaría con el eventual cambio, desglosado por tipo de impuesto.

iv.- poner a disposición del sujeto el expediente y todas las pruebas en poder de la administración, para que ejerza el derecho de defensa.

c.- Parte dispositiva: establece lo que se resuelve o dispone, la intención o pretensión de la Administración de ajustar la declaración aduanera y cobrar el adeudo que de ello se genera. Recuérdese que debe quedar claro que se trata de una mera probabilidad de efectuar la modificación y cobro respectivo. Al respecto debe indicarse:

i.- la decisión de establecer un posible ajuste.

ii.- el nuevo valor aduanero, clasificación arancelaria, las nuevas tarifas, etc

- iii.- el adeudo que se generaría con el posible ajuste, y el desglose según cada impuesto.
- iv.- plazo de 15 días para oponerse y presentar pruebas.
- v.- autoridad ante la cual debe presentar sus alegatos.
- vi.- indicación de lugar para notificaciones dentro del perímetro de la autoridad aduanera.
- vii.- poner a disposición el expediente respectivo.

3.2.- La notificación:

La notificación es el acto por medio del cual se pone en conocimiento de las partes la decisión tomada, de forma tal que una vez dictado el acto inicial debe comunicarse a los posibles afectados.

El proceso de notificación del acto es posterior al acto mismo que se notifica, por lo que su naturaleza jurídica es ser un **requisito de eficacia** y no de validez del acto que se notifica, es decir, la notificación determina para los afectados el comienzo de la eficacia del acto notificado, esto es, en el supuesto que estamos analizando, del acto de apertura, con el objeto de que tenga conocimiento del mismo y pueda presentar los alegatos y pruebas que estime necesario para ejercer su derecho de defensa. El acto existe, con independencia de su notificación, de ahí la naturaleza independiente del acto de notificación respecto del acto notificado. (artículo 334 LGAP)

Debe notificarse en la dirección o lugar que el sujeto ha establecido en el registro que lleva la autoridad aduanera, so pena de nulidad de conformidad con lo preceptuado por el artículo 247 LGAP, con la indicación de que podrá indicar lugar para notificaciones futuras.

En cuanto a las **formas previstas** la LGA regula los diferentes medios de notificación en el numeral 194 indicando que el Servicio Nacional de Aduanas **podrá** notificar por cualquiera de los siguientes:

a) **Transmisión electrónica de datos:** ya sea en la sede de la Aduana o el domicilio señalado por el auxiliar. El plazo para surtir efectos es de 24 horas después de efectuada la notificación.

b) **Casillero** ubicado en la Aduana competente o en la DGA de conformidad donde se desarrolle el procedimiento.

Si se trata de agentes aduaneros (tanto persona física como jurídica), depositarios o transportistas, podrá notificarse vía casillero, en virtud de que el numeral exige a estos auxiliares tener casilla asignada para estos efectos. Se tiene como notificado el acto tres días hábiles después de ingresa la copia íntegra del acto en la respectiva casilla.

c) **Notificación Personal:** si la parte acude a las oficinas del Servicio Nacional de Aduanas.

d) **Carta certificada o telegrama:** con aviso de recepción. El acto se tiene por notificado al quinto día hábil posterior en que conste el recibido del destinatario.

e) **Publicación en el Diario Oficial:** Si no es posible notificar por los medios anteriores, teniéndose por efectuada al quinto día hábil posterior a esa publicación.

f) **Facsímil u otros medios similares:** cuando así lo solicite el interesado. La notificación surte efectos 24 horas después del envío de la información.

En consecuencia existe discreción para utilizar cual quiera de los medios de los numerales a) al d) y en caso de no poderse notificar por alguno de esos medios se recurre a la publicación por edicto.

Para que una notificación produzca sus efectos normales es necesario que reúna estrictamente los requisitos que la ley establece. De ahí que la consecuencia de una notificación **defectuosa** por efectuarse por un medio inadecuado o bien por ser omisa en relación a cualquier parte de la disposición del acto, o como ya se indicó, fuera del lugar debido es precisamente la nulidad absoluta de la misma, de conformidad con el numeral 247 de la LGAP, artículo que prescribe que se tendrá por hecha en el momento en que gestione la parte o interesado, dándose por

enterado, expresa o implícitamente, ante el órgano director competente.⁶ Si el defecto es por cualquier otra omisión la nulidad será relativa, y se tendrá por válida o bien hecha si la parte o el interesado no gestionan su anulación dentro de los diez días posteriores a su realización.

Sobre la nulidad del acto de notificación por no tener certeza de haberse notificado en el lugar señalado, en sentencia N° 48-99 el Tribunal declaró con lugar el recurso interpuesto, revocó la resolución recurrida y ordenó a la administración a notificar como en derecho corresponda la resolución respectiva, en un asunto en que se discutía un ajuste sobre el valor aduanero, en el cual el interesado había establecido en su escrito inicial su oficina como lugar para recibir notificaciones, entre otras razones, por la siguiente:

“Por otra parte, en la constancia de notificación de la resolución DVA-13-96 del 14 de octubre de 1996, no se indica el lugar en que se realizó la notificación, limitándose a señalar “Esta resolución fue notificada a la Agencia de Aduanas...a las...”, tampoco consta el nombre del funcionario notificador ni su firma, elementos todos citados por el recurrente como omisiones formales y que son de interés para el caso, porque hubieran permitido en forma directa o indirecta pero con un alto grado de certeza y seguridad para las partes determinar donde se llevó a cabo la notificación y quien la practicó”

4. Desarrollo o Curso del Procedimiento

⁶ El Tribunal sobre la notificación que se tendrá por bien hecha al momento en que gestione el interesado dándose por enterado, en la sentencia N°002-2002 ha indicado en lo conducente: “En el caso concreto si como alega la parte se llegase a aceptar que la notificación del acto de apertura no se realizó por el medio adecuado, lo cierto es que en todo caso, la participación directa del importador, concretizada mediante oficio presentado el 26 de diciembre de 1997, que corre a los folios 156 a 165, suscrito por..., en su condición de presidente de..., mediante el que interpone incidente de nulidad contra la Resolución Res.Ac-543-97, y en la que expresamente se da por enterada la parte de la notificación del acto inicial y en la que además en forma clara e inequívoca asume como suyas las manifestaciones efectuadas por la agencia aduanal y las expone como parte de su defensa, convalida cualquier vicio que estimare hubiese existido en la notificación del acto inicial, siendo que debe rechazarse el alegato de indefensión por este aspecto.

4.1 Escrito de defensa : Se indicó anteriormente que el principal efecto de la notificación del acto de apertura es conceder un plazo a los afectados con el fin de que puedan ejercer su derecho de defensa mediante la interposición, en el plazo conferido, de un escrito a través del cual presentará los alegatos y argumentos que estime oportunos así como las pruebas respectivas.

Al respecto pueden darse varios escenarios, existiendo en todos ellos la **obligación** de la Administración de motivar y justificar el acto final, siendo que la motivación será diferente de acuerdo al supuesto que se presente. Ellos son:

➤ Que no presente ningún escrito, en cuyo caso la Administración Aduanera dictará el acto final tomando en consideración los elementos que consten en expediente y si ellos son insuficientes, deberá adoptar de oficio todas las medidas probatorias necesarias a efecto de verificar la verdad real de los hechos.

➤ Que lo presente en forma extemporánea, esto es, fuera del plazo de 15 días hábiles que el artículo 196 LGA prescribe para estos efectos, o fuera de la prórroga concedida en caso de que la hubiere. En tal supuesto la autoridad aduanera no debe proceder a rechazar los argumentos del interesado, sino que por el contrario está obligada, mientras no haya resuelto el asunto, a considerar los alegatos, en virtud del principio de verdad real.

➤ Que lo presente dentro del plazo legalmente establecido, debiendo el a quo verificar:

a) Cumplido ese requisito de tiempo, debe verificar el cumplimiento de los requisitos formales, procediendo a comprobar la capacidad procesal y legitimación por parte de la persona física o jurídica que suscribió el escrito. En caso de que no se presenten las personerías o acreditaciones, o que las mismas sean defectuosas se concederá un plazo de 10 días hábiles a los administrados a efecto de que sean presentadas o corregidas según corresponda, efectuando la indicación de que en caso de no presentación se podrá resolver con los elementos que consten en expediente.

Si efectuado lo anterior aún así la parte apersonada carece de capacidad procesal o

de legitimación, la Administración Aduanera así lo indicará en el acto final, acogiendo la excepción respectiva si fue interpuesta y en consecuencia se archiva el asunto, sin perjuicio de que abra de oficio un nuevo procedimiento contra el sujeto que corresponda.

b) si existe ofrecimiento y presentación de pruebas: cuáles son las pruebas ofrecidas, qué documentos acompañó, qué pruebas pidió que se tramitaran. Debe recordarse en que sede aduanera por expresa disposición del numeral 523 del RLGA constituyen **medios de prueba admisibles**, la recepción de pruebas en el extranjero producto del ejercicio de funciones de fiscalización, verificación y control (Art 27 LGA), la prueba de los actos realizados en sistemas informáticos en los términos establecidos en el artículo 106 LGA, así como las contempladas en el derecho público y en el derecho civil, tales como: Declaración de las partes o de terceros, de testigos, documentos e informes, dictámenes de peritos, reconocimientos, medios científicos, presunciones e indicios. (Ver artículo 523 RLGA, 298 LGAP y 318 CPC). En cuanto a su **valor probatorio**, las pruebas deben ser apreciadas de conformidad con las reglas de la sana crítica. Asimismo la autoridad aduanera que instruya el procedimiento puede **prorrogar**, mediante resolución motivada, de oficio, o a instancia de parte interesada este plazo por 10 días hábiles en caso de pruebas habidas en el territorio nacional y por 1 mes si se encuentran en el extranjero. (Art 196 y 527 RLGA)

c) si hubo o no solicitud de audiencia oral y privada por parte del interesado.

4.2 Fase Probatoria

La instrucción del procedimiento tiende a proporcionar los elementos necesarios para que en el momento procesal oportuno pueda dictarse la resolución final. De ahí que los actos de instrucción pueden proceder de los particulares o de la Administración, existiendo dos tipos de actividades: a) Introducir o aportar al procedimiento determinados hechos o normas como fundamento del acto final, la que puede ser realizada por el propio órgano instructor, por otros órganos

administrativos (informes) o por los interesados (al presentar alegaciones) y b) La prueba, que es la actividad encaminada a acreditar la veracidad de los datos, y será la que interesa en el presente apartado.

De conformidad con el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, por **prueba** se entiende “*Demostración de la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho...Razón, argumento, declaración, documento u otro medio para patentizar la verdad o falsedad de algo...*” de forma tal que en el procedimiento administrativo, la prueba constituye una de las manifestaciones de la actividad de instrucción que tiene por objeto demostrar la exactitud de los hechos que han de servir de fundamento para la decisión final, recordando que el objeto más importante de procedimiento es precisamente la verificación de la **verdad real de los hechos** que sirven de motivo al acto final (ver artículo 214 LGAP), estando obligada la autoridad aduanera a adoptar todas las medidas probatorias pertinentes o necesarias, aun si no han sido propuestas por las partes y aún en contra de la voluntad de estas, según lo prescribe el artículo 221 de la LGAP.

En consecuencia siendo un derecho de la parte dentro del procedimiento ofrecer su prueba, así como obtener su admisión y trámite cuando sea pertinente y relevante (art 317 LGAP), la autoridad aduanera debe recibir las pruebas ofrecidas que sean procedentes, y las que de oficio considere necesarias, y podrá **rechazar** las que sean impertinentes, no conduzcan a probar algún elemento trascendente dentro del asunto que se conoce o sean hechos públicos y notorios (art 530 RLGA), cuyo rechazo debe ser debidamente justificado y comunicado al recurrente a efecto de que pueda ejercer su derecho de defensa, so pena de generar nulidad absoluta del procedimiento, y así lo ha señalado este Tribunal en forma reiterada, pudiendo citar al efecto la sentencia 13-2000 que literalmente establece:

“Sobre el particular es criterio de este Tribunal, que le asiste la razón al recurrente en sus manifestaciones, toda vez que del análisis de lo actuado por la Aduana Central se comprueba que esta consideró únicamente el criterio externado por el

*Laboratorio Aduanero, omitiendo pronunciarse sobre los aspectos señalados por la parte recurrente en su escrito inicial, es decir la procedencia o no de la Resolución N° 47-96 para que con base en ello la Aduana, si así correspondiese, rectificara la clasificación arancelaria declarada a los “néctares de durazno”. Siendo esa su principal pretensión debió la Aduana pronunciarse en uno u otro sentido y si consideraba que no era procedente la prueba propuesta, de previo a emitir la resolución N° 1775/AC/97 comunicarle a la parte recurrente el rechazo de la misma, a tenor de lo dispuesto por el artículo 530 del Reglamento a la Ley General de Aduanas que señala: “ **El órgano instructor podría rechazar las pruebas ofrecidas por la parte cuando resulten impertinentes, no conduzcan a probar algún elemento trascendente del asunto que se conoce o sean hechos públicos y notorios**”. Lo anterior a efecto, de que si el recurrente lo estima pertinente, pueda ejercer su derecho a recurrir según se desprende claramente de la relación de los artículos 192 de la LGA, 520 de su Reglamento, 165 y ss, 169,342 y 345 de la LGAP. En concreto, consta en el folio 7 y 8 la prueba presentada y ofrecida por el interesado, misma que no fue considerada por la Aduana Central al dictar la resolución N° 1775/AC/97 (folios 11 y 12), lesionando sus derechos, toda vez que la comunicación sobre la prueba propuesta es una formalidad sustancial del procedimiento, entendida como “**formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión causase indefensión**” (artículo 223 LGAP).”*

Las pruebas que recabe la autoridad aduanera de previo a dictar el acto final deben de **ponerse de conocimiento de la parte** (art 522 b) RLGA)

Al respecto el Tribunal en la sentencia N° 131-2001 anuló todo lo actuado en expediente a partir del dictado del acto inicial inclusive, en un asunto en el que la Administración Aduanera, al tener dos pruebas con dos posiciones en discusión en los respectivos aduanálisis, que en aras de buscar la verdad real requiere de oficio una explicación o aclaración por parte del Laboratorio Aduanero, el que se pronunció, exponiendo cuál fue la técnica o método utilizado sobre las

muestras, pero dictó el acto final sin haber trasladado tal respuesta al interesado a efecto de que ejerciera su derecho de defensa.

En tal sentido se señaló:

“En ese sentido estima este Tribunal que no queda clara la forma y el procedimiento llevado a cabo por el Laboratorio para guardar la primera muestra, cuál fue el tratamiento y manipulación que se le dio a la misma desde que se analizó por primera vez en setiembre de 1996 hasta marzo de 1997, fecha en que la citada dependencia indica que efectuó el segundo análisis, sin constar en expediente ningún registro documental sobre la existencia de su custodia, a fin de tener total certidumbre que no ha habido alteración, sustitución o ha sufrido ningún menoscabo durante todo ese período y si bien sus funcionarios tienen fe pública, debió dársele traslado a la parte a efecto de evitar cualquier duda, y de esta manera validar el proceso, permitiendo una efectiva participación útil del afectado, quien hubiere tenido la posibilidad real de expresar sus razones y argumentos sobre ambas muestras y sus aduanálisis antes de la emisión del acto final de reclasificación y cobro.

Y es que debe recordarse el carácter contradictorio del procedimiento administrativo, en el que el interesado tiene un derecho-deber de participación en la preparación de la voluntad administrativa, y si bien correspondía a la Aduana Central, como administración aduanera, realizar las diligencias necesarias tendientes a la averiguación de los hechos que fundamentaban su decisión, ello debió ejercerse sin perjuicio del derecho de la empresa afectada de referirse sobre las pruebas en los términos que hubiere considerado pertinentes. ” Sobre este tema ver asimismo sentencia 55-2000.

4.3 Evacuación de pruebas

La realización de las pruebas admitidas debe ajustarse a las reglas en cada caso aplicables. Así la práctica de la prueba testimonial y la pericial, debe

realizarse de conformidad con las reglas de citación de la Ley General de la Administración Pública. (Ver art 248 y ss LGAP).

En caso de que hubiere prueba que evacuar, el órgano instructor del procedimiento debe practicarla dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha de finalización del período de presentación de pruebas.

Corre a cargo de los interesados, suplir las expensas para la recepción y práctica de las pruebas.

El no evacuar la prueba cuando corresponda ni haberla denegado, produce nulidad absoluta del acto por causar indefensión a la parte, y así lo estableció este Tribunal en sentencia 55-2000 en un asunto en que se discutía, entre otros aspectos, la modificación en una declaración aduanera aumentando la tarifa de los derechos arancelarios, en la que a la letra se estableció:

“Por otro lado, no puede este Tribunal dejar de referirse, a otro vicio que en nuestro criterio incurre la Aduana y que sí genera la nulidad absoluta de lo actuado y es el hecho de que no se consideró previo a la emisión de la resolución respectiva, la prueba propuesta por el interesado. En efecto, según consta a folio 8, el administrado señaló que si se consideraba necesario como prueba de la no circulación de la Gaceta proponía el testimonio de los señores J C R, A C S, E. E R y J. I G G y además solicitó que se pidan informes jurados a los responsables de la circulación de la Gaceta.

Tal manifestación fue totalmente ignorada por la Aduana de Limón quien no sólo no se refiere a la misma en forma previa, sino que ni siquiera en la resolución que emite se refiere a la prueba ofrecida...

Así, constituye una violación sustancial del procedimiento, el hecho de que la Administración no haya evacuado ni tampoco denegado la prueba propuesta por el

interesado, de previo a emitir la resolución correspondiente, a fin de que el interesado establezca las acciones que estime pertinentes...”⁷

4.4 Solicitud de audiencia

El interesado puede solicitar audiencia para desarrollar **sus conclusiones finales** en el escrito de defensa contra el acto de apertura, o bien el día hábil siguiente concluida la fase de evacuación de pruebas cuando proceda, o vencido el plazo de presentación de pruebas.

En tales casos el órgano instructor **está obligado** a otorgarla, la cual deberá efectuarse dentro del término de 8 días siguientes a la solicitud respectiva o a la evacuación de las pruebas, debiéndole comunicar a los afectados la hora y fecha de su realización. (Art 196 c) LGA y 531 RLGA)

4.5 Realización de Audiencia

La audiencia normalmente tiene **lugar** en la sede del órgano director, pero si hay que efectuar inspección ocular o pericial puede desarrollarse en el lugar de ésta, para cuyo efecto tal circunstancia deberá indicarse en el acto de comunicación que sobre la misma se haga a los afectados.

El órgano que dirige el procedimiento es el encargado de **dirigir** la comparecencia, y si es colegiado por el Presidente o por el órgano designado al efecto.

Este trámite de audiencia se da inmediatamente antes de la propuesta de resolución, para que los interesados, a la vista del expediente, puedan alegar y presentar cuantos documentos y justificaciones estimen pertinentes cuyo **objeto** está claramente delimitado y consiste en desarrollar sus **conclusiones finales**, según expresamente prescribe el numeral 196 inciso c) de la LGA.

⁷ Sobre este tema ver Sentencias 28-98, 35-98, 36-99, 41-99 y 152-99 entre otras.

La audiencia constituye un **trámite esencial**, pues representa una doble garantía: para la Administración que puede reunir en este acto las conclusiones que le permitan un mejor acierto en su resolución, y para los particulares al ser una garantía procesal que debe otorgarse si es solicitada por estos, según prescribe la ley, so pena de generar una **nulidad absoluta** por vicio en el procedimiento al omitir una formalidad sustancial que causa indefensión.

Terminada la audiencia el asunto queda listo para dictar el acto final, lo cual debe hacer el órgano competente, esto es, el órgano decisor, dentro del plazo de 10 días hábiles.

5. Terminación del Procedimiento

5.1- Acto Final. El procedimiento administrativo termina normalmente con la resolución del órgano administrativo o acto final o definitivo,⁸ que es por tanto el acto administrativo que decide el procedimiento, que le pone fin y que decide las cuestiones planteadas, a diferencia de los actos de trámite que integran el procedimiento y constituyen presupuestos de su resolución, como por ejemplos los dictámenes.

a. Para el dictado de este acto, la administración debe velar por el cumplimiento de ciertas formalidades:

- i.- Plazo dentro del cual se interpone la impugnación, en los términos indicados al analizar la presentación del escrito de defensa.
- ii.- Sujeto que se apersona se encuentre legitimado, mediante la prueba idónea. (ver acreditaciones y personerías) según ya se indicó al analizarse el escrito de defensa.
- iii.- Que se cumplan todos los aspectos citados para el acto inicial, ajustados al nuevo acto que se dicta.

⁸ Existen otras formas de Terminación Anormal del procedimiento como el Desistimiento y la Caducidad del Procedimiento reguladas por los artículos 337 y 340 de la LGAP.

b.- Consideraciones. Además de lo citado, debe observar:

De conformidad con el artículo 522 RLGA el acto final que emita la autoridad aduanera, debe cumplir con los elementos del acto administrativo señalados en la Ley General de la Administración Pública.

Sujeto:

-nombre del órgano, lugar y fecha de la autoridad aduanera que dicta el acto final de modificación de la obligación tributaria aduanera, que puede ser según ya se indicó, el Director General de Aduanas o el Gerente de la Aduana.

Procedimiento:

i.-, existe el deber legal de apreciar, evacuar y referirse, aceptando o rechazando la prueba aportada por la parte. Si la Administración estima innecesario evacuar alguna prueba debe justificar el porque. Las pruebas recabadas por la Administración, deben ponerse a conocimiento de la parte previo a la resolución final. (Ver art 522 b)

ii.-los elementos de hecho y derecho que fundamentan el procedimiento de ajuste, entre ellos su debida motivación, deben desarrollarse para permitir al sujeto el ejercicio de la debida defensa.

En aquellos asuntos en que se ha incumplido la aplicación del procedimiento ordinario regulado en los artículos 196 y siguientes LGA y 525 y siguientes RLGA la hora determinar el adeudo y cobro de una obligación tributaria aduanera, el Tribunal ha procedido a anular lo actuado en expediente, tal es el caso de la finalización de una importación temporal de una mercancía por vencimiento del plazo sin que se haya rendido garantía, cuyo cobro se efectuó omitiendo el procedimiento de ley, habiéndose establecido en la sentencia 096-2001:

“En consecuencia la Aduana de la Anexión estaba obligada –de conformidad con la ley- a iniciar el procedimiento ordinario tendiente al cobro de la

obligación tributaria aduanera por esa mercancía siguiendo el procedimiento regulado para esos efectos, resultando en efecto improcedente y carente de fundamento legal el “procedimiento” llevado a cabo por esa aduana consignado en la resolución ANEX-0016-99 de 10-03-99, cuya parte dispositiva ordenó: ...

Y ello es así porque se trata de supuestos diferentes: por un lado el cobro de la obligación tributaria aduanera en este caso es una consecuencia por no haberse cumplido con las disposiciones que regulan la importación temporal en los términos reiteradamente señalados, lo cual genera el vencimiento o finalización de ese régimen y hace exigible el cobro a través del procedimiento ordinario.”

Motivo

Debe quedar claro el antecedente normativo, la facultad legal o reglamentaria que permite a la autoridad aduanera realizar el procedimiento tendiente a la posible modificación de cualquiera de los elementos de la obligación tributaria aduanera, siendo por ejemplo, los artículos 9 y 10 del CAUCA, 22, 23, 24 incisos a, b, 59, 62, 93, 98 y 102 LG

Fin

Se indicó previamente que en estos casos de revisión y ajustes a la obligación tributaria aduanera que generan cobro por las diferencias determinadas, es **garantizar una correcta percepción de los tributos.**

Contenido o Parte dispositiva. (Ver art 522 incisos c y d)

- i.- identificar plenamente al sujeto obligado al pago.
 - ii.- el nuevo valor aduanero, clasificación arancelaria, las nuevas tarifas, etc, que se haya establecido, producto del procedimiento.
 - iii.- el adeudo o monto que debe cancelarse, el desglose según cada
-

impuesto, el plazo y la forma de pago y los apercibimientos legales en caso de que no pague.

iv.- señalar los recursos que caben contra el acto final, plazo para interponerlos y oficina ante la cual pueden presentarse.

v.- indicar el lugar, fecha y firma del funcionario legalmente autorizado para resolver:
Director General o Gerente

vii.- lugar y fecha de notificación

El Tribunal ha anulado en forma reiterada lo actuado en expediente hasta el dictado del acto final inclusive por vicio en el presente elemento en procedimientos ordinarios iniciados tendientes a modificar la obligación tributaria aduanera, por ejemplo por omitir pronunciarse sobre la modificación de la obligación (ver sentencia 046-99), o bien al indicar en su parte dispositiva “Se mantiene el cobro por la diferencia en el monto de tributos...” en vez de determinar en forma clara y expresa en ese acto el monto exigible por los tributos y demás recargos que correspondan, (ver sentencia 004-2000), o por limitarse a tener por rechazados los argumentos de la parte y a indicar que se tiene por determinado el adeudo, pero sin resolver en concreto sobre el ajuste en el elemento que corresponde, esto es, sin disponer cuál es la clasificación, origen o valor correcto que el acto ordena. Al respecto en la sentencia 142-2001 se dispuso:

“En efecto, si como ya se indicó, el objeto de la litis lo era la procedencia o no del ajuste de valor a la declaración aduanera 002561 del 28 de abril de 1999 de la Aduana de Caldera , tramitada por la Agencia de Aduanas xxx, que ampara el despacho de un vehículo marca KIA SPORTAGE ME TURBO INTERC. S.WAGON, 1995, por estimar que el valor de \$4.065,33 declarado, corresponde a un valor de mayorista y que el importador al momento de la aceptación de la declaración de referencia, no ostentaba tal condición, por lo que el valor que corresponde es el de minorista, que se establece en la suma de \$11.816,81, y lo cual genera cargos

por impuestos a favor del Fisco por un total de 1.539.971.53 colones., entonces lo correcto y legalmente procedente era que una vez que la Administración hubiera conocido y analizado todos y cada uno de los argumentos del recurrente en la parte considerativa del acto, y si aún estimaba que debía ajustarse el valor, debió entonces indicar en el por tanto de la resolución RES-GER-AC-440-2000 del 28 de junio de 2001, 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 ordenaba o se ajustaba el valor consignado en la declaración de referencia de “tal monto” a la suma de “tanto”, lo que genera un adeudo a favor del fisco por la suma de “X” monto, 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.”

Por último nótese asimismo que en esta parte dispositiva deben consignarse los recursos que proceden contra el acto de modificación y cobro los recursos aplicables, los plazos y el órgano ante el que deben ser interpuestos, por constituir una disposición que perjudica a los administrados, cuyo incumplimiento implica violación al derecho de defensa y en consecuencia genera nulidad de lo actuado y así lo ha indicado este Tribunal entre otras en la sentencia 13-2000 que a la letra establece:

“Es así, como en reiteradas ocasiones este Tribunal ha señalado que la notificación del acto sin la indicación de los recursos pertinentes es contraria a la norma del artículo 245 de la Ley General de la Administración Pública y siempre de que tal omisión sea causante de indefensión produce la nulidad de la notificación de las posteriores actuaciones. En el caso concreto la indefensión está en que al no indicarle los recursos, el interesado no hizo uso de los mismos en tiempo y forma.”

CAPITULO II

Procedimiento Ordinario para la Suspensión de Actividades Aduaneras y Procedimiento para la Aplicación de Multas

Nos corresponde en este acápite, referirnos a la normativa, procedimiento y principios que debe observar la autoridad aduanera, cuando en sede administrativa, ejercite su potestad sancionatoria imponiendo castigos tanto a auxiliares de la función pública aduanera como a importadores, exportadores, y en general a cualquier tercero, persona física o jurídica, que ejerza gestión aduanera y violente el régimen jurídico, siempre que su acción u omisión se encuentre previa y expresamente sancionada por la norma de rito.

Por tratarse también de procedimientos llevados a cabo por la administración aduanera, muchos de los conceptos y principios expuestos en el primer capítulo, resultan aplicables en los procedimientos sancionatorios, por lo que en este apartado nos limitaremos a señalar las diferencias y particulares que presenta este nuevo procedimiento y haremos referencia a las concepciones ya analizadas cuando ello resulte necesario para una mejor comprensión de la temática de este II capítulo.

Para introducirnos en el estudio del procedimiento sancionatorio llevado a cabo por el Servicio Nacional de Aduanas, y sin pretender realizar una exposición exhaustiva sobre el tema, debemos partir de una premisa básica: actualmente se acepta que no sólo las autoridades judiciales pueden ejercer la potestad represiva del Estado⁹, sino que se reconoce a la Administración la posibilidad de imponer sanciones de carácter punitivo. En efecto, en el Derecho Penal Tributario, se establece una distinción entre ilícitos o infracciones administrativas tributarias y delitos tributarios. En realidad no existe una diferencia esencial entre ambos, sino que más bien se trata de una elección de política criminal del legislador y las diferencias que se han apuntado

⁹ Este tema se desarrolla en la sentencia 57-00 del Tribunal.

entre ambos, refieren fundamentalmente a tres aspectos, a saber: 1-al Organo sancionador; 2-al Procedimiento; y 3- a la Sanción que se pueda imponer.

No obstante las diferencias apuntadas, existe consenso doctrinario en el sentido de que en un Estado Democrático, dichas diferencias no son suficientes para sustraer a los ilícitos administrativos del régimen de garantías constitucionales que rigen el Derecho Penal.

Al efecto resulta ilustrativo el pronunciamiento N°3929-95 del 18-7-95 de la Sala Constitucional, emitido ante la Consulta del proyecto de ley de Justicia Tributaria, en la que entre otros aspectos, se consultaba sobre el procedimiento administrativo sancionador previsto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y si la asignación del conocimiento y juzgamiento de las infracciones administrativas a la autoridad administrativa, resulta violatorio del artículo 153 de la Constitución Política, norma que atribuye en forma exclusiva al Poder Judicial la resolución de todo tipo de controversias. Al efecto, sostuvo la Sala:

*“El primer cuestionamiento de este aparte, obedece a la añeja discusión sobre si la Administración pública puede aplicar normas punitivas, discrepancia que hace mucho tiempo fue superada en el propio Derecho Administrativo, a saber, la legitimidad constitucional de la potestad sancionadora de la Administración, por lo demás, vigente en diversos sectores de nuestro ordenamiento. En efecto, la facultad legal -contenida en este caso por el artículo 65 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Proyecto)- que permita a la Administración el conocimiento y juzgamiento de las infracciones administrativas, no invade el campo de la función jurisdiccional, ni tampoco el ejercicio de ésta, pues existen sustanciales diferencias entre las facultades administrativas y las jurisdiccionales, sin que pueda afirmarse que en el caso de examen las normas cuestionadas irrespetan tales diferencias. Es aceptado, en forma generalizada, **que la infracción administrativa se diferencia del delito tributario por el órgano que establece la sanción** -la Administración tributaria o un Juzgado Contencioso Administrativo en el primer caso; el Juez o Tribunal Penal en el segundo-, **y por el tipo de pena**; sin embargo, las diferencias procedimentales existentes*

entre las sanciones aplicables a infracciones y a delitos, no pueden conducir a ignorar en el ámbito del procedimiento administrativo las garantías de los ciudadanos, en efecto, los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado...” (el resaltado es nuestro).

Así las cosas, resultan entonces aplicables en el campo de las infracciones aduaneras, los principios inspiradores del Derecho Penal, que comprende no sólo delitos y sanciones sino también un régimen de garantías común a los delitos las infracciones administrativas, de las que nos ocuparemos más adelante.

SECCIÓN I: DESARROLLO TEÓRICO-PRÁCTICO DEL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE SUSPENSIÓN Y DEL DE APLICACIÓN DE MULTAS

Como dijimos al inicio, la Administración Pública, y en nuestro caso concreto, la Autoridad Aduanera, debe observar una serie de requisitos al momento de emitir actos que de alguna manera van a incidir-perjudicar la esfera jurídica de los administrados, usuarios y actores del Servicio Nacional de Aduanas. Tal actividad reviste una connotación especial, cuando de lo que se trata es de la imposición de sanciones a los administrados ante el quebranto del régimen jurídico aduanero, pues a tales efectos, por tratarse de un castigo o represión de conductas ilícitas, deben respetarse rigurosamente una serie de principios y garantías de orden constitucional y legal, para que sea legítima la actuación administrativa.

El estudio y análisis teórico-práctico de tales requerimientos, constituye el objeto a desarrollar en los siguientes apartados

1. Procedimiento ordinario de suspensión y de aplicación de multas

Conforme con los fines del régimen jurídico aduanero, una de las funciones esenciales que está llamada a cumplir la autoridad aduanera es *“...la represión de las conductas ilícitas que atenten contra la gestión y el control de carácter aduanero y de comercio exterior”*¹⁰

A tales efectos, la normativa del ramo, establece claramente la competencia de las autoridades aduaneras para imponer sanciones cuando se cometan por parte de los usuarios del Servicio, infracciones administrativas y tributarias, según la clasificación bipartita establecida por ley. La sanción por una infracción administrativa puede ser de dos tipos: multa de cien o quinientos pesos centroamericanos o bien suspensión del auxiliar de la función pública; que va desde 2 días hasta un año, según el caso; y por incurrir en una infracción tributaria, se castiga con multa de tres veces el monto de los tributos evadidos y además con suspensión, pero sólo en el supuesto establecido en el artículo 240 inciso b) de la Ley General de Aduanas.¹¹

Precisamente uno de los aspectos que como, requisito sine qua non para la validez de las actuaciones, debe respetarse para el ejercicio de la potestad punitiva por parte de las autoridades aduaneras, es la realización de un debido proceso que permita la búsqueda de la verdad real de los hechos¹² y garantice al presunto infractor una defensa efectiva.

Así, deberá entonces la Administración Aduanera, realizar ese conjunto de actos, trámites y de operaciones administrativas que son necesarias para la formación de la voluntad de la administración (acto administrativo), en uso de la potestad sancionatoria. Precisamente ese procedimiento está destinado a preparar y hacer

¹⁰ Ver artículo 6 de la Ley General de Aduanas

¹¹ Sobre las infracciones administrativas y sus sanciones véanse los artículos 230 a 242 de la Ley General de Aduanas.

¹² Ver artículo 214 de la Ley General de la Administración Pública.

posible el acto, a producir una decisión válida y conforme con el ordenamiento jurídico.

En materia de represión de conductas ilícitas el procedimiento que debe cumplirse está establecido en los artículos 234 de la LGA, 533 al 535 del Reglamento a la LGA, cuando la sanción a imponer sea una multa, independientemente de su monto. Tenemos entonces que deberá seguirse dicho procedimiento cuando se trate de imponer por ejemplo a un agente aduanero una multa de \$100 o \$500 por haber incurrido en una infracción de carácter administrativo (ver artículos 235 y 236 de la LGA), como también cuando se pretenda sancionar con una multa incluso millonaria, por haber incurrido en una infracción tributaria, cuyo monto no está determinado, puesto que depende del “cuantum” del perjuicio fiscal ocasionado al infringir el ordenamiento, multiplicado por tres.

Tratándose de la suspensión del auxiliar de la función pública, deberá observarse necesariamente el procedimiento ordinario establecido en el artículo 196 de la LGA y 525 y siguientes de su Reglamento al que nos referimos en el capítulo anterior. Así por ejemplo, cuando se pretenda imponer una sanción de suspensión a un transportista o un agente aduanero, que no transporte las mercancías por las rutas legales autorizadas, cuya sanción es de suspensión de 5 días, según el Art. 238 b. LGA, necesariamente deberá seguirse un procedimiento ordinario.

Respetar el procedimiento establecido implica además, observar cada una de las etapas y formalidades necesarias establecidas, bajo pena de generar nulidades por la violación de alguna formalidad sustancial.

2. Sujeto Competente

Hemos ya señalado, que el sujeto competente refiere a la autoridad que según las funciones legal y reglamentariamente asignadas, le corresponde, en este caso, iniciar, instruir, y concluir el procedimiento de sanción. Es decir, se trata del órgano autorizado por ley o reglamento para imponer la sanción.

El sujeto competente debe reflejarse tanto en el acto de apertura como en el final, en el encabezado de la resolución respectiva y al final en el nombre y firma de la autoridad que lo emitió.

En materia de procedimiento sancionatorio lo referente al sujeto competente reviste una importancia significativa, toda vez que en virtud de la aplicación de los principios del Derecho Penal, el tema tiene estrecha relación con el “ principio de juez natural o regular”, garantía integrante del debido proceso constitucional. En efecto sobre el principio de juez regular y su aplicación concreta en sede administrativa, que es lo que nos interesa en el caso concreto, pues hace referencia al órgano competente para imponer sanciones, la Sala Constitucional ya se ha pronunciado en los siguientes términos:

“II. Dispone el artículo 35 constitucional lo siguiente:

“Nadie puede ser juzgado por comisión o juez especialmente nombrado para el caso, sino exclusivamente por los tribunales establecidos de acuerdo con esta Constitución”.

Esa disposición normativa recoge lo que la tradición anglonorteamericana conoce como el principio de “juez natural”, que no es otra cosa que el juez designado conforme lo establece la ley y nunca para el caso concreto. Este principio, sin duda, no es sólo de aplicación judicial, antes bien, es también de aplicación en sede administrativa; consiguientemente, la designación de juez administrativo debe hacerse con estricto apego al principio de legalidad y nunca para el caso concreto...”(voto N°81-97). *(el resaltado es nuestro)*

En el ámbito administrativo, tenemos entonces, que el juez o autoridad administrativa designada legalmente para imponer la sanción, será la que tenga la competencia a tales efectos.

Establecido lo anterior, debe entonces analizarse el marco jurídico que en nuestro medio, faculta a las autoridades aduaneras a imponer sanciones a los administrados, cuando se comprueba una violación al régimen jurídico aduanero. Sobre este tema el Tribunal Aduanero, se pronunció ampliamente en la

sentencia 57-2000¹³, llegando a sostener lo siguiente:

“En conclusión, de lo expuesto hasta aquí se desprende del análisis de la normativa aduanera centroamericana y nacional, lo siguiente:

1-Existen dentro del Servicio Aduanero dos órganos con competencia legalmente atribuida:

-la Dirección General de Aduanas, como órgano superior aduanero a nivel nacional, con competencia funcional en todo el territorio aduanero.

-las aduanas, como oficinas técnicas especializado, con competencia funcional en un determinado territorio.

2-Dentro de sus límites territoriales, ambas oficinas ejercen la potestad aduanera, es decir, las facultades, atribuciones, competencias que les otorga la normativa y están obligadas a cumplir con la normativa pertinente. Ello sin perjuicio de la distribución interna de competencias que realiza el Reglamento a la LGA.

3-Que dentro de la competencia legalmente atribuida corresponde tanto a la Dirección General de Aduanas, (representada por el Director General o por el Sudirector General, en ausencia del titular), como a las aduanas, (representadas por el Gerente o por el Sugerente, en su defecto), imponer sanciones en sede administrativa, cuando se demuestre la comisión de las infracciones previstas por la normativa aduanera.

4-Ninguna otra dependencia ni de la Dirección General de Aduanas ni de las Aduanas, está ni legal ni reglamentariamente facultada para imponer sanciones en sede administrativa.”

Sin embargo sobre este tema debe aclararse que ante consulta formulada por la Dirección General de Aduanas, respecto a la autoridad que resultaba competente para imponer la sanción de suspensión a los auxiliares de la función pública aduanera, se emitió el dictamen N°C-229-2001 del 23 de agosto del 2001¹⁴, en el

¹³ Dicho criterio ha sido reiterado entre otras en las sentencias 57-00, 61-00, 67-00, 039-01, 043-01, 044-01, 046-01, 049-01, 050-01, 051-01, 052-01, 053, 054-01, 079-01, 080-01, 098-01, 100-01, 101-01, 108-01, 109-0117-01, 118-01, 132-01, 018-02 y 053-02.

¹⁴ Debe también apuntarse que la DGA formuló un recurso de revocatoria contra el citado dictamen por discrepar del criterio emitido. Sin embargo ante consultas verbales efectuadas ante la Procuraduría se nos manifestó que en principio, todavía se desconoce cuando se responderá el recurso planteado.

que la Procuraduría General de la República sostiene una posición más restrictiva que la del Tribunal Aduanero, pues independientemente del tipo de sanción a imponer, esto es, si es una suspensión o una multa, estima que la única autoridad competente para sancionar dentro del Servicio Nacional de Aduanas, es el superior jerárquico, a saber, el Director General de Aduanas, negando a las Aduanas, competencia al efecto. Concluyó la Procuraduría:

“A. La Dirección General de Aduanas es el órgano superior jerárquico en el Servicio Nacional de Aduanas.

B. La titularidad de la Potestad Sancionatoria en el Servicio Nacional de Aduanas corresponde a la Dirección General de Aduanas.

C. La Dirección General de Aduanas es el órgano competente para la aplicación de la sanción de suspensión.”

➤ **Aduanas**

Tenemos entonces que las oficinas aduaneras resultan competentes para imponer sanciones, según las competencias legalmente asignadas, y dentro del territorio en que ejercen sus competencias, siempre que la sanción a imponer sea de multa, y los hechos que la generan se desarrollen dentro de su jurisdicción. El ejercicio de dicha potestad sancionatoria, puede ser como producto de un control inmediato dentro del proceso de verificación, o bien mediante el ejercicio del control aduanero ex post que realizan las aduanas.

➤ **Dirección General de Aduanas**

Por otra parte no admite duda que la Dirección General de Aduanas, como órgano jerárquico superior del Servicio Nacional de Aduanas, puede reprimir las conductas que vulneran el ordenamiento jurídico aduanero, y en tal sentido puede sancionar a los responsables.

Sobre esta competencia debemos aclarar los siguientes aspectos:

1-Que sólo puede ser ejercida mediante actos de control diferido, ya sea de regímenes u operaciones aduaneras concretas; o bien producto de un estudio de fiscalización posterior de carácter más general sobre las operaciones de algún tercero.

2-También puede ejercerse con ocasión del control permanente que tiene sobre los auxiliares de la función pública aduanera.

3-En consecuencia no tiene facultades la Dirección General de Aduanas para sancionar actos que violen el ordenamiento jurídico en ejercicio del control inmediato, (dentro del proceso de verificación), en virtud de las funciones propias de dirección y no operativas de la DGA.

4-En tratándose de suspensiones de los auxiliares de la función pública UNICAMENTE la Dirección General de Aduanas resulta competente, por ser el máximo jerarca.

➤ **Órgano Director del Procedimiento.**

En cuanto al sujeto debe ponerse especial atención a lo que disponga la legislación, porque podría ser que un órgano este facultado para abrir procedimientos pero no para emitir actos finales que imponen la sanción. También debe diferenciarse entre el órgano que pueda legalmente instruir un procedimiento, es decir, el órgano director, el que pueda iniciarlo, y el que pueda emitir el acto final.

A la figura y funciones del órgano director del procedimiento en materia sancionatoria, el Tribunal Aduanero ya se ha referido en reiterada jurisprudencia, indicando que:

“1-Una cosa es ser órgano competente para decidir o juzgar y otra es ser órgano director del procedimiento.

2-El órgano juzgador es aquella autoridad que la normativa respectiva le otorga la competencia a tales efectos. En nuestro caso, la legislación aduanera otorga la potestad sancionatoria únicamente a la Dirección General de Aduanas y a las aduanas, según

donde se realicen los procedimientos.

3-Como órgano juzgador, le corresponde el inicio del procedimiento, que implica una valoración sobre los supuestos hechos que se le están informando. Este inicio del procedimiento podría materializarse de diversas formas; ya sea que el mismo jerarca u órgano juzgador, sea el que suscriba el acto de inicio del procedimiento; o bien, que en el acto en que constituya formalmente al órgano director, ordene y faculte en ese sentido, a que el órgano director, emita el acto de apertura del procedimiento. Nótese que aún en este segundo supuesto, no es el órgano director el que decide si inicia o no el procedimiento, sino que lo que está es cumpliendo con una orden del órgano juzgador, quien le encargó previa, valoración de la situación fáctica, el inicio del proceso.

4-Además como órgano juzgador le corresponderá resolver en alzada sobre las impugnaciones que se presenten contra las actuaciones del órgano director del procedimiento, por ser el superior jerárquico del mismo, como por ejemplo, resolver las apelaciones por denegatorias de pruebas, irregularidades en la realización de las audiencias, entre otras. Finalmente listo el asunto para resolver, corresponde al órgano juzgador, emitir el acto final del procedimiento, luego de la valoración de lo que consta en expediente.

*5-Por otra parte, en cuanto al órgano director del procedimiento, la primera conclusión importante que se desprende de lo expuesto, es que el mismo debe ser designado o conformado formalmente, por el órgano con competencia para resolver. En la materia que venimos estudiando, corresponde entonces **al gerente como representante la Aduana o al Director General de Aduanas,** según el caso, designar a los órganos directores de los procedimientos sancionatorios. Dicha designación implica que el órgano director del procedimiento es investido formalmente con las facultades tanto administrativas como formales, que le vienen a dar competencia para actuar en el caso concreto, y para que en consecuencia sus actuaciones sean consideradas válidas. Dicha conformación del órgano director debe ser notificada a las partes en el proceso, para los efectos pertinentes, sobre todo para que si fuese procedente, las partes presenten las recusaciones del caso.*

6-De esta forma, nada obsta para que dentro de la estructura organizativa de las aduanas y de la Dirección General de Aduanas, cualquiera de las dependencias que las componen, puedan ser designadas en un caso concreto, como órganos directores de procedimientos, lo cual es un asunto que deberá valorar el jerarca, según el caso de que se trate. En tal sentido, podría en un determinado asunto designarse, por ejemplo a la Asesoría Legal, como órgano director, y en otro caso, a la División de Control y Fiscalización o la

División de Normas y Procedimientos, etc.

7-Una vez designado e investido de competencia, el órgano director del procedimiento es el encargado de dirigir y tramitar el procedimiento, en busca de la verdad real de los hechos, que es en definitiva la razón de ser del procedimiento. Debe al igual que las otras partes en el proceso, excitar el desarrollo del mismo y atender y resolver todas las cuestiones previas surgidas durante el proceso. Le corresponde además, la realización de audiencias, aceptación o rechazo de las pruebas propuestas, recibir o evacuar las pruebas ofrecidas, levantar actas, emitir providencias, entre otras. Deberá conocer como órgano director los recursos de reconsideración que se presenten contra sus propias actuaciones, cuando los mismas sean recurribles en los términos previstos por la ley, y deberá remitir al Gerente o al Director de Aduanas, según el caso, las alzas que contra sus actos se presenten durante el desarrollo del proceso.

8-Debe reiterarse sin embargo, lo ya indicado en el sentido de que no es una facultad del órgano director, ordenar el inicio del procedimiento. El único caso en que podrá el órgano director suscribir el inicio del proceso será cuando el juzgador lo haya legalmente facultado a tales efectos, en cuyo caso estaría iniciando del proceso, no porque ello sea una facultad legalmente establecida a los órganos directores, en materia sancionatoria, sino porque estaría cumpliendo con la orden dada por el juzgador, que es quien en definitiva tiene la competencia para decidir si inicia o no el procedimiento sancionatorio. De ahí que eventualmente podría ser que tanto la Asesoría Legal como la División de Control y Fiscalización, o cualquier otra dependencia que se designe, podrían suscribir actos de apertura de dichos procedimientos, en el entendido que el jerarca previamente los ha facultado para tales efectos y ante la ausencia de normativa que les otorgue competencia a tales efectos.

Valga también aclarar, para efectos del presente caso, que no es que la DFC no pueda ser órgano director del proceso, como lo fue en el presente caso, sino que lo que legalmente no está facultada es para decidir de mutuo propio, el inicio del procedimiento...

9-Una vez finalizada la instrucción, el órgano director deberá remitir el asunto al jerarca para que valore lo actuado y emita el acto final del procedimiento.” (ver sentencia 57-2000) (el resaltado no es del original)

Tenemos entonces que ha sido un criterio reiterado y consolidado por este Tribunal, durante varios años¹⁵, que la División de Control y Fiscalización no está legalmente facultada para iniciar, por su propia decisión, procedimientos administrativos cuya finalidad sea sancionar a los administrados cuando hayan incurrido en un quebranto del régimen jurídico aduanero, sino que tal competencia corresponde tanto a la Dirección General de Aduanas como a las aduanas

Sin embargo, también se ha señalado en la jurisprudencia del Tribunal, que dichas autoridades pueden encargar o delegar en las diferentes dependencias que conforman la organización aduanera tanto la dirección e instrucción como el inicio o apertura del respectivo procedimiento sancionatorio, siempre que en forma previa

constituyan al órgano director del procedimiento y se le faculte a tales efectos, en cuyo caso no existe jurídicamente ninguna prohibición para que en un caso concreto, la División de Control y Fiscalización pueda ser designada como órgano que dirige e inicie el procedimiento.

Aplicando este último criterio el Tribunal tuvo por ajustada a derecho la intervención de la División de Control y Fiscalización en un procedimiento sancionatorio tendiente a la imposición de una multa de \$500 a un agente aduanero, por declarar incorrectamente las partidas arancelarias en varias líneas de la declaración aduanera, puesto que si bien fue dicha División quien dictó el acto de apertura, en ese caso concreto lo hizo por encargo del Director General de Aduanas, según pudo comprobarse en autos. Dispuso el Tribunal en la sentencia 069-2002 del 31 de mayo del 2002:

“Al respecto debe señalarse que tal y como se indica en el Considerando N° del acto de apertura, visible a folio 81, con la resolución N°RES-DGA-024-2001 del 25 de enero de 2001, el Director General de Aduanas dispuso:

¹⁵ véanse entre otras, las sentencias 57-00, 61-00, 67-00, 039-01, 043-01, 044-01, 046-01, 049-01, 050-01, 051-01, 052-01, 053, 054-01, 079-01, 080-01, 098-01, 100-01, 101-01, 108-01, 109-0117-01, 118-01, 132-01, 018-02 y 053-02

*“Encomendar a la División de Control y Fiscalización, el dictado del acto de apertura o traslado de cargos, **cuando así se le ordene mediante instrucción escrita y únicamente en los casos cuya investigación previa haya sido realizada por los Departamentos de Control Interno, Control Externo, Denuncias y Planificación de dicha División, en ejercicio de su competencia...**” (el resaltado es nuestro)*

Se desprende de la anterior disposición, la decisión tomada por la autoridad competente de que sea la División de Control y Fiscalización, quien en procedimientos como el que ahora nos ocupa, -cuya investigación fue realizada por uno de los Departamentos de dicha División-, la que por encargo sea quien dicte el acto de apertura del procedimiento.

*Sin embargo, resulta clara la disposición que venimos comentando en exigir además, que dicho encargo se materialice en cada caso concreto,“... **mediante instrucción escrita...**” Es decir, no basta la sola emisión de dicha RES-DGA-024-2001, sino que esta misma resolución exige que en todo asunto, el Director consigne por escrito su decisión de que se inicie el procedimiento.*

Partiendo de lo anterior vemos que en la especie, se cumple con lo preceptuado, toda vez que para el caso concreto el Director General a través de memorando DGA-435-01 del 14 de noviembre del mismo año, expresamente señaló:

*“Avalo en todos sus extremos el informe final número **DCF-DEN-023-01** del 7 de noviembre de 2001, referente a declaración aduanera de importación definitiva 107947 (27.11.97), tramitada por la agencia de aduanas, así como las actuaciones de esa División relacionadas con el expediente **DCF-DEN-057-01...***

***Lo anterior con el propósito de que esa División proceda, de conformidad con la resolución RES-DGA-024-2001 de las ocho horas del veinticuatro de enero de 2001, a dar inicio al procedimiento sancionatorio en aplicación de la recomendación 6.2 del citado informe.**”(el resaltado es del original).”*

3. Sujeto contra el que se dirige. Legitimación

Si se determina la existencia de una conducta ajustada a un tipo sancionador, procede entonces identificar el presunto sujeto infractor de la norma. Este tema se relaciona precisamente con la legitimación que constituye uno de los presupuestos del proceso de carácter material, y que determina junto con los demás presupuestos materiales, la procedencia o no de la pretensión, en este caso, de la sanción a imponer.

De ahí que, en materia sancionatoria debe tenerse especial cuidado en diferenciar, deslindar e individualizar las actuaciones y omisiones, toda vez que tratándose de infracciones la responsabilidad es tipo personal, es decir, cada cual responde por sus propias actuaciones, sin que operen las reglas de solidaridad analizadas en el primer capítulo. En efecto, no puede sancionarse a un administrado, por las acciones u omisiones cometidas por otra persona, aún cuando esté a su cargo. Lo anterior sin perjuicio de las responsabilidades de carácter patrimonial que tienen ante el Fisco los agentes aduaneros y demás auxiliares por las infracciones o delitos en que incurran sus asistentes acreditados ante la Dirección General de Aduanas. (artículos 97, párrafo 2 del CAUCA, último párrafo del artículo 33 y 254 párrafo 1 de L.G.A).

Debe también exceptuarse la posibilidad expresa prevista en la ley, de sancionar a las personas jurídicas cuando se demuestre que sus representantes legales o los personeros de la empresa, han propiciado actos o hechos que posibilitan la sanción, en los términos del artículo 269 de la LGA.

En efecto, en materia sancionatoria debe hacerse una distinción de los agentes aduaneros: cuando actúan en forma independiente en su condición de personas físicas, o bien, cuando lo hacen como agentes aduaneros que laboran para una persona jurídica, para determinar su propia responsabilidad.

En términos generales, podemos decir que el agente persona física, responderá personalmente cuando su conducta se adapte o encuadre en algunas de las infracciones previamente tipificadas por la legislación y la misma le sea atribuible a

título de dolo o culpa, es decir, le sea reprochable, sin que concurra en la especie ninguna eximente de responsabilidad.

En relación con el agente aduanero, persona jurídica, las reglas a aplicar en materia sancionatoria, están recogidas en el artículo 269 supra indicado, que dispone:

“Las empresas asumirán la responsabilidad en forma solidaria, por los hechos y actos de sus dependientes cuando se derive un perjuicio tributario.

Sin perjuicio de las obligaciones y los deberes previstos para los agentes aduaneros y de las sanciones aplicables por su ejercicio personal, los representantes legales de la persona jurídica serán responsables de girar las instrucciones, proveer los instrumentos necesarios para la correcta gestión de intermediación aduanera y cumplir con las obligaciones que no corresponden al agente aduanero persona física por su relación laboral.

Las sanciones previstas en esta Ley se impondrán a la persona jurídica cuando se demuestre que los representantes legales o los personeros de la empresa han propiciado actos o hechos que posibilitan la sanción, de conformidad con lo expuesto en el párrafo anterior ; en caso contrario, responderá únicamente el agente de aduana acreditado” (Lo resaltado no es del texto).

En virtud de la norma transcrita, este Tribunal mediante la sentencia N°22-98 dictada a las ocho horas con treinta y cinco minutos del 25-8-98, analizó por primera vez¹⁶ la responsabilidad de los agentes aduaneros personas físicas y personas jurídicas y anuló lo actuado por la Administración, por considerar que en el caso concreto se había impuesto una sanción a la agencia, persona jurídica, sin que se demostrara su participación en los hechos imputados, lo que generó una ausencia de motivo en la actuación de la Administración.

¹⁶ Criterio que luego fue reiterado en varias ocasiones, hasta constituirse en jurisprudencia. Véanse las sentencias N° 23 a 27; 29, 31, 32, 36, 41, 44 a 47, 54, 58 a 61, 65, todas de 1998; 65, 15, 33, 43, 50, 60, 69, 77, 195, todas de 1999, 105-2001, 009-2002, 015-2002

➤ **Condición en que se participa**

En virtud de lo expuesto, es que resulta primordial, a efecto de evitar nulidades en la actuaciones, individualizar el sujeto y el carácter o condición en que las partes son llamadas al proceso. Es decir, debe consignarse en la respectiva resolución de inicio de procedimiento, si se le está abriendo un procedimiento de sanción, como importador, exportador, auxiliar persona física o auxiliar persona jurídica. Además en tratándose de personas jurídicas debe ponerse especial atención en la persona que representa legalmente a la empresa, toda vez que no todo el personal que aparece registrado ante el Servicio Nacional de Aduanas, ostenta esa condición y en consecuencia no podrían comprometer la responsabilidad de la persona jurídica.

Este aspecto es esencial, puesto que ya han existido antecedentes en los cuales, se inicia un procedimiento de sanción a una persona jurídica, y a quien se le notifica y a persona al expediente no es su representante legal, sin embargo la Administración no subsana ese defecto y ello ha originado, en el caso de agencias de aduanas, que el Tribunal anule las actuaciones. Así por ejemplo en las sentencias 117 y 118 del 2001 el Tribunal dispuso:

“Sin embargo, sobre dicha representación debe señalarse que el actual artículo 268, párrafo II de la Ley General de Aduanas, refiriéndose a las agentes aduaneros personas jurídicas, dispone que “...Estas empresas deberán contar, por lo menos, con un agente aduanero en forma exclusiva y permanente para intervenir en regímenes y operaciones aduaneras. Estos agentes representarán a la persona jurídica ante el Servicio Nacional de Aduanas.”(el resaltado es nuestro).

Se desprende así, con toda claridad de la norma trascrita, que la representación que legalmente ostenta el agente aduanero persona física respecto a la persona jurídica, lo es exclusivamente para intervenir en su nombre en todos regímenes y operaciones aduaneras reguladas en la ley de rito, más no, para representarle en otro tipo de procedimientos, como por ejemplo en el que se ventila ante este

Tribunal, en donde lo que se discute es la imposición de una sanción a la persona jurídica, toda vez que por tratarse del ejercicio de la acción punitiva por parte de la Administración en la que se pretende aplicar un castigo a la agencia por haber supuestamente infringido el orden jurídico aduanero, según el criterio de la Administración Aduanera, debe necesariamente llamarse al proceso a la o las personas que ostenten la representación legal de la empresa o bien otras personas que debidamente autorizados por aquéllos, se constituyan en apoderados especiales de la persona jurídica, pues son los únicos legalmente legitimados para intervenir en los procedimientos sancionatorios que la Administración inicie por posibles violaciones de la legislación aduanera...¹⁷

Debe también quedar claro, que si de lo que se trata es de determinar la responsabilidad no sancionatoria sino PATRIMONIAL de algún auxiliar, originada por un delito o una infracción cometida por alguno de sus asistentes o demás personal acreditado, el procedimiento a seguir no es uno sancionatorio, sino uno ordinario a fin de establecer ese tipo de responsabilidad. En otras palabras, en las diligencias que se inicien debe indicarse con precisión y exactitud, quién es el sujeto infractor (que es al que eventualmente le cabe la imposición de la sanción respectiva), y quién es el sujeto que en virtud de su responsabilidad in vigilando e in eligendo, debe responder ante el Fisco por lo perjuicios patrimoniales derivados de la infracción cometida.

➤ **Capacidad procesal-personerías**

Finalmente en cuanto al sujeto contra el que se dirige la acción sancionatoria, debe en un procedimiento como el que venimos comentando, revisarse si en el caso concreto se cumple con los presupuestos procesales de carácter subjetivo, que constituye uno de los requisitos necesarios para que pueda constituirse un procedimiento válido. Interesa al respecto no sólo tener por demostrada la capacidad de actuar o de libre ejercicio para actuar, sino que cuando se trate de

¹⁷ Sobre este mismo tema véase también la sentencia 009-2002

personas jurídicas o en general cuando se invoque alguna representación, debe constar en el respectivo expediente que se levante con ocasión de la supuesta infracción, las personerías correspondientes que acrediten tales condiciones.

En nuestro caso tal requerimiento se desprende de lo dispuesto por el artículo 133 en relación con el artículo 163, ambos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de aplicación supletoria en el presente caso, según lo señalado por artículos 208 y 257 de la Ley General de Aduanas; y artículos 282 y 283 de la Ley General de la Administración Pública¹⁸, además del artículo 103 del Código Procesal Civil.

4. Elementos Esenciales: Motivo

Como señalamos en el capítulo anterior, para que la autoridad aduanera pueda emitir un acto válido, esto es, conforme con el ordenamiento jurídico, en nuestro caso, para que pueda imponer válidamente una sanción, cualquiera que sea, debe cumplir con ciertos requisitos esenciales de carácter formal y sustancial.

Así, una vez determinados los sujetos que van a intervenir en el procedimiento, debemos identificar si tenemos un motivo que nos permita actuar, es decir, nos faculte para pretender imponer una sanción determinada. Nos corresponde así, referirnos precisamente al motivo del acto, que es uno de esos requisitos de carácter sustancial, pero circunscribiéndolo a la materia sancionatoria.

Debe tenerse extremo cuidado al momento de determinar este elemento y no debe confundirse con la motivación. En efecto motivar un acto significa indicar las razones, los elementos, los estudios, los dictámenes o informes técnicos, que posea la Administración y que justifican la apertura del procedimiento.

¹⁸ Sobre este tema ver sentencias N°070-98, 10-2000, 167-99, del Tribunal Aduanero

El motivo por el contrario, como ya se indicó en el capítulo I, refiere al antecedente normativo, es decir, la facultad legal o reglamentariamente establecida que permite al órgano realizar el procedimiento tendiente a establecer la sanción sea de multa o suspensión.

En los casos de sanción precisamente el motivo o fundamento lo será el establecido en los artículos 230-242 de la LGA, por lo que en todos los casos en que se pretenda sancionar, deberá citarse como motivo del acto tales disposiciones normativas. Además deberá correlacionarse con las normas legales y reglamentarias que facultan a las autoridades aduaneras a sancionar. (artículo 6 y 24 inciso i) de la LGA).

Algo que es sumamente importante señalar es que si bien existen facultades legales para tales efectos, lo cierto es que las mismas, deben ejercerse dentro de un límite temporal, vencido el cual la autoridad aduanera, pierde la competencia en razón del tiempo, y en consecuencia carecería de motivo para realizar el ajuste y el acto emitido en tales condiciones sería absolutamente nulo.

Veamos como en la sentencia que a continuación transcribimos parcialmente, se denota la imposición de una sanción sin contar con el fundamento que justifique el castigo:

“...La recomendación debió haber sido que se abriera el debido procedimiento ordinario, o también haberlo iniciado la misma División de Fiscalización, a fin de comprobar los hechos, y en caso de ser procedente efectuar la acreditación de referencia, y a partir de ahí, valorar si los hechos cometidos, y fehacientemente demostrados en un procedimiento ordinario, ameritaban el inicio de un procedimiento de sanción en el que la discusión ya es otra, puesto que no habrá que demostrar el error de la clasificación que estaría demostrado, sino que la discusión se centraría en determinar si tal conducta está tipificada como infracción, y si la misma resulta o no reprochable al supuesto infractor de tal forma que no concurra en la especie ningún elemento que exima de responsabilidad al

interesado por los hechos cometidos. Es decir, en un procedimiento de aplicación de multas los hechos que dan motivo a la apertura del procedimiento sancionatorio deben estar previa y debidamente demostrados y no es eso lo que iría a discutir en dicho procedimiento, sino que el objeto del mismo sería la procedencia o no de la multa propuesta por la Administración. En el caso concreto, el objeto del procedimiento sancionatorio, contrario a lo que argumenta la Dirección General de Aduanas, no es demostrar la incorrecta clasificación arancelaria, sino demostrar la procedencia o no de la multa de \$500 por la errónea clasificación que debió estar debidamente demostrada antes de iniciar este procedimiento sancionatorio. Siendo que al no constar en expediente los elementos de juicio que justifiquen las presentes actuaciones y estar en consecuencia indemostrados los hechos que se atribuyen al recurrente y no ser este el procedimiento legalmente dispuesto al efecto, lo procedente es darle la razón al administrado y declarar con lugar el presente recurso de apelación.” (sentencia 069-2002)

5. Procedimiento: Razones para la apertura: Motivación

Establecido entonces que legalmente está la Administración facultada, es decir, que existe una norma en que amparar su actuación, debemos entonces determinar el tipo de procedimiento que resulta procedente¹⁹ y sobre todo, debemos analizar previamente, si en efecto existen razones y elementos de juicio que sustenten el actuar de la Administración.

En efecto, otro aspecto que es esencial respecto a la forma, pues constituye parte del procedimiento, es la debida motivación de todas y cada una de las actuaciones y su ausencia constituye una de las razones por las que más se anulan las resoluciones emitidas por el Servicio Nacional de Aduanas. Nos referimos a la indicación de todos y cada uno de los elementos de hecho, es decir, las razones, el fundamento jurídico, los estudios y en general todos los antecedentes y gestiones

¹⁹ Sobre el particular nos remitimos a lo ya desarrollado en el apartado correspondiente, para saber si procede un ordinario (caso de suspensiones), o bien, un procedimiento para la aplicación de multas.

que previamente haya realizado la Administración que la llevaron a la decisión de tener que abrir un procedimiento de sanción.

No se trata aquí de citar la normativa que ampara la actuación, sino de indicar las razones por las cuales la Administración estima que se violó esa normativa, y que por ello hay que sancionar. Implica entonces detallar de dónde se deduce la violación a la ley, cuáles hechos dieron origen a ese quebranto de la ley, cómo sucedió, etc.

En tal sentido es conforme la doctrina, jurisprudencia y la ley misma, en afirmar que resulta consustancial al procedimiento sancionador, la obligación del órgano público competente para iniciarlo, de señalar en forma clara y precisa desde el acto mismo de apertura, el o los motivos que fundamentan la sanción; las pruebas en que fundamenta la decisión; el órgano competente para adoptar el acto administrativo; señalar el procedimiento y base normativa en que sustenta la decisión de sancionar; otorgar el plazo establecido en la ley para conocer la posición del administrado ofreciendo y presentando las pruebas de descargo, señalarle la oficina ante la cual debe apersonarse. Y finalmente adoptar la decisión del asunto por acto final una vez instruido el expediente y evacuada la prueba, señalando claramente los recursos procedentes, el órgano que los resolverá, ante quien debe interponerlos y el plazo para hacerlo. En otras palabras, en el deber de motivar debidamente el acto sancionatorio, requisito procesal que garantiza la defensa legítima del presunto infractor.

Valga también aclarar que si bien el acto de apertura del procedimiento no resuelve ni decide nada, sino que es un acto preparatorio, una mera posibilidad de sancionar, y es precisamente dentro del procedimiento que se demostrarán o se desvirtuarán los hechos y pretensiones de la Administración, sin embargo, ello no significa que la autoridad aduanera pueda iniciar procedimientos sin tener estudios previos o informes o dictámenes técnicos debidamente justificados y fundamentados que sirvan de base a dichas aperturas, porque ello generaría la anulación por falta

de la debida motivación y de los elementos que demuestren precisamente la necesidad de la sanción.

Es parte también de la debida motivación, lo que conocemos como el principio de imputación, es decir, el derecho del presunto infractor de conocer la acusación formal y los antecedentes o expediente que la respalda, en un procedimiento de carácter punitivo. En tal sentido corresponde a la autoridad aduanera individualizar en forma presunta el sujeto a sancionar; describir detallada, precisa y claramente el hecho que se le acusa, haciendo una expresa y clara calificación legal de la situación fáctica, señalando los fundamentos de derecho de la acusación, motivando adecuadamente su decisión, mostrar la prueba de cargo y poniéndola a disposición del posible afectado, para de esa manera garantizarle el conocimiento pleno del asunto con la defensa adecuada y acorde a los hechos imputados, previstos en los artículos 39 y 41 de la Constitución Política.

Sin intención de agotar este tema, constituyen ejemplos que podrían²⁰ justificar un procedimiento sancionatorio, la modificación en firme de cualquier elemento de la obligación tributaria aduanera (control inmediato o posteriori) por cualquier motivo, valor, clasificación, origen, que genere para el Fisco un perjuicio fiscal mayor de cien pesos centroamericanos, y siempre que el valor de las mercancías sea inferior a 5.000 pesos centroamericanos, que según lo dispuesto por el artículo 242 de la LGA, se castiga con una multa de tres veces el monto de los impuestos evadidos.

Igualmente podrían ser elementos de hechos que fundamenten diligencias sancionatorias, los informes y recomendaciones de fiscalización ex post que sugieran o más bien demuestren objetivamente, el incumplimiento de alguna obligación sancionada con multa o bien con suspensión, toda vea que en ellos se expondrían cuáles son los hechos, violaciones, incumplimientos, omisiones, etc, que eventualmente darían lugar a la imposición de una sanción, previa demostración

²⁰ Indicamos que “podrían” justificar, pues como veremos más adelante no se trata sólo de constatar que el hecho se haya objetivamente cometido, sino que deberá demostrarse también el dolo o la culpa de parte del infractor, para poder ser sancionado.

mediante el procedimiento respectivo.

También dependiendo de las circunstancias, la solicitud de rectificación contemplada en el artículo 90 de la Ley General de Aduanas, y el desistimiento de la declaración aduanera, podrían luego de analizar los hechos y particularidades que concurren en el caso concreto, dar lugar a la imposición de sanciones.

Como señalamos al inicio de este apartado son significativos los procedimientos sancionatorios en que el Tribunal Aduanero ha tenido que anular, precisamente porque los actos emitidos, algunas veces los de apertura, los finales o ambos, no cuentan con la debida motivación, lo que violenta el derecho a una defensa efectiva, además de que imposibilita la consecución del fin del acto sancionatorio.

Ejemplos de estos casos son las sentencias N° 153-99, 157-99, 158-99, 163-99, 184-99, 185-99, 196-99, 060-00.

6. Elementos Esenciales: Contenido

El contenido es un elemento fundamental del acto que se emita, porque es precisamente este elemento, **el que refleja la decisión de la Administración**. Es decir, el contenido del acto es lo que la autoridad aduanera está ordenando, decidiendo, disponiendo, etc; **y es lo que se consigna en el POR TANTO** del acto, o sea, la parte dispositiva de la resolución. En un procedimiento sancionatorio en el por tanto del acto necesariamente deberá de indicarse cuál es la sanción que se está imponiendo, si esa es la decisión del caso.

Ha sido reiterado el criterio del Tribunal Aduanero Nacional, en el sentido de anular cuando la Administración no consigna la parte dispositiva del acto como corresponde, imponiendo o desvirtuando la sanción pertinente. Al respecto se ha dicho:

“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 a partir de que el vicio fue cometido, porque la Administración en la parte dispositiva del acto, se limitó a tener por rechazados los alegatos de la parte y a indicarle los recursos procedentes, pero nunca resolvió en concreto sobre la imposición de la multa respectiva, es decir, sobre el objeto del procedimiento. 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. En efecto, si como ya se indicó, el objeto de la litis lo era la procedencia o no de la multa de \$500 establecida en el inciso K) del artículo 236 de la LGA, por haber infringido el ordenamiento jurídico, entonces lo correcto y legalmente procedente era que una vez que la Administración hubiera conocido y analizado todos y cada uno de los argumentos del recurrente en la parte considerativa del acto, y si aún estimaba que debía imponer la sanción, debió entonces indicar en el por tanto de la resolución RES-AS-DT-217-2001 del 23 de febrero de 2001, 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...²¹ (sentencia 006-2002)

7. Elementos Esenciales: Fin

Se relaciona con lo que pretende la norma conseguir con la sanción, que en estos casos, no hay duda que lo que el legislador quiso al momento de facultar a las

²¹ En igual sentido ver sentencias del TAN N° 47-98, 46-99, 159-99, 4-00, 47-01, 113-01, 119-01, 005-2002, 017-2002.

autoridades aduaneras a imponer sanciones, fue **la represión de las conductas ilícitas**, lo cual incluso fue establecido como uno de los fines del régimen jurídico aduanero, en el artículo 6 inciso a) de la LGA, según dijimos al inicio de este capítulo.

8. Principios penales aplicables

Partimos en este capítulo de que en la actualidad no admite discusión por un lado que las autoridades públicas pueden ejercer la potestad punitiva en sede administrativa, y también que a tales efectos deban observar y aplicar las garantías del derecho penal. Es decir, además de lo indicado hasta aquí, deberá la Administración analizar estrictamente, por tratarse de materia sancionatoria cuya interpretación debe hacerse restrictivamente y a favor del presunto infractor, si en efecto, la conducta endilgada está clara y expresamente tipificada como infracción con su correlativa sanción; debe además determinarse si existe responsabilidad del sujeto, en el tanto actuó con dolo o culpa, toda vez que en materia de sanciones no es posible hablar de responsabilidad de carácter objetivo, esto es, que no resulta suficiente con tener por demostrado en expediente que el hecho o violación fue cometida, sino que en virtud de la aplicación del principio constitucional de inocencia, debe demostrarse la culpabilidad del supuesto autor. Precisamente al estudio de esos principios penales nos dedicaremos en los siguientes apartados, con algún detalle, ya que son propios de este tipo de procedimientos sancionatorios.

Tipicidad: calificación legal del hecho

El funcionario de la Administración debe tener claridad de cual es la conducta objeto del reproche y remitirse a las normas que disponen las sanciones para determinar si la conducta encuadra con la norma, es decir, si existe una disposición a nivel legal, que en forma previa haya considerado como infracción la actuación desplegada por el administrado.

En efecto, en materia de sanciones resulta aplicable el principio de legalidad que se traduce o implica una reserva absoluta de ley, es decir, que las conductas ilícitas y sus sanciones deben estar predeterminadas en normas de carácter legal, no siendo posible que la tipificación de una acción u omisión como punible, se realice por norma de menor jerarquía.

Este principio exige no sólo que toda sanción este prevista en una ley sino también que esa ley tenga una adecuada descripción de la conducta infractora y de las consecuencias jurídicas de las mismas, siendo necesario que la norma contenga una clara y completa descripción de los tipos, ello en resguardo de la seguridad jurídica.

Recientemente el Tribunal Aduanero Nacional, ha desarrollado apoyándose en la jurisprudencia de la Sala Constitucional, el alcance de este principio, precisamente al confirmar una sanción impuesta por la Administración Aduanera a un auxiliar de la función pública. Expone así, en forma amplia, el Tribunal²², los principios del derecho penal aplicables al Derecho Administrativo Sancionador, indicando:

“...Nuestra jurisprudencia constitucional al respecto ha señalado:

“SOBRE LA FALTA DE ANALISIS DE ANTIJURIDICIDAD Y TIPICIDAD. En cuanto a este punto es indispensable analizar previamente el principio de legalidad en sede penal. El principio de legalidad en general es el que define la investidura, competencia y atribuciones de las autoridades públicas y las circunscribe a un marco de constitucionalidad y legalidad, fuera del cual se convertirían en ilegítimas y arbitrarias. Desde esta perspectiva el artículo 39 de la Constitución Política consagra entre otros este principio que en materia penal significa que la ley es la única fuente creadora de delitos y penas. De tal garantía se deriva la antijuridicidad que consiste en el juicio de valoración que se hace sobre cierto hecho, a fin de determinar si el mismo ha ocasionado o tendido a ocasionar algo que precisamente el derecho quería evitar. También

²² Ver sentencias 056-02 y 063-02.

se deriva la tipicidad, que es presupuesto esencial para tener como legítima la actividad represiva del Estado y a su vez determina que las conductas penalmente relevantes sean individualizadas como prohibidas por una norma o tipo penal. La tipicidad garantiza que ninguna acción humana puede constituir delito, si no la define como tal una ley anterior que dicte el órgano competente. De este modo, la tutela del debido proceso ampara dentro de la protección al principio de legalidad, la garantía de la antijuridicidad y la tipicidad, las cuales permiten a los individuos tener la seguridad de que sólo serán requeridos y eventualmente condenados por la comisión de conductas que son contrarias al Ordenamiento Jurídico y que expresamente están tipificadas como delitos.” (Sala Constitucional Voto 5238-94)...

Para un mayor entendimiento de este principio, la Sala en el mismo voto agrega:

*“...La función de garantía de la ley penal exige que los tipos sean redactados con la mayor claridad posible, para que tanto su contenido como sus límites puedan deducirse del texto lo más exactamente posible... La precisión obedece a que si los tipos penales se formula con términos muy amplios, ambiguos o generales, se traslada según ya se indicó al Juez, al momento de establecer la subsunción de una conducta a una norma, la tarea de determinar cuáles acciones son punibles, ello por el gran poder de absorción de la prescripción legal, y la claridad a la necesaria comprensión que los ciudadanos deben tener de la ley, para que así adecuen su comportamiento a las pretensiones de la ley penal”. (voto 1877-90)...Para que una conducta sea constitutiva de delito no es suficiente que sea antijurídica -contraria a derecho- , es necesario que esté tipificada, sea que se encuentre plenamente descrita en una norma, esto obedece a **exigencias insuprimibles de seguridad jurídica pues siendo la materia represiva la de mayor intervención en bienes jurídicos importantes de los ciudadanos, para garantizar a éstos frente al Estado, es necesario que puedan tener cabal conocimiento de cuáles son las acciones que debe abstenerse de cometer, so pena de incurrir en responsabilidad criminal, para ello la exigencia de la ley previa, pero esta exigencia no resulta suficiente sin la tipicidad, pues una ley que dijera por ejemplo, “será constitutiva de delito cualquier acción contraria a las buenas costumbres”, ninguna***

garantía representa para la ciudadanía, aunque sea previa, en este caso será el criterio del juez que venga a dar los verdaderos contornos a la conducta para estimarla o no constitutiva de delito, en cambio si el hecho delictivo se acuña en un tipo y además este es cerrado, el destinatario de la norma podrá fácilmente imponerse en su contenido, (..)”

Agrega también la Sala Constitucional sobre este tema que : *“Los tipos penales deben estar estructurados básicamente como una proposición condicional, que consta de un presupuesto (descripción de la conducta) y una consecuencia (pena), en la primera debe necesariamente indicarse, al menos, quién es el sujeto activo, pues en los delitos propios reúne determinadas condiciones (carácter de nacional, empleado público, etc.) y cual es la acción constitutiva de la infracción (verbo activo), sin estos dos elementos básicos (existen otros accesorios que pueden o no estar presentes en la descripción típica del hecho) puede asegurarse de que no existe tipo penal.”* (voto 0778-95)²³

Existen antecedentes en los que el Tribunal Aduanero, ha estimado que existen problemas de tipicidad en algunas de las normas de la LGA en concreto en el artículo 235 inciso K. Al efecto se ha considerado que la redacción del artículo 235 inciso k de la L.G.A. por su falta de precisión debe calificarse como un tipo penal abierto que viola los preceptos constitucionales del 39 de la constitución Política y la Jurisprudencia vinculante de la Sala constitucional. (Sentencia 161-99 y 162-99 ambas del 21-10-99)

También por respecto al principio de legalidad y tipicidad puede verse la sentencia 21-98 de este Tribunal.

Culpabilidad

Como mencionamos al inicio del capítulo, en materia de sanciones impuestas por la Administración, por constituir parte del poder punitivo del Estado, resultan aplicables

²³ Ver sentencias 056-02 y 063-02 del Tribunal Aduanero Nacional.

los principios del orden penal (si bien con algunos matices), entre los que destaca la necesidad de demostrar la participación o responsabilidad subjetiva del presunto infractor, es decir, debe respetarse el principio de culpabilidad²⁴, según el cual, no hay delito o infracción sin culpabilidad, puesto que no se debe penar por lo producido causalmente sino por lo que se ha realizado culpablemente. En consecuencia, el principio de culpabilidad o de exclusión de la responsabilidad objetiva, que se encuentra recogida en el artículo 39 de nuestra Constitución Política, implica un juicio de reproche que se le debe formular al que pudiendo comportarse con arreglo a derecho no lo hace, siendo que sólo puede ser sancionado, aquel a quien la acción sancionada le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente, es decir, no puede haber responsabilidad por el mero resultado o por la mera causación de un resultado, sino que se exige además, que se haya actuado con dolo o culpa.

Como ha señalado este Tribunal, la culpabilidad presupone la existencia de la imputabilidad o sea la condición del infractor que lo hace capaz de actuar culpablemente ya sea con dolo o culpa. Se fundamenta en el principio de que no hay pena sin culpa, debiéndose demostrar en cada caso el elemento subjetivo, esto es, que el recurrente efectivamente omitió el cumplimiento de la obligación y que no existe una causa eximente de responsabilidad, es decir que no argumenta ninguna justificación que permita establecer que no tiene culpa alguna o no le es reprochable la conducta, pues no dependía de su actuación los hechos atribuidos.

El autor Alejandro Nieto señala que ***“el término “culpabilidad” se contrapone al de “inocencia”. En ese sentido, bajo la expresión “principio de culpabilidad” pueden incluirse diferentes límites del ius puniendi, que tienen en común exigir, como presupuesto de la pena que pueda “culpase” a quien la sufra del hecho que la motiva. Para ello es preciso, en primer lugar, que no se haga responsable al sujeto de delitos ajenos: “principio de personalidad de las penas” . En segundo lugar, no pueden castigarse formas de ser,***

²⁴ Sobre el desarrollo de este principio véanse las sentencias N°002-98, 069,00, 056-02, 063-02

personalidades, puesto que la responsabilidad de su configuración por parte del sujeto es difícil de determinar, sino solo “conductas” , hechos: “principio de responsabilidad por el hecho” exigencia de un “Derecho Penal de hecho”.

Más no basta requerir que el hecho sea materialmente causado por el sujeto para que pueda hacerse responsable de él; es preciso que el hecho haya sido “querido” (doloso) o haya podido “preverse y evitarse” (que pueda existir culpa o imprudencia): “principio de dolo o culpa”. Por último . para que pueda considerarse culpable del hecho doloso o culposo a su autor ha de poder atribuírsele normalmente a éste, como producto de una motivación racional normal: “principio de atribuibilidad” o de “culpabilidad en sentido estricto” “.25

Es decir, debe realizarse una valoración de la conducta del posible infractor, determinando la existencia del dolo o la culpa en su actuación. Varios connotados tratadistas coinciden en que existe culpa cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por ley. En consecuencia, entre las formas de culpa encontramos: 1) incumplimiento de un deber (negligencia) 2) afrontamiento de un riesgo (imprudencia).

Sobre el tema también este Tribunal ha dicho: “...*En doctrina se define la culpa como el “ Descuido o desprecio de las precauciones más elementales para evitar un daño o impedir un mal”, que en el caso refiere a incumplir con obligaciones específicas para la recepción, descarga y depósito de mercancías dentro de las áreas habilitadas para depósito fiscal.*

Por el término negligencia se ha definido “... omisión de la diligencia o cuidado que debe ponerse en los negocios, en las relaciones con las personas, en el manejo custodia de las cosas y en el cumplimiento de los deberes y misiones...” (ver sentencia 02-98).

²⁵ Op cit. Alejandro Nieto, página 339

Este principio de culpabilidad, en el campo de las sanciones impuestas por la Administración Tributaria, presenta matices, puesto que por disposición del anterior artículo 69 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (y que corresponde al actual artículo 71), incluso a título de mera negligencia se pueden atribuir dichas sanciones. Ello implica, que para poder imponer este tipo de sanciones administrativas, basta con que la acción cometida le sea reprochable a título culposo, sin que sea necesario demostrar que el presunto infractor actuó o infringió la normativa, con dolo o intención. En efecto, el Tribunal en la sentencia 069-00²⁶ sostuvo que en tanto Administración Tributaria, resultaba aplicable en materia aduanera, la disposición contenida en el anterior artículo 69 del CNPT, y que actualmente corresponde al artículo 71, que disponía:

“Artículo 69. Elemento subjetivo de los hechos ilícitos tributarios. Los hechos ilícitos tributarios únicamente son sancionables si son realizados con dolo o culpa, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios.”

9. Acto de Apertura: Inicio del Procedimiento Sancionatorio

Analizados hasta este momento todos los requisitos y principios que necesariamente deben observarse cuando la Administración Aduanera haga uso de la potestad punitiva, nos dedicaremos en los siguientes acápites a presentar en una forma más esquemática y práctica, lo que debe ser el inicio, desarrollo y conclusión de un procedimiento sancionatorio, haciendo las diferencias pertinentes, según se trate de un procedimiento tendiente a la imposición de multas o a la suspensión de actividades del auxiliar de la función pública aduanera.

Comenzamos indicando que el acto de apertura o de inicio del procedimiento administrativo de sanción o traslado de cargos, como también se le denomina, constituye un acto mediante el cual la Administración pone en conocimiento del posible afectado, que de los elementos o pruebas que tiene en su poder se

²⁶ Para mayor abundamiento sobre el criterio externado, ver la sentencia 069-2000 del TAN

desprende la posible comisión de una anomalía (en nuestro caso, de una infracción), por lo que le otorga un plazo para que refiera a esos hechos que eventualmente se le atribuyen. Es decir, el traslado de cargos, constituye una mera probabilidad de que se ha cometido una anomalía, y es precisamente lo que se pretende comprobar o desvirtuar con la realización del procedimiento. O sea, en esta etapa procesal todavía no está probada la infracción y en consecuencia lo que hay es un supuesto sujeto infractor que deba responder ante el Servicio Aduanero. Precisamente refutar o comprobar los supuestos hechos, determinando a los responsables y su grado de participación, constituyen el objeto del procedimiento sancionatorio establecido por la legislación, pues recordemos que uno de los principios generales del procedimiento administrativo, es el carácter contradictorio del mismo, donde las partes en el proceso, en este caso la Administración y el supuesto infractor, exponen sus puntos de vista, para que luego del análisis de los argumentos frente al ordenamiento jurídico y las pruebas que consten en autos, se adopte la decisión final del procedimiento. La razón de ser del procedimiento es garantizarle al administrado, que será escuchado antes de que se tome cualquier decisión en su contra, con una amplia participación, donde puede exponer sus propios argumentos y rebatir los argumentos de la Administración.

Debe ponerse especial atención en la redacción del acto de apertura pues no se deben afirmar los hechos como efectivamente cometidos sino como una mera probabilidad, de tal forma que la apertura no sea una verdadera resolución condenatoria que haga dudar de la utilidad y efectividad del procedimiento que se inicia.

Dicho acto de apertura se materializa en una resolución a la que se le denomina de esa forma, y que deberá contener los requisitos que de seguido indicamos:

➤ **Tipo de procedimiento**

Según expusimos en su momento, si la sanción es de multa, el proceso se

desarrollara mediante el procedimiento para aplicar sanciones, establecido en el artículo 234 de la Ley General de Aduanas y 533 de su Reglamento. Si la sanción por aplicar es de suspensión, debe ajustarse al procedimiento ordinario,

artículo 192 y siguientes de la Ley General de Aduanas y 525 de su Reglamento. Ello debe quedar expresamente señalado en la resolución de apertura.

➤ **Nombre del órgano, lugar y fecha**

Al inicio de la resolución deberá consignarse el nombre del órgano que emite el acto, lugar de asentamiento y la fecha del acto.

En nuestro caso, cuando se trate de la imposición de una multa, dependiendo de si el procedimiento se realiza en la Dirección o en la Aduana, cualquiera de ambas dependencias podría ser el órgano que ejerza la potestad sancionatoria.

Cuando estemos ante la posible imposición de una suspensión de actividades, según el criterio expuesto, corresponde exclusivamente a la Dirección General de Aduanas.

Recordemos en este apartado lo dicho respecto al órgano director o instructor del procedimiento, en el sentido de que podría ser el mismo órgano sancionador, o bien alguna otra dependencia que éste previamente designe, notificando a las partes de tal hecho. Así las cosas, debe quedar expresamente consignado en el acto de apertura tanto la autoridad a quien compete sancionar, como la delegación efectuada para fungir como órgano del procedimiento.

➤ **Sujeto infractor contra el que se dirige**

Desde el encabezado del acto de apertura, en el cuerpo del mismo y

esencialmente en el por tanto, debe quedar claro contra quien se dirige el procedimiento y la condición en que se llama al procedimiento. Deberá indicarse por ejemplo que se dirige contra:

-el señor.....en su condición de agente aduanero, persona física

-la agencia aduanal.....representada por el señor.....en su calidad de apoderado (debe tenerse claro que debe llamarse al procedimiento a su representante legal acreditado, y no a su agente aduanero, persona física).

-el señor.....en su condición de importador en la declaración aduanera N°...

-el depositario aduanero..... representado por....

Respecto a la sanción de suspensión de actividades debe tenerse presente que en tratándose de sanciones impuestas por la autoridad administrativa, únicamente está prevista para los auxiliares de la función pública, distinto a lo que sucede con la sanción de multa que se previó tanto para auxiliares como para cualquier tercero.

➤ **Motivo-contenido-fin**

Desde el acto de apertura debe establecerse el motivo que faculta a la Administración para eventualmente imponer la sanción de que se trate. Así deberá consignarse en el acto de apertura las normas que otorgan competencia para sancionar y las que tipifican la acción u omisión desplegada como infracción y la correspondiente sanción. Lo anterior se debe ver reflejado en la parte de consideraciones del acto de apertura

Respecto al contenido, si bien en el acto de apertura no corresponde la eventual imposición de la sanción, si se debe consignar en él, la posible sanción a que el sujeto queda expuesto. Sin embargo, en el acto de apertura lo que deberá

consignarse es la decisión de abrir el procedimiento dando al posible afectado, la audiencia para el ejercicio de su defensa.

En resumen lo que debe consignar el acto de apertura podemos esquematizarlo de la siguiente forma:

a.- Resultandos: establecer los hechos propios del caso, si es posible en orden cronológico.

b.- Consideraciones: es el análisis de los hechos en forma detallada, precisa y objetiva, a fin de establecer y justificar el porqué del inicio del procedimiento, estableciendo además:

i.-análisis de culpabilidad: la relación de la conducta infractora con la sanción que corresponde a esa conducta, describiendo claramente el hecho de que se le acusa.

ii. la base legal que permite iniciar el proceso y la que establece la sanción, o sea la calificación legal del hecho.

iii.- poner a disposición del sujeto el expediente y todas las pruebas en poder de la administración, para que ejerza el derecho de defensa.

c.- Parte dispositiva: establece lo que se resuelve o dispone, la voluntad de sancionar o no, debe contener:

i.- la decisión de establecer una posible sanción por haber cometido una determinada infracción (administrativa o tributaria)

ii.- la sanción misma, que eventualmente se podría imponer.

iii.- plazo de 5 o 15 días, según corresponda, para oponerse y presentar pruebas

iv.- autoridad ante la cual debe presentar sus alegatos

v.- indicación de lugar para notificaciones.

10. Notificaciones: Requisito de eficacia

Respecto a la notificación debemos decir, que constituye el acto por medio del cual se pone en conocimiento de las partes la decisión tomada. El proceso de notificación del acto es posterior a la emisión del acto mismo y su naturaleza jurídica es de requisito de eficacia y no de validez del acto que se notifica. (artículo 334 de la L.G.A.P.).

La notificación debe efectuarse en la dirección o lugar que el sujeto ha establecido en el registro que lleva la autoridad aduanera, con la indicación de que podrá indicar lugar para notificaciones futuras, ya sea el mismo u otro que estime pertinente. Tratándose de agentes aduaneros (persona física o jurídica), transportistas o depositarios, podrá notificarse por casillero.

Respecto a este tipo de notificación por casillero, este Tribunal con ocasión de un procedimiento sancionatorio, estableció que no está legalmente bien notificado un acto dirigido a un agente aduanero persona física, cuando se hace por medio del casillero de la agencia aduanal para la cual labora. Al respecto dijo el Tribunal:

VI. *“...En efecto, no puede ser sancionado el apelante por no asistir al referido curso de actualización, en virtud de que este desconocía el acto administrativo que lo convocaba al mismo, acto que en estricto derecho no se le comunicó, en virtud de no cumplirse con los requisitos formales de la notificación, tanto los subjetivos al depositar la convocatoria en la casilla de la Agencia Aduanal XXX, siendo el Lic.XXX el destinatario del acto en su condición de agente aduanero persona física, así como los requisitos de actividad al no haber utilizado correctamente ninguno de los medios que la legislación define para esos efectos.*

Nótese que la comunicación defectuosa practicada en el presente caso no puede perjudicar al apelante imponiéndosele dos días de suspensión del ejercicio de la correduría aduanera por su incumplimiento, porque la obligación impuesta para asistir al curso de 1997 no nació para el recurrente, la convocatoria es un acto ineficaz para el Lic. XXX al no habersele notificado cumpliendo con todos los

requisitos exigidos por ley, siendo en consecuencia la comunicación del acto efectuada a través del casillero de otro agente aduanero absolutamente nula y así debe declararse en aplicación del artículo 247 LGAP supra citado, deviniendo en consecuencia nulo el procedimiento de imposición de sanción llevado a cabo en expediente....”sentencia-12-2000)

En otro procedimiento también sancionatorio, el Tribunal, tuvo por bien hecha una notificación efectuada a un depositario aduanero en el lugar indicado, que alegaba que se debió entregar directamente al representante legal de la empresa y no haberla dejado en la oficina. Dijo en esa ocasión el Tribunal:

“...En el caso de marras bien lo señala la recurrente, la notificación la recibe quien normalmente se ocupa de ello y no puede pesar en la Administración la responsabilidad de que la persona que recibe una notificación por error, olvido, omisión, falta de diligencia, falta de instrucción o cualquier otra razón no entregó a su destinatario la misma.

En el caso particular, según la propia legislación, para todos los auxiliares de la función pública aduanera existe una obligación de registrarse como tales y, precisamente deben señalarse entre otros requisitos el domicilio, dada la relación de coadyubancia con el Servicio Nacional de Aduanas, la cual es precisamente la que vincula el quehacer diario del auxiliar con la Aduana. Tratándose del depositario, el vínculo es igualmente directo en virtud de que realizan una actividad propia de la aduana, almacenar las mercancías objeto de control aduanero, asumiendo la total responsabilidad por la custodia y conservación de las mismas.

Nótese que según consta en el folio 27, la notificación fue practicada el día 16 de abril de 1999 al depositario aduanero, en la persona de XXXX S cédula de identidad 0000 , quien estampa el sello distintivo del depositario, no constituyendo una obligación de quien notifica dejar constancia en caso de ausencia del representante que éste no se encontraba en lugar, basta con la firma y verificación de que

quien recibe es mayor de 15 años. Sólo en los casos en que se negare a firmar o la persona no pudiese hacerlo debe dejar la constancia de ello. De manera que salvo prueba en contrario a cargo de quien refuta la eficacia de la notificación y que no consta en expediente, ésta se realizó bien. No resulta lógico, ni racional, ni tampoco legal, pensar que por el hecho de no entregar en las manos de la representada del depositario la notificación, la misma es ineficaz y por consiguiente o surte ningún efecto". (sentencia 194-99)²⁷

11. Escrito de defensa

La presentación del escrito de defensa constituye precisamente la materialización del derecho al debido proceso que tiene el presunto infractor, y en el cual se exponen todos los argumentos, pruebas, excepciones que el afectado aduce en su favor, para desvirtuar los cargos que se le atribuyen.

Sobre este punto resulta oportuno recordar que no se trata de otorgar una audiencia por cumplir formalmente con el procedimiento previsto, sino que la Administración debe estudiar, analizar y considerar los argumentos de la parte al momento de emitir el acto final, de tal forma que se garantice una defensa "efectiva".

Una vez presentado el escrito de defensa la administración debe **verificar la legitimación y la capacidad procesal** de quien se apersona al expediente, con el fin de determinar que en efecto el procedimiento se está siguiendo contra quien corresponde y además que esté probado en expediente el carácter y condición con que se actúa.

Dependiendo del tipo de sanción a imponer la Administración otorgará un plazo de 15 días (ordinario de suspensión) o bien de 5 días cuando se trate de la imposición de una multa. En ambos casos, podría ser que la parte **afectada no presente su defensa dentro del plazo otorgado sino después, e incluso podría suceder que**

²⁷ En esta sentencia el Tribunal desarrolla la diversas formas de notificación que posee la autoridad aduanera

no se apersona al procedimiento. En tal sentido debe apuntarse que ninguna de esas dos situaciones es suficiente para que la Administración tenga por probados y por ciertos los hechos endilgados, y automáticamente imponga la sanción, sino que aún en esos casos, deberá siempre buscar la verdad real de los hechos y resolver según el mérito de los autos, de tal suerte que podría ser que el interesado no se haya apersonado y aún así del estudio que debe realizar la Administración se deduzca que la sanción resultaba improcedente y se ordene el archivo de los autos.

Otra situación sobre la que se debe llamar la atención es que por el hecho de haber presentado **en forma extemporánea el escrito de defensa** no significa que deba ser rechazado o peor aún, no escuchados los argumentos del interesado, puesto que la Administración mientras no haya resuelto el asunto, está obligada a considerar los alegatos, en virtud del principio de verdad real.

Constituye parte de la defensa del interesado el ofrecimiento y presentación de pruebas, estando la autoridad aduanera obligada a atender la solicitud del interesado y evacuar las pruebas cuando las mismas resulten pertinentes para demostrar o desvirtuar la infracción respectiva. Ello implica también la obligación de justificar y notificar el rechazo de las pruebas por parte de la Administración. Al respecto el Tribunal ha dicho:

“En consecuencia son de recibo los argumentos del recurrente al manifestar que “... la Aduana Central hizo caso omiso de esta solicitud y dictó la resolución final prescindiendo de esta prueba, y sin razonar la razón de ello, con lo cual se me causa grave perjuicio violando el debido proceso.” Lo que a criterio de este Tribunal constituye vicio en el acto final que es absolutamente nulo en virtud de que es irregular por disconformidad del procedimiento con el Reglamento a la Ley General de Aduanas en los términos antes indicados, por omitir formalidades sustanciales al no evacuarse o rechazarse la prueba, ni consignar su apreciación en forma razonada y motivada, indicando claramente las razones de su aceptación o rechazo

en la resolución N°, lesionándose los principios de legalidad y debido proceso contenidos en los numerales 11 y 39 de la LGAP y Constitución Política respectivamente.

Lo anterior en virtud de que estamos frente a un acto administrativo y procedimiento que limita los derechos subjetivos, y por ser su finalidad la imposición de una sanción debe contener todas las garantías constitucionales de defensa, cuyo contenido básico está vinculado a la admisión de las pruebas pertinente para que el apelante pueda ejercer su defensa, o bien al rechazo de la misma de conformidad con los supuestos establecidos en la ley y en todo caso tales circunstancias deben ser debidamente comunicadas al afectado en el momento procesal oportuno, a efecto de que pueda ejercer su derecho de defensa.” (ver sentencia-152-99)

Respecto a la fase probatoria, su prórroga, evacuación de pruebas y solicitud de audiencia oral y privada en el procedimiento de suspensión de actividades nos limitamos a indicar que resulta aplicable en este caso, lo ya expuesto para el procedimiento ordinario en el capítulo anterior.

Bastaría simplemente por indicar que en lo que toca al procedimiento de aplicación de multas, las disposiciones son diversas. En efecto conforme el artículo 234 de la LGA las pruebas deben ser ofrecidas y presentadas dentro del plazo de 5 días previsto para esgrimir alegatos, sin que esté previsto un plazo adicional o una prórroga. Si de las pruebas ofrecidas, hubiese alguna que evacuar, el artículo 534 del Reglamento prevé un plazo de 10 días (y no de 15 como en el ordinario) para la evacuación respectiva, vencido el cual corre el plazo de 10 días para que el órgano competente emita el acto final. Como vemos, en este procedimiento, no se realiza audiencia oral y privada que sí esta prevista para el ordinario.

12. Acto Final: Terminación del Procedimiento Sancionatorio

Es en este acto en el que después de analizar todos los elementos de hecho y

de derecho que constan en el expediente, que se toma la decisión final, es decir, se impone la sanción, o se desestima y se archivan las diligencias por no existir mérito para el castigo.

Durante el desarrollo del procedimiento podrían en principio, haberse generado tres situaciones de hechos diferentes: que el sujeto no atienda la notificación efectuada; que se apersona fuera de plazo o rechazando la sanción y tercero; que acepte la sanción. En cualquiera de los tres supuestos, existe la obligación de la Administración de motivar y justificar el acto, siendo que la motivación será diferente de acuerdo al supuesto que se presente.

Al igual que para el dictado del acto de apertura y por ser el acto que afecta esfera jurídica de su destinatario, se deben observar una serie de requisitos y elementos esenciales para su adopción y que esquematizamos de la siguiente forma:

- Verificar si el sujeto que se apersona se encuentre legitimado. (Verificar acreditaciones y personerías).
 - Que se cumplan todos los aspectos citados para el acto inicial, ajustados al nuevo acto que se dicta.
 - existe el deber legal de evacuar y referirse, aceptando o rechazando la prueba aportada por la parte. Si la Administración estima innecesario evacuar alguna prueba debe justificar el porqué. Las pruebas recabadas por la Administración, deben ponerse a conocimiento de la parte previo a la resolución final.
 - los elementos de hecho y derecho que fundamentan la sanción, deben desarrollarse para permitir al infractor el ejercicio de la debida defensa.
 - por tratarse del acto final, debe quedar establecido con suma claridad el sujeto infractor y la sanción que la conducta desarrollada conlleva.
-

- identificar plenamente al sujeto infractor

 - establecer la sanción que se impone; si es multa, plazo y forma de pago; si es suspensión, a partir de cuando inicia y concluye la suspensión

 - señalar los recursos que caben contra el acto final, plazo para interponerlos y oficina ante la cual pueden presentarse.
-

CAPITULO III

PROCEDIMIENTO DE RECLAMO POR COBRO INDEBIDO

Concepto

En doctrina y legislación comparada se han dado diferentes designaciones al término “pago de lo indebido”, conocido también con las denominaciones de “enriquecimiento sin causa”, “enriquecimiento injusto” “pago indebido”, “paga de lo que no se debe”, y básicamente el derecho tributario refiere al supuesto donde el Fisco percibe impuestos superiores a los establecidos por ley.

El reclamo o petición consiste de acuerdo con el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Osorio en “el hecho de acudir ante una autoridad para que reconozca a favor del reclamante o de terceros la existencia de un derecho. Por enriquecimiento sin causa podemos entender aquel operado sin una causa justa que lo legitime.

Por tanto, cuando se pago un tributo indebido estamos ante la consecuencia jurídica de un acto tributario, por lo que se deben aplicar los principios y normativa que rige esta rama del derecho.

Caso de Costa Rica

En Costa Rica la jurisprudencia y la doctrina han aceptado pacíficamente que al establecer una norma la obligación coactiva de carácter pecuniario en favor del Estado se está en presencia de un tributo, producto del poder soberano del Estado, cuyo origen constitucional lo fija el artículo 121 inciso 13, y el origen legal lo establece el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. De ahí que dicha obligación tiene naturaleza tributaria, resultando aplicables las

disposiciones genéricas y particulares que rigen los tributos. En este sentido se pronuncia la Procuraduría General de la República en la Opinión Jurídica N°OJ-004-2001 del 11 de enero de 2001, al decir: *“La existencia de una expresa disposición respecto de la acción de repetición y la autonomía del Derecho Tributario implican que la acción de repetición, que precisamente se funda en la existencia de un pago indebido, deba regirse por el Código Tributario. Por lo que no es necesario y por el contrario resulta ilegal, recurrir al Código Civil para establecer dicho plazo. Por demás ya en el dictamen 170-99 de mérito se había indicado que regía la prescripción del Código Tributario, por lo que la Asesoría Jurídica del Banco Nacional no debería tener sobre qué normativa debe ser aplicada.”*

Supuestos de Aplicación

Básicamente se dan dos regulaciones para reconocer el derecho del administrado a la acción de repetición del tributo, siendo éstas el artículo 62 de la LGA y el 43 del CNPT.

Artículo 62 LGA- “Prescribe en cuatro años Prescribe en el mismo plazo la acción del sujeto pasivo para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y recargos de cualquier naturaleza o solicitar el crédito respectivo, a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó el pago.

Lo pagado para satisfacer una obligación tributaria aduanera prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción o sin él”

Este concepto hay que entenderlo desde la perspectiva del correcto cobro de tributos, dado que a la Administración tributaria se le asigna como una de sus funciones realizar los cobros de acuerdo con la normativa vigente para satisfacer el interés público, puesto que es uno de los fines previstos en el artículo 6 de la LGA.

Bajo orden de ideas, resulta necesario dejar precisado lo que constituye un

pago en exceso por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, al cual le nace el correspondiente derecho de restitución de lo pagado de más, frente a lo que se conoce como enriquecimiento sin causa, por cuanto nos va a permitir tener claramente establecido cuándo debemos aplicar el artículo 62 de referida cita.

Así las cosas en la **Sentencia N°001- 2002 de las 16:30 horas del 10 – 01- 2002**, el Tribunal a la gestión presentada en fecha 23- 4- 1999, titulada por el interesado como **cobro indebido**, la recalificó como acto administrativo susceptible de la interposición de los recursos ordinarios de la LGA, y en esa oportunidad por voto de mayoría se consideró: “... *existe un acto emitido por la Administración cuya disconformidad debió haber sido impugnada en el momento procesal oportuno, debiéndose haber iniciado una fase recursiva tendiente a que el a quo modificara, anulara o revocara el resultado de la determinación por ser contrario al ordenamiento jurídico aduanero de conformidad con los argumentos y pruebas aportados por perjudicado.*” Consecuentemente en tal caso no se estaba ante el presupuesto exigido por la norma 62 para ser tenido como cobro indebido.

En suma, cuando se analiza la naturaleza del enriquecimiento indebido desde el punto de vista del Derecho Tributario, se deben tomar dos premisa básicas : 1- Existencia de la no obligación de realizar el pago, o por la existencia de un error en la determinación (lo que supone diversos motivos).

De allí que encontramos dicha justificación en la relación del citado artículo 62, el artículo 52 de la LGA cuando señala “ *La relación jurídica - aduanera estará constituida por los derechos, los deberes y las obligaciones de carácter tributario aduanero, que surjan entre el Estado, los particulares y otros entes públicos, como consecuencia de las entradas y salidas, potenciales o efectivas de mercancías, del territorio aduanero.*”

Artículo 43 CNPT En primer orden debemos señalar que esta norma ha sido reformada en varias ocasiones, lo cual permite decir que tiene que tomar en cuenta las fechas de los hechos que particularizan al caso para decidir que ley o

reforma corresponde aplicar.

Algunas leyes que incorporan modificaciones al artículo son:

Ley N°7535 del 1 de agosto de 1995, publicada en La Gaceta N° 175 del 14 de setiembre de 1995.

Ley N° 7900 del 3 de agosto de 1999, publicada en La Gaceta N° 159 del 17 de agosto de 1999, cuya vigencia es a partir del 1-10- 99.

Ley N°8114 de 04 de julio del 2001, publicada en La Gaceta N°131, Alcance N°53 del 9-7-2001.

Regula esta normativa el derecho a la acción de repetición de lo pagado indebidamente así:

Pagos en exceso y prescripción de la acción de repetición.

Los contribuyentes y los responsables tendrán acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos, pagos a cuenta, sanciones e intereses, aunque en el momento del pago no hayan formulado reserva alguna, salvo que la Administración opte por la compensación de oficio, en cuyo caso se restituirá el saldo remanente a favor, si existe. También tendrán acción para reclamar la restitución de los pagos debidos en virtud de las normas sustantivas de los distintos tributos que generen un derecho de crédito a su favor, siempre que no exista deber de acreditación para el pago de nuevas deudas, según la normativa propia de cada tributo y siempre que la Administración no opte por la compensación de oficio. En este caso, se restituirá el saldo remanente a favor, si existe. En los pagos indebidos, el acreedor tendrá derecho al reconocimiento de un interés igual al establecido en el artículo 58 de este Código. Dicho interés correrá a partir del día natural siguiente a la fecha del pago efectuado por el contribuyente. En los pagos debidos en virtud de las normas sustantivas de los distintos tributos que generen un derecho de crédito a favor del contribuyente o responsable, se reconocerá dicho interés a partir del día natural siguiente luego de tres meses de

presentada la solicitud de compensación o devolución, siempre que al presentar la solicitud el crédito sea líquido y exigible y siempre que esta sea procedente de conformidad con la normativa propia de cada tributo.

Igualmente procederá cuando se trate de un pago indebido que fuera inducido o forzado por la Administración Tributaria. En los pagos efectuados antes de la fecha de pago prevista por la ley, no procederá el reconocimiento de intereses durante el período comprendido entre el momento del pago y la fecha en que este efectivamente debió ser hecho. Igualmente, no procederá el pago de intereses, cuando se produzca un pago voluntario por parte del sujeto pasivo, que no ha sido inducido o forzado por la administración, con el objeto de percibir un rendimiento financiero impropio.

La acción para solicitar la devolución prescribe transcurridos tres años, a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó cada pago, o desde la fecha de presentación de la declaración jurada de la cual surgió el crédito.

La Administración deberá proceder al pago respectivo a más tardar durante el ejercicio presupuestario siguiente al de la fecha del reclamo del contribuyente.

(Así reformado por el artículo 1º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999) (Así reformado en sus párrafos primero y segundo, por el inciso a) del artículo 27 de la ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001)

En primer término se debe aclarar que si bien es cierto el artículo 43 en 1995 fue modificado por el artículo 1 de la Ley de Justicia Tributaria número 7535 de agosto primero de 1995, ampliando el plazo de prescripción a cuatro años, ello es para las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores se inician con posterioridad a la vigencia de la Ley 7535, según se establece en el transitorio III párrafo dos de la misma. De manera que, la obligación tributaria debe incluir dentro de su análisis la fecha de presentación y del pago del tributo objeto de la acción de repetición,

puesto que la ampliación a 4 años, rige a partir de setiembre del año 1995.

Por consiguiente le resulta aplicable la figura del reclamo por cobro indebido o artículos 62 de la LGA y 43 del CNPT a los siguientes supuestos: **Casos prácticos**

➤ En un proceso de despacho bajo el régimen de importación definitivo no se hubiere presentado el certificado de origen y por ende no solicitado la aplicación de trato arancelario preferencial, el cual posteriormente si se desee aplicar a través de reclamo dentro de los cuatro años, donde debe anexar el certificado de origen con la petición de repetición de pago.

➤ Similar citación ocurriría con notas de exoneración presentadas posterior al desalmacenaje de la mercancía.

➤ Otro sería en caso de determinar la existencia de un error en la clasificación arancelaria generado por la tarifa aplicable, en donde se haya dado un pago en exceso de la obligación tributaria aduanera, deberá la Administración devolver la suma correspondiente.

➤ Las sumas pagadas voluntariamente por el sujeto pasivo o contribuyente a título de multa por el incumplimiento de deberes formales sancionados constituyen pagos indebidos y contrarios a derecho. (ver dictamen C-216-97 del 19-11-1997 PGR.)

Diferencias entre artículos 62 y 198.

Principalmente existe diferencia en el presupuesto de hecho indispensable para la presentación del recurso ordinario de la LGA donde es necesario el acto administrativo que considera un particular le afecta sus intereses, incluso puede ser la determinación de la obligación tributaria notificada, tal acto perjudicial. En este supuesto el plazo de interposición de los recursos los fija la normativa en tres y cinco días dependiendo del tipo de recurso e instancia ante la cual se formula, respetando los artículos 198 y siguientes de la LGA. A la vez se le reconoce

legitimación al agente aduanero, al consignatario o a la persona destinataria del acto.

Cuando estamos ante la acción de repetición, básicamente se debe analizar la no existe de un acto administrativo que considere perjudicial a sus intereses legítimos, sino que, pretende la persona física o jurídica hacer la formulación para que se le reconozca tal derecho a través de su petición. En este supuesto el plazo es de años contados a partir del pago. Principalmente se le reconoce la legitimación al sujeto pasivo, donde la base jurídica de la acción de repetición tratando la actividad aduanera la brinda el artículo 62 de la LGA.

Sobre el punto de las diferencias entre recurso y reclamo ver el desarrollo detallado en las Sentencias N°034 de las 8:20 hora s del 13- 10- 1998, y N°050-2000 de las 16:20 del 31 -07 - 2002, y el desarrollo del tema de la fase recursiva.

Plazo para presentar el reclamo por cobro indebido

El artículo 62 de la LGA establece un plazo de cuatro años para que el sujeto pasivo pueda accionar ante la administración aduanera la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y recargos de cualquier naturaleza aplicados en un régimen jurídico aduanero a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó el pago.

Distinto plazo se brinda para los contribuyentes y los responsables en el actual artículo 43 del CNPT, puesto que la acción para solicitar la devolución de tributos, pagos a cuenta, sanciones e intereses, prescribe transcurridos tres años, a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó cada pago, o desde la fecha de presentación de la declaración jurada de la cual surgió el crédito.

Para aclarar se agregar conceptos de contribuyente: “las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”. (ver artículo

17 CNPT) y responsable u obligados por deuda ajena: “ Son responsables las personas obligadas por deuda tributaria ajena, o sea, quien sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones correspondientes a éstos.” (Ejemplos: padres, tutores, curadores de incapacitados, los representantes legales de personas jurídicas, los curadores de quiebras. Ver artículos 20 y 21 CNPT.

Sobre la normativa a observar

Dadas las reformas incorporadas al régimen jurídico tributario en la segunda parte de la década de los noventa, se estima prudente informar que debe darse especial cuidado al enmarcar un caso con la normativa procesal y sustantiva en los supuestos de reclamaciones por cobro indebido. Lo anterior, implica que aquellas reclamaciones presentadas durante la vigencia de la LGA, donde la fase de tramitación del reclamo y su presentación ocurren durante la vigencia de esta nueva legislación aduanera, (constituida por el Código Uniforme Centroamericano II, Ley N° 7485 de 6 de abril de 1995; Ley General de Aduanas, Ley 7557 de 20 de octubre de 1995 y su Reglamento, Decreto N°25270 H de 14 de junio de 1996) que empezó a regir a partir del 1° de julio de 1996, debe regirse tales reclamaciones por dicha normativa.

De manera tal que el derecho procesal y sustantivo aplicable a los asuntos cuya fecha de interposición se origina a partir de la Ley General de Aduanas, por disposición expresa de la norma Transitoria III, se tramitarán conforme a las disposiciones vigentes a la fecha de interponerlos, puesto que se señala básicamente que las reclamaciones y los recursos interpuestos antes de la vigencia de la ley respetarán tales disposiciones legales.

En tal sentido se pueden presentar en la realidad casos cuyo hecho generador o fundamento del cobro indebido se dé con la legislación aduanera anterior a la reforma, siendo esa el CAUCA I, su Reglamento, y el Código de Normas y

Procedimientos Tributarios en conjunto con las demás leyes especiales de cada impuesto, y la presentación o formulación del reclamo se generó estando vigente la actual legislación aduanera y tributaria, para lo cual se deben respetar los siguientes supuestos:

- Hecho generador o presupuesto del cobro indebido ocurrido durante la vigencia de la anterior legislación, en tal supuesto se deben conocer y resolver con la normativa procesal y sustantiva anterior a la reforma.

 - Hecho generador o presupuesto del cobro indebido ocurrido durante la vigencia de la anterior legislación pero la presentación de la reclamación se originó estando vigente la nueva normativa aduanera, en tal supuesto se deben conocer y tramitar con la normativa procesal actual, pero el fondo será definido con la legislación anterior.
-

➤ Hecho generador o presupuesto del cobro indebido ocurrido durante la vigencia de la legislación actual y la presentación del reclamo se da después del 1 de julio de 1996, con la entrada en vigencia de la nueva legislación aduanera, tanto el norma procesal como sustantiva será regida por la actual normativa aduanera.

En la sentencia N° 034 de las 8:20 horas del 13- 10 - 1998, el Tribunal Aduanero Nacional por voto unánime resolvió que la clasificación arancelaria declarada ante la aduana el 16 de enero de 1997, se generó por error lo que llevó a la determinación de la existencia del error en la clasificación arancelaria en una posición arancelaria con mayor tarifa. En tal sentencia aplicó el artículo 62 de la LGA al haberse presentado la reclamación dentro del término de cuatro años y durante la vigencia de esta nueva normativa. En este caso aplicó la normativa procesal y sustantiva actualmente vigente.

Sujeto competente para resolver

En este punto el tribunal ha reconocido formalmente la competencia de la Aduana para conocer y resolver como instancia administrativa las reclamaciones formuladas bajo la premisa de cobro indebido o enriquecimiento sin causa, y a la dirección General de Aduanas como órgano revisor de los actos a través de la fase recursiva. Ya que ha declarado la incompetencia de la Dirección General de Aduanas para conocer de la acción de reclamación, llegando a decretar nulidades absolutas por determinar vicios en el sujeto, cuando la dirección conoció y resolvió algunas acciones pretendidas por particulares.

Tales fundamentos los ha alcanzado el Tribunal en virtud de la organización administrativa y la distribución de la competencia establecida en la Ley General de Aduanas. Algunos argumentos los podemos resumir así:

➤ En el artículo 8 LGA se define al Servicio Nacional como órgano de la Administración Tributaria dependiente del Ministerio de Hacienda que tiene a

su cargo la aplicación de la legislación aduanera. El mismo está constituido por la Dirección General de Aduanas, las aduanas, sus dependencias y los demás órganos aduaneros.

➤ En el artículo 11 se señala: La Dirección General de Aduanas es el órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera. En el uso de esta competencia, le corresponde ...el ejercicio las atribuciones aduaneras y la decisión de las impugnaciones interpuestas ante ella por los administrados.

➤ Ha complementa esa normativa el artículo 7 inciso m) del Reglamento a la LGA que establece como función del Director “Conocer y resolver de los recursos de revisión jerárquicos interpuestos contra actos dictados por las aduanas y de los recursos de reconsideración interpuestos contra sus actos finales” . Y contra la resolución dictada por la Dirección General de Aduanas en cualquiera de los dos supuestos antes señalados es que cabe el recurso de apelación para ante este Tribunal, órgano que agota la vía administrativa de conformidad con los artículos 203 a 205 LGA.

➤ Sobre la competencia y funciones de la Aduana el artículo 13 de la LGA y el 29 de su Reglamento indican que es “la oficina técnica administrativa encargada de las gestiones aduaneras, el control de las entradas, permanencia, salidas de las mercancías y la coordinación de la actividad aduanera que se desarrolle en su zona de competencia territorial o funcional”. Asimismo el Reglamento en el artículo 31 inciso r) que señala como una función del gerente resolver las impugnaciones que se presenten contra actos emitidos por la Aduana, en relación con el artículos 33 inciso b) que establece a cargo de la Unidad de Asesoría Legal de la respectiva aduana la competencia, entre otras, de preparar las resoluciones sobre los reclamos presentados por los auxiliares y los usuarios.

➤ Con fundamento en este derecho positivo ha concluido el Tribunal que la Aduana es el órgano competente para conocer las reclamos presentados por pago en exceso con base en la LGA, no así la Dirección General de Aduanas, que de conformidad con el proceso recursivo previsto por la legislación, es el órgano

que eventualmente conocerá del recurso de revisión jerárquica si la Aduana determina el rechazo de la acción.

➤ La Dirección General de Aduanas no cuenta con la titularidad para conocer y resolver el reclamo por pago indebido, por ser, según el análisis del orden normativo, siendo que la Aduana es la competente para esos efectos.

➤ Por otra parte, al conocer la Dirección General de Aduanas el reclamo se insiste en el hecho de que elimina al reclamante una instancia procesal, haciendo nugatorio ese derecho pues niega el recurso de reconsideración ante la Aduana, y de revisión jerárquico ante la Dirección General de Aduanas y la apelación para ante este Tribunal, lo que violenta el derecho de defensa previsto por la ley aduanera, y procedimiento recursivo generando un vicio grave en el elementos sustantivos de conformidad con los 158, 165, 166, 169 y 172 y 223 de la Ley General de la Administración Pública.

➤ Por su parte un ejemplo práctico de la normativa aplicable lo brinda la **Sentencia unánime N° 008 - 2002 de las 16:05 horas del 31 - 01- 2002, ya que se separó las normas aplicables, en cuanto al procedimiento y la sustantiva, puesto que los hechos generadores de las exportaciones ocurrieron entre noviembre de 1994 a febrero de 1995, o sea con la vigencia del anterior régimen jurídico, mientras que la presentación de la reclamación se originó en fecha 13- 08- 1996, cuanto ya estaba vigente la actual legislación aduanera, siendo entonces que aplicó la normativa que brinda competencia expresa a la Aduana para conocer de la materia y por consiguiente decretó la nulidad del procedimiento por el sujeto actuante, dado que en esa oportunidad aparecía resolviendo la reclamación la Dirección, cuando lo correcto sería la Aduana de jurisdicción la competente en esa primera instancia.**

Formalidades del escrito de interposición del reclamo

Sujeto- Condición en que se participa

En el escrito de interposición del reclamo se debe indicar la condición o el carácter en que cada persona, física o jurídica, participa en el procedimiento.

Capacidad procesal- Presentación de personerías:

En todo procedimiento administrativo o gestión debe el órgano público verificar la presentación de la respectiva personería jurídica, desde el inicio mismo que se encuentre acredite la condición en que actúa.

Legitimación

Este concepto refiere a la persona física o jurídica titular de un derecho subjetivo o un interés legítimo, siendo así que recae en el sujeto pasivo cuando se presenta la figura del reclamo. En este orden de ideas el sujeto pasivo de la relación jurídica aduanera está regulado en el numeral 54 de la misma Ley General de Aduanas, en lo siguientes extremos: *"... El sujeto pasivo es la persona compelida a cumplir con la obligación tributaria aduanera, como consignatario, consignante de las mercancías o quién resulte responsable del pago, en razón de las obligaciones que le impone la ley"*.

El sujeto pasivo es aquel en el se da el elemento subjetivo del hecho generador, es el obligado al pago derivado de la relación jurídica establecida por la aplicación de un régimen aduanero determinad. Para el caso de importaciones definitivas, el consignatario o importador resulta por regla general el sujeto pasivo, ya que en el recae la obligación de pago. En términos de derecho tributario se conoce con la denominación de contribuyente, o sujeto que asume la posición deudora.

Traslado de los impuestos al consumidor

Sobre el particular debe tener cuidado el órgano administrativo al momento de analizar en cada caso si el accionante tiene legitimación activa al asumir la carga del impuesto, porque el contrario al demostrarse el traslado a terceros vía

precio al consumidor, serían los compradores finales de los bienes los que asumirían el derecho para ejercer la acción de repetición, al convertirse en los sujetos legitimados activamente.

Este tema fue tratado en **la sentencia 067-2002 de las 10:55 horas del 31 de mayo de 2002**, en donde la parte reclamaba la devolución de impuestos porque en la práctica su representada sufrió el aumento del 2% en el valor CIF de los vehículos importados, lo que se tradujo en un encarecimiento de los precios de venta.

La posición del Tribunal se inclinó en afirmar que los diferentes escritos reflejan el traslado al consumidor de los impuestos que se cobraron de más, por lo cual el consignatario o importador dejó de tener legitimación para el reclamo.

Reza la sentencia: *“No procede acoger el reclamo en este caso, porque el reclamante de acuerdo a sus manifestaciones realizó la repercusión tributaria al transferir el importe cobrado de más al momento de la venta, hizo una traslación jurídica y económica y ahora pretende se le reconozca nuevamente el mismo monto, lo cual no es procedente desde ningún punto de vista. Estima el Tribunal que no hace falta solicitar prueba adicional como lo podrían constituir los libros contables o certificación de contador público autorizado, a efecto de verificar si hubo o no traslación de los impuestos y determinar la legitimidad del reclamante en expediente, por existir manifestación expresa de la parte del traslado en el cobro de la diferencia de impuestos a sus clientes, siendo estos últimos los que resultan legitimados ad causam activa frente a la administración para establecer un eventual reclamo que permita a la autoridad respectiva, entrar al estudio del caso por el fondo para determinar la alegada nulidad absoluta de la resolución de ajuste especial número 04 de 1984.”*

En igual sentido ver resolución número 88 del 31 de mayo de 1983, el Tribunal Fiscal Administrativo. Reza esta sentencia: “la recurrente no cuenta con la necesaria legitimatio ad causam activa para actuar, ya que los dineros que solicita le restituya el Fisco, los pagaron en definitiva los consumidores finales de las

herramientas o equipos que vende. En consecuencia y con base en la doctrina jurisprudencial sentada por la Sala de Casación, en sentencia (No 51 de las 16:50 horas del 10 de agosto de 1977) la peticionaria no está legitimada para repetir el impuesto que solicita ya que en definitiva lo trasladó, o al menos debió trasladarlo al consumidor, y si no lo hizo, tampoco demostró lo contrario en expediente, habida cuenta que la carga de la prueba en este proceso por su naturaleza, iniciado por solicitud del administrado le corresponde a éste.

Lo contrario sería provocar un enriquecimiento sin causa, por cuanto los únicos legitimados activamente en base a un derecho real y efectivo son los compradores de la recurrente, y no ésta como se indicó, ya que no cuenta con una legitimación activa para gestionar. Ante tal situación se declara la falta de derecho de la contribuyente para gestionar la repetición de los impuestos cancelados al Fisco, que necesariamente fueron cancelados en definitiva por el consumidor final por el mecanismo de la traslación.”

Fundamentación

En este apartado de la motivación de los actos administrativos es donde se debe dar mucha atención y generosidad de argumentos técnicos – legales, haciendo una relación estrecha entre hechos, pruebas allegadas al expediente, principalmente por la parte gestionante dado que en ella recae la carga de la prueba, (Ver artículos 196 b), 201 LGA; 523, 524 Reglamento LGA; 140 a 143 del CNPT (relacionar con los artículos 296 a 307 de la LGAP), por cuanto es quien formula la acción y pide el reconocimiento de un derecho específico, así como la base jurídica que le permite resolver de una u otra forma la pretensión. Lo anterior implica que tanto la decisión positiva como negativa deben tener argumentos válidos, comprobables y constatables en el expediente levantado a esos efectos.

Las normas existen y deben interpretarse en el caso particular para facilitar la

administración de justicia, no como simples obstáculos para privar la decisión final; sino que obliga a considerar, por ejemplo requisitos procesales, legitimación, poderes, pruebas, normas sustantivas, de manera que alcance la verdad real, porque todo aquello que conduzca a la decisión de las cuestiones de fondo; deben constituirse en el punto central de todo procedimiento. Ya que, lo contrario trae como consecuencia que la legislación aduanera no alcance los objetivos señalado en el artículo 9, entre éstos, la aplicación de regulaciones no arancelarias, la actualización de los procedimientos y la modificaciones de normas; porque se tiende a quedar en formalismos mal entendidos o en la generación de vicios que pueden ser advertidos en sede administrativa o jurisdiccional con la consecuencia negativa de no poder conocer la decisión de fondo deseada, por seguridad jurídica y certeza tributaria.

En este sentido el derecho a la congruencia de la sentencia alcanza su máxima expresión en la fundamentación de la decisión, pues es la correlación entre acción o reclamo, prueba y resolución, en virtud de que ésta tiene que fundamentarse en los hechos discutidos y pruebas recibidas en el proceso. Además, la motivación de la resolución es un requisito establecido por norma (ve artículos 522 Reglamento LGA, 136 LGAP), donde le es propio al órgano que decide, señalar y justificar especialmente los medios de convicción en que se sustenta y los que desecha.

En este orden de ideas son similares los requerimientos de “motivación” o “justificación” de las decisiones exigida al acto final de un proceso cobratorio, sancionador o recursivo, o reclamativo, porque deben tomarse en cuenta las argumentaciones técnicas, jurídicas, pruebas, medios de convicción, normativa que concede el derecho reclamado o la normativa que deniega tal derecho, así como el plazo utilizado para accionar la petición del indebido, considerando las razones de hecho y derecho propias del caso en cuestión.

En cuanto a las audiencias solicitadas expresamente por la parte se siguen las regulaciones del 196 inciso c) LGA, que la estima únicamente para conclusiones finales, como paso previo y último a la decisión final.

Por otra parte debe estamparse el nombre del órgano y funcionario que decide; lugar y fecha donde tiene sede tal órgano, señalando los recursos, plazo y órgano ante quien debe – puede interponerse los recursos ordinarios dispuestos en la legislación aplicada.

Así como constatar la firma, lugar y fecha de notificación a la parte legitimada y por el medio legalmente reconocido en es expediente. (Artículo 194 LGA)

CAPITULO IV

PROCEDIMIENTO RECURSIVO O DE IMPUGNACIÓN EN MATERIA ADUANERA

1. Concepto de Recurso

Un recurso administrativo es “todo medio que concede la ley procesal para la impugnación de las resoluciones...”, cuando el recurso es en sede administrativa los particulares lo pueden interponer contra las resoluciones o actos administrativos, ante el órgano que lo dicta. Así las cosas, tenemos que cuando nos sentimos agraviados por un acto de la administración que nos causa efectos, existe toda una fase recursiva para impugnar la decisión de la administración, lo que puede devenir de una gestión o reclamo promovido por el administrado, o bien, de un acto oficioso de la Administración.

En ese mismo sentido, establece el autor Juan Carlos Casagne que en lo esencial, un recurso administrativo consiste en un acto de impugnación, de un acto o reglamento administrativo, que da lugar a un nuevo procedimiento.

Según ANDRÉS DE LA OLIVA, son los instrumentos o institutos procesales de impugnación de resoluciones no firmes. La parte con gravamen, es decir, perjudicada por una resolución, puede tener el Derecho Procesal consistente en mostrarse disconforme con ella y, a la vez, pretender que sea revocada, con distintas consecuencias ulteriores, según las distintas clases y fundamentos de los recursos.

Los recursos se denominan no devolutivos, cuando tienen que ser resueltos por el mismo órgano judicial que dictó la resolución impugnada, y devolutivos cuando son resueltos por otro órgano judicial, de categoría superior al que resolvió inicialmente.

Las meras **reclamaciones** no son en sentido propio, medios para impugnar

actos administrativos. Se trata, de articulaciones que pueden o no tener contenido jurídico que presenta el administrado en ejercicio del derecho de peticionar ante las autoridades administrativas, tendientes a obtener un acto favorable o, provocar el ejercicio de la potestad revocatoria ex officio, que en algunos supuestos puede ejercer la Administración, aún cuando no hubiera un recurso administrativo formalmente planteado.

Los recursos son los remedios jurídicos que pueden utilizar los interesados contra los actos administrativos cuando consideren que éstos incurren en cualquier causa de nulidad o anulabilidad de las previstas en el ordenamiento jurídico.

Constituyen, por tanto, el principal instrumento de justicia administrativa que el ordenamiento jurídico pone en manos de los ciudadanos para defenderse contra las posibles ilegalidades que puedan cometer las Administraciones Públicas. La finalidad de los recursos administrativos no es otra que la de lograr la revisión -por motivos de legalidad- de un acto administrativo determinado.

Constituyen, en muchos casos, un trámite previo y preceptivo para poder acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Los actos administrativos para poder ser recurridos tienen que ser *definitivos* o de *trámite cualificados*; son actos definitivos aquellos que ponen fin a un procedimiento, los que deciden las cuestiones que se han planteado a lo largo de un procedimiento (se denominan también resoluciones). Los actos de trámite cualificados son aquellos que reúnen alguna de las características siguientes:

- que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto,
 - que imposibiliten la continuación del procedimiento,
 - que produzcan indefensión,
 - que produzcan perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos.
-

El escrito de recurso debe contener esencialmente los siguientes requisitos:

- nombre, apellidos, domicilio a efectos de notificaciones y la identificación personal del recurrente.
- comprobación de su legitimación para actuar
- acto que se recurre y la razón o motivos en que se funde el recurso
- lugar, fecha y firma
- órgano, centro o unidad administrativa al que se dirige
- las demás particularidades exigidas, en su caso, por disposiciones específicas.

Interposición, tramitación y resolución.

La interposición del recurso administrativo tiene la virtualidad de poner en marcha el procedimiento administrativo en vía de recurso.

Como regla general la interposición de un recurso administrativo no suspende la ejecución del acto administrado impugnado (a menos que una disposición legal establezca lo contrario); no obstante, se podrá obtener tal suspensión a solicitud del recurrente (en el mismo escrito de recurso o en escrito aparte) cuando el órgano a quien compete resolver el recurso decida acordarla, previa ponderación razonada de los intereses en juego, por concurrir alguna de las circunstancias siguientes:

- que la ejecución pueda causar perjuicios de imposible o difícil reparación,
- que el recurso se funde en alguna causa de nulidad de pleno derecho.

(ver 148 LGAP)

En la tramitación de los procedimientos en vía de recurso se aplican, por regla general, los mismos principios del procedimiento administrativo común, con la particularidad de que, si hay terceros interesados, habrá de dárseles, necesariamente, traslado del escrito de recurso, para que puedan alegar lo

que a su derecho convenga.

El procedimiento en vía de recurso puede terminar por cualquiera de los medios de terminación que se establecen en la Ley (desistimiento, renuncia, etc.), aun cuando el modo normal de terminación es por *resolución*, esto es, por el acto administrativo que va a decidir cuántas cuestiones se hayan planteado a lo largo del procedimiento. La resolución habrá de ser motivada, congruente y no puede agravarse la situación inicial del recurrente (prohibición de la *reformatio in peius*, excepción art. 351 LGAP).

Como regla general, la no notificación en plazo de la resolución del recurso produce efectos desestimatorios, o lo que es lo mismo, se produce el silencio negativo (sin perjuicio de que siga pesando sobre la Administración la obligación de dictar la resolución expresa del recurso). La excepción a esa regla general tiene lugar cuando el interesado ha interpuesto un recurso de alzada contra un acto presunto, en el que la falta de notificación de la resolución en plazo, produce efectos estimatorios (silencio positivo).

2. Actos impugnables

Acto administrativo:

El acto administrativo ha sido definido por Entrena Cuesta como aquel acto jurídico realizado por la Administración con arreglo al derecho administrativo. No obstante no existe un criterio uniforme sobre la concepción del acto administrativo. Ello en virtud de las diferentes caracterizaciones que la ley le otorga conforme al ordenamiento jurídico.

Acto definitivo o final frente actos provisionales:

El acto definitivo decide, resuelve o concluye con la cuestión, mientras que el acto provisorio, si bien puede encerrar una decisión o una resolución en sí mismo, no constituye una cuestión de fondo. Señala Dromí:

***“El acto administrativo definitivo o de decisión definitiva es el que resuelve sobre el fondo de la cuestión planteada y el que, siendo de trámite, impide total mente la continuación del reclamo interpuesto. Este último es asimilado a la decisión de fondo y se le confiere definitividad procesal, en tutela de la instancia judicial a la que tienen derecho los administrados.*”**

La decisión que causa estado es la que cierra la instancia administrativa, por haber sido dictada por la más alta autoridad competente, una vez agotados todos los medios de impugnación establecidos en las normas que rigen el procedimiento administrativo.

El acto que causa estado es una especie de acto clausurado por la razón de haber agotado las instancias administrativas.” (Manual de Derecho Administrativo Tomo I, Dromi, págs, 111 a 113)

Para el Dr. Eduardo Ortiz Ortiz:

***“El acto administrativo definitivo es el que resuelve sobre el fondo del problema planteado por la necesidad administrativa la petición del particular y produce efecto externo y autónomo, creando relaciones entre Administración y administrado. Su nota fundamental está en la autonomía funcional externa, que le permite producir, a título de causa inmediata y principal, efectos jurídicos sobre el administrado, favorables o desfavorables, por sí o con la ayuda de otros, accesorios e instrumentales (en tanto que preparatorios, integrativos o ejecutivos de su eficacia), por disposición del ordenamiento y por razón de su contenido y función. El acto definitivo es siempre de voluntad, salvo creación legal del mismo, por virtud de la norma que otorgue tal carácter a conductas de la Administración Pública en las que la voluntad es la realización del acto, pero no la de sus efectos jurídicos*”**

ni la de los resultados reales y sociales que el mismo efectivamente produce, según el derecho vigente.”(Justicia Administrativa, Eduardo Ortiz Ortiz, págs164 y 165)

Anota Don Eduardo que el acto definitivo típico creado por ley es el silencio positivo por la equiparación legal de éste a una acto expresivo favorable de la administración frente a una pretensión del administrado.

Simple acto de la Administración:

Para Roberto Dromí el simple acto de la administración *“Es la declaración unilateral interna o interorgánica, realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma indirecta”.* (Dromi, op cit)

Están exentos de eficacia directa e inmediata y tienen un régimen jurídico propio, no obstante señala Dromi se les aplica analógicamente del acto administrativo.

Estos actos no gozan de estabilidad y tampoco son susceptibles de impugnación, no requieren de publicación ni notificación. Entre estos actos tenemos:

a. El dictamen

Concepto:“*Actividad que realizan los órganos estatales en ejercicio de la función administrativa es variada y compleja, por lo cual se impone la colaboración específica de órganos de consulta técnicos y profesionales, con competencia para dar sus pareceres en los asuntos administrativos y gubernativos”* (Dromi op cit pág 201)

La función administrativa ejercida por los órganos consultivos es una actividad preparatoria de las decisiones de los órganos activos de la administración. Consisten precisamente en una actividad de colaboración técnico-jurídica, que

se manifiesta jurídicamente por informes, pareceres, opiniones, dictámenes.

Para Dromi se estructura así:

1. Actos jurídicos de la administración
2. Emitidos por órganos competentes
3. Contienen informes y opiniones
4. Ven aspectos técnico-jurídicos
5. Son preparatorios de la voluntad administrativa

Principios jurídicos aplicables:

1. Declaración de juicio a petición de un órgano activo.
2. Es una opinión para un caso concreto.
3. Pueden tener carácter facultativo u obligatorio para el órgano que lo solicita (obligatoriedad o no dada por Ley para requerir la consulta)

Carácter jurídico del dictamen:

1. Indelegable
2. Preparatorio
3. Irrevocable (a menos que adolezca de graves vicios jurídicos)
4. Irrecorribles

Clases de dictámenes:

1. Facultativos: denominados también voluntarios, libres o potestativos.
2. Obligatorios: se debe requerir por imperio de ley (el mismo no es vinculante, la obligación es la consulta).
3. Vinculantes: es la voluntad impuesta por ley para requerir el dictamen y conformar la voluntad de la administración de acuerdo con sus conclusiones. Esa vinculancia es absoluta

Consideramos que el dictamen tendrá carácter de vinculante únicamente en los casos en que la norma lo disponga expresamente y cuando el parecer técnico-jurídico sea de tal naturaleza que apartarse de él vicie de nulidad el

acto dictado en su consecuencia. (Dromi op cit pág 211)

(ver sentencias 019-99, 27-99, 40-99, 188-99)

Consultas: Libertad de petición (art 27 de Cpol.)

Los actos consultivos son meros actos preparatorios de la voluntad de la administración. No constituyen un acto administrativo en sentido estricto, por tal razón no son impugnables

Independientemente de si se trata de un dictamen o del ejercicio del derecho de petición que es del que se trata en la especie, en ambos supuestos estamos, según ya se consignó, en presencia de actos simples o actos de mero trámite, los cuales están exentos de eficacia jurídica directa e inmediata no siendo susceptibles de impugnación.

Por no ser un acto administrativo dirigido a producir un efecto de derecho directo, sino al tratarse de la emisión de criterio sobre aspectos consultados, no es recurrible por sí mismo, dada su incapacidad para producir efectos y agravios en forma autónoma, sino a través del acto propio o productor de efectos que lo integrara o lo incorporara en su contenido en el momento en que se impugne ese acto administrativo. (Art 342 y 345 inc 1 y 3)

(ver sentencias 019-99, 27-99, 40-99, 188-99)

La circular

Llámense instrucciones las órdenes del jerarca para el subordinado, con alcance concreto y frente a un sujeto en particular, sobre la forma en que debe ejercer sus competencias, en lo interno o frente al público. Cuando son generales y dirigidas a todos los empleados actuales o futuros en un cargo, las instrucciones toman el nombre de circulares y son verdaderos reglamentos internos de organización y de servicio. En tanto que actos internos, cuyo destinatario es el subordinado jerárquico, las instrucciones y circulares no producen efectos en las relaciones de la

Administración con los particulares ni pueden reputarse verdaderas normas administrativas, fuente de derecho. (art 11 LGA, art 6 RLGA, art 125 LGAP). Se desprende de lo anterior que las circulares como actos internos de la Administración no son recurribles.

(Ver sentencia 061-99)

Actos nulos:

Ante la inexistencia de un acto que lesione o afecte el derecho subjetivo o el interés legítimo del recurrente, no existe acto que pueda ser objeto de recurso alguno, por tanto la Administración nunca debe de admitir el mismo. (ver sentencias 181-99 y 189-99 151-99 y 07-2000)

Actos impugnables

Para que un acto sea recurrible debe producir efectos jurídicos inmediatos. No se puede impugnar un acto preparatorio o dictamen, pero nada obsta que se pueda impugnar el acto administrativo que emitió el dictamen, trámite preparatorio, etc. Así tenemos que referirnos a la legislación propiamente dicha que establece cuales son los actos impugnables

La Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa señal como posibles actos impugnables en la vía administrativa los actos definitivos o de trámite cuando éstos causen estado:

Artículo 18 LRJCA:

“1. La acción será admisible en relación con las disposiciones y actos de la Administración que no sean susceptibles de ulterior recurso en la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite; y en cuanto a éstos últimos, si decidieran directa o indirectamente el fondo del asunto, de tal modo que pongan término a aquella vía o hagan imposible o suspendan su continuación.”

La Ley General de la Administración Pública indica en su artículo 345:

“1. En el procedimiento ordinario cabrán los recursos ordinarios únicamente contra el acto que lo inicie, contra el que deniega la comparecencia oral o cualquier prueba y contra el acto final.”

“3. Se considerará como final también el acto de tramitación que suspenda indefinidamente o haga imposible la continuación del procedimiento”

Aplicable esta norma en materia aduanera cuando estamos en presencia de una relación de jerarquía propia y por ausencia de norma expresa en la legislación aduanera.

En nuestra Ley General de Aduanas, los actos impugnables se circunscriben a los actos finales (inclusive el resultado de la determinación tributaria), dictados por la Aduana o por la Dirección General de Aduanas, tal y como lo establecen los artículos 198 y 204 de la LGA.

3. Incidentes

Dentro del derecho procesal, los incidentes son las que, siendo distintas de las que constituyan el objeto principal de la litis, guardan con éste relación inmediata, así como las que se susciten respecto de presupuestos y requisitos procesales de influencia en el proceso. Se caracterizan por ser:

De especial pronunciamiento. Aquellas que exigen que el tribunal decida sobre ellas separadamente en la sentencia antes de entrar a resolver sobre lo que sea objeto principal del litigio. Estas cuestiones no suspenderán el curso ordinario del proceso.

De previo pronunciamiento. Cuando las cuestiones supongan, por su naturaleza, un obstáculo a la continuación del juicio por sus trámites ordinarios, se suspenderá el curso de las actuaciones hasta que aquéllas sean resueltas.

Además de los determinados expresamente en la Ley, se considerarán de previo pronunciamiento las cuestiones incidentales que se refieran:

- 1.º A la capacidad y representación de cualquiera de los litigantes.
- 2.º Al defecto de algún otro presupuesto procesal o a la aparición de un óbice de la misma naturaleza, siempre que hayan sobrevenido después.
- 3.º A cualquier otra incidencia que ocurra durante el proceso y cuya resolución sea absolutamente necesaria, de hecho o de derecho, para decidir sobre la continuación del proceso por sus trámites ordinarios o su terminación.

Así tenemos que la normativa procesal que regula de manera expresa los incidentes lo es Código Procesal Civil cuando desarrolla en el Título IV, Capítulo I, el proceso incidental.

Establece el artículo 483 del CPC que un incidente es admisible cuando tenga relación inmediata con la pretensión principal, o con la validez del procedimiento, en este último aspecto se refiere a los incidentes de nulidad. Normalmente se tramitan en legajos o piezas separadas.

Se indica que son de previo pronunciamiento suspendiendo el curso del proceso siempre que:

- la ley les confiera ese efecto,
- los que se refieran a nulidad de actos procesales y
- aquellos que se refieran a la competencia o la capacidad procesal de una parte.

En estos casos se tramitarán en el expediente principal. (artículo 484 CPC)

Análisis del artículo 175 de la LGAP.

El régimen de Impugnación del Acto Absolutamente nulo establecido en el

artículo 175 de la LGAP, requiere de especial atención ya que no constituye por sí mismo un incidente de nulidad. Asimismo es importante señalar que la LGAP no contiene regulación alguna respecto de incidentes de nulidad. Erradamente se cree al invocar este artículo que se interpone un incidente de este tipo.

La forma en que debe interpretarse y aplicarse el citado artículo 175 de la LGAP, ya fue señalada por el DR.ORTIZ ORTIZ²⁸, en los siguientes términos:

“El régimen del acto nulo de pleno derecho claudica en C.R. a favor de éste en punto al tiempo y a la duración de las acciones de nulidad correspondientes.

Dispone el art.175:

Art. 175.- “Caducará en cuatro años la potestad del administrado para impugnar el acto absolutamente nulo en la vía administrativa y jurisdiccional, sin que se apliquen al respecto, los plazos normales de caducidad.”.

La norma contiene varias disposiciones de importancia a saber:

- (i) Habrá caducidad cuatrienal de las potestades de impugnación-administrativa y jurisdiccional- el acto absolutamente nulo***
- (ii) Habrá caducidad por ese lapso tanto de los recursos administrativos como de la acción contenciosa contra el acto, por lo que ambos plazos serán distintos y el de la acción empezará a correr- si hay recursos- a partir de la resolución negativa de éstos expresa o ficta. Habrá, entonces, cuatro años para agotar la vía administrativa contra el acto absolutamente nulo y cuatro años para impugnarlo jurisdiccionalmente a partir del agotamiento de la vía. Pasados estos lapsos sin una cualquiera de dichas impugnaciones, el acto será consentido y firme para todo efecto legal y por lo tanto, inimpugnable.***

²⁸ También se refirió a este tema en su ensayo **sobre “Nulidades del Acto Administrativo en la Ley General de la Administración Pública”**, publicado en la Revista del Seminario Internacional de Derecho Administrativo, San José, n 1981, p. 434-436

(iii) Los plazos señalados por el art.175 se refieren sólo a las potestades de impugnación del acto; no afectan el derecho subjetivo ni los intereses legítimos tutelables con los recursos administrativos y la acción contencioso-administrativa, cuya extinción en el tiempo se registrará por su régimen de fondo y por las prescripciones aplicables con independencia de dichos plazos.

(iv) En todo caso, los plazos de caducidad que señala el art.175 son los únicos aplicables para efectos de determinar la caducidad de los recursos administrativos y de la acción contenciosa contra el acto nulo o absolutamente nulo, los plazos normales señalados al efecto por otras disposiciones de la LGAP y por la LRJCA quedan derogados y descartados.

(v) En tanto que caducidad, dichos plazos especiales están sujetos al régimen correspondiente, distinto y más drástico que el de la prescripción: fatalidad (porque el plazo no se interrumpe) e irrenunciabilidad (porque es de orden público a favor de la Administración).

¿Cómo coordinar esta disposición del art. 175 con el régimen normal de plazos para agotar la vía administrativa y la jurisdiccional? La situación actual, de acuerdo con la LGAP, es la de que en el procedimiento administrativo solo hay un recurso jerárquico obligatorio para agotar la vía administrativa (sin importar cuál sea el rango inferior del autor del acto impugnado), y el órgano de decisión será el llamado a agotarla, de acuerdo con los arts. 126 y 350. De conformidad, los recursos únicos serán el de alzada ante el jerarca o el de revocatoria contra el jerarca. Este último es lo mismo que el recurso de reposición, que es el de revocatoria ante y contra el jerarca, también necesario para agotar la vía administrativa (art.344.2 y 3), según al artículo 31.3 de la L.R.J.C.A.

En qué plazos se debería interponer dichos recursos en la hipótesis de nulidad absoluta. Habrá- como se dijo- cuatro años para uno cualquiera de ellos: cuatro años para interponer el de apelación o jerárquico; cuatro años para interponer el de reposición según el art. 175. Ambos los decidirá

el jerarca. Y como se dijo, bastará uno de ellos, el procedente para agotar la vía administrativa, sin posibilidad de ningún otro recurso. La resolución del recurso único de apelación agotará la vía, tanto como la del recurso único de reposición, sin que sean, en ningún caso, acumulables. Agotada la vía administrativa, tendrá inicio el plazo par interponer la acción contenciosa, que es de otros cuatro años, contra el acto absolutamente nulo. Respecto de aquellos plazos largos y de su expiración estéril, por no uso de los recursos administrativos, jugarán también las excepciones de acto consentido y firme, de acto confirmatorio y de acto reproductor, contempladas en el art. 21.1 de la LRJCA, sin que ello pueda excluir, como se dirá, la posibilidad del acto inexistente, eventual creación de la jurisprudencia, para darle perpetuidad a la acción impugnadora del acto nulo que viole la sensibilidad fundamental de la colectividad, en sus más preciados valores...'²⁹

De lo expuesto y en relación con la aplicación del artículo 175 de la Ley General de la Administración Pública, podemos concluir que:

1-El artículo 175 lo que hace es ampliar los plazos normales para interponer los recursos ordinarios, cuando estamos ante actos absolutamente nulos. Es decir, y aplicándolo a materia aduanera, el perjudicado tendría ya no un plazo de 3 o 5 días (dependiendo de la autoridad que emita el acto), para interponer los recursos ordinarios sino que tendría un plazo de 4 años, y podría alegar todo tipo de nulidades ya sean formales o sustantivas, según se ha interpretado a nivel judicial.

2-Cuando se gestiona al amparo de dicho artículo 175, no se trata de la interposición de una acción distinta o de un incidente de nulidad autónomo, como erróneamente se tiende a calificar por los recurrentes, sino de la

²⁹ ORTIZ ORTIZ, (Eduardo), **“Tesis de Derecho Administrativo**, Tomo II, San José, primera edición, , Editorial Stradtman, S.A, 2000, pp.516-519.

interposición de los mismos recursos ordinarios que caben contra el acto final, pero se amplía su plazo de interposición a 4 años.

3-Debe sin embargo, aclararse que ello es así, en el tanto estemos necesariamente ante un acto absolutamente nulo, por lo que para determinar si aplica el plazo de caducidad cuatrienal, debe realizarse el estudio de las posibles nulidades que presenta el acto, y sólo si se concluyese que en efecto presenta de nulidades absolutas, evidentes y manifiestas, tal plazo sería aplicable, de lo contrario habría que declarar el acto como consentido por haber sido impugnado dentro de los plazos cortos de caducidad establecidos en cada caso, contra el acto lesivo.

(ver sentencia 054-2002 de 26/04/02)

Análisis del artículo 195 de la LGA:

El régimen de impugnación del acto absolutamente nulo establecido en el artículo 195 de la LGA, dispone:

“Artículo 195.- Incidentes y excepciones.

El incidente de nulidad absoluta y la excepción de pago de la obligación tributaria aduanera, suspenderán la ejecución del acto y serán de pronunciamiento previo y especial” (el resaltado no es del original)

De acuerdo con nuestra jurisprudencia contencioso administrativa, no existen en nuestro ordenamiento jurídico incidentes autónomos de nulidad³⁰ contra las resoluciones, sino que las nulidades deben ser alegadas dentro de los recursos legalmente establecidos contra las mismas, por lo que en principio y en virtud de tal posición no sería posible para la Administración conocer y resolver incidentes de

³⁰ Ver Sentencia N° 23-00 de 19/01/1999 de la Sección Primera del Tribunal Superior Contencioso Administrativo.

nulidad contra resoluciones presentadas en forma separada o autónoma del respectivo recurso que cabe contra las mismas. Sin embargo debe señalarse que en materia aduanera existe la disposición contenida en el artículo 195 de la LGA, quizá con una mala técnica jurídica, pues el legislador estableció un incidente de nulidad autónomo, contra los actos emitidos por la autoridad aduanera. De allí que por existir norma especial y expresa aplicable dentro de los procedimientos administrativos llevados a cabo en sede aduanera, es posible que se interpongan incidentes autónomos de nulidad. No obstante lo anterior, no debe interpretarse de forma irrestricta, sino que tal y como está redactado el artículo 195, es claro que lo que el legislador estableció, fue un **incidente autónomo única y exclusivamente contra el acto final del procedimiento**, ya sea éste emitido por la Aduana o por la Dirección General.

De manera que dicho incidente de nulidad tiene las siguientes características:

- **Solo se puede interponer contra los actos administrativos aduaneros finales**, ello cuando concluye de un procedimiento ordinario o sumario según sea el caso. Claro ésta, no obsta para que se puedan alegar vicios de nulidad desde el inicio del procedimiento y en sus diversas fases, debiendo la Administración pronunciarse sobre las mismas.
 - Si en el procedimiento seguido y en sus diversas fases, se comenten **errores que invaliden o generen una nulidad absoluta**, los administrados deben alegar tales defectos dentro del plazo y a través de los recursos que quepan contra dichos actos, puesto que la administración no está legalmente autorizada para tramitar y resolver incidentes autónomos de nulidad contra esos actos (que no tendrían el carácter de finales), por lo que deberá rechazarlos por improcedentes, tal y como lo han señalados los Tribunales de justicia, salvo el supuesto del artículo 195 de la LGA.
 - Por la misma naturaleza de los incidentes , este remedio procesal solo debe interponerse cuando en efecto el procedimiento ha sido llevado a cabo **con violación de normas procesales**, es decir, cuando la
-

Administración no ha observado estrictamente, el procedimiento legalmente establecido para la emisión del acto, por lo que se generan nulidades procesales o porque se haya causado indefensión ³¹. En consecuencia no es procedente la interposición de dicho incidente para solicitar la revisión por el fondo de lo resuelto, pues ello debe alegarse dentro de los recursos que quepan contra el acto lesivo. Sobre el particular han dicho los tribunales contenciosos:

“VI.- Que en lo atinente a la nulidad concomitante también debe ser denegada. En nuestro medio, no existe el incidente autónomo de nulidad de resoluciones, la que debe interponerse conjuntamente con los remedios que contra ellas quepan y si como se ha determinado, lo resuelto carece de recursos, es también improcedente la nulidad. Por otra parte, ella debe decretarse únicamente, cuando se cause indefensión a alguna de las partes o para orientar el curso normal de los procedimientos, y ninguna se está produciendo a la articulante y por el contrario se estima, se está guardando la ritualidad del procedimiento.”

(el resaltado no es del texto) Sentencia N°58-00, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, del 3 de marzo de 2000.

- Además **los vicios o defectos procesales que se aleguen deben ser de tal magnitud, que generen la nulidad absoluta de las actuaciones**, es decir, **deben ser vicios graves**, que no puedan ser convalidados. No sería posible en consecuencia presentar este tipo de incidente cuando el defecto que se atribuya sea de los que generan nulidades de carácter relativo, que puedan ser corregidas por la Administración. En este último caso, lo que el administrado debe hacer es alegar la nulidad relativa dentro del recurso ordinario que cabe contra el acto (recurso de reconsideración, revisión jerárquica, apelación, según se trate), dentro del plazo establecido para dichos recursos.

³¹ Ver artículo 223 de la Ley General de la Administración Pública.

- Indica la norma que cuando se presente un incidente de nulidad absoluta la Administración **deberá resolverlo en forma previa y especial**. Al respecto, debemos entender el sentido de las nulidades procesales alegadas por este vía incidental, deben ser resueltas en forma previa a la resolución de los recursos ordinarios que se hubiesen interpuesto contra el acto final, puesto que en la eventualidad en que se determine que en efecto concurren en la especie los vicios procesales alegados, ningún interés tendrá la resolución de fondo de los recursos, sino que decretada la nulidad deberá la Administración retrotraer el asunto al momento en que el vicio fue cometido.

- La Ley General de Aduanas, **no establece el plazo dentro del cual debe interponerse dicho incidente de nulidad absoluta**, como si lo establece la Ley General de la Administración Pública (4 años) para alegar las nulidades absolutas, por lo que la determinación de dicho plazo debe hacerse vía interpretación.

- Lo que en nuestro criterio da la pauta para fijar dicho plazo, es precisamente el indicado en el apartado anterior, respecto a la forma previa y especial con que debe ser resuelto el incidente. En efecto, si el incidente debe resolverse previamente a los recursos ordinarios establecidos en la LGA, y si dichos recursos deben ser interpuestos dentro del plazo de tres o cinco días dependiendo si el acto lo emite la Aduana o la Dirección General respectivamente, entonces de ahí de sigue que el incidente del artículo 195 debe presentarse dentro del mismo plazo en que se deben presentar los recursos ordinarios, o bien, en cualquier momento, **siempre que sea antes que la Administración** (ya sea la Aduana o la Dirección) **hayan resuelto y notificado debidamente la resolución que resuelve el recurso ordinario** de que se trate, tesis aplicable, ante el silencio de la ley, por ser la más garante de los derechos de los administrados.

Este Tribunal en la sentencia N° 64-2000 del 30/11/00 sostuvo sobre este artículo y la impugnación de un acto de inicio de procedimiento que:

El artículo 195 de la Ley General de Aduanas, es la única disposición de este cuerpo normativo, que regula lo relativo a nulidades y específicamente al incidente de nulidad (...)

*En el Reglamento de ésta ley, se dispone: **Artículo 521.- Ejecución del acto: Los actos válidos o anulables dictados por los órganos competentes del Servicio serán ejecutorios desde el día siguiente a su notificación, salvo que contra ellos se interponga el incidente o excepción indicados en el artículo 195 de la Ley o el incidente de suspensión del acto administrativo establecido en el artículo 148 de la Ley General de la Administración Pública...***

*Por su parte el artículo 522 del mismo reglamento, dispone en cuanto a los requisitos del acto final: "... a... b. Apreciación de las pruebas, los motivos de aceptación o rechazo y de las **defensas alegadas.**" , con la excepción que establece el artículo 195 de la L.G.A.*

Repasando los artículos expuestos, tenemos que el artículo 195, por voluntad del legislador o mala técnica jurídica, estableció lo que se denomina un incidente autónomo contra una resolución, aspecto que es contrario a la doctrina mayoritaria y a la jurisprudencia dictada por los Tribunales de lo Contencioso Administrativo (...)

En conclusión estima el Tribunal, no procede el incidente de nulidad contra el acto inicial de procedimiento, razón por lo cual lo procedente es que la Administración prosiga con el procedimiento dispuesto por ley. "

Se puede concluir entonces que:

- ✓ Se trata de una normativa especial en materia aduanera.
 - ✓ Vino a establecer un incidente autónomo de nulidad en materia aduanera.
 - ✓ Sólo es posible interponerlo contra el acto final del procedimiento.
 - ✓ Procede solo para alegar aspectos de forma relacionadas con el procedimiento (defectos procesales) y no para la discusión del asunto principal.
 - ✓ Debe ser resuelto por la Administración antes de la resolución de los
-

recursos que caben contra el asunto principal.

(ver voto salvado sentencia 054-2002 de 26/04/02)

4. Presupuestos del proceso

Los presupuestos procesales básicamente se dividen en dos: los procesales y los materiales. Los procesales se refieren a los requisitos necesarios para que pueda constituirse un proceso válido (ejemplo: personerías). Mientras que los materiales se refieren a los necesarios para obtener una sentencia o fallo favorable (ejemplo: legitimación)

a) Procesales:

Capacidad procesal

El tema de la capacidad jurídica³² y por ende la capacidad procesal³³ debe diferenciarse de la legitimación en el proceso. Entendemos que toda persona desde antes de su nacimiento tiene capacidad jurídica, pues desde ese momento es susceptible de adquirir derechos y contraer obligaciones ya que es una condición propia del ser humano, señalando la doctrina civilista que es inalterable e inmodificable, siendo la capacidad procesal una derivación de ella³⁴ Sostiene el Dr. Víctor Pérez que *“solo tiene capacidad de actuar procesal la persona física o jurídica que se encuentra legalmente habilitado para realizar por sí mismo actos procesales válidos sea demandando por sí o siendo demandado; es decir la posibilidad de poner en movimiento el mecanismo normativo por acto propio”*.³⁵

³² En materia procesal administrativa se le denomina capacidad de ser parte.

³³ En materia procesal administrativa se le denomina de igual forma.

³⁴ ALBALADEJO MANUEL, Derecho Civil, Tomo I Volumen I pág 228

³⁵ PEREZ VICTOR, citado por BARRANTES ARTAVIA SERGIO, Derecho procesal Civil Tomo I, pág 514

Acorde con lo anterior, la doctrina procesal administrativa, en concreto el Dr Jesús González Pérez, refiriéndose a este tema nos dice que “La capacidad procesal es la proyección de la capacidad de obrar. Será, por tanto, la aptitud de realizar por sí actos procesales. A diferencia de la legitimación –aptitud para ser parte en un proceso concreto-, es la aptitud genérica de ser parte en cualquier proceso” . Sigue diciendo sobre la naturaleza jurídica de ésta ” –La capacidad en sus dos aspectos, es un requisito procesal: para que ante el órgano jurisdiccional puedan producirse válidamente actos procesales es necesario que sean de una persona con capacidad. Por tanto, la capacidad del demandante constituye el primer requisito o el referente para que pueda ser examinada en cuanto al fondo la pretensión deducida. Es un requisito de admisibilidad sujeto a que, en cada ordenamiento jurídico, estén sujetos los requisitos procesales” .”³⁶

La representación procesal

Por otra parte toda persona con capacidad procesal puede hacerse representar “es quien en lugar y nombre de una parte ejecuta y recibe actos de la gestión procesal; el representante debe tener el llamado poder de representación, cuyo rango esencial es que se actúa en nombre ajeno, influyendo en la esfera jurídica del representado.”³⁷

En nuestro régimen aduanero el agente aduanero como profesional, especialista con conocimiento técnico en la materia aduanera, ejerce una representación legal de su poderdante, (del importador - consignatario, o bien del exportador - consignante), 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). En el mismo sentido el artículo 30 del CAUCA II señala que “Las declaraciones aduaneras deberán ser presentadas por los agentes de aduana quienes comparecerán en representación de

³⁶ JESÚS GONZALEZ PEREZ, Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano, págs. 113 y 114

terceros en cualquier despacho aduanero...". También el artículo 95 del CAUCA II reitera el carácter de representante del agente aduanero, al señalar que *"El Agente de Aduanas, en su calidad de auxiliar de la función pública aduanera, sin perjuicio de las obligaciones que lo vinculan a su mandante y de otras que puedan imponerle las leyes y reglamentos, estará sujeto a los siguientes deberes generales:... e) Acreditar, cuando le sea requerido por las autoridades aduaneras, la personería con que actúa..."* Lo anterior significa que los actos que le han sido encomendados al agente aduanero, se consideran realizados en nombre del representado y en consecuencia los efectos jurídicos recaen en la esfera jurídica del comitente.

Por otra parte, la regularidad en la representación de quien gestiona a nombre de otro, constituye también un presupuesto procesal de admisibilidad, por ello debe probarse o demostrarse tal acreditación, teniendo el juez la facultad de señalar oficiosamente su ausencia, ya que se define como "aquellas específicas situaciones subjetivas y objetivas que deben acompañar el ejercicio de la acción para que el proceso se desarrolle válidamente ante el juez prevenido y en la forma propuesta" (Walter Antillón, TEORIA DEL PROCESO JURISDICCIONAL, página 240). De manera que si prevenida la parte para que aporte el documento que demuestra la debida representación, ésta incumple, no queda más que declarar la inadmisibilidad del recurso, al cumplirse un presupuesto del proceso estrictamente de carácter procesal por que también lo hay de índole material.

Por lo anterior, no se debe confundir la calidad con que se interviene en un proceso, ya que si de lo que se trata de demostrar en expediente es que acude en representación de una persona jurídica, esa representación debe demostrarse so pena de que su incumplimiento como dijimos genera una inadmisibilidad del recurso, como lo ha declarado este Tribunal en la Sentencia N°126-2001 de 27/09/2001. Situación y análisis muy diferente implica la determinación de la

legitimación para actuar en el proceso, como lo analizaremos en adelante, que

³⁷ BARRANTES ARTAVIA SERGIO, Derecho procesal Civil Tomo I, pág 515

requiere otro tipo de demostración, es decir, la determinación de que goza de legitimación activa o pasiva según sea, que es precisamente lo que en esta litis se discute ante la excepción interpuesta por la parte.

b) Presupuestos materiales

La legitimación; concepto

La legitimación constituye la capacidad que tiene un sujeto determinado de concurrir a un determinado procedimiento cuando ostente un interés legítimo o un derecho subjetivo. La doctrina costarricense entiende por legitimación *“la específica situación jurídica material en la que se encuentra un sujeto, o una pluralidad de sujetos, en relación con lo que constituye un objeto litigioso de un determinado proceso; la legitimación, en definitiva, nos va a indicar en cada caso quienes son los verdaderos titulares de la relación material que se intenta dilucidar en el ámbito del proceso; quienes son los sujetos cuya participación procesal es necesaria para que la Sentencia resulte eficaz.*

Así, los sujetos que tengan la plena capacidad para ser parte y capacidad procesal, como hemos visto, podrán válidamente incoar un proceso, y actuar en el mismo como “partes”. Sin embargo, si las mismas carecen de legitimación, el desarrollo de todo proceso no servirá para solucionar el concreto conflicto intersubjetivo sometido a cognición

judicial, pues dicha falta determinará la inexistencia de la relación jurídica de las partes con el conflicto cuya solución se pretendía.”³⁸

³⁸ SABORIO VALVERDE RODOLFO Y OTROS, Derecho Procesal Administrativo Costarricense, pág 162

Debe además demostrarse la existencia de un derecho subjetivo e interés directo. Se ha señalado que en ámbito del derecho administrativo, no solo la existencia de un derecho subjetivo va a legitimar la actuación de determinado sujeto, sino que también es legitimadora la existencia de un interés directo.

Legitimación como presupuesto procesal.

El Dr. González Pérez, acerca de la naturaleza jurídica de la legitimación ha señalado: ***“La legitimación es un requisito procesal. Para que el órgano jurisdiccional pueda examinar la pretensión procesal es necesario que el demandante tenga legitimación. Para que el órgano jurisdiccional pueda admitir a un coadyuvante o codemandado, este debe estar asimismo legitimado.***

La legitimación es un requisito procesal. No es –como se ha dicho- el derecho de poner en actividad un órgano público, pues el derecho a exigir la tutela jurisdiccional del Estado –concepto de acción- lo tiene todo ciudadano; la acción logra su finalidad (poner en movimiento los órganos jurisdiccionales), cualquiera que sea quien la proponga, mediante la presentación de la demanda (acto típico de iniciación del proceso). La legitimación es un requisito de admisión de la pretensión en cuanto al fondo, no de la existencia del proceso. Para que el órgano jurisdiccional examine la pretensiones necesario que haya sido deducida por persona legitimada activamente y frente a la persona pasivamente legitimada. Y buena prueba de ello es que la falta de legitimación se examina en el proceso concreto, dentro de un proceso que existe.

Otra cosa es que, a veces, por estar íntimamente ligado el problema procesal al problema de fondo, no pueda decidirse acerca de aquel sin examinar a la vez el problema de fondo.

El tratamiento jurídico de la legitimación será el propio de los requisitos

procesales³⁹ (el resaltado no es del texto)

Según la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la legitimación es tratada como un aspecto de forma que implica un tratamiento procesal y no de fondo. En su artículo 60, señala como un motivo de inadmisibilidad de la acción, la falta de legitimación:

“Artículo 60.- Se declarará la inadmisibilidad de la acción en los casos siguientes:

- a) Que su conocimiento no correspondiere a la jurisdicción Contencioso-Administrativa;**
- b) Que se hubiere interpuesto por persona incapaz, no representada debidamente o no legitimada;**
- c) Que tuviere por objeto actos no susceptibles de impugnación, al tenor del artículo 21;**
- d) Que recayere sobre cosa juzgada, que podrá apreciar de oficio el Tribunal;**
- e) Que los escritos de interposición de la acción o de formalización de la demanda se hubieren presentado fuera de los plazos respectivos; y**
- f) Que dichos escritos adolecieren de defectos formales que impidan verter pronunciamiento en cuanto al fondo.”**

Como se puede fácilmente observar de la transcripción del artículo citado, la falta de legitimación de la acción es tratada por nuestra normativa como un aspecto de admisibilidad de la acción. Según Saborío **“ para la norma procesal administrativa, la legitimación es una condición subjetiva de admisibilidad de la pretensión, es decir, un presupuesto procesal cuya concurrencia determina la emisión de un pronunciamiento judicial de inadmisibilidad –meramente procesal-**

³⁹ JESÚS GONZALEZ PEREZ, *Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano*. Página 116,

de la acción contencioso- administrativa.”

(ver sentencia 0129-2001)

4. Recursos Ordinarios

Concepto:

Se consideran recursos ordinarios los que permiten impugnar la resolución por cualquier causa o motivo.

1. Recursos derivados de una relación de jerarquía propia

Se entiende por recursos derivados de una jerarquía propia, el de reconsideración que conoce el mismo órgano que emite el acto administrativo y la apelación como recurso vertical que le compete conocer y resolver al superior jerárquico natural u ordinario del órgano que dictó el acto administrativo impugnado. Así tenemos

- Los regulados en la Ley General de la Administración Pública: revocatoria y apelación.

El recurso de revocatoria: Es un recurso horizontal que se interpone ante el mismo órgano que dictó el acto administrativo para que resuelva si lo modifica, reforma, sustituye, revoca o anula. Tiene escasa efectividad puesto que, lo normal es que el órgano que dicta el acto ya tuvo en consideración todos los elementos de juicio para su adopción, por general confirma lo actuado.

El recurso de apelación: Conforme la LGAP se tramita una vez que se ha declarado sin lugar el recurso de revocatoria (art. 347.3).

Le corresponde su conocimiento al superior jerárquico propio o natural. Este medio de impugnación pone en juego las potestades de vigilancia, fiscalización y dirección que tiene el superior jerárquico sobre el inferior, para constatar la

legalidad y conveniencia de la conducta del inferior⁴⁰, misma que debe estar ajustada a derecho. Puede modificar, revocar, anular o confirmar lo actuado por el inferior.

La Ley General de la Administración Pública en su Título Octavo , Capítulo primero desarrolla lo concerniente a los recursos ordinarios, señalando básicamente:

- Serán ordinarios: el de revocatoria y apelación.(art. 343)
- No caben los recursos en el procedimiento sumario. (art.344)
- Se pueden interponer en un procedimiento ordinario contra el acto que inicie el procedimiento, el que deniegue la comparecencia oral o pruebas y contra el acto final (art. 345)
- La revocatoria contra el acto final del jerarca se rige por las reglas de la reposición (LRJCA) (art. 345)
- Deben interponerse dentro del plazo de tres días (art. 346)
- Es potestativo utilizar ambos recursos, pero son inadmisibles si se presentan fuera del plazo (art. 347)
- El órgano de alzada será el llamado a agotar la vía administrativa (art. 350)
- Los regulados en la Ley General de Aduanas: reconsideración y revisión jerárquica

Por principio, la LGA como norma especial prevalece sobre la general, es decir, en materia recursiva, la legislación aduanera tiene sus propias regulaciones.

Así tenemos que existen dos fases de impugnación previstas:

- La impugnación de actos de la Aduana y
- La impugnación de actos de la Dirección General de Aduanas.

Dentro de la fase de impugnación de la Aduana, tenemos como recursos ordinarios previstos en una relación de jerarquía propia:

- el de reconsideración ante el mismo órgano que dicta el acto.

⁴⁰ De acuerdo con lo señalado en el artículo 102 incisos b y d de la LGAP

- el de revisión jerárquica, presentado ante el órgano que resuelve la reconsideración para el conocimiento de su superior jerárquico propio (línea vertical), la Dirección General de Aduanas

Estos recursos ordinarios, corresponden a una línea de jerarquía propia , en virtud de existir una relación vertical y directa de subordinación, no así con la apelación como lo analizamos adelante.

2. Recursos derivados de una relación de jerarquía impropia: apelación ante el TAN

Los recursos derivados de una relación de jerarquía impropia son conocidos y resueltos no por un superior jerárquico en grado natural, propio u ordinario, sino por indicación expresa de ley. Se trata en la especie de una jerarquía legal. El contralor no jerárquico puede ser un órgano administrativo que generalmente asume la forma de desconcentración en grado máximo o como también se le llama jerarquía jerárquica impropia monofásica.

Con ello se garantiza independencia en la resolución de los asuntos al distorsionarse o desaparecer la relación jerárquica y el ejercicio de una competencia exclusiva de revisión.

La doctrina nacional, se ha ocupado del tema de los contralores de legalidad impropios señalando que:

“En punto a la jerarquía impropia, debe tomarse en consideración que en tales supuestos quien conoce y resuelve en grado es no es el superior jerárquico natural, correspondiente, propio u ordinario,—jerarquía impropia monofásica—, sino la instancia que indique expresamente la ley. Se trata de una jerarquía legal y no de la natural. Ese contralor no jerárquico puede ser un órgano administrativo que, generalmente, asume la forma de la

desconcentración en grado máximo garantizándose de esa forma independencia al distorsionarse o desaparecer la relación jerárquica y el ejercicio de una competencia exclusiva de revisión.

Ejemplos de este tipo de jerarquía impropia son la siguientes:

a)El Tribunal Fiscal Administrativo...

b)El Tribunal Aduanero Nacional respecto de las resoluciones tomadas por el Servicio Nacional de Aduanas –Dirección General de Aduanas, las aduanas, sus dependencias y demás órganos aduaneros-, artículo 205 de la Ley General de Aduanas, etc...”(el subrayado es nuestro).⁴¹

De conformidad con las normas de creación el Tribunal Aduanero Nacional, es un órgano de decisión autónoma, adscrito al Ministerio de Hacienda, para conocer en última instancia administrativa los recursos de apelación contra los actos dictados por el Servicio Nacional de Aduanas.

En consecuencia de conformidad con la posición de la doctrina del derecho publico se constituye en un superior jerárquico impropio por definición⁴².

En virtud de aclarar la aplicación correcta de las disposiciones de la LGAP, aplicables de acuerdo con la LGA tenemos:

Artículo 180 LGAP:

⁴¹ JINESTA LOBO, (Ernesto), **“El Agotamiento de la vía administrativa y los recursos administrativos”**, En: **Revista IVSTITIA**, año 15, N°169-170, enero-febrero, 2000, San José, Costa Rica, p24-33

⁴² Para Eduardo Ortiz Ortiz un órgano jerárquico impropio es aquel que en razón de imperio legal agota la vía administrativa. no siendo el jerarca propio del ente, es decir le corresponde decidir el recurso jerárquico no siendo el superior normal del órgano recurrido. **Justicia Administrativa Costarricense**, pág 169.

“Será competente en la vía administrativa, para anular o declarar la nulidad de un acto el órgano que lo dictó, el superior jerárquico del mismo, actuando de oficio o en virtud de recurso administrativo, o el contralor no jerárquico, en la forma y con los alcances que señale esta ley” (el resaltado no es del texto)

Señala Don Eduardo en las actas de la Ley “Aquí no estamos hablando de si un acto es o no declaratorio de derechos, estamos implicando en el caso de que la nulidad sea declarable en la vía administrativa, quién podrá declarar esa nulidad, no decimos en qué condiciones , sino quién.”

Artículo 181 LGAP:

“El contralor no jerárquico podrá revisar sólo la legalidad del acto y en virtud de recurso administrativo, y decidirá dentro del límite de las pretensiones y cuestiones de hecho planteadas por el recurrente, pero podrá aplicar una norma no invocada en el recurso.”

Sobre este artículo las anotaciones en las actas legislativas refieren a lo que reitera Don Eduardo que es que este artículo no se define quiénes serán los contralores sino “con qué poderes y qué límites tendrán que actuar”.

Evidentemente limita la actuación del jerarca impropio a conocer de aspectos relativos a la nulidad del acto administrativo a sólo en ocasión del recurso presentado, en virtud de su condición de contralor de legalidad, por lo que aun cuando la nulidad no sea invocada en el recurso, al revisar la actuación de la administración por la vía del recurso puede decretar los vicios existentes. En los demás aspectos debe limitar su actuar a las pretensiones y hechos planteados por el recurrente.

Es reiterada la posición del Dr. Ortiz en que en estos casos en que el jerarca impropio solo puede actuar con base en un recurso interpuesto y cuando este

decida ya no puede volver a conocer sobre lo decidido porque al decidir perdió la competencia al respecto. Este último aspecto nos clarifica que sobre los actos emitidos por el Tribunal no cabe recurso administrativo y se abre la vía judicial.

3. Recurso de Reconsideración (supuesto de aplicación, admisibilidad: plazo y forma; requisitos)

El recurso de reconsideración previsto en la LGA, constituye una potestad que tiene el administrado para impugnar un acto de la administración, como se indicó anteriormente, ante el órgano que emitió el acto. La interposición del recurso presupone una serie de requisitos procesales que deben cumplirse para que el mismo sea admisible.

- ✓ Que se trate de un acto impugnado.
- ✓ Que la persona que lo interponga tenga capacidad procesal, es decir cuenta con la adecuada legitimación para actuar en nombre propio o de un tercero.
- ✓ Que este sea presentado dentro del plazo establecido en la ley (3 o 5 días según corresponda)

Si analizamos el artículo 198 de la LGA que corresponde a la impugnación de los actos de la Aduana tenemos que expresamente señala:

- ✓ Notificado un acto final dictado por la Aduana, inclusive el resultado de la determinación tributaria, se abre la vía del recurso.
 - ✓ Establece como sujetos legitimados: al agente aduanero (que participó en el proceso aduanero) , el consignatario o la persona destinataria del acto.
 - ✓ Un plazo perentorio de presentación del recurso de tres días hábiles contados a partir de la notificación del acto que consideren lesivo a sus intereses.
 - ✓ Es evidente que quien recurre un acto lo hace por estar disconforme con él , debe presentar las argumentaciones y alegaciones sobre las que basa su recurso, así como las pruebas pertinentes y la petición o pretensión de fondo.
-

Por otra parte el artículo 204 de la LGA que corresponde a la impugnación de los actos emitidos directamente por la DGA, se deben interponer:

- ✓ Notificado un acto final dictado por la DGA, se abre la vía del recurso.
- ✓ El sujeto legitimado es el destinatario del acto, sea el agente en solidaridad por el cobro del adeudo o por responsabilidad personal, un auxiliar de la función pública aduanera, el importador, etc.
- ✓ El plazo perentorio de presentación del recurso de cinco días hábiles contados a partir de la notificación del acto que consideren lesivo a sus intereses.

Sobre la admisibilidad del recurso:

Recordemos que la admisibilidad es la llave que le permite a la administración conocer y resolver el recurso planteado, de allí que la ley exige el cumplimiento de requisitos de forma y de tiempo para la interposición de un recurso.

Requisitos de forma:

Los requisitos de forma en la admisibilidad de los recursos, como señalamos anteriormente se refieren a aquellos necesarios para que pueda constituirse válidamente el proceso. En relación al sujeto recurrente consiste en demostrar la **capacidad de actuación que tiene en el proceso**, ya sea si actúa en nombre propio o en representación de otro, deberá aportar los documentos necesarios que demuestre esa condición (personerías jurídicas, poderes, etc) Si no se presentan los requisitos de forma, la administración **debe prevenir** la presentación de éstos haciendo referencia a que de no presentarse dentro del tiempo otorgado para su presentación, resolverá con los elementos del expediente (pudiendo declarar la admisibilidad del recurso por la forma).

Requisitos de tiempo:

A diferencia de los requisitos de forma, que permiten subsanación, la interposición de los recursos debe hacerse dentro de los plazos conferidos, so pena de declarar la firmeza del acto, convirtiéndolo en irrecurrible. Ello en virtud de que los plazos de interposición de los recursos son de caducidad.

Por seguridad jurídica se presume que un acto final que no es impugnado dentro del plazo o que no cumplió con los requisitos de forma, es consentido por la parte.

La jurisprudencia del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda que sobre el tema del acto consentido ha dicho:

“La figura del acto consentido se da, cuando los actos no son recurridos en tiempo y forma, sin que se utilicen en su contra, todos los medios de impugnación que ofrece el ordenamiento jurídico, convirtiéndose así, en inimpugnables y en razón del cual, la acción contencioso administrativa en relación con ellos, se torna inadmisibles de conformidad con lo preceptuado en el ordinal 21.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, habida cuenta de que adquieren firmeza. Con el objeto de que no se presente esa situación, es necesario el agotamiento de la vía administrativa, como requisito sine qua non para dar cabida a la acción contencioso administrativa. La citada Ley Reguladora en su numeral 31.2 establece, que ese trámite se entiende cumplido cuando se haga uso , en tiempo y forma, de todos los recursos administrativos que tuviere el negocio o bien, cuando la ley lo disponga . (...)” Resolución N°643 de las 12 :00 hrs del 10 de julio de 1992.

Fase probatoria: De acuerdo con el artículo 201 la DGA de ser necesario o por solicitud de parte, otorgará un plazo de quince días hábiles para presentar pruebas, con posibilidad de prórroga por el mismo plazo , bajo resolución motivada.

Plazo para resolver el recurso:

Para la Aduana: Admitido el recurso, conforme al artículo 199 de la LGA, la aduana tiene un plazo ordenatorio para resolver de tres días hábiles siguientes a la interposición del recurso.

Para la DGA: dentro de los quince días hábiles siguientes a la terminación de la fase probatoria, la DGA deberá resolver el recurso. (art 202)

4. Recurso de Revisión jerárquica (supuesto de aplicación, admisibilidad: plazo y forma; requisitos.

El recurso de revisión jerárquica, corresponde únicamente contra los actos emitidos por la aduana, normalmente se interpone concomitantemente con el recurso de reconsideración pues el plazo de interposición es el mismo, no obstante pueden presentarse separadamente. Es en el fondo un recurso de apelación pues, se trata de un recurso para el conocimiento de superior jerárquico, con la diferencia de que no agota al vía administrativa. La DGA es la que revisará la actuación de aduana y confirmará, modificará, revocará o anulará el acto que revisa. La interposición del recurso presupone una serie requisitos procesales que deben cumplirse para que el mismo sea admisible.

- ✓ Que se haya resuelto negativamente en forma total o parcial la reconsideración planteada ante la aduana.
- ✓ Que este presentado dentro del plazo establecido en la ley , tres días hábiles contados a partir de la notificación del acto lesivo.
- ✓ Que la aduana haya admitido el recurso ante el superior y que se haya emplazado a la parte para que dentro de cinco días hábiles, amplíe alegatos y pruebas ante la nueva instancia.

Admisibilidad: se comprueba con la interposición del recurso de reconsideración. Recordemos que respeto al tiempo, el mismo es perentorio y se no se interpone dentro de los tres días hábiles luego de notificado el acto lesivo aún cuando

haya interpuesto el recurso de reconsideración **se cierra la vía recursiva y el acto adquiere firmeza** (se conciente el resultado de lo resuelto en la reconsideración).

Además del tiempo y la forma otros requisitos de admisibilidad del recurso de revisión jerárquica en materia aduanera lo son: que se haya admitido por el a quo (Aduana) el recurso y se emplace a la parte.

Fase probatoria: Aplicable es este caso también el artículo 201 en donde la DGA de ser necesario o por solicitud de parte, otorgará un plazo de quince días hábiles para presentar pruebas, con posibilidad de prórroga por el mismo plazo , bajo resolución motivada.

Plazo para resolver el recurso: La DGA tiene como plazo ordenatorio para resolver los quince días hábiles siguientes a la terminación de la fase probatoria. (art 202)

5. Recurso de apelación ante el Tribunal Aduanero Nacional: jerarquía impropia (supuestos de aplicación, admisibilidad: plazo y forma; requisitos)

En la fase recursiva que desarrolla la LGA, cuando se trata de actos impugnados emitidos por la aduana, se tienen tres instancias administrativas para agotar la vía administrativa. Como señalamos el recurso de revisión jerárquica es en el fondo una apelación, en una línea vertical. Pero el recurso de apelación previsto en el artículo 203 de la LGA tanto para los actos emitidos por la aduana como por la DGA, se da en una jerarquía impropia, es decir se le confiere al Tribunal Aduanero Nacional una jerarquía legal para la resolución en última instancia administrativa de los asuntos resueltos por el Servicio Nacional de Aduanas (artículo 205 LGA).

Por otra parte el artículo 203 de la LGA aplicable tanto a la impugnación de los actos emitidos directamente por la DGA, o los que vienen de la Aduana, establecen los requisitos de la apelación, por lo que debemos partir de que:

- ✓ Notificado el recurso de revisión jerárquica o el de reconsideración por la DGA, se abre la vía del recurso de apelación.
-

- ✓ El sujeto legitimado es el destinatario del acto, sobre el cual versa el proceso recursivo iniciado.
- ✓ El plazo perentorio de presentación del recurso de cinco días hábiles contados a partir de la notificación de la resolución que resuelve o la revisión jerárquica o la reconsideración según sea.
- ✓ Una vez interpuesto el recurso en tiempo y forma la DGA debe admitir el mismo y emplazar al recurrente para ante el Tribunal Aduanero Nacional para que en un plazo de diez días hábiles se apersona a ampliar alegatos y remite el expediente respectivo.

Admisibilidad: se comprueba con la interposición del recurso de apelación. Recordemos que respecto al tiempo, el mismo es perentorio y se no se interpone dentro de los cinco días hábiles luego de notificado el resultado del recurso antes planteado, aún cuando haya interpuesto el recurso de reconsideración o revisión jerárquica **se cierra la vía recursiva y el acto adquiere firmeza** (se conciente el resultado de lo resuelto en la reconsideración o la revisión jerárquica). Sobre la forma, como se analizó, de encontrarse que falta en expediente un requisito necesario para constituir el procedimiento como válido omitido por la DGA, el Tribunal puede prevenir la presentación del mismo, bajo los apercibimientos de resolver lo pertinente en caso de no aportarse, es decir se puede subsanar la forma.

Además del tiempo y la forma otros requisitos de admisibilidad del recurso de apelación en materia aduanera lo son: que se haya admitido por el a quo (DGA) el recurso y se emplace a la parte.

Pruebas: De considerar necesario el Tribunal como prueba para mejor resolver puede pedir alguna prueba a las partes (recurrente o DGA), con fundamento en el artículo 143 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Debiendo cumplir con ponerlas en conocimiento de la contraparte para que pueda referirse a las mismas. Esta es una potestad del órgano resolutor en caso de considerar necesarias las pruebas.

Plazo para resolver el recurso: El Tribunal conforme el artículo 209 debe dictar la resolución como plazo ordenatorio dentro de los quince días hábiles siguientes, una vez listo el asunto para resolver. Mediante resolución motivada podrá prorrogar por un término único adicional de quince días hábiles.

Agotamiento de la vía administrativa: Establece el artículo 205 de la LGA que el Tribunal Aduanero Nacional es un órgano de decisión autónoma, adscrito al Ministerio de Hacienda, cuya competencia es conocer y decidir en última instancia administrativa, los recursos contra actos dictados por el Servicio Nacional de Aduanas, es decir, una vez que el Tribunal conoce de un recurso de apelación no existen más vías administrativas.

Por otra parte de manera expresa el artículo 209 de la LGA señala que la resolución emitida por el Tribunal dará por agotada la vía administrativa. Lo que es complemento de lo dispuesto por el artículo 126 inciso c) de la LGAP que dispone:

“Artículo 126.- Podrán fin a la vía administrativa los actos emanados de los siguientes órganos y autoridades, cuando resuelvan definitivamente los recursos de reposición o de apelación previstos en el Libro Segundo de esta Ley, interpuestos contra el acto final:

(...)

c) Los órganos desconcentrados de la Administración, o en su caso los del órgano superior de los mismos, cuando corresponda a su competencia exclusiva y siempre que son se otorgue, por ley o reglamento, algún recurso administrativo contra ellos.”

El agotamiento de la vía administrativa, constituye un requisito de admisibilidad para poder acudir a la jurisdicción contencioso administrativa⁴³, significa que se han agotado los recursos pertinentes en la sede administrativa quedando expedita la revisión de los actos en la vía judicial.

En sentencia 074-2002 del primero de agosto de 2002 este Tribunal sobre el particular indicó:

“Finalmente se recuerda al interesado que la sentencia 056-2002 en su parte dispositiva es clara en señalar el agotamiento de la vía administrativa, el cual se da no porque así lo indique ésta sino por disposición de la norma del artículo 209 de la Ley General de Aduanas de manera que agotarla significa gastar por completo todos los elementos o recursos legales disponibles en dicha sede. De tal forma que, conforme las normas de cita, contra las sentencias del Tribunal Aduanero Nacional no cabe ulterior recurso en sede administrativa, salvo la solicitud de adición o aclaración contemplada en el numeral 209 párrafo 2.”

Valga aclarar que cuando el Jerarca impropio o propio declara una nulidad, no existe agotamiento de la vía administrativa, ya que con tal declaratoria no se pone fin al proceso, pues el declarar la nulidad de un acto administrativo tiene efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto anulado, conforme el artículo 171 de la LGAP. Ello por cuanto lo que se pretende es la pureza del procedimiento, debiendo la administración reenderizar el mismo, cumpliendo con las ritualidades del procedimiento.

Adición y aclaración.

⁴³ Ver correlación de artículos 18 párrafo primero, 21 párrafo primero inciso a) y 31 párrafo primero de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa

Una vez resuelto el recurso de apelación lo único que cabe contra las sentencias del Tribunal para la parte es la adición y aclaración, la cual deberá de interponer dentro del tercer día hábil luego de notificada la resolución del órgano. Y tendrá que ser resuelta en un plazo ordenatorio de quince días. (ver párrafo final art. 209 LGA)

Sobre las adiciones y aclaraciones este Tribunal ha señalado:

“III. Que la aclaración y adición de las sentencias de este Tribunal se encuentra regulada en los numerales 209 de la Ley General de Aduanas y por supletoriedad normativa en el artículo 158 de Código Procesal Civil. (Artículos que remiten a las normas supletorias en la Ley General de Aduanas son los números 192, 208 y 257 de la L.G.A., 155 del Código de Normas Y Procedimientos Tributarios; 64 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa)

*IV: Que de las manifestaciones del escrito presentado lo que se desprende no es una adición y aclaración de la sentencia, sino una impugnación del resultado de la misma, ya que lo que discute de fondo es que no le era posible el cumplimiento de uno de los requisitos que indica nuestra legislación procesal civil. Así las cosas, estima este órgano de alzada que resulta improcedente la gestión presentada, ya que existe impedimento legal expreso en el numeral 158 del Código Procesal Civil, para que el Tribunal pueda **modificar o cambiar** la sentencia. Indica el citado artículo: **“Aclaración o adición. Los jueces y los tribunales no podrán variar ni modificar sus sentencias, pero sí aclarar cualquier concepto oscuro o suplir cualquier omisión que contenga sobre el punto discutido en el litigio. La aclaración o adición de la sentencia solo procede respecto de la parte dispositiva. (...)”** (el resaltado no es del texto). De manera que estima este Tribunal que **sobre la parte dispositiva** la misma se muestra clara y de la cual la parte solo gestiona que no se ha señalado el agotamiento de la vía administrativa, lo que no es de recibo, en virtud del fallo de este Tribunal.”*

(ver sentencias 28-2002-A , 36-2002-A. 39-2002-A entre otras)

6. Recursos Extraordinarios

Concepto.

Los recursos extraordinarios, son aquellos en que la resolución objeto de recurso únicamente puede ser atacada con fundamento en alguno de los concretos motivos o causas de impugnación previstos expresamente en la ley. Señala expresamente Don Eduardo Ortiz en el expediente legislativo A23E5452, acta 108 *“Los recursos extraordinarios son los que sólo pueden tener lugar, motivos tasados por ley y perfectamente precisados. En términos tales que cuando no se dan esos motivos no es posible establecer esos recursos.”*

1. Tipos de Recursos:

Se analizarán básicamente dos recursos calificados por la ley como extraordinarios: la apelación por inadmisión derivado del Código de Normas y Procedimientos Tributarios remitido directamente al Código Procesal Civil y el recurso de revisión previsto en la Ley General de la Administración Pública.

2. Apelación por inadmisión (supuesto de aplicación, admisibilidad: plazo y forma; requisitos)

Respecto a los recursos de apelación por inadmisión y su procedencia en sede aduanera, debemos comenzar indicando que la apelación por inadmisión como recurso extraordinario, no encuentra regulación en nuestro régimen jurídico aduanero en forma expresa. En virtud de lo anterior y en conformidad con los numerales 192 y 208 de la Ley General de Aduanas, lo pertinente es integrar el ordenamiento jurídico como un todo y determinar la normativa que resulta procedente en la especie.

Tenemos así que las normas citadas establecen el orden de integración de otras ramas del derecho al aduanero, en materia de procedimiento, siendo que por

disposición expresa, debe acudir en primer lugar al procedimiento tributario.

Por su parte, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el artículo 157 de manera expresa regula la figura de la Apelación de Hecho, indicando:

“Artículo 157.—Apelación de hecho. Denegada una apelación por la Administración Tributaria, el interesado puede acudir ante el Tribunal Fiscal Administrativo y apelar de hecho. En la substanciación y trámite de dicha apelación se deben aplicar en lo pertinente las disposiciones de los artículos 877 a 882, ambos inclusive, del Código de Procedimientos Civiles.” (Lo resaltado y subrayado no son del original)

No obstante lo anterior el Código de Procedimientos Civiles se encuentra expresamente derogado de manera que la referencia a dicha normativa debe entenderse como hecha al Código Procesal Civil, en adelante CPC, y específicamente a sus artículos 583 a 590, ambos inclusive.

Naturaleza del recurso: el recurso extraordinario de apelación por inadmisión es formal, para que el mismo sea procedente debe cumplir para su tramitación con una serie de requisitos de admisibilidad. Además, dicho recurso procede contra las resoluciones que denieguen ilegalmente un recurso de apelación. (art.583 CPC)

Los requisitos esenciales de admisibilidad

- ✓ El memorial en donde conste el mismo, deberá ser presentado ante el superior que conozca de la apelación ordinaria.
 - ✓ El escrito debe contener los datos generales del proceso que lo identifiquen (art 584 1) CPC)
 - ✓ Debe indicar la fecha de la resolución que se hubiere apelado, y la fecha en que quedo notificada a todas las partes. (art 584 2) CPC)
 - ✓ La fecha en que se hubiere presentado la apelación ante el juez de
-

instancia. (art 584 3) CPC)

- ✓ Copia literal de la resolución en que se hubiere desestimado el recurso. (art 584 4) CPC)
- ✓ La fecha en que quedo notificada a todas las partes la resolución desestimatoria. (art 584 4) CPC)
- ✓ El recurso de apelación por inadmisión deberá presentarse dentro del plazo de tres días ante el superior, si el juzgado y el superior residieren en el mismo lugar, y si aquel residiere en distinto lugar, el plazo será de cinco días. En nuestro caso es de tres días (art. 586 del CPC)

De faltar uno solo de los requisitos, se rechazará de plano, según lo dispone de manera imperativa el artículo 586 del CPC.

Admisibilidad del recurso. Debe cumplirse con los requisitos procesales de forma, antes analizados, además de revisado el escrito de interposición y confrontados los requisitos que la ley exige con los aportados por el recurrente, si se cumplen debe proceder a determinar si efectivamente se dio una declaratoria ilegal del recurso ordinario de apelación o estuvo bien denegado.

Expediente principal. El recurso prevé que con la información solicitada para su presentación se puede determinar la procedencia o no del mismo, por lo que en principio no es necesario solicitar al a quo el expediente principal del asunto. Sin embargo en casos de excepción el CPC en el artículo 586 señala la posibilidad de solicitar un informe del caso o la remisión del expediente.

Resolución del recurso. Recordemos que estamos en un recurso extraordinario y consecuentemente si el superior que conoce de la apelación por inadmisión confirma la denegatoria del a quo cierra la vía de discusión en sede administrativa. Por el contrario, si lo que resuelve es que revoca el acto denegatorio por ser éste ilegal, lo que procede es ordenar que el a quo admita el recurso ordinario de apelación y emplace a la parte y conoce posteriormente del mismo.

(ver sentencias 27-99, 65-99, 66-98, 71-99, 83 a 161-99, 117-99, 111-01, 63-00, 64-00, 18-

02, 36-02, 39-02 entre otras)

3. Recurso extraordinario de revisión. (supuesto de aplicación, admisibilidad: plazo y forma; requisitos)

El recurso extraordinario de revisión es una limitación a la “cosa juzgada administrativa”, es un mecanismo que permite quebrar un acto firme obtenido de forma ilícita, fraudulenta o injusta para que se reabra el procedimiento administrativo, con arreglo a la legalidad o al ordenamiento jurídico. Su regulación lo es la LGAP. Dice Don Eduardo Ortiz en el expediente legislativo A23E5452, acta 108 *“El recurso de revisión siempre ha sido extraordinario tanto en lo judicial como en lo administrativo porque sólo cabe, como el de Casación, por motivos taxativamente fijados por ley. Fuera de los casos previstos no hay posibilidad de revisión aún cuando pueda haber la conciencia clara de que ha habido una infracción grave. Si no encaja dentro de las hipótesis previstas no hay posibilidad de recuso de revisión. Por eso le decimos extraordinario, pero en realidad pareciera sobrar porque el recurso de revisión por sí es extraordinario.”*

Admisibilidad: Debe cumplirse con los requisitos procesales de forma, antes analizados. Conforme el artículo 353 de la LGAP el recurso extraordinario de revisión:

- ✓ Se interpone ante el jerarca de la respectiva administración.
 - ✓ Procede contra actos finales y firmes cuando se den las siguientes circunstancias:
 - Al dictarse se hubiera incurrido en manifiesto error de hecho en la apreciación de los documentos incorporados al expediente.
 - Cuando aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto, ignorados al dictarse la resolución o de imposible aportación entonces al expediente.
 - Cuando en el acto hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior del acto, siempre que, en el primer caso, el interesado
-

desconociera la declaración de falsedad.

- Cuando el acto se hubiera dictado como consecuencia de prevaricato, cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial.

Plazo de interposición: El plazo varía según las circunstancias (art. 354 LGAP)

- ✓ Cuando el acto se ha dictado con manifiesto error de hecho, dentro del año siguiente a la notificación del acto impugnado.
 - ✓ Cuando aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto, ignorados al dictarse la resolución o de imposible aportación entonces al expediente., dentro de los tres meses contados desde el descubrimiento de los documentos o desde la posibilidad de aportarlos
 - ✓ En los demás casos dentro del año posterior al conocimiento de la sentencia firme que los funde.
-