SENTENCIA N° 147-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las trece horas con quince minutos de Junio 28 de dos mil seis.

Conoce este Tribunal de recurso de apelación presentado por la señora CVS en su condición de agente de aduana persona física al servicio de **Agencia de Aduanas A S.A.** agente de aduana persona jurídica y este en representación por imperio de norma en el Despacho Aduanero de la sociedad **MI, S.A.** cédula 3-101-000000, contra la Resolución de la Aduana Santamaría número **RES-AS-UAL-283-2006 de Mayo 10 de 2006**

Resultando

1- Que mediante resolución RES-AS-UAL-283-2006 de Mayo 10 de 2006 notificada el 30/5/2006, 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 06/12/2002**, de la 6309.00.90.99 a la 6309.00.90.19 mercancía presentada a despacho por la agencia de Aduanas xxxxxxxxxx S.A**.** en representación de xxxxxxxxxxxxxxx, lo que a su vez implica una modificación en la liquidación de los gravámenes aplicables generando una diferencia de impuestos no pagada de ¢562.446.02. (Ver folios 116 a 122)

2- A través de escrito recibido en fecha de Mayo 19 de 2006, se presentan los recursos de reconsideración y apelación contra la resolución indicada en el resultando anterior (folio 123).

3- Con Resolución RES-AS-DN-332-2006 de Mayo 23 de 2006, la Aduana emplaza a la recurrente para ante este Tribunal. (folios 124 a 126).

4- Con escrito recibido por este Tribunal el día 13 de junio de 2006 la señora xxxxxxxxxxxxxx, se apersona ampliar alegaciones y solicita:

- ✓ Se tengan por presentadas su reiteración y ampliación de argumentos.
- ✓ Se declare nulo el procedimiento.
- ✓ Se declare sin lugar el procedimiento y se ordene su archivo (folios 131 a 137).

5- Con auto 048-2006 del 8/6/2006 se acogió la inhibitoria de la Lic. Xinia Villalobos Orozco, integrandose el tribunal con la licenciada Soto Ramírez (folios 129, 130 y 141).

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

Redacta el licenciado Reyes Vargas; 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 MIXTA" , correspondiente a la línea 1 de la declaración aduanera número **000000 del 06/12/2002**, de la 6309.00.90.99 a la 6309.00.90.19 mercancía presentada a despacho por la agencia de Aduanas xxxxxxxxxx S.A**.** en representación de MI 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 ¢562.446.02..

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 **16/05/2006** (folio 122) al lugar señalado al efecto y el recurso de apelación fue interpuesto el **19/05/2006** (folio 123) 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 CVS como auxiliar de la función pública aduanera e inscrito bajo la caución de la Agencia de Aduanas xxxxxxxxx S.A. (folio 79). 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 voto de la Sala citado, ya que en dicho voto, la Sala se refiere a algunos artículos de tal 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 en análisis la Agencia de Aduanas xxxxxxxxxx S.A. solicita en la línea 1 a despacho 115 bultos de "LAS DEMAS PACAS DE ROPA USADA MIXTA", con un peso de 6.555.76 KG y un valor aduanero de $7.992.16, ubicado en la posición arancelaria 6309.00.90.99 del SAC.

- Que en la lista de empaque para la factura comercial anexa a la declaración aduanera N° 000000 del 28/10/2002, se describe en las líneas primera y segunda 307 "pacas de Ropa Usada Mixta" .

De conformidad con la descripción de la mercancía, se trata de pacas de ropa usada por lo que no se trata en la especie de ropa usada para uso personal sino que por su cantidad y su presentación (307 pacas) son para la reventa, tal y como lo indica el dictamen técnico del la Aduana que corre al folio 9 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 ellos ropa 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 (lista de empaque de la).

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, 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 este Tribunal dispone: Unánime. Se resuelve sin lugar el recurso y se confirma la resolución recurrida dándose por agotada la vía administrativa. Devuélvanse los autos a la oficina de origen.

Notifíquese ……..

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Dick Rafael Reyes Vargas

Elizabeth Barrantes Coto

Alejandra Céspedes Zamora

Shirley Contreras Briceño

Maria Elena Soto Ramírez

Franklín Velásquez Díaz