SENTENCIA N° 294-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con treinta minutos del veinticuatro de octubre del dos mil seis.

Conoce este Tribunal de recurso de apelación presentado por la señora xxxxxxxxxxxxxx en su condición de agente aduanero inscrito con la Agencia de Aduanas xxxxxxxxxx S.A., en contra la resolución RES-AS-DN-133-2006 del 27 de julio de 2006 de la Aduana Santamaría.

Resultando

1- Que mediante resolución RES- AS-DN-133-2006 del 27 de julio de 2006, la Aduana Santamaría dicta el acto final del procedimiento ordinario modificando la clasificación declarada en la línea 1 para "TINTAS NEGRAS PARA IMPRENTA" de la posición 3215.11.10.00 a la 3215.11.90.00 y en la línea 2 para "LAS DEMÁS TINTAS PARA IMPRENTA" de la posición 3215.19.10.00 a la 3215.19.90.00 en la declaración aduanera de importación número **000000 del 14/07/2005**, mercancía presentada a despacho por la agencia de Aduanas xxxxxx S.A**.** en representación de xxxxxxxxxxxxxxxx S.A., lo que a su vez implica una modificación en la liquidación de los gravámenes aplicables generando una diferencia de impuestos no pagada de ¢295.652.35. (Ver folios 25 al 38)

2- A través de escrito recibido en fecha 08 de agosto de 2006, se presentan los recursos de reconsideración y apelación contra la resolución indicada en el resultando anterior, indicando básicamente que la administración vincula la mercancía despachada con una de las muestras que no fue tomada con participación de ningún empleado de la agencia ni consta que se haya presentado el consignatario. Además no fue notificada la agencia de la

realización de la extracción de la muestra. Por lo anterior considera que se violenta el procedimiento señalado en el manual de procedimientos, considerando que no se pueden aceptar o reconocer las muestras analizadas como parte del despacho. (folios 39 y 40)

3- Con Resolución RES-AS-DN-888-2006 del 29 de agosto del 2006, la Aduana conoce del recurso de reconsideración planteado, rechazando el mismo y emplazando a la recurrente para ante este Tribunal. (folios 41 a 45)

4- Con escrito recibido por este Tribunal el día 14 de setiembre de 2006 la señora xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, se apersona ampliar alegaciones, señalando básicamente, que no se cumplieron los procedimientos indicados en la Ley General de Aduanas y su Reglamento, artículos 97 y 326 respectivamente, por lo que se debe declarar la nulidad absoluta de lo actuado. (folios 47 a 49)

5- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones de ley.

Redacta la Licenciada Elizabeth Barrantes Coto; y,

Considerando

I- **OBJETO DE LA LITIS**: Determinar de conformidad con la intención de la autoridad aduanera mediante procedimiento ordinario, la correcta clasificación arancelaria para la mercancía declarada en la línea 1 como "TINTAS NEGRAS PARA IMPRENTA" de la posición 3215.11.10.00 a la 3215.11.90.00 y en la línea 2 como "LAS DEMÁS TINTAS PARA IMPRENTA" de la posición 3215.19.10.00 a la 3215.19.90.00 en la declaración aduanera de importación número **000000 del 14/07/2005**, mercancía presentada a despacho por la agencia de Aduanas xxxxx S.A**.** en representación de xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

S.A., lo que a su vez implica una modificación en la liquidación de los gravámenes aplicables generando una diferencia de impuestos no pagada de ¢295.652.35.

II- **Admisibilidad del recurso de apelación.** Que de previo a cualquier otra consideración, se avoca este Órgano al estudio de admisibilidad del presente recurso de apelación conforme con lo dispuesto por el artículo 198 de la Ley General de Aduanas, es decir, a determinar si en la especie se cumple con los presupuestos procesales que son requisitos necesarios para que pueda constituirse un procedimiento válido. En tal sentido dispone el citado artículo que contra la resolución dictada por la Aduana competente, cabe recurso de apelación ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación. Así, tenemos que en este caso la resolución recurrida, para todo efecto legal, fue notificada al interesado el **03 de agosto de 2006** (folio 37) al lugar señalado al efecto y el recurso de apelación fue interpuesto el **08 de agosto de 200** (folio 39) dentro del plazo legalmente establecido. Además debe ser presentado en forma, o sea, cumpliendo con los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento, lo cual no genera problemas en el presente caso, toda vez que consta en expediente la respectiva acreditación de la agente aduanero señora xxxxxxxxxxxxxxxxxxx como auxiliar de la función pública aduanera e inscrito bajo la caución de la Agencia de Aduanas xxxxxxxxxxxxxxxx S.A. (folio 50). Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal como bien admitido el recurso de apelación.

III- **Aspectos de nulidad.** Alega la recurrente, vicios en el procedimiento que llevó al ajuste del elemento clasificación arancelaria de la obligación tributaria aduanera, por cuanto estima que no se cumplió con el procedimiento reglado para la extracción de las muestras que permitan establecer con absoluta

certeza que lo analizado corresponde a las mercancías desalmacenadas en la declaración de cita. En este sentido aprecia el Tribunal que efectivamente se ha violentado el orden normativo al no cumplirse con los procedimientos previstos en la legislación, generando en la especie una nulidad absoluta de lo actuado al dejar en indefensión a los afectados, por la razones que ha continuación se indican.

En primer lugar debe tenerse presente el acto que se recurre fue adoptado sin tomar en cuanta el debido proceso al cual debió ser sometida la parte cuando de él puede derivar afectaciones a derechos subjetivos o intereses legítimos, principio contenido en la Ley General de la Administración Pública cuando en las normas del procedimiento administrativo señala en su artículo 214 que *"1. El procedimiento administrativo servirá para asegurar el mejor cumplimiento posible de los fines de la Administración; con respeto para los derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado, de acuerdo con el ordenamiento jurídico.*
2. Su objeto más importante es la verificación de la verdad real de los hechos que sirven de motivo al acto final.", norma que es retomada por la Ley General de Aduanas en su artículo 196 que expresamente salvaguarda los derechos de las partes y los intereses legítimos y que además debe complementarse con los demás procedimientos de observancia para la administración, precisamente para garantizar al administrado que su actuación se realiza en apego estricto a la legalidad y bajo el respeto a sus derechos.

En el caso, para proceder la administración a extraer una muestra en el despacho y llevar a cabo sus labores de comprobación de investigación a posteriori, a efecto de revisar la declaración aduanera y realizar los ajustes a la obligación tributaria aduanera al modificar el elemento clasificación de las mercancías, en razón de la naturaleza de la mercancía que se investiga, debe realizar tales diligencias siguiendo el procedimiento previsto al efecto en el

Reglamento a la Ley General de Aduanas (en adelante RLGA) que a la letra indica:

"Artículo 325.—Casos en que procede la extracción de muestras
La aduana bajo cuyo control se encuentren las mercancías podrá, de oficio o a solicitud de parte interesada, extraer muestras de mercancías cuando en el proceso de verificación se determine que es necesario realizar un análisis.

Artículo 326.—Procedimiento para la extracción de muestras
La aduana procederá a la extracción de las muestras, previa comunicación al consignatario o agente aduanero. En el formulario diseñado para dejar constancia del acto de extracción de las muestras, el funcionario indicará la fecha, la descripción detallada de las muestras, los empaques utilizados para protegerlas y cualquier otra circunstancia que hubiere incidido en el acto.
La extracción de muestras deberá sujetarse a los procedimientos que establezca la Dirección General mediante los manuales correspondientes.
En esos manuales se indicarán aquellos casos y condiciones en que únicamente podrá extraer muestras de mercancías el personal del Laboratorio Aduanero, de otro laboratorio reconocido o de determinada oficina aduanera.

Ambos artículos son claros al establecer en primer término, la facultad de la Aduana en extraer las muestras en el despacho que estime necesarias para comprobar la correcta clasificación de las mercancías en un procedimiento a posteriori. Además, para proceder a extraer una muestra debe:

- ✓ Comunicar al agente o al consignatario su decisión.
- ✓ Consignar el acto de extracción en un formulario indicando *fecha, la* descripción detallada de las muestras, los empaques utilizados para protegerlas y cualquier otra circunstancia que hubiere incidido en el acto.

Asimismo, conforme al manual de procedimiento autorizado mediante DGA-029-96 01/07/96, el técnico en operaciones aduaneras debe realizar los siguientes pasos:

- ✓ Comunica al consignatario o agente aduanero la decisión de tomar la muestra.
- ✓ Esperar un máximo tres horas a que se presente el consignatario o agente aduanero.
- ✓ Toma la muestra.
- ✓ Completa la boleta llenando todos los campos correspondientes y adjunta etiquetas, panfletos o similares.
- ✓ En caso de que esté presente el agente aduanero o consignatario solicita a éste que consigne su nombre, firma y cédula en la boleta, en caso de ausencia deberá consignar la situación en el espacio de observaciones.
- ✓ Solicita al Depositario o su representante que consigne su nombre, cédula y firma en la boleta en señal de autorización de salida de la muestra.
- ✓ Consigna su nombre, firma, cédula y fecha en la boleta.
- ✓ Entrega una copia de la boleta al Depositario, una al Agente de Aduanas o a sus representantes.
- ✓ Remite la muestra y el original y dos copias de la boleta al Jefe de la Sección de Verificación

El Jefe de la Sección de Verificación recibe la muestra y el original y dos copias de la boleta. En caso de que decida no brindar criterio técnico remite la muestra, original y dos copias de la boleta al Laboratorio Aduanero (si la duda fuera sobre la composición de la mercancía)

En el caso, no se procedió conforme lo señalado, ya que en el expediente se tiene por probado lo siguiente:

- ✓ En la declaración aduanera de rito aparece en manuscrito sobre la casilla 47 “Se adjuntan muestras L # 1 y 2”
- ✓ Al folio 5 una fotocopia de nota de “ENVIO DE MUESTRAS AL LABORATORIO” N° 146 de fecha 15-7-2005 relacionada a la declaración 406084 de 14-7-2005, xxxxxxxxxxxxxxx Int.
- ✓ Aduanálisis números 4217 y 4218 ambos de fecha 14-10-2005 referidos a la declaración de importación 406084 de 14-7-2005 indicando que la muestra analizada es de “TINTA PARA IMPRESIÓN FLEXOGRAFICA DE BASE ACUOSA DE COLOR NEGRO” y “TINTA PARA IMPRESIÓN FLEXOGRAFICA DE BASE ACUOSA DE COLOR AZUL”, respectivamente. (folios 3 y 4)

Es decir, no consta que se haya llamado a la agencia de aduanas en el momento procesal oportuno o al consignatario ni se haya levantado el acta correspondiente que deje constancia con los datos relativos a la extracción de las muestras, su cantidad, la descripción detallada, la fecha de la diligencia, el lugar en que se llevó a cabo la misma, los funcionarios que participaron, así como si estuvo presente el representante legal del importador, su agente aduanero o alguna otra persona, los empaques utilizados para protegerlas, y cualquier otra circunstancia que hubiere incidido en el acto. Lo que significa que existe una vulneración del procedimiento seguido y por ende al no darle participación a los posibles afectados se violenta el debido proceso.

Es importante afirmar el hecho de que el como complemento del procedimiento de extracción de muestras regulado en el numeral 326 del RLGA, debe tenerse presente la obligación existente en el 74 RLGA que a la letra indica:

"Las diligencias que practiquen los órganos fiscalizadores en el curso de sus actuaciones, se consignarán en documentos. Constituyen diligencias los (sic) actuaciones de notificación, tramitación, cumplimiento o ejecución de un acto, la práctica de pruebas y los hechos o circunstancias relevantes en las actuaciones de fiscalización. ***Dichas diligencias, según el caso, deberán hacerse contar en actas e informes****."* (El resaltado no es del original)

Es más, como complemento de la anterior disposición el RLGA obliga a los órganos fiscalizadores en coordinación con la Dirección de Gestión Técnica a establecer las formalidades que deben cumplir esas actas e informes. (Ver artículo 75)

Un hecho importante que se hace notar en expediente, es la Prevención que realiza la Aduana a la agencia aduanal, la cual tiene fecha de 4 de enero de 2006 y le fue notificada a la agencia el día 9 de enero de 2006, que corre a folio 1, cuando la declaración aduanera es aceptada y tramitada en fecha 14 de julio de 2005, demostrándose una inconsistencia entre la fecha que se envía al Laboratorio Aduanero, sea 15 de julio de 2005 y la prevención a la agencia de aduanas, la cual es sumamente tardía, siendo que el análisis del Laboratorio es de 14 de octubre de 2005, se decir la muestra había sido extraída y procesada. De manera que no se puede tener como subsanado el procedimiento.

Por lo que, si bien la Administración extrae muestras de las mercancías nacionalizadas para consultar el criterio técnico del Laboratorio Aduanero, lo cierto es que no lo realiza bajo el procedimiento existente por lo que no brinda la garantía procesal adecuada a sus derechos de defensa y debido proceso, que garantice al administrado defenderse y probar el porqué las

clasificó en la partida consignada en la declaración aduanera y no como lo señala la Administración en el acto inicial del proceso.

Otro aspecto relevante que se hecha de menos en expediente, es el hecho de que la a la hora de tomar las correspondientes muestras se debió de señalar la referencia, dado que la factura comercial presenta gran cantidad de líneas relacionadas a tintas, por tratarse de una mercancía sensible en su clasificación, lo que permitiría establecer la conexidad entre las mercancías nacionalizadas en las líneas 1 y 2 y las muestras extraídas.

Ausencia de motivación técnica del acto de apertura del procedimiento que causa indefensión.

Otra situación que debe señalar este Tribunal, es el relativo a la falta de motivación o ausencia de justificación técnica en el acto de apertura, ya que la aduana se limita únicamente a transcribir parte de un dictamen técnico que señala con base en lo establecido por el Laboratorio Aduanero, la liquidación correspondiente a la nueva clasificación, desconociéndose los motivos que llevaron a la Administración a modificar la posición arancelaria y la base técnica y legal considerada (Regla de General de Clasificación aplicada, Notas Legales, Notas Explicativas, etc,) en especial la referencia al cumplimiento o no de lo dispuesto en las Nota Complementaria Centroamericana C), la cual define el concepto de "tintas para rotativas de offset" de los incisos específicos 3215.11.**10** y 3215.19.**10** declarados por el recurrente en el despacho de las mercancías y que la administración aduanera no desvirtúa el incumplimiento de las características de dichas tintas, de conformidad con lo señalado en la Nota Centroamericana creada al efecto, en tal sentido estima este Tribunal que el acto recurrido no motiva técnicamente el cambio de clasificación de un inciso específico (declarado por la agencia) a un inciso residual de "las demás" tintas señalado por la Aduana.

La falta apuntada sobre los elementos que hacen determinar el cambio de la clasificación conlleva una ausencia de motivación que exige la ley, para brindar la oportunidad a la parte de defenderse y ofrecer prueba de descargo sobre puntos concretos, siendo evidente la violación al derecho de defensa en este sentido.

Sobre el tema de la motivación de los actos la Sala Constitucional ha brindado luz a la Administración sobre los alcances y desarrollo. En tal sentido ha argumentado:

"Motivar los actos, sobre todo aquellos que en forma directa afectan los derechos de los administrados, es una obligación ineludible y propia del Estado de Derecho, que deben cumplir todas las instituciones sin excepción, en aras del respeto al principio de legalidad y así lo señala expresamente el artículo 136 de la Ley General de la Administración Pública, …."

Continua la Sala exponiendo su posición respecto a la obligación de la motivación de actos administrativos:

"…la jurisprudencia de la Sala ha sido muy clara en afirmar que existe un principio constitucional que obliga a la motivación de los actos, sobre todo aquellos que son lesivos de los intereses o derechos de los individuos, principio que encuentra su fuente en el de defensa, reconocido en el artículo 39 constitucional. La no motivación de un acto, sobre todo si este es lesivo, aún cuando haya existido un proceso que le dé lugar, sin- al menos- aportarse a lo resuelto copia de los antecedentes, es equivalente a que en un proceso civil o penal el Juez, luego de instruido el proceso, sólo dicte el por tanto de la sentencia, sin explicar cuáles fueron los elementos de juicio

*y las pruebas que le permiten sustentar su conclusión.**(ver voto No. 226-91 de las quince horas y doce minutos del 1 de febrero de 1991).”***

Por lo citado anteriormente este Tribunal considera que no sólo se justifica la obligación de motivar los actos atendiendo lo criterios encontrados dentro del marco doctrinario, y de la jurisprudencia de la Sala Constitucional; sino que en las normas de derecho positivo del derecho aduanero también se establece en forma categórica la justificación señalada. Así las cosas en el régimen legal aduanero se exige a la Administración la motivación de los actos de apertura del procedimiento propiamente en los artículos 192, 196 de la LGA y 525 inciso a) 526 inciso d) del Reglamento de dicha ley, por cuando pueden causar perjuicio al administrado, sea imponiéndole obligaciones o suprimiéndole derechos.

Por eso tomando en consideración la doctrina, jurisprudencia y las normas citadas, afirmamos que resulta consustancial con el procedimiento ordinario, aplicado al caso por parte de la Administración, con miras a modificar la clasificación arancelaria de la mercancía consignada en la declaración aduanera de interés, y teniendo como consecuente un ajuste en la obligación tributaria, donde el órgano de la administración debe señalar en forma clara y precisa desde el acto inicial, los motivos en que fundamenta el cambio de la clasificación arancelaria, las pruebas en que fundamenta la decisión; el órgano competente para adoptar el acto administrativo; señalarle el procedimiento y base normativa en que sustenta la decisión del pretendido cambio; otorgar el plazo de quince días para brindar la oportunidad al afectado de presentar su oposición ofreciendo y presentando las pruebas de descargo, así como 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 interponerlos. Así,

se da el cumplimiento de los requisitos procesales y aspectos jurídicos tendientes a la defensa legítima de quien por disposición del artículo 39 de la Constitución Política y 192 y siguientes de la LGA, pueda resultar afectado con el procedimiento administrativo tendiente a la clasificación arancelaria, circunstancia que no respetó la aduana en el asunto de análisis.

Finalmente, hace ver este Tribunal que adolece el acto de inicio del procedimiento en su parte dispositiva solo procede a indicar el posible ajuste y diferencia en el monto de los tributos, lo que generaría una diferencia de tributos a favor del Estado, sin señalar expresamente la información referente al eventual cambio en la clasificación, es decir, la posición arancelaria declarada y la que eventualmente estima correcta.

IV. En consecuencia, por todo lo antes indicado y gravedad de las violaciones cometidas desde el inicio de expediente que constituyen omisiones a formalidades sustanciales del procedimiento por violación al debido proceso y en especial al derecho de defensa del apelante, es que este Tribunal procede con base en lo dispuesto en los artículos 165, 166, 169 y siguientes y 223 LGAP a declarar la nulidad de todo lo actuado.

POR TANTO

Con fundamento en el artículo 91 del Código Aduanero Centroamericano y los artículos 198, 203, 204 y 205 de la Ley General de Aduanas y demás consideraciones de hecho y de derecho establecidas por mayoría este Tribunal resuelve anular todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado de los Licenciados Velasquez Díaz y Contreras Briceño quienes anulan todo lo actuado a partir del acto final inclusive.

Notifíquese al recurrente al lugar señalado sus oficinas: ……..
y a la Aduana Santamaría.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Dick Rafael Reyes Vargas **Elizabeth Barrantes Coto**

Alejandra Céspedes Zamora **Shirley Contreras Briceño**

Floribel Chaves Arce **Franklín Velásquez Díaz**

Voto salvado de los Licenciados Velázquez Díaz y Contreras Briceño: Nos separamos de la mayoría en el presente caso que corresponde a la sentencia 294-2006, toda vez que encontramos vicios en el acto final del procedimiento que en nuestro criterio generan la nulidad absoluta de lo actuado a partir del acto final inclusive

En efecto si revisamos el por tanto del acto final, se comete un vicio evidente y manifiesto porque a pesar de ser el por tanto la parte dispositiva del acto donde consta la decisión que se toma, se indica que se rechazan los argumentos expuestos, que se modifica la clasificación arancelaria de las mercancías de referencia y que se genera una diferencia de impuestos pendiente de cancelar, no obstante, no se señala quién o quiénes son los sujetos deudores, pues no se dispone la deuda a cargo del agente o del importador o de ambos, sino que por el contrario, no se dispuso a ninguno como deudor del monto en descubierto determinado, de tal suerte que por no haberse indicado, ni el agente ni el importador están obligados al pago determinado., lo cual implica una violación no sólo por aplicación del artículo 102 y 196 de la LGA sino también del artículo 132 de la LGAP, pues existe un vicio en el contenido del acto, al ser omiso en cuanto al sujeto contra el cual se establece el pago del deudo.(ver folio 36) Contrario a lo que sucede en el acto inicial, en donde la aduana en forma expresa comunica tanto al agente como al importador el inicio del procedimiento. Sin embargo, tal claridad se echa de menos en el acto final del procedimiento, puesto que en el por tanto, no se estableció el sujeto deudor y responsable del pago de la suma pendiente de cancelar que se determinó con ocasión del procedimiento, lo cual constituye un vicio del acto final, y por esa razón debe anularse como en efecto se hace.

En virtud de lo expuesto, consideran los suscritos que los vicios presentes en el procedimiento llevado a cabo por la Aduana Santamaría, obligan a declarar la nulidad absoluta a partir del acto final inclusive, de conformidad con el artículo 39

de la Constitución Política, 102, y 196 de la Ley General de Aduanas; artículos 128, 132 y 158 de la Ley General de la Administración Pública.

Lic. Frankiln Velázquez Díaz **Licda. Shirley Contreras Briceño**