

SENTENCIA N°034 TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL , SAN JOSE A LAS OCHO HORAS CON VEINTE MINUTOS DELTRECE DE OCTUBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por el señor Facundo Zamora Soto en su condición de agente de aduanas de la Agencia CONIMPEX S.A., contra la Resolución del Director General de Aduanas RES-AL-214-98 de junio de 1998.

RESULTANDO:

1. Que a través de declaración aduanera N° 560351 de 16 de enero de 1997 de la Aduana Santamaría, la Agencia de Aduanas **CONIMPEX S.A** solicitó el despacho de 20 bultos conteniendo globos de hule, en la posición arancelaria 9505.90.00.90, bajo el tipo de trámite normal, para el importador / consignatario El Zeppelin S.A.. (ver folios 8 a 12)
2. Mediante escrito de fecha 12 de marzo de 1997, la agencia aduanal presenta un reclamo ante la aduana por los tributos cancelados en exceso en la declaración de cita, señalando que por error de apreciación se clasificó la mercancía en la posición 9505.90.00.90, siendo lo correcto de acuerdo con la Regla General de Clasificación 1, ubicarla en la posición arancelaria 9503.90.00.00. (ver folio 1)
3. Que la Aduana Santamaría en Resolución AS-DT-000 del 15 de julio de 1997 conoce del reclamo interpuesto y rechaza el mismo con base en que había transcurrido el tiempo legal para interponer el recuso, conforme el artículo 198 de la Ley General de Aduanas.(ver folios 2 y 3)

4. Que en consecuencia el reclamante interpone los recursos de reconsideración y de revisión jerárquica, señalando como principal argumento que de acuerdo con el artículo 62 de la Ley General de Aduanas, cuenta con un plazo de 4 años para solicitar la devolución de lo pagado en exceso. (ver folios 4 y 5)
5. Que en Resolución AS-DT-493-a-97 del 18 de agosto de 1997 la aduana conoce del recurso de reconsideración, manteniendo lo actuado y acoge la revisión jerárquica. (ver folios 6 y 7)
6. Que en el término conferido el recurrente amplía sus argumentos e interpone un incidente de nulidad contra las resoluciones de la aduana. (ver folios 17 a 20)
7. Que la Dirección General de Aduanas resuelve el recurso de revisión mediante Resolución AL-214-98 de 4 de junio de 1998, manteniendo la actuado por la aduana y rechazando el incidente de nulidad. (ver folios 27 a 29)
8. Que dentro del plazo correspondiente el recurrente interpone el recurso de apelación ante el Tribunal Aduanero Nacional contra la Resolución AL-214-98 de 4 de junio de 1998. (ver folio 31)
9. Que en resolución AL-285-98 de 20 de agosto de 1998 se acoge la apelación y se emplaza a la parte. (ver folios 39 y 40)
10. Que en el escrito de apersonamiento ante este Tribunal el recurrente señala como pretensión principal revocar lo actuado con base en los siguientes hechos:
 - a) Se despachan con declaración aduanera N° 560351 de 16 de enero de 1997 de la Aduana Santamaría, 20 bultos conteniendo globos de hule, bajo la posición arancelaria 9505.90.00.90, con una tasa de DAI del 19%, selectivo de consumo

10%, Ley 6946 1% y el 13% correspondiente a ventas. Con posterioridad la agencia determina que la partida declarada es incorrecta ya que le corresponde la posición arancelaria 9503.90.00.00 con un gravamen del 9% en DAI, el 1% de la ley 6946 y el 13% de ventas bajo el tipo de trámite normal, para el importador / consignatario El Zeppelin S.A.

- b) Que la Aduana Santamaría no toma en consideración los argumentos esgrimidos respecto a la aplicación del artículo 62 y rechaza el reclamo por extemporáneo, misma posición que tiene la Dirección General
- c) Que el tipo de trámite que se llevó a cabo fue normal por lo que el funcionario aduanero es quien determinó la obligación tributaria aduanera.
- d) Señala que lo correcto es reintegrar las sumas pagadas de más y si es del caso iniciar el procedimiento para imponer una eventual multa por el error cometido.
- e) Fundamenta la aplicación del artículo 198 de la Ley General de Aduanas y 73 del CAUCA para otro tipo de situaciones y reitera que en el caso en examen debe aplicarse el artículo 62 de la citada Ley.
- f) Argumenta además que existe una imprecisión de conceptos, cuando la aduana habla de lo que es un reclamo o petición y lo que es un recurso.

11. Que en la tramitación del presente recurso se han observados las prescripciones de ley.

Redactan las Licenciadas Barrantes Coto y Céspedes Zamora; y,

CONSIDERANDO

1. Tanto la Aduana como la Dirección General de Aduanas no han entrado a conocer los argumentos del recurrente, al tener como requisito de admisibilidad del “reclamo” el plazo señalado en el artículo 198 de la Ley General de Aduanas y tener como presentado el mismo fuera del término de los tres días siguientes a la notificación del

acto que emita la aduana, en este caso la declaración aduanera con la que se tramitó el despacho respectivo, elemento base para tomar en cuenta a la hora de la resolución del presente asunto.

2. Parece existir una seria duda de interpretación acerca de cuándo es aplicable el artículo 198 y cuando el artículo 62 de la Ley General de Aduanas (en adelante LGA). Por tal razón, primeramente como lo pretende el recurrente es necesario distinguir, cuando estamos en presencia de un reclamo y, cuando se trata de un recurso. El primero 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” mientras que 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. Y que 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.

Por lo anterior, es preciso establecer cuál es la aplicación normativa del reclamo planteado por el recurrente ante la aduana y, si efectivamente se da un error en la clasificación arancelaria de la mercancía que justifique el mismo.

Procedencia de la aplicación del artículo 198 de la Ley General de Aduanas :

3. Señala Hector Escola, en su Tratado General de Procedimiento Administrativo sobre el proceso recursivo que, *“el recurso es toda impugnación, en término, de un acto o reglamento administrativo que se dirige a obtener, del órgano emisor del acto, el superior jerárquico u órgano que ejerce el control de tutela, la revocación, modificación o saneamiento del acto impugnado.”* En ese sentido la Ley General de Aduanas en su Título VIII, Capítulo II sobre el “Trámite de la Fase Recursiva”, dispone para la impugnación de los actos de la aduana en el artículo 198 primer párrafo :

*“Notificado un acto final dictado por la aduana, **inclusive el resultado de la determinación tributaria**, el agente aduanero, el consignatario o la persona destinataria del acto podrán interponer el recurso de reconsideración y el de revisión jerárquico ante la aduana, dentro del plazo de tres días hábiles siguientes al de la notificación.”* (el resaltado no es de texto)

En consecuencia, si uno de los sujetos legitimados por la norma, se siente afectado por el acto emitido por la aduana puede impugnarlo, por existir una disconformidad, dando como resultando el inicio de un fase recursiva tendiente a que la Administración modifique o revoque el acto por ser contrario al ordenamiento, de conformidad con los argumentos y pruebas que estimen esclarecen el asunto y cuya afectación se evidencia generalmente en un perjuicio al destinatario del acto.

Bajo ese mismo orden de ideas, señalan los más connotados estudiosos del Derecho Administrativo, que el recurso administrativo es un acto jurídico y no un derecho. No debiendo confundirse, pues, con el derecho a recurrir como emanación conjunta del derecho de peticionar ante las autoridades, siendo además una la garantía de la defensa trasladada al plano administrativo, con su manifestación concretada en el acto por el cual se recurre. La verdadera naturaleza del recurso es la de un acto de derecho público, con su manifestación concretada en el acto por el cual se recurre. Por lo que la aplicación del artículo de cita tiene un alcance propio.

En el caso en estudio, tengamos presente dos elementos importantes, que nos permiten determinar sin lugar a duda que no estamos en presencia de un acto consentido, por parte del recurrente al no presentar en tiempo los recursos pertinentes, sino por el contrario en la reivindicación de un derecho a través de una reclamación, basado en el reconocimiento expreso que una norma jurídica faculta. Lo anterior por cuanto el recurrente presenta la declaración aduanera de importación definitiva, la cual está conforme con el ordenamiento jurídico aduanero, artículo 86 de la LGA que le impone al agente aduanero la responsabilidad de suministrar la información necesaria para determinar la obligación, como lo es la clasificación arancelaria de las mercancías a despachar y, por otra parte, no se presenta una discrepancia al momento del despacho que de base al inicio de una fase recursiva.

Es evidente que la disconformidad no surge por una reclasificación de la declaración por parte de la autoridad aduanera, sino por existir un error en la posición arancelaria, lo que genera un pago de más del sujeto pasivo de la obligación, en el monto de los tributos a cancelar, ya que la tarifa aplicada conforme lo declarado es mayor, por lo que se reclama la devolución de lo pagado de más. Misma situación que plantea la norma 62 de la LGA en el caso de haber cancelado una suma menor como consecuencia de un error o una incorrecta interpretación de la normativa

arancelaria, facultando a la autoridad aduanera de oficio, a rectificar el error e iniciar el cobro por la diferencia insoluta. Generando en ambos casos la posibilidad de iniciar además un procedimiento administrativo tendiente a determinar si se cometió una infracción aduanera, con base en los presupuestos que el caso establezca.

Procedencia de la aplicación del artículo 62 de la Ley General de Aduanas :

4. En el caso que nos ocupa, es claro que el apelante lo que pretendía era la restitución de un derecho a recuperar lo que considera ha pagado en exceso por un error a la hora de clasificar la mercancía y por ende de determinar la obligación tributaria aduanera en el despacho de los globos del importador / consignatario El Zepelin S.A., al considerar que la tarifa que en realidad corresponde aplicar era menor. En ese sentido la Ley General de Aduanas recoge el debido equilibrio que debe existir cuando se determine tanto por parte de la administración o bien del administrado un error en el cobro y pago de tributos objeto de una obligación existente, por un principio de justicia administrativa, en aplicación del principio de legalidad, en su artículo 62, que claramente indica :

“Prescribe en cuatro años la facultad de la autoridad aduanera para exigir el pago de los tributos que se hubiesen dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza. 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”

Ello significa que tanto la administración aduanera como el sujeto pasivo de la obligación, pueden rectificar los errores en la determinación y consecuente obligación, bajo los límites que la misma legislación le impone según sea el caso. La administración tributaria tiene como una de sus funciones realizar los cobros

correctos de acuerdo con la normativa vigente para satisfacer el interés público, siendo uno de los fines previstos en la ley General de Aduanas conforme al artículo 6 (“Facultar la correcta percepción de los tributos...”). Así, como el sujeto obligado o sujeto pasivo de la obligación a que se le cobren los adeudos con apego a esa normativa. Por tal razón, no puede la administración cuando ha cobrado sumas de dinero en exceso ignorar el reclamo de la restitución de ese pago pues constituiría un enriquecimiento ilegítimo contrario al mismo interés público, al violentar el principio de legalidad, bajo el cual la administración está expresamente obligada a actuar.

Bajo ese mismo orden de ideas, resulta necesario dejar en forma precisa 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.

Señala la más connotada doctrina civilista que se entiende por enriquecimiento sin causa, aquel enriquecimiento que ha operado sin causa jurídica que lo legitime. Ello con base en el principio general de derecho, de arraigo en la conciencia social, reiterado por la doctrina y jurisprudencia, de que nadie puede enriquecerse injustamente a costa de otro. Ese principio aplicable también al Derecho Público, tiene su fundamento en que la actuación administrativa no puede ir en detrimento del principio de legalidad, principio constitucionalmente consagrado y de obligatorio acatamiento para la administración en general.

Basados en ese principio, tenemos que la Administración Tributaria no ejecuta un interés propio, sino que está ejecutando la ley, que define intereses generales, objetivamente definidos por ésta, por lo que el enriquecimiento sin causa tiene su

base en el interés de que las relaciones entre el ente público y el sujeto pasivo, se desarrollen en el marco de la ley. Es claro que este principio tiene sus raíces en las relaciones existentes entre particulares, y cobra vigencia cuando la actuación administrativa lo recoge en el ordenamiento jurídico aduanero (artículo 62), que vinculan el quehacer cotidiano de la administración, especialmente cuando se constituye en un órgano recaudador.

En ese sentido, cuando se analiza la naturaleza del enriquecimiento indebido desde el punto de vista del Derecho Tributario, se toman dos premisas básicas : la existencia de la no obligación de realizar el pago (por existir un derecho exonerativo por ejemplo), o por la existencia de un error en la determinación (lo que supone diversos motivos), lo que puede incidir en el quantum de la obligación y no precisamente en su nacimiento. Siendo en ambas situaciones obligación de la administración reconocer o restituir lo pagado de más, en virtud de su obligación de actuar en apego al ordenamiento jurídico. En ese sentido señala Cesar García Novoa en el Libro “La Devolución de los Ingresos Tributarios Indebidos” que ***“el enriquecimiento sin causa no deberá entenderse en relación a la obligación tributaria, como la imposibilidad de que la administración obtenga cuanto le sea posible de los particulares, debiendo limitarse a obtener la cantidad señalada por la ley”***. Queriendo decir que el que ha pagado indebidamente y pruebe la ilegalidad del pago, tiene derecho a la devolución de lo pagado de más. De allí que encontramos dicha justificación en la relación del citado artículo 62, el artículo 52 de la LGA cuando refiere a la relación jurídica aduanera

“... constituida por 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.” (el resaltado no es del texto)

y las normas arancelarias que contienen los presupuestos fácticos para determinar cuál es la tarifa aplicable de una determinada mercancía de acuerdo a su naturaleza, función, uso o composición.

Así, en el caso en estudio cuando el recurrente refiere a que por un error clasifica en otra posición arancelaria la mercancía, la cual tenía una afectación tarifaria menor y por consecuencia realizó un pago de más, si, efectivamente se comprueba que se aplicó erróneamente esa tarifa, surge el derecho de restitución, ya que, uno de los fines que debe perseguir la Administración en última instancia es evitar una aplicación equivocada de la normativa arancelaria, que dispone el monto del tributo a pagar. Doctrinariamente se define que este tipo de error, en los casos en que el contribuyente puede aplicar una autodeterminación sujeta a revisión o ajuste por la autoridad tributaria, no deviene de la formación de la obligación como expresión de la voluntad para el pago del tributo, sino en una incorrecta aplicación del presupuesto legal, o bien un error en la interpretación de la norma que da base al cobro y en consecuencia se reconoce el derecho de restitución de lo pagado.

Por consiguiente en criterio de este Tribunal, le es aplicable el artículo 62 de la LGA al caso en estudio y si con base en lo indicado se determina la existencia de un error en la clasificación arancelaria generado por la tarifa aplicable, en un pago en exceso de la obligación tributaria aduanera, deberá la Administración devolver la suma correspondiente.

Determinación de la correcta clasificación arancelaria de la mercancía.

5. Cabe señalar que el recurrente manifiesta que la mercancía presentada a despacho consiste en “globos de hule” de la posición arancelaria 9503.90.00.00. Sobre el particular es necesario indicar que la mercancía objeto de estudio trata de una

manufactura de caucho (hule) , que no aplica el criterio de composición debido a que en el capítulo 40 del Sistema Armonizado donde se incluyen las manufacturas de dicha materia, su Nota Legal 2 inciso f) (página 623) y las Notas Explicativas de la partida 40.16 “Las demás manufacturas de caucho vulcanizado sin endurecer”, apartado h) (página 647) excluyen los artículos elaborados con caucho (hule), clasificados según el criterio de función como “juguete” en el capítulo 95.

6. Dentro de los capítulos que aplican el criterio de función se encuentra la partida específica 88.01 cuyo epígrafe indica “ Globos y Dirigibles....y demás aeronaves no concebidas para la propulsión con motor”, considerados dichos globos como aparatos de navegación aérea más ligeros que el aire, clasificados dentro del capítulo de vehículos aéreos. Dicha partida excluye los “globos para niños” (partida 95.03), Notas explicativas página # 1563 ,que se caracterizan por su inferior calidad, por tener el cuello para inflarlos más corto y generalmente por la presencia de inscripciones publicitarias o impresiones decorativas.
7. En este orden de ideas, la manufactura de caucho denominada “GLOBOS DE HULE” no corresponde al capítulo 40 por no ser su composición (caucho) quien determina la clasificación, ya que éste capítulo excluye los artículos de hule principalmente concebidos como “juguete” remitiéndolos al capítulo 95, asimismo no corresponden a la partida 88.01 ya que los globos incluidos aquí son considerados vehículos aéreos; por lo tanto la mercancía en estudio debe clasificarse aplicando el criterio de función, donde su principal razón de ser es servir al entretenimiento de niños (juguete), entendiendo como entretenimiento aquel artículo que sirve para divertir, recrear, animar, alegrar o distraer a niños o adultos.
8. En la estructura del capítulo 95 se encuentran las tres primeras partidas para clasificar lo que se considera merceológicamente como “juguetes” : la partida 95.01 es específica para los juguetes de ruedas, la partida 95.02 específica para clasificar

las muñecas y la 95.03 es una partida general que agrupa todos los demás juguetes que no se pudieran clasificar en las partidas específicas anteriores. Por tal razón los globos de hule deben clasificarse como “los demás juguetes”, en concordancia con lo indicado en el apartado No.6 de las Notas Explicativas, página # 1712 de la partida 95.03.

9. En consecuencia, por las razones expuestas es criterio de este Tribunal que la clasificación correcta para la mercancía globos de hule considerada como artículo para entretener a los niños (juguete) corresponde a la posición arancelaria 9503.90.00.00. en aplicación de la Regla General de Clasificación 1 y de las Notas Explicativas de la partida 95.03 del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

Derecho de restitución de lo pagado en exceso

10. Habiéndose cumplido en la especie con los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico, considera este Tribunal que lleva razón el recurrente en su pretensión, por lo que goza del derecho a que se le restituya lo pagado de más al haberse determinado la existencia del error en la clasificación arancelaria de las mercancías despachadas, en una posición arancelaria con una tarifa mayor.

POR TANTO

De conformidad con el artículo 91 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, los artículos 204, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas, este Tribunal resuelve declarar con lugar el recurso de apelación interpuesto y se revoca la resolución recurrida. Remítase el expediente al a quo para lo que corresponda. Se tiene por agotada la vía

administrativa. **Notifíquese a la Dirección General de Aduanas en sus oficinas centrales y al recurrente al lugar señalado en autos, su oficina en Barrio la California, 25 metros sur del Colegio Andrés Bello UACA. San José.**

Desiderio Soto Sequeira

Alejandra Céspedes Zamora

Dick Rafael Reyes Vargas

Luis Alberto Gómez Sánchez

Shirley Eugenia Contreras Briceño

Elizabeth Barrantes Coto

**Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta**