**SENTENCIA N° 178-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con treinta y cinco minutos del seis de julio 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 xxxxxxxxx S.A., en contra la resolución RES-AL-UAL-557-2005 del 29 de agosto de 2005 de la Aduana Santamaría.**

## Resultando

**1-** Que mediante resolución RES-AL- UAL-557-2005 del 29 de agosto de 2005 y su ampliación RES-AL-UAL-853-2005 del 13/12/05, notificada la primera el día 05 de setiembre de 2005 y la segunda el 16/12/2005, la Aduana Santamaría dicta el acto final del procedimiento ordinario modificando la clasificación declarada a nivel de incisos en la declaración aduanera de importación número **000000 del 14/04/2003**, de la 6309.00.90.99 a la 6309.00.90.19 mercancía presentada a despacho por la agencia de Aduanas xxxxxxx S.A**.** en representación de xxxxxxxxxxxxxxx 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 ¢208.414.72. (Ver folios 59 al 68)

**2-** A través de escrito recibido en fecha 08 de setiembre de 2005, se presentan los recursos de reconsideración y apelación contra la resolución indicada en el resultando anterior, hecho que es reconocido por este Tribunal a través de sentencia N° 65-2006 del 26 de marzo de 2006 que conoció un recurso extraordinario de apelación por inadmisión y ordena a la Aduana emplazar a la recurrente para ante este Tribunal, a efecto de que se conozca el recurso de apelación interpuesto. (folios 79 expediente principal y 15 a 26 del legajo adjunto)

**3-** Con Resolución RES-AS-DN-398-2006 del 5 de junio del 2006, la Aduana emplaza a la recurrente para ante este Tribunal. (folio 88)

**4-** Con escrito recibido por este Tribunal el día 20 de junio de 2006 la señora xxxxxxxxxxxxxxx, se apersona ampliar alegaciones, señalando básicamente:

- ✓ Que la determinación de la obligación tributaria ya fue revisada por los funcionarios aduanero por lo tanto no puede ser modificada conforme el Voto de la Sala Constitucional 5648-94.
- ✓ Que el dictamen que da base a la juste pretendido por la Aduana es contrario a derecho al no responder a un estudio serio.
- ✓ Además no existe análisis del Laboratorio sobre la mercancía ni se extrajo muestra en el despacho.
- ✓ Señala que la representación del agente de aduanas es exclusiva del despacho y no se puede extender a actuaciones posteriores y no puede tomarse como hecho probado que la agencia haya recibido la notificación en nombre del importador, por lo que debe declararse la nulidad del procedimiento ya que no se ha llamado al importador. (folios 100 a 106)

**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 como "LAS DEMÁS PACAS DE ROPA USADA" , correspondiente a la línea 1 de la declaración aduanera número **0000000 del 14/04/2003**, de la 6309.00.90.99 a la 6309.00.90.19 mercancía presentada a despacho por la agencia de Aduanas Ágil S.A**.** en representación de xxxxxxxxxxxxxxxxxxx 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 ¢208.414.72.

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 **05 de setiembre de 2005** (folio 64) al lugar señalado al efecto y el recurso de apelación fue interpuesto el **08 de setiembre de 2005** (folio 69) 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 Cxxxxxxxxxxxxxxxx como auxiliar de la función pública aduanera e inscrito bajo la caución de la Agencia de Aduanas xxxxxxxxxxx S.A. (folio 99). 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 de clasificación arancelaria por cuanto estima que el análisis y la toma de la muestra tiene errores procesales. En este sentido no aprecia el Tribunal nulidad alguna por las razones que a continuación se indican.

**Argumentos de la recurrente**

- ✓ Que la determinación de la obligación tributaria ya fue revisada por los funcionarios aduaneros por lo tanto no puede ser modificada conforme el Voto de la Sala Constitucional 5648-94.

Sobre la revisión de la determinación de la obligación tributaria aduanera ya este Tribunal se ha pronunciados desde la sentencia 11-2000 sobre ese aspecto señalando básicamente lo siguiente:

> *"Una vez establecido quiénes son los sujetos que en nuestro medio pueden determinar el adeudo, veamos lo que se dispone respecto a la posibilidad de revisar la determinación efectuada:*
>
> *Artículo 59.* ***Revisión de la determinación****.*
>
> *"En ejercicio de los controles inmediatos, a posteriori o permanentes, la autoridad aduanera podrá revisar la determinación de la obligación tributaria aduanera bajo criterios de selectividad, aleatoriedad o ambos. La determinación podrá ser modificada, en el plazo establecido en el Artículo 62 de esta ley. Cuando se haya determinado definitivamente uno o varios de los elementos que conforman la obligación tributaria aduanera, como resultado final del procedimiento*

*ordinario establecido en los Artículos 192 y siguientes de esta ley o por sentencia judicial firme, estos elementos no se podrán modificar posteriormente, salvo que se haya cometido un delito que haya incidido en la determinación definitiva."*

*En lo que toca a este artículo 59, son también cuatro los aspectos básicos y esenciales, que se regulan, a saber:*

*1-Que ya sea en el ejercicio de controles inmediatos, a posteriori o permanentes, puede ser revisada por parte de la autoridad aduanera, la determinación de la obligación tributaria. Sobre el particular debe puntualizarse desde ya, que la normativa no hace ninguna diferencia respecto a las determinaciones que pueden ser revisadas, si las efectuadas por la misma autoridad aduanera, las realizadas por el agente de aduanero o las efectuadas bajo el sistema mixto, de lo cual luego se sigue, haciendo una interpretación armónica de los artículos 58 y 59, que ambas determinaciones son revisables, independientemente del (o los sujetos) que determinó.*

*2-Que la revisión se efectuará bajo criterios de selectividad, aleatoriedad o ambos.*

*3-Que la determinación podrá ser modificada en el plazo de 4 años establecido en el artículo 62 de la ley. Respecto a este punto deben señalarse dos conclusiones importantes:*

*a) Que es revisable cualquier determinación ya sea efectuada por la autoridad aduanera o por el agente aduanero.*

*b) Que la modificación de la determinación puede efectuarse ya sea ejerciendo control inmediato, posterior o permanente, sin que la norma excluya la aplicación de una clase de control, cuando algún otro tipo de control se haya aplicado. Es decir, no se estableció como una limitante para el ejercicio del control aduanero, que respecto de una mercancía, declaración aduanera, los actos derivados de ellas, etc, sólo pudiese efectuarse un tipo determinado de control, con exclusión de los demás, o lo que es lo mismo, no se dispuso que el ejercicio de una clase de control (por ejemplo inmediato), se haga con perjuicio de la aplicación de uno u otro tipo de ellos (por ejemplo a posteriori o permanente) .*

*4-Si se determina en forma definitiva uno o varios elementos de la obligación tributaria aduanera, y ello sólo puede ocurrir como resultado de un procedimiento ordinario(artículos 192 y ss de la LGA) o bien por sentencia judicial firme, dichos elementos no pueden ser modificados posteriormente, salvo casos de delitos.*

*Partiendo de lo anterior es importante resaltar que para nuestro legislador la determinación de la obligación tributaria se convierte en definitiva para la autoridad aduanera y en consecuencia es inmodificable por parte de ella, cuando la determinación sea producto de un procedimiento ordinario, que es el procedimiento por excelencia, donde ambas partes, tienen amplia oportunidad procesal para hacer alegaciones, llevar al proceso las pruebas técnicas, especializadas, o planteamientos jurídicos, que fundamenten sus pretensiones. Lo anterior implica, que para nuestro legislador, las demás determinaciones, que no son producto de un proceso ordinario, no se consideran legalmente definitivas para la autoridad aduanera**, no así para el declarante para quien su declaración es definitiva una vez que ha sido aceptada por la aduana, según dispone el artículo 34. párrafo tres del CAUCA (sin perjuicio de la posibilidad de rectificación consagrada en el artículo 90 de la LGA). En consecuencia pueden ser modificadas por la autoridad aduanera, siempre que tal acción se efectúe dentro del plazo de 4 años, salvo las excepciones de ley. Ello aún cuando habiéndose realizado bajo el sistema de autodeterminación, la aduana hubiese revisado la determinación en el momento del despacho y aún cuando la misma autoridad aduanera haya efectuado la determinación, con base en la información proporcionada (sistema mixto).***

*Dicha conclusión que se extrae del artículo 59 de comentario, es reforzada y confirmada por los artículos 93 y 102 de la misma ley, ubicados en el Título VI denominado "Procedimientos comunes a cualquier régimen aduanero", con los cuales se demuestra, que el espíritu del legislador fue facultar a la autoridad aduanera a ejercer los diferentes tipos de control, sin perjuicio de unos u otros.*

*Así, en el artículo 93 cuando se regula lo respectivo a la "Verificación***", dentro del procedimiento de despacho de las mercancías,** *se dispone en su párrafo II, que los actos que conforman la verificación pueden ser el reconocimiento físico de las mercancías, la revisión documental o incluso puede prescindirse de cualquier acto inmediato de verificación, lo cual se fijará mediante criterios selectivos y aleatorios,* ***y sin perjuicio del ejercicio de los controles a posteriori y permanentes a que está facultada la autoridad aduanera****. Queda claro que dentro del esquema de control concebido por el legislador , 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.*

*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."*

En consecuencia no son de recibo sus argumentaciones de nulidad sobre este aspecto ni tampoco en lo relacionado con el Vos de la Sala citado, ya que icho voto, la Sala se refiere a algunos artículos de dicho Código que en su criterio

rozan nuestra Constitución Política. Uno de esos artículos es precisamente el 86, que regula los alcances de la prenda aduanera, por lo que la Sala en el Considerando VI del voto citado señaló:

"VI.-El artículo 86 del convenio en lo referente a su segundo párrafo contraviene los artículos 45 y 34 constitucionales. El párrafo en cuestión dispone:

> *Si ya hubieren sido despachadas podrá perseguirlas y aprehenderlas a efectos de reintegrarlas a la custodia aduanera, sin perjuicio de la ejecución que por vía de apremio puede recaer sobre el patrimonio de los sujetos pasivos y de los terceros responsables del pago de las obligaciones tributarias aduaneras."*

*Sobre el particular esta Sala entiende que aunque la determinación de una obligación fiscal no es una (sic) acto de índole jurisdiccional, y no tiene el carácter de cosa juzgada, la certeza del derecho-como uno de sus fines-exige que una vez considerados los elementos informativos del caso y exteriorizada la opinión de la autoridad administrativa, ya no puede ser alterada discrecionalmente si fue puesta en conocimiento del deudor o responsable y aceptaba por éste. Sea, que el acto de determinación de una obligación tributaria, y particularmente en el caso que nos ocupa, de una obligación de pago de tributos aduaneros, puede ser modificado antes, pero no después de la notificación, pues una vez puesto en conocimiento del particular afectado, el acto ha salido del campo unilateral de la administración, naciendo un derecho por parte de aquél al mantenimiento de la situación dada, salvo situaciones anómalas.* ***En consecuencia, una vez satisfechos los tributos aduaneros y despachada la mercancía, no es posible entender que subsista el privilegio prendario de la administración, pues sería convertir tal privilegio, que no se niega cuando los tributos no han sido debidamente cancelados, en un privilegio permanente que afectaría directamente el contenido del artículo 45 de la Constitución,*** *en cuanto protege la facultad del propietario de la libre disponibilidad de los bienes de su pertenencia. Ahora bien, la Sala aclara* ***que para modificar la determinación firme*** *de la obligación aduanera, es necesario que el*

*error de concepto haya sido ocasionado por el proceder del contribuyente o responsable, o que razonablemente pueda imputársele. Consideramos inadmisible la revisión del acto de determinación consentido, por las circunstancias de que los funcionarios de la administración de aduanas hayan incurrido en errónea apreciación de datos y elementos conocidos en su oportunidad, ya que, no es obligación de los particulares fiscalizar, controlar o apreciar la ineficacia de sus empleados. De manera que, el contribuyente, no debe satisfacer ningún suplemento de impuesto o tributo, en tanto la deficiencia no obedezca a la mala fe, culpa o dolo de su parte. Únicamente es admisible la rectificación de errores materiales o aritméticos mas no de concepto."* (el subrayado no es del texto) Voto 66-24-94.

Dicho voto, fue con ocasión del alcance que el CAUCA II otorgaba a la prenda aduanera, que la Sala estimó que la posibilidad de perseguir y aprehender las mercancías que ya habían sido despachadas, para reintegrarlas a la custodia aduanera con el fin de que respondieran por los tributos que no hubiesen sido cubiertos parcial o totalmente, era contrario a lo dispuesto por los artículos 45 y 34 constitucionales, lo cual este Tribunal comparte, pero que no se relaciona con el asunto que hoy se conoce y en consecuencia no es de aplicación al caso.

- ✓ Señala que la representación del agente de aduanas es exclusiva del despacho y no se puede extender a actuaciones posteriores y no puede tomarse como hecho probado que la agencia haya recibido la notificación en nombre del importador, por lo que debe declararse la nulidad del procedimiento ya que no se ha llamado al importador.

Sobre la representación legal que la normativa aduanera le confiere al agente de aduanas respecto del importador/consignatario, lo cual permite que la administración aduanera llame al importador/consignatario al procedimiento a través de su agente de aduanas, notificándole por intermedio de éste último ya

este Tribunal ha señalado reiteradamente desde las sentencias 88-2002 y 99-2003 esa posibilidad legal de la administración al indicar:

***"La representación del importador - consignatario por el agente aduanero.***

*En materia aduanera la representación del mandante –importador- puede ser otorgada a favor de mandatarios personas físicas o jurídicas que tengan capacidad para actuar, en el caso de las últimas se nombran personeros de la sociedad para que ejerzan esa representación.*

*Por otra parte la representación deriva de un poder o mandato otorgado al representante para que dentro de los límites establecidos realice los actos o actuaciones que le han sido encomendados, los cuales se entienden han sido realizados a nombre del representado y vienen a afectar directamente su actividad o patrimonio, esto es lo que distingue precisamente la figura en comentario, que los efectos jurídicos se producen en la esfera jurídica de este.*

*Es normal encontrar regulaciones en donde se señale que el mandato otorgado se de en forma escrita, como lo puede ser un poder notarial o de palabra, como lo dispone el numeral 1251 del Código Civil que regula la materia, donde a su vez se establece el tipo de mandato y sus alcances. En materia aduanera en nuestro país no se establece ninguna formalidad que exija acreditar dicha representación ni siquiera por simple nota en la que conste la autorización, esta se presume por la sola realización de los actos del mandato (verbigracia, la presentación de la declaración aduanera), por así disponerlo la Ley General de Aduanas y el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, este último ordinales 94 y 95, nos habla del agente aduanero que presta servicios a terceros y que adquiere obligaciones que lo vinculan con su mandante, además de acreditar la personería con que actúa solo cuando sea requerido por la autoridad aduanera. Más específicamente, la Ley General de Aduanas nos dice que el agente aduanero es el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que deriven de él (artículo 33). Esto nos permite determinar que por regla general como representante que es del mandante (importador, consignatario o consignante) todas aquellas actuaciones derivadas de un despacho aduanero (verbigracia la iniciación de un procedimiento ordinario a posteriori artículo 102 párrafo segundo) pueden ser notificadas a este por medio de su representante. Aunque la Ley General de Aduanas es clara, no deja de ser importante mencionar dada la confusión que refleja en expediente la posición de la autoridad aduanera, que nuestra normativa cobija tanto al agente de aduanas persona física como al agente aduanero persona jurídica, si bien es cierto el artículo 33, hace mención únicamente del agente persona natural o física, el artículo 268 actual (antes 253) mantiene el derecho de actuar y ejercer la correduría aduanera a las empresas que ostentaban la condición de agentes aduaneros personas jurídicas al momento de*

*publicarse la Ley, asumiendo las mismas obligaciones y responsabilidades del agente persona natural e imponiendo la obligación a las empresas de contar en forma permanente con un agente aduanero natural, que pasa a ser un empleado más de aquella."*

En el caso, la notificación realizada al importador se hizo a través de su representante, en tanto en el acto de inicio del procedimiento de ajuste como en el acto final del procedimiento, la Aduana llama al importador al proceso y lo notifica por intermedio de su representante la agencia de aduanas conforme el artículo 33 del la LGA, hecho que se reconoce como válido, por lo que no hay nulidad sobre ese aspecto.

- ✓ Además no existe análisis del Laboratorio sobre la mercancía ni se extrajo muestra en el despacho.

No lleva razón la recurrente al alegar la necesaria extracción de una nuestra en el despacho y su correspondiente análisis de laboratorio, toda vez que la Aduana basa claramente el ajuste en la documental que consta en la propia declaración y su fundamento es con base en la factura comercial y el SAC a nivel de inciso arancelario, por el tipo de mercancía de que se trata "ropa usada", de manera que este tipo de mercancías por su naturaleza no requiere de la extracción de muestras ni mucho menos de un análisis merceológico a través del Laboratorio Aduanero, siendo el aspecto de la clasificación asignada un asunto de fondo.

**IV. Sobre la correcta clasificación arancelaria**.

De interés para la resolución del presente asunto se tienen por demostrados los siguientes hechos:

- Que en la declaración aduanera 00000 de fecha del 14/04/2003 la Agencia de Aduanas xxxxxxxxx S.A. solicita en la línea 1 a despacho 115 bultos de "LAS DEMAS PACAS DE ROPA USADA", con un peso de 1.314.38 KG y

un valor aduanero de $2.856.45, ubicado en loa posición arancelaria 6309.00.90.99 del SAC.

- Que en la factura comercial anexa a la declaración aduanera N° 000000 del 18/3/2003, se describe en la primera línea 115 bultos de "pacas de Ropa Usada de 100 libras" con un valor de $2.360.00.

De conformidad con la descripción de la mercancía, se trata de pacas de ropa usada de 100 libras cada una por lo que no se trata en la especie de ropa usada para uso personal sino que por su cantidad y su presentación son para la reventa, tal y como lo indica el dictamen técnico del la Aduana que corre al folio 5 del expediente administrativo, por lo que la posición arancelaria declarada a nivel de fracción es errónea por cuanto existe una fracción específica. DE manera que debemos aplicar la Regla General de Clasificación 1 y 6 del Sistema Armonizado y la Nota General D. del Arancel Centroamericano de Importación que señala: *"El alcance, condiciones, limitaciones o exclusiones de una partida, deberán de considerarse implícitos en las subpartidas en que dicha partida se subdivide.* ***El mismo criterio es aplicable a los incisos en relación con la subpartida a la que pertenecen***" (el resaltado no es del texto)

Si revisamos las Notas Explicativas del Sistema Armonizado en la partida 6309 refiere a los artículos de prendería, nos indica: "*En las partidas 63.09 y 63.10 (subcapítulo III), lo que se suele llamar artículos de prendería, de acuerdo con la Nota 3 del capítulo, y los trapos y desechos de cordelería, por ejemplo."* En el SAC tenemos que la Nota Legal 3 del Capítulo 63, referida a la partida 6309, nos indica los artículos que comprende y las condiciones que debe presentar "*tener señales de uso, y presentarse a granel o en balas, sacos (bolsas) o acondicionamientos*." De manera que si se revisa el SAC en la posición arancelaria declarada (6309.00.90.99) tenemos que se trata de acuerdo a la subpartida 6309.**00.90** - Otros (artículos de prendería) con el inciso

6309.**00.90.99** – Los demás, distintos a todos los antes descritos entre ellosropa usada para la reventa. Cuando existe un inciso específico para los artículos de prendería el 6309.**00.90.19** -- Usados para la reventa, que corresponde a la mercancía descrita tanto en la declaración como en la factura comercial.

En consecuencia, según el análisis realizado y las pruebas tenidas en expediente, estima este Tribunal que la Aduana actuó conforme a derecho y en respeto de sus facultades legales, ya que la correcta clasificación a 10 dígitos de la mercancía, en razón de la cantidad y forma de embalaje constituye prendería usada para la reventa y no para el uso personal (115 bultos de ropa usada en pacas de 100 libras cada una), en consecuencia ante la existencias de una partida específica lo correcto por aplicación de las Reglas de Clasificación 1 y 6 y Nota General D del SAC, es aplicar la partida específica a nivel de 10 dígitos , señalada por la Aduana (6309.00.90.19). En consecuencia, estima este Tribunal que debe declarar sin lugar el recurso de apelación y confirma la resolución recurrida, con las consideraciones señaladas dando por agotada la vía administrativa.

## 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 declarar sin lugar el recurso y confirmar la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado del Lic. Reyes Vargas quien declara inadmisible el recurso

**Notifíquese al recurrente al lugar señalado…… y a la Aduana Santamaría.**

**Loretta Rodríguez Muñoz**
**Presidenta**

**Dick Rafael Reyes Vargas** **Elizabeth Barrantes Coto**

**Alejandra Céspedes Zamora** **Shirley Contreras Briceño**

**Xinia Villalobos Orozco** **Franklín Velásquez Díaz**

**Voto salvado del licenciado Reyes Vargas a la sentencia 2006-178.** No comparte el suscrito lo resuelto y por ello salvo mi voto con sustento en las siguientes consideraciones:

Inicia el presente procedimiento mediante resolución número AS-UAL-081-05 con el objeto de revisar la determinación de la obligación tributaria aduanera realizada en la declaración aduanera a la importación número 00000 del 14/04/2003 de la Aduana Santamaría, en su elemento clasificación arancelaria y, concluye el procedimiento con el dictado del acto final mediante la resolución número AS-UAL-557-2005 del 23/08/2005 visible a folios 59 a 64, modificada mediante resolución número 595-05 del 07/09/2006 . En la parte dispositiva del acto final claramente se indica a la interesada los recursos procedentes y el plazo para interponerlos (folio 64).

Ahora bien, considerando la Administración de la Aduana que la parte interesada no recurrió el acto final inicia procedimiento de ejecución del mismo mediante resolución AS-UAL-853-05 del 13/12/2005. Es contra dicho acto de ejecución que la interesada presenta una incidencia de nulidad, argumento haber presentado en tiempo los recursos ordinarios contra el acto final. Dicha incidencia, planteada contra el acto ejecutorio, le es resuelta mediante resolución RES-AS-UAL-011-06 del 10/01/2006 y contra dicha interlocutoria dictada en el procedimiento incidental entablado en el proceso de ejecución es que la interesada establece los recursos ordinarios (folio 78), que le son denegados con resolución RES-AS-UAL-028-06 del 23/01/2006 y que es objeto del presente recurso de apelación. Ya en reiterada jurisprudencia este Tribunal ha señalado:

"No obstante haberse cumplido con esos requisitos de procedibilidad, el acto que se impugna en criterio de este Tribunal no tiene recurso ante esta sede, razón por la cual el recurso deviene en inadmisible por las razones que de seguido se señalan:

- ✓ En el caso que nos ocupa, el acto que se recurre deviene de la ejecución de una sentencia dictada por este Tribunal, en tanto declaró sin lugar el recurso de apelación, al estimar que la clasificación correcta en la declaración aduanera No. 00000 de 15 de diciembre de 2004, es la subpartida 8703.22.90.31, debiendo la Aduana realizar el ajuste y cobro correspondiente,

de manera que no estamos en presencia de una acto final o definitivo que permita a este Órgano de Alzada conocer del recurso interpuesto, ya que de conformidad con la naturaleza del acto que se recurre el mismo es inimpugnable en esta vía y; por que siendo un acto de ejecución la ley no le otorga recurso, sino la acción de reintegro conforme al numeral 62 de la LGA.

- ✓
- ✓ En consecuencia, resulta necesario dejar clara la competencia de este Tribunal, ya que de conformidad con los artículos 198, 204 y 205 de la Ley General de Aduanas, otorgan al Tribunal Aduanero Nacional competencia para conocer en última instancia administrativa de los recursos de apelación contra los actos del Servicio Nacional de Aduanas, lo cual es importante resaltar, porque constituye uno de los parámetros a considerar con el fin de determinar la competencia del Tribunal en este caso, es decir, para decidir si por la naturaleza del acto recurrido el expediente puede ser sometido a consideración de este Órgano.

- ✓ Asimismo, el Tribunal Aduanero Nacional, **está constituido para agotar la vía administrativa, como órgano de última instancia**, conociendo de los recursos que se interponen contra los actos dictados por el Servicio Nacional de Aduanas. Tal afirmación se desprende claramente del artículo 205 de la Ley General de Aduanas que establece la competencia del Tribunal Aduanero en los siguientes términos:

> " *Créase el Tribunal Aduanero Nacional como un órgano de decisión autónoma, adscrito al Ministerio de Hacienda.* ***Tendrá competencia para conocer y decidir, <u>en última instancia administrativa, los recursos contra los actos</u> dictados por el Servicio Nacional de Aduanas."*** (el resaltado no es del original).

Y precisamente en virtud de que este Tribunal no es el superior jerárquico del Servicio Nacional de Aduanas, sino que por tratarse de la figura de un contralor de legalidad no jerárquico, la facultad de revisar en alzada la legalidad de aquellos actos viene dada por disposición expresa de la ley y no por su condición de superior, obliga a este Tribunal a ejercer su competencia estrictamente dentro de los límites establecidos por su ley de creación. Así las cosas, y según la normativa citada, la única forma en que este Tribunal pueda avocarse al conocimiento de un caso, es cuando existe un acto final dictado por la autoridad competente y recurrido dentro de los plazos dispuestos por ley, por cuanto siendo el Tribunal un órgano con un grado de desconcentración máxima, llamado a agotar la vía administrativa, según la competencia que expresamente le asigna su ley de creación, no podría conocer de otros recursos que no fueran interpuestos contra actos que no tuvieran el **carácter de finales o definitivos**, es decir, que expresen la decisión o voluntad de la Administración en un determinado asunto, ya sea que resuelven el mismo por el fondo, o bien por la forma, pero que sean definitivos en el tanto ponen fin al procedimiento (aún cuando no sea el acto final), pues constituyen los actos susceptibles de impugnación en sede administrativa o judicial. Y es que precisamente el efecto jurídico de las sentencias del Tribunal Aduanero, es agotar la vía administrativa y expeditar la vía contencioso administrativa al administrado inconforme, salvo en los casos que por estimar que existen vicios procedimentales, el Tribunal ordene a la Administración reponer el procedimiento con el fin de lograr una "mayor pureza procedimental".[1] Además de lo anterior, podría este Tribunal conocer de recursos contra actos que aún cuando no sean finales o definitivos, decidan directa o indirectamente el asunto.

En el caso, la pretensión principal y única del recurrente es que se declare la nulidad sobre el cobro de intereses referido al adeudo tributario firme en la vía administrativa, por la reclasificación operada, por lo que estamos en presencia de un acto de mera ejecución, como consecuencia del dictado de la sentencia de

[1] Voto N°**396** de las 15:15 hrs del 4-10-94, Sección Segunda, Tribunal Superior Contencioso Administrativo.

previa cita, en donde ya la vía administrativa se agotó y solo queda expedita la vía jurisdiccional, para que revise la actuación de la Administración. De tal suerte que no tiene competencia este Tribunal para revisar un acto como el presente, como ya lo ha dicho en otros asuntos similares[2], advirtiendo que le quedan al recurrente otros remedios procesales, como lo es la revisión del acto y sus correspondientes actuaciones ejecutorias, mediante la vía ordinaria con sustento en el artículo 62 de la LGA.

Así en la sentencia 136-2004 expresamente este Tribunal indicó:

*"III. Procedencia o Improcedencia del Recurso en el caso concreto.* ***Cumplidos los requisitos de admisibilidad y temporalidad, y por tratarse de un recurso de apelación por inadmisión, lo que resta por determinar es la procedencia del recurso extraordinario interpuesto ante esta Sede. Al respecto, debe apuntarse que en el presente caso****, en razón de la naturaleza jurídica del acto que se impugna, o sea la ejecución del acto final manado de la aduana****, efectivamente lleva razón la Aduana Santamaría en señalar que en el procedimiento seguido, ya se agotó la vía administrativa, puesto que la decisión de la Aduana, fue objeto de revisión y confirmación en sentencia por parte del Tribunal al conocer del recurso de apelación, por lo cual se estima que en el presente, al haber hecho uso en tiempo y forma de todos los recursos dispuestos por los artículos 198 y siguientes de la LGA, no se pude por esta vía reabrir el procedimiento para una segunda revisión. Sin embargo, hace ver este Tribunal, que*** *ante el supuesto de acontecer alguna inconformidad en la forma y medio, utilizado para la realización material del pago mediante la ejecución del acto final* ***en los términos citados en la sentencia del colegiado,*** *y ante el evento de generar roce el asunto de los intereses, según alega el recurrente, podría utilizar otros remedios procesales para ejercer su derecho de defensa****. Es así, que se considera, que*** *dada la naturaleza del acto que se impugna, la ejecución del acto administrativo, el mismo deviene en irrecurrible* ***(en tal sentido pueden verse las sentencias 005-2003 que cita la 036-2002 y otras mencionadas en esta), consecuentemente, al no existir denegatoria ilegal del recurso, no queda más que declarar improcedente el recurso de apelación por inadmisión, confirmándose el acto denegatorio. Igualmente se hace ver que el incidente de nulidad que regulaba el artículo***

[2] Ver en igual sentido sentencias del Tribunal Aduanero Nacional No. 133 a 144, 254, 255 del año 2004,

***195 de la Ley General de Aduanas ha sido derogado."*(el resaltado no es del original).**

III.- **Así las cosas, estima este Tribunal que lo procedente es declarar inadmisible el recurso por las razones apuntadas." (sentencia 2005-315).**

Estima el suscrito que no hay razón alguna para variar el criterio señalado por lo que lo procedente es la declaratoria de inadmisiblidad de la apelación de derecho.

**DICK RAFAEL REYES VARGAS**