SENTENCIA N°163-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las diez horas con cuarenta y cinco del treinta de junio de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por la **Agencia Aduanal XXXXXXX.,** en representación de su cliente **XXXXXXX.,** en contra de la resolución **RES-AS-UAL-039-2006 de 27 de enero de 2006 de la Aduana Santamaría.**

Resultando

I- Que a través de la declaración aduanera de importación N° **XXXXXXX** de fecha de aceptación de 14/01/04 de la Aduana Santamaría, la **Agencia de Aduanas XXXXXXX.** a nombre del importador **XXXXXXX** presentó a despacho mercadería consistente en "Cremas con ron", clasificadas en la partida arancelaria 2208.90.90.99 (Ver declaración aduanera adjunta al expediente).

II- Mediante gestión N° 1798 de fecha de recibido 04/02/04, los **XXXXXXX** y la señora **XXXXXXX** solicitaron rectificación de la declaración, con fundamento en los numerales 62 y 90 de la Ley General de Aduanas, tendiente a que se corrija la descripción y clasificación arancelaria de la mercancía descrita en la líneas 001 a 005 de la declaración aduanera citada en el resultando anterior, para que se modifique la partida arancelaria código 2208.90.90.99 donde se declaró por error a la partida 2208.70.00.90 siendo que la modificación solicitada genera una diferencia por la suma de **¢252,929.11** pagada de más por concepto de impuesto específico e impuesto general sobre las ventas. (Folios **01-02**)

III- Que mediante Dictámen Técnico de la Sección de Supervisión de la Aduana Santamaría se determinó "…Que revisados los elementos que acompañan esta importación se logra observar que de acuerdo a lo aquí indicado, dificulta a

esta administración determinar fielmente una identificación de la mercancía sujeta a importación, considerando que esta declaración no fue objeto de revisión física, sino que aplicó una aceptación sin revisión, considerando a su vez que el conocimiento de embarque HBOL89, dice 5 paletas con cruzan coconut, orange, pineapple rum (ron) en cajas de 12 por 375 ml y 750 ml, y la factura 98833 describe como con cruzan coconut/orange/ pineapple rum en cajas de 12 por 375 ml y 750 ml, grado alcohólico 55. En este orden la agencia de aduanas en su escrito no demuestra con pruebas acertadas la naturaleza del error que origine una variación en la partida arancelaria. (ver folios **12-14**)

IV- La Aduana Santamaría con resolución **RES-AS-UAL-039-2006 del 27 de enero de dos mil seis** declaró sin lugar el reclamo interpuesto con base en el dictamen de referencia. (Folios **15 a 18**)

V- Con escrito No. DR-191-2006 presentado el 7 de febrero de 2006, el recurrente interpuso recurso de apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional (Folio **19**)

VI- Que a través de resolución número **RES-AS-UAL-071-2006 del** 14 **de febrero de 2006**, la Aduana Santamaría remite al Tribunal Aduanero Nacional el recurso de apelación y emplaza al recurrente para que en un plazo de 10 días hábiles se apersone ante el Tribunal a mantener, reiterar o ampliar los alegatos de la apelación. (Folio **20-21**)

VII.- Con escrito No. DR-0288 de fecha 01 de marzo de 2006 el recurrente se apersona ante el Tribunal Aduanero Nacional a reiterar y ampliar los alegatos, aduciendo básicamente que en la Declaración Aduanera **N° XXXXXXX del 14/01/2004**, se describe claramente la mercancía nacionalizada como “cremas” (de coco, naranja y piña respectivamente), condición que se corrobora con la

factura comercial adjunta a la misma, en la cual se indica que las mismas tienen un grado alcohólico de 55, graduación que es propia de los licores y cremas comprendidos en la subpartida 2208.70 y no en la 2208.90 como se declaró erróneamente, ofreciendo como prueba además la información que se encuentra en la página web www.todhunter.com" y fotocopia de información obtenida en dicha página web en la que se detallan características de los licores nacionalizados. (Folios **33 a 35**)

VIII Con Auto N°019-2006 del 30 de marzo de 2006, este Tribunal como prueba para mejor resolver solicitó a la empresa recurrente presentar certificación de Contador Público Autorizado indicativa de quien asumió el costo de los tributos (sea el importador o el consumidor vía precio) y que no se ha gestionado o realizado crédito alguno por los impuestos. Prueba fue aportada mediante escrito N°DR-0537-06 del 10 de mayo de 2006. (ver folios **38-44**)

IX.-En las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales en la tramitación del recurso de apelación.

Redacta la licenciada Shirley Contreras Briceño; y,

Considerando:

I- Objeto de la litis. El presente asunto versa sobre solicitud de rectificación y devolución de tributos interpuesta por la Agencia Aduanal *XXXXXXX***.** como representante del importador *XXXXXXX***.** tendiente a modificar la posición arancelaria declarada para la mercancía amparada en la **líneas 001 a 005** de la declaración aduanera **N°** *XXXXXXX* **de 14 de enero de 2004** de la Aduana Santamaría, en la que se consignó la partida arancelaria 2208.90.90.99, siendo lo

correcto en su criterio la posición arancelaria 2208.70.00.90, lo que genera un pago de más por la suma de **¢252,929.11.**

II.- Admisibilidad del recurso. Que previo a cualquier otra consideración, se avoca este órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme a la normativa aduanera vigente en el momento en que se dieron los hechos. Así, conforme con lo dispuesto por el artículo 198 de la Ley General de Aduanas, debe determinarse 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, 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 el recurrente dentro del plazo legalmente establecido, interpuso el día **07 de febrero de 2006** el recurso de apelación contra el acto denegatorio**, notificado el día 02 de febrero de 2006** (Folios **18-19**). De igual forma, el recurso fue interpuesto por la sociedad **Agencia Aduanal XXXXXXX.,** que es la agencia que tramitó el despacho de referencia**,** actuando a través de los señores **XXXXXXX** y **XXXXXXX** los dos primeros Apoderados Generalísimos sin límite de suma (ver folio **32**) y la última agente aduanero debidamente acreditada de la Agencia Aduanal citada según constancia visible a folio **46** y en representación de la sociedad **XXXXXXX.,** cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Por lo anterior debe admitirse el presente recurso de apelación.

III.- Sobre la Rectificación de la clasificación arancelaria: Vista la discrepancia de criterio sobre la clasificación de la mercancía, es que se avoca este Tribunal a resolver el fondo de la presente litis, estableciendo en primer término el régimen

legal aplicable el cual está constituido por la Ley 7346 del 09 de julio de 1993 y el Decreto Ejecutivo N° 25740 H-MEIC del 03 de febrero de 1997 los cuales establecen que el Sistema Arancelario Centroamericano constituye la nomenclatura oficial para la clasificación de las mercancías de importación (artículo 2, literal 1).

Definido lo anterior se procederá al análisis correspondiente con base en los documentos y pruebas que constan en expediente para lo cual se avoca este Tribunal a analizar si como indica el recurrente con la documentación adjunta a la declaración aduanera es suficiente para determinar si corresponde la reclasificación de las mercancías comprendidas en las líneas 001 a 005, descritas como "crema con ron" (cruzan coconut, cruzan orange y cruzan pineapple) en cajas de 12X375 ml y en cajas de 12X750 ml a la partida 2208.70.00.90

Se puede verificar que la factura comercial 98833 adjunta a la declaración aduanera señala que los productos nacionalizados consisten en Cruzan Coconut Rum, Cruzan Orange Rum y Cruzan Pineapple Rum, presentados en cajas de 12X375 ml y de 12X750 ml, todos con 55º de alcohol, también señala como como traducción, "cremas con ron". El Formulario de Exámen Previo de Mercancías No. 2655, corrobora esta información y la Autorización de Desalmacenaje No. 558011 indica "crema de ron". Igualmente, el conocimiento de embarque señala se trata de 6 paletas de Cruzan Coconut/orange/pineapple rum. Lo anterior permite a este Tribunal determinar que según la documentación adjunta a la declaración aduanera de marras los productos nacionalizados consisten en Crema de Coco, Crema de Naranja y Crema de Piña.

Para determinar si los productos antes indicados están comprendidos en la subpartida S.A.C. 2208.70.00.90 como solicita la parte sean reclasificados, se remite este Tribunal a revisar si arancelariamente estos productos pueden ser

considerados como licores y sobre este particular establecen las Notas Explicativas del Sistema Armonizado que los licores consisten en "***bebidas espirituosas adicionadas de azúcar, miel u otros edulcorantes naturales y de extractos o de esencias (por ejemplo, las bebidas espirituosas obtenidas bien por destilación, bien por mezcla de alcohol etílico o de espirituosos destilados, con uno o varios de los productos siguientes: frutas, flores u otras partes de plantas, extractos, esencias, aceites esenciales o jugos, incluso concentrados). Entre estos productos se pueden citar los licores a base de huevos, de hierbas, de bayas y de aromas, los licores de té, de chocolate, de leche y de miel"*** (el subrayado no está en el original), agregando además en el ejemplo 7), el mismo documento que algunos licores son llamados cremas, a causa de su consistencia o de su color. (Ver página 192)

Asimismo, el autor Reinaldo Monge V., señala que las cremas "***por lo general son licores suaves y agradables que se obtienen perfumando el aguardiente con extractos de flores, frutas y granos, adicionados de jarabe***". (el subrayado no está en el original), lo cual aunado a lo expuesto en el párrafo precedente le permite determinar a este Tribunal que lleva razón el recurrente al solicitar la reclasificación arancelaria de los productos nacionalizados al amparo de la Declaración Aduanera No **XXXXXXX del 14 de enero de 2004**, ya que los mismos consisten en "cremas de coco, de naranja y de piña", productos que arancelariamente se consideran "licores".

En virtud de lo expuesto, estima este Tribunal que de conformidad con este criterio merceológico, las cremas de coco, de naranja y de piña nacionalizadas deben ser consideradas como licores y por ende a las mismas les corresponde la subpartida S.A.C. **2208.70.00.90,** en consecuencia lo procedente es declarar procedente la rectificación solicitada

IV.- Sobre la Solicitud de Devolución de Tributos: Determinado lo anterior, resta por analizar si no obstante ser procedente la reclasificación, lleva razón la parte en solicitar la devolución del monto pagado en demasía.

Al respecto debemos analizar la Certificación de Contador Público Autorizado presentada a solicitud de este Colegio, en aras de averiguar la verdad real en el presente caso conforme con el artículo 214 de la LGAP, que es la prueba fundamental para determinar si resulta procedente la devolución solicitada, dada su naturaleza de plena prueba, la cual es visible a folio 43.

En efecto la Certificación emitida por Contador Público Autorizado, tiene valor de plena prueba, toda vez que conforme con la Ley, los documentos que expidan los Contadores Públicos tienen un valor de documentos públicos[1]. En esta línea el

---

[1] Sobre las funciones de los CPA, indica el artículo 7 de la Ley de Creación del Colegio de Contadores Públicos, Ley 1038 del 19-8-1947[1], y sus reformas: "Funciones de contador público.

Artículo 7º.- Corresponde especialmente a los Contadores Públicos Autorizados:

a) Certificar toda clase de estados financieros y contables, tales como balances, liquidaciones de ganancias y pérdidas, estados patrimoniales, distribuciones de fondos, cálculos de dividendos o de beneficios y otros similares, sea que conciernan a personas físicas o a personas morales;

b) Intervenir, para dar fe de los asuntos concernientes a los ramos de su competencia, en la constitución, liquidación, disolución, fusión, quiebra y otros actos similares de toda clase de sociedades, participaciones u otras semejantes, en la rendición de cuentas de administración de bienes, en la exhibición de libros, documentos o piezas de otro género relacionados con la dilucidación de cuestiones contabilísticas, y en la emisión por personas de derecho privado de toda clase de bonos, cédulas y otros títulos similares.

La intervención de los Contadores Públicos Autorizados en cualquiera de los casos expresados u otros semejantes, será obligatoria cuando interesen o se refieran a instituciones de servicio público que taxativamente indique el Reglamento.

En todo otro caso, sólo tendrá lugar cuando lo soliciten las partes interesadas o lo disponga expresamente alguna ley de la República.

No obstante, los Tribunales de Justicia Civil o Penal y las oficinas administrativas que requieran la intervención de Peritos en Contabilidad en asuntos de que conozcan, nombrarán necesariamente como tales a Contadores Públicos debidamente incorporados en el Colegio respectivo."Así adicionado por el artículo 3º de la ley No. 679 de 31 de agosto de 1949).

artículo 8 de la Ley de Creación del Colegio de Contadores Públicos, Ley 1038 del 19-8-1947[2], y sus reformas señala:

*"Artículo 8°.- **Los documentos que expidan los Contadores Públicos en el ramo de su competencia, tendrán un valor de documentos públicos.***

Los inspectores que para los fines del artículo 27 de la ley N° 837 de 20 de diciembre de 1946 nombre o haya nombrado la Oficina de Tributación, estarán facultados para desempeñar las funciones a que se contrae este capítulo, y los documentos que ellos expidan en el ejercicio de tal cargo, tendrán el mismo valor legal de los expedidos por los Contadores Públicos." (el resaltado es nuestro)
(Así reformado por el artículo 1° de la ley No. 140 de 13 de agosto de 1948).

Complementado lo anterior con lo dispuesto por el Código Procesal Civil, en relación con los documentos públicos y su valor probatorio, tenemos, que salvo que sea argüido de falso, resulte incompleto o contradictorio, lo indicado por el **Contador Público Autorizado N° XXXXXXX, Lic. XXXXXXX**, en certificación que corre de folios **43-44**, constituye plena prueba de la existencia material de los hechos que el oficial público afirma, y en acatamiento de las disposiciones legales, este Colegiado, respeta el valor probatorio otorgado por la Ley.

Al respecto disponen los artículos, 369 y 370 del Código Procesal Civil:

---

[2] Consultada en el Sistema Costarricense de Información Jurídica, (SINALEVI), de la Procuraduría General de la República, Colección de Leyes y Decretos, año 1974, semestre 2, Tomo 2, página 63

"ARTÍCULO 369.- Documentos e instrumentos públicos.Son documentos públicos todos aquéllos que hayan sido redactados o extendidos por funcionarios públicos, según las formas requeridas y dentro del límite de sus atribuciones.

Las fotocopias de los documentos originales tendrán el carácter que este artículo establece, si el funcionario que las autoriza certifica en ellas la razón de que son copias fieles de los originales, y cancela las especies fiscales de ley.

*Es instrumento público la escritura otorgada ante un notario público**, así como cualquier otro documento al cual la ley le dé expresamente ese carácter.**(el resaltado es nuestro)*

"ARTÍCULO 370.- Valor probatorio.
Los documentos o instrumentos públicos, mientras no sean argüidos de falsos, hacen plena prueba de la existencia material de los hechos que el oficial público afirme en ellos haber realizado él mismo, o haber pasado en su presencia, en el ejercicio de sus funciones."(el resaltado es nuestro)

Partiendo de lo anterior analicemos la prueba que consta en expediente. Indica la certificación aportada:
"A solicitud de **XXXXXXX.** he efectuado la verificación del tratamiento dado a los Impuestos de Ventas y Específico de Consumo correspondientes a la Declaración Aduanera **XXXXXXX** del 26 del noviembre del 2003 con el fin de determinar si éstos fueron transferidos al consumidor final o si se ha realizado gestión o aplicación de crédito de los impuestos indicados.
Nuestro trabajo consistió en:
1. Obtener la Declaración Aduanera **XXXXXXX** por un monto de ¢915,516.59 del 26 de noviembre del 2006.

2. Obtener corrección a la Declaración Aduanera **XXXXXXX** del 13 de enero del 2004 por un monto de ¢662,587.48 cuya diferencia corresponde a los impuestos detallados en el punto 3.
3. **Verificar la Nota de Crédito número 18408 correspondiente a esta importación, del 30 de enero de 2004 por un monto de ¢252,929.10 emitido por Agencia Aduanal XXXXXXX., así como la naturaleza del crédito emitido desglosado como a continuación se detalla: Impuesto Específico de Consumo ¢209,378.40 y Impuesto de Ventas ¢43,550.71.**
4. Obtener el cálculo de importación número 12-12-2003 correspondiente a la póliza **XXXXXXX**.
5. Cotejar los tributos presentados en el cálculo de importación antes mencionado y verificamos la corrección de la Declaración Aduanera **XXXXXXX** del 31 de enero del 2004 por un monto de ¢662,578, 48 fue incluida en el cálculo de importación.
6. Verificar la coincidencia de los registros contables de la compañía con el cálculo de importación antes mencionado.

El suscrito, Contador Público Autorizado certifica como resultado del trabajo realizado descrito anteriormente, que los Impuestos de Venta y Específico de Consumo correspondientes a la Declaración Aduanera **XXXXXXX** del 26 del noviembre de 2003, originalmente aplicados **en exceso no tuvieron efecto alguno en los registros contables de XXXXXXX. y por consiguiente no fueron transferidos al consumidor final, ni se ha realizado gestión o aplicación alguna de tales impuestos…" (**el resaltado es nuestro**)**

Se desprende claramente de lo trascrito, con valor de plena prueba, que en efecto los impuestos reclamados no fueron transferidos al consumidor y que no se ha realizado gestión a aplicación alguna de tales impuestos por parte de la empresa **XXXXXXX**. De igual forma demuestra la certificación de referencia, en su punto 3,

que en el presente caso, la **Agencia de Aduanas XXXXXXX**, emitió una nota de crédito N°18408 por un monto de ¢252,929.10 por concepto de los impuestos reclamados en la presente litis, de tal suerte que en consecuencia, fue la **Agencia Aduanal XXXXXXX** quien soportó en su patrimonio, el pago en exceso, constituyéndose dicha agencia en el sujeto legitimado para solicitar la devolución, en tanto ostenta por ese hecho, la titularidad del derecho subjetivo a la repetición de la pagado indebidamente, por lo que este Tribunal considera que es procedente ordenar la devolución de los impuestos reclamados, a favor, de la **Agencia Aduanal XXXXXXX**., sin que el hecho de que la **Agencia XXXXXXX**, haya concurrido al proceso indicando que lo hace en representación de su poderdante **XXXXXXX.,** conforme con las disposiciones de la LGA que reconocen al agente aduanero, la representación legal de su cliente para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que deriven de él (artículo 33. Párrafo II de la LGA), menoscabe o afecte de manera alguna, su derecho subjetivo legalmente reconocido y protegido, a la devolución del tributo pagado indebidamente, sin que para ello, requiera de ninguna diligencia o solicitud adicional, toda vez, que ya consta en expediente la **evidencia suficiente, necesaria y pertinente** que lo acredita como el sujeto legitimado para percibir la devolución respectiva, y lo cual no puede desconocer este Colegiado como órgano contralor de legalidad y conforme con el espíritu de la Ley sobre la Protección al ciudadano de exceso de requisitos y trámites administrativos.

POR TANTO

De conformidad con las facultades legales otorgadas a este Tribunal en los artículos 198, 204, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas, por mayoría este Tribunal declara con lugar el recurso y revoca la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Voto salvado del Lic. Reyes Vargas quien declara inadmisible el recurso. También salvan el voto las licenciadas Céspedes Zamora

y Barrantes Coto quienes declaran parcialmente con lugar el recurso en los siguientes términos: 1. Con lugar la solicitud de rectificación y se ordena a la Aduana hacer los ajustes correspondientes y 2. Se deniega la solicitud de devolución de los tributos pagados de más.

Notifíquese

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Xinia Villalobos Orozco **Shirley Contreras Briceño**

Franklin Velásquez Díaz **Dick Rafael Reyes Vargas**

Alejandra Céspedes Zamora **Elizabeth Barrantes Coto**

Voto salvado de las Licenciadas Barrantes Coto y Céspedes Zamora. Nos separamos las suscritas de la decisión contenida en la presente sentencia N° 163-2005 de fecha 30 de junio de 2006, ya que si bien compartimos lo resuelto en cuanto a la procedencia de la rectificación, no así lo relativo a la devolución de lo pagado de más por las razones que a continuación indicamos:

Hechos probados en expediente

- Se tiene demostrado en autos que tanto la solicitud de rectificación como la devolución de lo pagado de más la realiza la Agencia de Aduanas **XXXXXXX**. actuando en representación del importador / consignatario **XXXXXXX**. (folios 1, 8, 29, 33 y 42).
- Que ante el requerimiento de este Tribunal en Auto N°019-2006 de 30 de marzo de 2006 sobre la presentación de una prueba para mejor resolver consistente en una certificación de Contador Público Autorizado que demuestre quien asumió el costo de los tributos sea el importador o el consumidor vía precio y que no se ha gestionado o realizado crédito alguno por los impuestos, el recurrente presenta la certificación del Contador en los siguientes términos: luego de "Verificar la **Nota de Crédito número 18408 correspondiente a ésta importación del 30 de enero del 2004 por un monto de ¢252,929.10 emitido por la Agencia Aduanal XXXXXXX**., así como la naturaleza del crédito emitido desglosado como a continuación se detalla: Impuesto Específico de Consumo ¢209,378.40 y Impuesto de Ventas ¢43,550.71…."certifica como resultado del trabajo descrito anteriormente, que los Impuestos de Venta y Específico de Consumo correspondientes a la Declaración Aduanera **XXXXXXX** del 26 del noviembre del 2003, originalmente aplicados en exceso **no tuvieron efecto alguno en los registros de XXXXXXX.** y por consiguiente no fueron trasferidos al consumidor final, ni se ha realizado gestión o aplicación alguna de tales impuestos." (El resaltado no es del original) (ver folio 43)

Por tal razón, de los hechos probados en expediente, tenemos claro que quien esta solicitando la rectificación y devolución de tributos pagados de más es el importador / consignatario **XXXXXXX** representado por la Agencia de Aduanas , en otras palabras, la agencia aduanal se apersona ante la autoridad aduanera a

solicitar la rectificación y correspondiente devolución de tributos en nombre de su mandante no en su carácter propio, como claramente esta demostrado en autos, con la manifestación expresa de la agencia de aduanas en ese sentido. De manera que confrontado este hecho irrefutable con la certificación que emite el Contador Publico, tenemos que quien soportó el costo de los tributos no fue el importador sino la agencia de aduanas, ya que se demuestra que le realizó un crédito al importador por el monto de los impuestos en discusión.

De lo anterior tenemos, que la devolución procede para quien soporto el pago de los tributos, sea la Agencia de Aduanas y no el importador. Y dado que en la especie, está también demostrado que se gestiona la devolución a nombre del importador, quien carece de legitimación ad causam activa ya que no ha sufrido menoscabo en su patrimonio, lo procedente es denegar la solicitud de devolución en la presente litis.

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

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

intersubjetivo sometido a cognición judicial, pues dicha falta determinará la inexistencia de la relación jurídica de las partes con el conflicto cuya solución se pretendía."[3]

Debe además demostrarse la existencia de un derecho subjetivo e interés directo. Se ha señalado que en ámbito del derecho administrativo, no solo la existencia de un derecho subjetivo va a legitimar la actuación de determinado sujeto, sino que también es legitimadora la existencia de un interés directo. De manera que, la falta de legitimación en un proceso entendida como la ausencia de la titularidad del derecho al objeto del litigio es un aspecto de admisibilidad. El Dr. González Pérez, acerca de la naturaleza jurídica de la legitimación ha señalado: *"La legitimación es un requisito procesal. Para que el órgano jurisdiccional pueda examinar la pretensión procesal es necesario que el demandante tenga legitimación. Para que el órgano jurisdiccional pueda admitir a un coadyuvante o codemandado, este debe estar asimismo legitimado.*

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

[3] SABORIO VALVERDE RODOLFO Y OTROS, Derecho Procesal Administrativo Costarricense, pág 162

íntimamente ligado el problema procesal al problema de fondo, no pueda decidirse acerca de aquel sin examinar a la vez el problema de fondo.

El tratamiento jurídico de la legitimación será el propio de los requisitos procesales"[4]

En virtud de lo expuesto, estiman las suscritas que ante la falta de legitimación del reclamante lo procedente es rechazar ese extremo.

Por tanto, se declara parcialmente con lugar el recurso en los siguientes términos: 1. Con Lugar la solicitud de rectificación y se ordena a la Aduana hacer los ajustes correspondientes y 2. Se deniega la solicitud de devolución de los tributos pagados de más.

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Voto particular del licenciado Reyes Vargas. No comparte el suscrito lo resuelto y por ello salvo el voto con sustento en las siguientes consideraciones:

Sobre la Admisibilidad. Dispone el artículo 33 de la Ley General de Aduanas, LGA que el agente de aduana será el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho y los actos que se deriven de él. Esta probado en autos que el agente aduanero en el presente asunto lo es la sociedad Agencia Aduanal **XXXXXXX**. es decir es la sociedad de cita la representante legal del importador **XXXXXXX**. y no los señores **XXXXXXX**. Por su parte el artículo 268 ibidem, dispone que los agentes aduaneros, personas jurídicas, para actuar en los regímenes y operaciones aduaneras deberán hacerlo mediante un agente de

[4] *JESÚS GONZALEZ PEREZ, Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano. Página 116,*

aduana persona física y, ésta será su representante ante el Servicio Nacional de Aduanas. Lo anterior excluye toda participación y representación de los personeros legales comunes en asuntos relacionados con trámites y operaciones aduaneras. Lo anterior es absolutamente congruente con lo dispuesto en el numeral 37 en relación con el 33 y 34 de la LGA que exigen ciertas características personalísimas para ser agente de aduana persona natural y, para el ejercicio de la correduría aduanera. Así las cosas la actuación de los señores **XXXXXXX** en un procedimiento como el presente de revisión de la Obligación Tributaria Aduanera en su elemento clasificación, resulta contraria a la norma de cita, es decir, carecen los recurrentes señalados en su carácter de apoderados generalísimos de la sociedad Agencia de Aduanas **XXXXXXX**., de capacidad de actuar conforme al derecho aduanero en el presente asunto en representación del importador y por ello su recurso en tanto se establece en tal condición debe ser declarado inadmisible por haberse realizado por persona sin capacidad legal. Es por ello que el suscrito declara inadmisible el recurso en tanto lo presentan los señores **XXXXXXX** como representantes de la sociedad **XXXXXXX**

DICK RAFEL REYES VARGAS