SENTENCIA N° 227-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con veinte minutos del veinticuatro de agosto de dos mil seis.

Recurso de apelación interpuesto por **Xxxxxxxx, en su condición de representante legal de la Agencia de Aduanas Xxxxxxxx S.A** contra la resolución de la Dirección General de Aduanas número **XXXXXXXX del 26 de enero de 2006**.

Resultando

I- Que producto de una denuncia presentada, por la empresa **Xxxxxxxx S.A**., por presuntas irregularidades cometidas en la clasificación arancelaria de la mercancía denominada "bebidas del tipo energetizantes", funcionarios del Departamento de Denuncias de la División de Control y Fiscalización y del Laboratorio Aduanero, de la Dirección General de Aduanas, visitaron la empresa **Xxxxxxxx** (ver **Acta No. XXXXXXXX-03** del 24-06-2003, visible a folio **58** del Expediente XXXXXXXX-02), y el señor **Xxxxxxxx,** Gerente de Operaciones de dicha empresa, al pedido de los funcionarios aduaneros de que se les facilite información relacionada con la bebida energetizante "Power Horse", señala que "**no cuentan con producto en ese momento en bodega y que el próximo despacho lo esperan recibir aproximadamente dentro de tres semanas a un mes**"; en razón de lo señalado, se le solicita información relacionada con la importación de dicho producto. (**folio 58 del expediente XXXXXXXX-02**). Al no existir producto en existencia, según consta en la citada acta, el señor Xxxxxxxx envía a comprar 2 unidades del producto en estudio a un abastecedor. En consecuencia, se obtienen 2 muestras del producto

denominado "Power Horse" en presentación de 250 ml. El funcionario del Laboratorio Aduanero toma el producto como muestra y así quedó consignado en el formulario para toma de muestra No. xxxxxxxx. (**folios 58 a 60 del expediente XXXXXXXX-02**) Dicha documentación fue remitida por la empresa en fecha 07 de julio de 2003. (**folios 61 a 73 del expediente XXXXXXXX-02**) Que del estudio realizado por el Laboratorio Aduanero a las muestras suministradas por el Gerente de Operaciones de la empresa **Xxxxxxxx**, se emitió análisis del Laboratorio Aduanero Xxxxxxxx **del 11/07/02** y con base en el mismo, el Departamento de Verificación Técnica emitió el criterio técnico No**. XXXXXXXX del 28/07/03**, en el cual se indica que el inciso arancelario aplicable, **debidamente corregido con oficio XXXXXXXX-2004 de 28/07/04 (folios 20-21 del expediente XXXXXXXX-02)**, es **2202.90.90.12**, muestras que coinciden en descripción y características con las que se obtuvieron en la visita de los funcionarios del Departamento de Denuncias y del Laboratorio Aduanero mediante **Acta de Extracción de Muestra N° xxxxxxxx**.

II- Que en relación con la investigación realizada se determina que con las declaraciones aduaneras de la Aduana Central Nos. **xxxxxxxx del 14/02/2002**, **xxxxxxxx del 08/04/02, xxxxxxxx del 17/06/02, xxxxxxxx del 16/10/02 y xxxxxxxx del 07/02/03,** la empresa **Xxxxxxxx** nacionalizó mercancía que declara como **"Bebida Energética Refrescante",** y según consta en facturas adjuntas a las citadas declaraciones aduaneras **el vendedor Power Horse Latina, S. L las comercializa con la marca Power Horse, en envases de 25 cl ó o.25 l,** declaradas en la posición arancelaria **2202.90.90.99**. (ver declaraciones aduaneras originales, adjuntas al expediente).

III- Mediante Resolución **N° XXXXXXXX del 19 de mayo de 2005**, la Dirección General de Aduanas inicia procedimiento ordinario contra la empresa **Xxxxxxxx** y contra la **Agencia de Aduanas Xxxxxxxx S.A** como

representante legal del importador y responsable solidario, con el fin de determinar la correcta clasificación arancelaria de las mercancías nacionalizadas al amparo de las declaraciones aduaneras citadas, toda vez que dicha Dirección dispone del Análisis del Laboratorio Aduanero Xxxxxxxx **del 11/07/03,** realizado a las muestras que constan en el acta XXXXXXXX-03 y en el formulario de Toma de Muestra No. xxxxxxxx, **en el cual se concluye que el producto analizado es "*BEBIDA NO ALCOHOLICA, GASEADA, ENLATADA, DIFERENTE DE LA SODA, A BASE DE AGUA CARBONATADA, AZUCARES, VITAMINAS, AMINOACIDOS, CAFEINA, PRINCIPALMENTE"*** y con base en el cual el Departamento de Verificación Técnica emitió el criterio técnico No. XXXXXXXX del 05/09/03, indicando que el inciso arancelario aplicable al citado producto corresponde al **2202.90.90.12**. En razón de ello, la Administración estima que la posición arancelaria que corresponde a esta mercancía es **2202.90.90.12**, lo cual genera una posible diferencia de impuestos a favor del Fisco por la suma total de **¢1,743,176.58** (un millón setecientos cuarenta y tres mil ciento setenta y seis colones con cincuenta y ocho céntimos), correspondiendo **¢148.151.28** a la declaración **N° xxxxxxxx, ¢406042.52** a la declaración **N° xxxxxxxx, ¢356.666.06** a la declaración **N° xxxxxxxx, ¢435376.10** a la declaración **N° xxxxxxxx y ¢396.940.62** a la declaración **N° xxxxxxxx**. (Folios **1 - 12 y 33 - 35**)

IV- Con escritos presentados el 06 de febrero de 2006 de revisión y apelación en subsidio ante la Dirección General de Aduanas y de apersonamiento ante el Tribunal Aduanero Nacional de fecha 19 de abril 2006, Xxxxxxxx en su condición de representante legal de la Agencia de Aduanas Xxxxxxxx S.A en el primer escrito y, Xxxxxxxx y xxxxxxxxx, actuando en conjunto en el segundo escrito, ella en su condición de representante legal de la Agencia de Aduanas Xxxxxxxx S.A y él en la de agente de aduanas de la citada empresa, respectivamente, manifiestan su inconformidad contra la resolución

XXXXXXXX del 26/01/06 en los siguientes términos**: (ver folios 38-41 y 60-65)**

- Que el señor Director General de Aduanas, en este acto final, recurre a interpretaciones erróneas, vacilantes y carentes de razón y lógica, para sustentar un cobro indebido de impuestos.

- Que en cuanto a lo alegado por la Dirección General de Aduanas en relación al dictamen técnico XXXXXXXX de 23/02/99 aplicado en las declaraciones aduaneras en mención, de que el mismo no es vinculante ya que para que el mismo revista ese carácter debe ser dictado por el Director General de Aduanas de acuerdo con el artículo 85 de la Ley General de Aduanas, al respecto manifiesta que "**ese Órgano entra en un tema sobre el cual no existe litis pues esencialmente es un discurso que no combate el fondo del asunto, por lo que se aclara que la posición no es discutir la vinculancia o no de los dictámenes, se trata de que la Administración tenga conciencia que "si un particular asume una conducta con base en una disposición administrativa llámese criterio, circular, etc, resulta elemental que se produce una consecuencia jurídica no sólo en la Administración sino también en la esfera de derechos del administrado**" .

- Que al realizarse una conducta con base en un dictamen lo primero que acaece es la pérdida de responsabilidad a cargo del particular pues su conducta está ligada a un criterio emanado de un órgano público que se especializa en la materia del caso y se le acredita una competencia material, asumiendo la responsabilidad el órgano

emisor del criterio, aspecto que se deduce del alcance del artículo 302 de la Ley General de la Administración Pública.

- Que la agencia de aduanas solicitó un criterio técnico que la administración se lo concedió y que con ello se emitieron los despachos a favor del cliente, clasificando el producto en la partida arancelaria indicada por el Estado a través de sus órganos competentes y especializados y que con menos validez (por la obtención ilegal del producto) el Estado tiene otro dictamen, posterior a los hechos generadores que ahora tiene como el "correcto" sin base alguna.

- Que en consecuencia solicita se admitan las argumentaciones y se reconsidere lo establecido en el acto final.

V- Que a través de resolución número. **XXXXXXXX del 26 de enero de 2006**, la Dirección General de Aduanas dicta acto final del procedimiento ordinario, determinando como correcta la clasificación arancelaria de la mercancía objeto de estudio en el inciso arancelario **2202.90.90.12**, para las declaraciones aduaneras Nos**. xxxxxxxx**, **xxxxxxxx, xxxxxxxx, xxxxxxxx y xxxxxxxx** de la Aduana Central. Siendo que se generó un ajuste total en la obligación tributaria aduanera al determinarse correctamente la clasificación arancelaria por el monto de **¢1.743.176,58** (un millón setecientos cuarenta y tres mil ciento setenta y seis colones con cincuenta y ocho céntimos). Dicha resolución fue notificada el 01 de febrero de 2006. (Folios **25-37**)

VI- Con escrito de fecha de recibido 06 de febrero de 2006 el recurrente presenta recurso de apelación contra la resolución **XXXXXXXX**. (**folios 38-41**)

VII- Con resolución **XXXXXXXX del 29-03-2006**, la Dirección General de Aduanas remite la apelación presentada ante esta Sede, y emplaza a la parte para que dentro del plazo de 10 días hábiles, se apersone ante este Colegiado, a esgrimir sus argumentos de defensa. (**folios 42-49**)

VIII- Con fecha de recibido **01/04/06** el recurrente se apersona para ampliar sus alegatos contra la resolución **XXXXXXXX del 29-03-2006**, manifestando principalmente: (ver folios **60-65**)

- Que en el dictamen técnico XXXXXXXX de 23/02/99 la Dirección General de Aduanas señaló que la posición arancelaria correcta para la bebida energética es 2202.90.90.99, que es una bebida tonificante gaseada con vitaminas, proteínas, sacarosa, glucosa, etc, en lata (bebida energética).

- Que por un nuevo dictamen surgido en **XXXXXXXX del 28/07/03 corregido** con el oficio DNP DV xxxxxxxx de 22/07/04, posterior a las importaciones, se emite criterio [técnico] en el sentido que las bebidas energéticas clasifican en la posición 2202.90.90.12, dictamen que se emite con base en una muestra obtenida en el comercio interno y sin poderse determinar si son o no de las importaciones realizadas, siendo común únicamente el nombre del producto, violándose la cadena de custodia de la prueba.

- Que antes de presentar las declaraciones aduaneras de importación de ciertas bebidas enlatadas, solicitó un criterio técnico a los órganos estatales competentes aportándose muestra que consistió en latas de bebidas energéticas de marca “Power Horse”. En el dictamen DV

xxxxxxxx de 23/02/99 la Dirección General de Aduanas señaló que la posición arancelaria correcta para la bebida energética es 2202.90.90.99, que es una "bebida tonificante gaseada con vitaminas, proteínas, sacarosa, glucosa, etc, en lata (bebida energética).

- Que a partir de ese criterio, se ha declarado dicha posición arancelaria en las importaciones y, que la administración aduanera no ha variado con el transcurrir del tiempo, ni consta comunicación practicada a su representada, sobre cambio alguno.

- Que el criterio técnico emitido por la Dirección General de Aduanas según el artículo 85 de la Ley General de Aduanas establece las bases para la consulta al órgano público. Tal disposición permite que la respuesta sea de carácter permanente ya que no está referida a un hecho generador concreto como sucede en materia tributaria, de forma tal que la clasificación arancelaria se entiende, ceteris paribus, que recaerá siempre en la misma posición arancelaria.

- Que al citar el artículo 85 **"ARTÍCULO 85.-Consultas Técnicas. La persona con interés directo o legítimo podrá consultar por escrito a la autoridad aduanera sobre la aplicación…criterios arancelarios…"**, el mismo ordinal dice que "**se limitará al caso concreto**" sea que debe limitar a la clasificación arancelaria de un producto particular e individualizado que se entiende invariable hasta tanto no cambie o modifique la estructura de la nomenclatura.

- Que resultaría torpe si un auxiliar de la función pública realiza una consulta a un Órgano Estatal y obtenida la respuesta, no declare la

posición arancelaria dictaminada, pues desnaturalizaría la figura contenida en la ley aduanera, que no es más ni menos que una vía para que el auxiliar realice una declaración aduanera correcta.

- Que en esa línea, el efecto es la eliminación de la responsabilidad, aspecto que ya se ha alegado en los libelos interpuestos a fin de defender posición.

- Que en cuanto al dictamen del Departamento de Verificación, se manifiesta que al ser la base de la acción cobratoria, es muy posterior a los eventos generadores de la obligación tributaria aduanera, quiere decir que la Administración Tributaria insiste en aplicar retroactivamente una posición arancelaria contraviniendo el sentido del Hecho Generador, como el momento que fija todos los elementos vigentes necesarios para determinar la obligación tributaria.

- Que se rechaza el cobro del denominado impuesto del IDA, pues ni la Dirección de Aduanas ni las Aduanas tienen competencia para su cobro.

- **Respecto a Nulidades:** Que en materia de nulidades, se señala que el acto de inicio procesal abunda en la violación al derecho de defensa, pues parte de la afirmación constante de que la partida correcta es la que pretende mantener la Dirección de Aduanas, por lo que la defensa técnico-jurídica, sobró en todo el procedimiento.

- Que otra razón de nulidad es que en el acto de apertura, no se determina el monto desglosado de los tributos para cada declaración aduanera en el " Por Tanto".

- Por lo anterior solicita, se revoque el acto final por no proceder la reclasificación por el fondo y, se declare la nulidad absoluta de fondo y procesal de todo el procedimiento ordinario.

IX- Que sometido el caso a votación, a las once horas con veinticinco minutos del veintiocho de abril del dos mil seis y "no logrado el voto conforme, de toda conformidad con la mayoría absoluta del Colegio" y en cumplimiento de lo estipulado en los artículos 170 y 171 del Código Procesal Civil, se procedió a completar el Tribunal con dos integrantes suplentes. (**folio 69**)

X- Que mediante Acuerdo N° 100-H-2005 del 10 de agosto del 2006, del Ministro de Hacienda, se acordó nombrar a tales efectos, a los señores María Elena Soto Ramírez, como Miembro Suplente Especialista, Enilda Ramírez González, como Miembro Suplente Especialista y a Luis Alberto Aguilar Castro como Miembro Suplente Abogado, durante el período comprendido del 23 al 24 de agosto de 2006, ambas fechas inclusive, lo cual fue oportunamente comunicado a las partes, mediante providencia N° 121-06 del 16-08-2006, a efecto de que pudieran ejercer su derecho de recusación, conforme con los artículos 53 y siguientes del Código Procesal Civil. (**folios 87-90**)

XI- Que en virtud de la inhibitoria presentada por la Licenciada Rodríguez Muñoz y aceptada con Auto N° 068-2006 del 28/06/2006, se integra el Tribunal, con el Licenciado Luis Aguilar Castro en calidad de Miembro Abogado Suplente de este Tribunal, de conformidad con el nombramiento comunicado a través del

Acuerdo No. 100-H-2006 de 10 de agosto de 2006, cuya copia corre al folio **90** del expediente administrativo. (**folios 71, 79 y 90**)

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

Redacta el licenciado Franklin Velázquez Díaz.

Considerando

I- La litis. El presente asunto versa sobre la apelación interpuesta por Xxxxxxxx representante legal de la Agencia de Aduanas Xxxxxxxx S.A, contra el procedimiento ordinario tendiente a modificar la posición arancelaria declarada para el producto denominado "bebida energetizante: Power Horse" amparadas a las Declaraciones Nos. xxxxxxxx, xxxxxxxx, xxxxxxxx, xxxxxxxx y xxxxxxxx de la Aduana Central, siendo en criterio de la Dirección General de Aduanas que la posición arancelaria correcta para dicho producto 2202.90.90.12, hecho que según la Administración generó una diferencia en el monto de impuestos dejados de percibir por el Estado, por la suma de ¢1,743,176.58 (un millón setecientos cuarenta y tres mil ciento setenta y seis colones con cincuenta y ocho céntimos).

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 204 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 contra

el acto final dictado por la Dirección General de Aduanas, 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 **06 de febrero de 2006** (**folio 38)** el recurso de apelación contra el acto final**, notificado 01 de febrero de 2006** (folios **36-38**). De igual forma, el recurso fue interpuesto por Xxxxxxxx con facultades de apoderada generalísima de la sociedad Xxxxxxxx S.A y cuya certificación corre a folio **57,** cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Por lo anterior debe admitirse el presente recurso de apelación.

III.- Sobre las nulidades alegadas: Analiza en primer término este Tribunal, los alegatos de nulidad esgrimidos, a fin de determinar la conformidad o no del acto con el ordenamiento jurídico, según la competencia de este órgano de alzada como contralor de legalidad de los actos emitidos por el Servicio Nacional de Aduanas, conforme con el artículo 205 de la Ley General de Aduanas.

- **En cuanto al argumento del recurrente que el dictamen técnico xxxxxxxx respalda su actuación por haber sido emitido por la Dirección General de Aduanas según el artículo 85 párrafo segundo de la Ley General de Aduanas, lo cual presupone una seguridad jurídica para el administrado, lo que no se está cumpliendo en el presente caso.** Siendo que el principal argumento del recurrente en la especie, refiere a que en forma previa a realizar las importaciones su representada realizó consulta técnica a la Dirección General de Aduanas respecto a la clasificación arancelaria para las bebidas energetizantes, para la que la Dirección General de Aduanas señaló en el **criterio técnico N° xxxxxxxx** y que **no consta en expediente** (folio 14), que la partida arancelaria correcta para la bebida energética es 2202.90.90.**92**, criterio que en el dicho del recurrente, fue utilizado para declarar la clasificación arancelaria en cada una de las citadas declaraciones aduaneras cuestionadas,

emitido con base en el artículo 85 párrafo segundo de la Ley General de Aduanas y que presupone para el administrado una seguridad jurídica, lo que no se está cumpliendo en este caso.

En tal sentido lo primero que debe indicarse es que resulta evidente que la clasificación arancelaria emitida en el criterio técnico **XXXXXXXX** aplicado por la Agencia de Aduanas Xxxxxxxx S.A es errónea[1] en contrario a la clasificación arancelaria consignada en el criterio técnico **XXXXXXXX y corregido con el oficio XXXXXXXX-2004**, el que se sustenta en el análisis N° 971 del Laboratorio Aduanero, realizado a muestras del producto de marca Power Horse, en presentación de 25 cl., según consta en **Acta de Extracción de Muestra N° xxxxxxxx** que consta en autos, mercancía proporcionada por el mismo importador, y **si bien es cierto que la mercancía analizada por el Laboratorio Aduanero no corresponde a una muestra de mercancías existentes en las bodegas del importador, ese hecho no evidencia un error provocado por la Administración por cuanto lo que se sometió a análisis de laboratorio es un producto patentado, de la marca Power Horse, producto que coincide con la mercancía de la misma marca y del mismo proveedor desalmacenada en las declaraciones de marras.**

En razón de lo indicado, es necesario apreciar en el presente caso, que si bien no se extrajo muestra en el despacho aduanero a través de acciones de control inmediato, es preciso señalar que la misma se obtuvo por la vía del control posteriori con la participación de funcionarios de la División de Control y Fiscalización y del Laboratorio Aduanero, quienes se apersonaron a la empresa **Xxxxxxxx** y procedieron a levantar el **Acta N° XXXXXXXX-03** del 24-06-2003 (**folio 58 del expediente XXXXXXXX-02**) recibiendo del propio importador muestra del mismo tipo de mercancía que la importada en las

[1] El tema de la correcta clasificación se analiza en el considerando de fondo.

declaraciones aduaneras de marras, en razón de que ambos tipos de mercancías ostentan la misma marca comercial **POWER DRINK ENERGY DRINK**, recibo que se hace constar en el **Acta de Extracción de Muestras No. xxxxxxxx**. de 24/06/03 (**folios 58 a 60 del expediente XXXXXXXX-02**), y que al disponer el Laboratorio Aduanero del producto para análisis químico, emite criterio por medio del análisis de laboratorio **N° 971 del 11/07/02,** éste, base del Criterio Técnico **N° DV 251/03, corregido con oficio XXXXXXXX/04,** emanado por el Departamento de Verificación Técnica de la Dirección General de Aduanas, en el que establece la clasificación arancelaria a este tipo de bebida energética; aduanálisis que se emite de conformidad con la muestra recibida del importador, la que coincide en naturaleza, presentación, marca comercial y proveedor con la declarada para el producto importado en discusión, por así haberlo declarado el propio agente de aduanas en las declaraciones aduaneras en discusión y el vendedor en las facturas comerciales que acompañan las declaraciones aduaneras que se discuten.

Sobre este particular, hace ver este Tribunal que no es necesario tomar una muestra por cada despacho aduanero y que en determinadas situaciones se puede tomar una muestra del producto una vez nacionalizado por la vía del control posterior, siempre y cuando se trate de un producto plenamente identificable, en función de sus propias características físicas, técnicas, de uso, etc que le identifiquen o por tratarse de un producto de marca patentada y plenamente reconocida en el mercado. De manera que en el caso en examen se puede establecer sin lugar a duda la conexidad de la mercancía importada con las muestras tomadas en la empresa del importador.

Resulta claro que en el presente caso, la muestra tomada y analizada, puede no ser de la importación objeto de las presentes diligencias. Sin embargo, tal situación no vicia en nada las presentes actuaciones, toda vez que según

desarrollaremos en detalle posteriormente, por tratarse de un producto identificable y reconocido según las características y referencias indicadas en las facturas comerciales, tramitadas por la misma Agencia de Aduanas, resulta totalmente posible establecer la conexidad entre las muestras analizadas y los productos desalmacenados y, en consecuencia se puede adicionalmente aplicar el resultado del análisis del Laboratorio Aduanero a través del Criterio Técnico que se le relacione, al presente caso toda vez que del estudio de la documentación en expediente, es suficiente para determinar sobre las características y naturaleza de la mercancía que se discute.

Cabe agregar, que por las circunstancias que prevalecen en la especie no se desprende mala fe por parte del agente y del importador al momento de realizar las declaraciones de las posiciones arancelarias con base en el dictamen técnico DV xxxxxxxx que dicen haber aplicado **y no aportan como elemento de prueba (folio 14)**, sin embargo, resulta claro que ante la emisión del nuevo dictamen XXXXXXXX, oportunamente corregido y emitidos ambos por el Departamento de Verificación de la Dirección General de Aduanas, **para el mismo tipo de mercancía que la contenida en el dictamen DV-xxxxxxxx**, resulta evidente que el cambio de partida arancelaria que se genera con el nuevo dictamen técnico, provocó la existencia de dineros dejados de percibir por el Estado, y que de no resarcirse constituyen un enriquecimiento sin causa por parte del sujeto pasivo y en perjuicio del Estado Costarricense, toda vez que está fehacientemente demostrado en expediente, mediante análisis físico-químico al producto de marca del tipo nacionalizado con las declaraciones aduaneras en cuestión, que la posición arancelaria declarada por el recurrente en las declaraciones objeto de las presentes diligencias, no es la que legalmente corresponde, lo cual ha generado un perjuicio económico al Fisco.

De ahí que la administración aduanera, sujeta al principio de legalidad debe, como en efecto lo hizo, mediante los mecanismos que la ley establece, resarcir al fisco de los tributos dejados de percibir, en cumplimiento del interés público que está llamada a cumplir, y que prevalece sobre el interés particular, como claramente lo dispone el artículo 113 de la Ley General de la Administración Pública, que indica:

"Artículo 113.-

1. El servidor público deberá desempeñar sus funciones de modo que ***satisfagan primordialmente el interés público,*** *el cual será considerado como la expresión de los intereses individuales coincidentes de los administrados.*

2. El interés público prevalecerá sobre el interés de la Administración Pública cuando pueda estar en conflicto.

3. En la apreciación del interés público se tendrá en cuenta, en primer lugar, los valores de seguridad jurídica y justicia para la comunidad y el individuo, a los que no puede en ningún caso anteponerse la mera conveniencia." (el resaltado no es del texto).

Disposición que se ve complementada por el artículo 10 de la misma ley que señala:

"Artículo 10.-

1. La norma administrativa deberá ser interpretada en la forma que mejor garantice la realización del fin público a que se dirige, dentro del respeto debido a los derechos e intereses del particular.

2. Deberá interpretarse e integrarse tomando en cuenta las otras normas conexas y la naturaleza y valor de la conducta y hechos a que se refiere."

Aunado a lo anterior, conforme con las finalidades establecidas por el artículo 6 de la Ley General de Aduanas., debe la administración aduanera *"...c) Facultar la correcta percepción de los tributos…"*

Por otra parte, **debe recordar el recurrente que la correcta clasificación de las mercancías <u>no deviene</u> de un dictamen técnico que emita la Administración**, que en todo caso conforme el artículo 255 del Reglamento a la Ley General de Aduanas los únicos dictámenes técnicos vinculantes para casos idénticos y similares son los emitidos por el Director General de Aduanas, situación que no se cumple en el presente caso, **sino que la clasificación está establecida por el Sistema Arancelario Centroamericano**, y que clasificar una mercancía es encontrar su exacta posición en un determinado esquema de clasificación y el instrumento que en nuestro país se utiliza al efecto, 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) así como que **para su aplicación uniforme las Notas Explicativas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de las mercancías servirán para interpretarlo** (artículo 2, literal 3 de la Ley 7346 supra citada).

Dicha normativa, fundamenta la clasificación arancelaria en los **textos de partida y texto de las notas de sección y de capítulo** (Regla General 1) y cuando estas normas son insuficientes para determinar la clasificación arancelaria de una mercancía **remite a las Reglas Generales 2 a 6**, las cuales establecen los principios y métodos a seguir para que a todas las mercancías pueda asignárseles un código numérico, siendo de suma importancia que los documentos que amparan la nacionalización de una

mercancía, especialmente la factura comercial, describan con detalle y adecuadamente las mercancías objeto de una compraventa internacional, de manera que para las autoridades aduaneras no haya ninguna duda, que el código numérico asignado es el que efectivamente les corresponde.

Así las cosas, e independientemente del criterio externado en el dictamen técnico DV-251/03, **que lo que pretende al igual que los demás criterios que emite el Servicio Nacional de Aduanas, es uniformar la aplicación de la legislación aduanera, en este caso, de la clasificación arancelaria**, **lo cierto es que la correcta clasificación debe establecerse con arreglo al Sistema Arancelario Centroamericano**, de tal suerte que según lo expuesto y las pruebas realizadas al producto despachado, la posición arancelaria correcta es la 2202.90.90.12 y no la declarada por el recurrente ni la contenida en el dictamen DV xxxxxxxx de referencia, sin que sea violatorio del ordenamiento jurídico la modificación y ajuste realizado por la Administración a través del presente procedimiento. **Nótese que en todo caso, el recurrente no alega en su defensa ningún elemento técnico que demuestre que la partida arancelaria por él declarada es correcta.**

IV.- En cuanto a la **retroactividad que alega la parte** en la aplicación de la posición arancelaria **2202.90.90.12** que ampara el nuevo criterio técnico DV-251-03 del Departamento de Verificación Técnica, aplicable a las bebidas energéticas de la presente litis**,** es preciso señalar que el argumento del recurrente no lleva razón, toda vez que en las fechas en que surge el hecho generador de las declaraciones aduaneras objeto del recurso planteado, todas de los años 2002 y 2003 ya para esas fechas de aceptación, la Administración en el año 2001 había emitido el criterio técnico **DV-370-2001 (**folios 2 a 6 del expediente XXXXXXXX-02) con el cual se establecía para las bebidas energetizantes la clasificación arancelaria **2202.90.90.12**, así argumentado por la parte denunciante Xxxxxxxx

S.A (**folio 1 del expediente 206-092**), de forma tal que se colige de lo señalado, que no es que el criterio técnico DV-251-03 de 28/07/03, debidamente corregido con oficio XXXXXXXX/04, haya sido aplicado en forma retroactiva, como lo manifiesta la parte recurrente, sino que por el contrario, al someterse a análisis químico-físico la muestra aportada por el importador en el acto de control posterior en el que concurrieron funcionarios de la División de Control y Fiscalización y del Laboratorio Aduanero del Servicio Nacional de Aduanas, el Departamento de Verificación Aduanera al emitir el criterio técnico DV-251-03, **reconfirma** su actuación materializada con el criterio técnico **DV-370-2001** emitido en el año 2001, anterior a la fecha de aceptación (hecho generador) de las declaraciones aduaneras recurridas. En relación con el tema de las clasificaciones arancelarias propuestas en los criterios técnicos, de carácter no vinculante por no ser emitidos por el Director General de Aduanas conforme lo dispone el Reglamento a la Ley General de Aduanas, conviene traer a colación que los mismos tienen un carácter meramente referencial y enunciativo de lo que dispone el instrumento por excelencia de clasificación arancelaria, conocido como Sistema Armonizado y sus Notas Explicativas, de forma tal que no es a través del criterio técnico con el cual se clasifica una mercancía, sino que la clasificación deviene de la aplicación propia del Sistema Armonizado de aplicación universal y su referente centroamericano el SAC, y las aperturas nacionales a 10 dígitos creadas para tales efectos.

En el caso concreto, estima este Tribunal, que lo alegado en el tema de la retroactividad no debe admitirse por cuanto no existe la aplicación retroactiva de nuevas normas de clasificación, excepto por una apreciación objetiva de las mismas, motivo por el cual, al aplicar la Administración el Sistema Armonizado, en ese sentido se limita a emitir una serie de directrices genéricas de acuerdo con las propias normas de clasificación vigentes, pero en ningún momento entiende este Tribunal, que la Administración activa con los criterios técnicos facultativos está emitiendo nuevas normas de clasificación,

razón por la cual se está claro que no existe una aplicación retroactiva de ninguna nueva norma de clasificación arancelaria.

V.- En relación con el argumento del recurrente, sobre la **incompetencia** de las aduanas para cobrar el **impuesto específico del IDA**, este Tribunal estima que no lleva razón la parte, por cuanto el cobro del mismo en ocasión de una importación es parte integrante de la obligación tributaria aduanera de conformidad con el alcance contenido en el artículo 53 de la Ley General de Aduanas, según lo dispuesto en el párrafo primero del mismo, a saber:

" Artículo 53.- Obligación tributaria aduanera y obligación no tributaria. La obligación aduanera está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o la salida de mercancías del territorio aduanero.**" (El subrayado no forma parte del texto original)**

En razón de lo señalado y al estar dicho impuesto contenido en el arancel de aduanas, el que opera más allá del fin puramente clasificatorio de mercancías a través del cual se permite que este instrumento de control garantice la aplicación transparente, la uniformidad y la armonización en la aplicación de los impuestos nacionales al igual que sucede con el Derecho Arancelario a la Importación (DAI), se confirma que las aduanas del país tiene la competencia por ley para el cobro, entre otros, del impuesto específico del IDA .

VI.-Sobre el Fondo: 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 con base en los documentos y pruebas que constan en expediente, considerando que para el caso que nos ocupa, resultan valiosas las pruebas e información en expediente traídas por las partes.

Partiendo de que existe conexidad entre las muestras aportadas por la parte y que dan base al análisis realizado por el Laboratorio Aduanero del Servicio Nacional de Aduanas en relación con las mercancías importadas, por tratarse de productos

patentados y reconocidos en el mercado por su marca comercial Power Horse, lo procedente es resolver el fondo de la presente litis con base en los documentos y pruebas que constan en expediente, considerando que para el caso que nos ocupa, resulta imperioso efectuar una correcta denominación de la mercancía objeto de controversia, es decir según con las características del producto designarlo correctamente a fin de proceder a codificarlo en la Nomenclatura Internacional del Sistema Armonizado (S.A) base del Sistema Arancelario Centroamericano (S.A.C), Arancel de Importación vigente al momento que se dan los hechos.

En este sentido es oportuno señalar que el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, fundamenta la clasificación arancelaria en los textos de partida y texto de las notas de Sección y de Capítulo (Regla General 1) y cuando estas normas son insuficientes para determinar la clasificación arancelaria de una mercancía remite a las Reglas Generales 2 a 6, las cuales establecen los principios y métodos a seguir para que con ello a todas las mercancías pueda asignárseles un código numérico, siendo de suma importancia que los documentos que amparan la nacionalización de una mercancía, especialmente la factura comercial, describan con detalle y adecuadamente las mercancías objeto de una compraventa internacional, de manera que para las autoridades aduaneras no haya ninguna duda de que el código numérico asignado es el que efectivamente les corresponde.

En el presente caso, las partes concuerdan en que la partida arancelaria aplicable es 22.02 que comprende **"*Agua, incluidas el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada, y demás bebidas no alcohólicas, excepto los jugos de frutas u otros frutos o de hortalizas (incluso silvestres) de la partida 20.09*",** no obstante discrepan en la apertura o fracción nacional aplicable, es decir, **a diez dígitos**, ya que el recurrente declara la posición arancelaria 2202.90.90.**99** en las **declaraciones Nos. xxxxxxxx,**

xxxxxxxx, xxxxxxxx, xxxxxxxx y xxxxxxxx de la Aduana Central, y la Dirección General de Aduanas considera que la posición correcta es 2202.90.90.**12,** contándose en ambos casos con el fundamento que dan los criterios técnicos emitidos por el Departamento de Verificación Técnica de la Dirección General de Aduanas con números DV-184-2002 del 17/07/02 y XXXXXXXX respectivamente, existiendo en el expediente otros dictámenes de bebidas energéticas similares estudiadas como resultado de la denuncia interpuesta por la empresa **Xxxxxxxx S.A**., para los cuales el Departamento citado emite el oficio XXXXXXXX-2004 del 22 de junio de 2004, en el cual señala que "**por un error material en el criterio XXXXXXXX de fecha 28/07/03 se indicó las fracciones 2209.90.90.12 y 2209.90.90.14 siendo lo correcto 2202.90.90.12 y 2202.90.90.14**"; de lo expuesto importante señalar en este punto que el oficio DV-xxxxxxxx lo que pretende es corregir apropiadamente la clasificación arancelaria del producto consignado en el criterio técnico DV-251/03, que es el que la Administración utiliza en el presente caso para reclasificar el que se emitió con base en el análisis del Laboratorio Aduanero **Xxxxxxxx del 11/07/02**, en el que se concluye que el producto analizado *es "BEBIDA NO ALCOHOLICA, GASEADA, ENLATADA, DIFERENTE DE LA SODA, A BASE DE AGUA CARBONATADA, AZUCARES, VITAMINAS, AMINOACIDOS, CAFEINA, PRINCIPALMENTE*".

Igualmente concuerdan las partes, en que la mercancía cuya clasificación es el objeto de la presente litis, es **una bebida del tipo energizante, gaseada, en latas de 250 ml**, según la describe el agente aduanero y el resultado del análisis realizado por el Laboratorio Aduanero antes mencionado.

En virtud de lo expuesto anteriormente, estima este Tribunal que de conformidad con lo indicado en el resultado del análisis practicado por el Laboratorio Aduanero a mercancías de igual naturaleza (características reconocidas), a su composición y su presentación en el mercado, la mercancía declarada trata de una bebida

energizante debidamente registrada y reconocida a nivel internacional por su nombre comercial. Mercancía de la partida específica 2202 de la Nomenclatura del Sistema Armonizado cuyo epígrafe o texto de partida señala:

"AGUA, INCLUIDAS EL AGUA MINERAL Y LA GASEADA, CON ADICIÓN DE AZÚCAR U OTRO EDULCORANTE O AROMATIZADA, Y DEMÁS BEBIDAS NO ALCOHÓLICAS, EXCEPTO LOS JUGOS DE FRUTAS U OTROS FRUTOS, O DE HORTALIZAS DE LA PARTIDA 20.09."

En ese sentido, es oportuno referirse a lo que establece la Regla de Clasificación No. 6 del Sistema Armonizado, regla aplicable para determinar dentro de una partida la subpartida aplicable, y que textualmente señala: "*La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida* ***está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas*** *y de las notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario*" (la negrita no es del original), por lo que es de importancia para resolver el presente caso revisar los textos de las subpartidas del mismo nivel de las cuales se derivan las posiciones cuestionadas, a saber:

"2202.90.90.**1** --- Gaseadas
2202.90.90.**9** --- Otras"

Puede notar este Tribunal que al relacionar el texto de estas subpartidas con la mercancía nacionalizada al amparo de las Declaraciones Aduaneras de reiterada cita y dado que se trata de bebidas **gaseadas**, es claro que la posición arancelaria

aplicable para estas mercancías es **2202.90.90.1** y como se presentan en latas de 250 ml y ser diferentes de las bebidas tipo soda, dicha posición corresponde a la **2202.90.90.12**.

POR TANTO

De conformidad con las facultades legales otorgadas a este Tribunal en los artículos 204, 204 bis y 205 de la Ley General de Aduanas, por mayoría este Tribunal resuelve declarar sin lugar el recurso y se confirma la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente a la oficina de origen. Notifíquese. Voto salvado del Lic. Reyes Vargas quien de previo a resolver ordena al recurrente se sirva presentar el criterio técnico que dice haber solicitado y obtenido, relativo a la clasificación arancelaria de las mercancías objeto del despacho.

Notifíquese ……..

Shirley Contreras Briceño
Presidenta a.i

Enilda Ramírez González **Maria Elena Soto Ramírez**

Alejandra Céspedes Zamora **Dick Rafael Reyes Vargas**

Xinia Villalobos Orozco **Luis Aguilar Castro**

Franklin Velázquez Díaz **Elizabeth Barrantes Coto**

Voto particular del licenciado Reyes Vargas a la sentencia 2006-227. **No comparte el suscrito lo resuelto y por ello salvo mi voto con sustento en las siguientes consideraciones:**

Cuestión Previa. Debe hacer ver el suscrito que la línea jurisprudencial establecida por el Tribunal Aduanero, entre otras, en las sentencias 165, 174 y 223, en las que si bien refieren a procedimientos de naturaleza sancionadora, refieren y analizan la facultad de sancionar como una de imperio y, una más de las potestades aduaneras, características de las cuales participa sin lugar a duda la facultades de revisión y modificación de la Obligación Tributaria Aduanera como elementos integrantes del Control Aduanero que son. En el presente asunto dicha línea jurisprudencial ha sido rota sin justificación alguna. En efecto en tales sentencias ha señalado la mayoría del Tribunal Aduanero lo siguiente:

> **Pero en criterio de este Tribunal,** el vicio no surge con la emisión del acto sancionatorio, sino en un momento anterior**, cuando se dicta el acto que ordena la apertura del procedimiento, tendiente a imponer la sanción de referencia, en la medida en que estima el Colegiado que el Jefe de la Asesoría Legal de la Dirección General de Aduanas, no tiene competencia para decidir la apertura del procedimiento, de ahí la decisión de anulación. Veamos:**
>
> **El fundamento jurídico para la tal actuación, según consta en el** Acto Apertura**, lo constituye la resolución DGA-041- del 28 de enero de 2005, publicada en Diario Oficial La Gaceta del 28 de febrero de 2005, en la que se dispuso:**
>
> ***"Con fundamento en los Artículos 11, 12, 192, 198 y 204 de la Ley General de Aduanas y los Artículos 89 y 214 de la Ley General de la Administración Pública, esta Dirección delega en el Jefe de la Asesoría Legal de esta Dirección la emisión de actos de instrucción de los procedimientos administrativos ordinarios y*** *para aplicar sanciones,* ***los actos de apertura de los mismos, así como aquellos actos de instrucción que considere la Administración necesarios para conocer las impugnaciones presentadas en los procedimientos indicados…" (el resaltado es nuestro)***
>
> **Posteriormente la Dirección General de Aduanas, emite la resolución** N° RES-DGA-373, del 12 mayo de 206**, publicada en La Gaceta 107 del 5 de junio del 2006, con la que se evidencia el error cometido en la resolución** DGA-041- del 28 de enero de 2005, **la de** ejecutar una delegación sin tiene límite temporal**, violatoria del artículo 87 de la LGAP, que dispone que:**
>
> *"Artículo 87.-*

*1. **Toda transferencia de competencia deberá ser temporal** y salvo el caso de la suplencia y de la sustitución de órgano, claramente limitada en su contenido por el acto que le da origen.*

2. Toda transferencia de competencia deberá ser motivada, con las excepciones que señala esta ley.
3. La violación de los límites indicados causará la invalidez tanto del acto origen de la transferencia, como de los dictados en ejercicio de ésta." (el resaltado es nuestro)

No obstante este error, se vino a corregir con la nueva resolución, que aunque no resulta aplicable al caso, dispuso:

*"…VI.—Que tomando como sustento la normativa mencionada debe entenderse que la delegación de competencia **es en forma temporal** y para el dictado de los actos preparatorios, previos al dictado del acto final, que sean necesarios para la sustanciación de los procedimientos administrativos iniciados por la Dirección General de Aduanas. Cabe destacar que le corresponde al Director General de Aduanas, valorar lo actuado y tomar la decisión final…*

ESTA DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS, RESUELVE:..

***delegar temporalmente, por el período de un año** a partir de la entrada en vigencia de la presente resolución, **en el Director de la Dirección Normativa, el dictado los actos de inicio de los procedimientos administrativos ordinarios y sancionatorios** señalados en los artículos 526 y siguientes y 533 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, Decreto Ejecutivo Nº 25270-H, y sus reformas; reservándose el dictado del acto final y demás actos de la fase recursiva al Director General de Aduanas. Lo anterior, sin perjuicio de las funciones que por su naturaleza le competen a la Dirección Normativa de acuerdo con la Ley General de Aduanas, sus reformas y disposiciones reglamentarias. Es todo. Publíquese por única vez, en el Diario Oficial La Gaceta. Rige a partir de su publicación" (el resaltado es nuestro)*

Además de lo expuesto, debe señalarse que mediante las resoluciones de referencia se "delega" una potestad de imperio, como lo es sin duda alguna, la potestad sancionatoria, puesto que impone o suprime derechos y en esa medida afecta la esfera jurídica del administrado, si bien no el dictado del acto final, delega la valoración para la apertura del procedimiento sancionatorio.

En efecto, en el presente caso, se discute la imposición de una sanción al auxiliar de la función pública, es decir, estamos ante el ejercicio de la potestad punitiva del Estado, respecto de lo cual existe abundante jurisprudencia administrativa y judicial. Así en el dictamen C-026-2002 la Procuraduría General de la República, en adelante la Procuraduría, señaló:

"La potestad sancionatoria de la Administración es una manifestación del ius puniendi del Estado, que se ejerce en protección del interés general. Dicho interés justifica, en efecto, la acción represora del Estado sobre la esfera de derechos del ciudadano.

El ámbito de la sanción administrativa es extenso e, incluso, podría decirse que su necesidad se plantea conforme se modifica la acción administrativa y, por ende, la orientación del Estado. Así, por ejemplo, el énfasis que ha sufrido la función reguladora del Estado en diversos ámbitos determina el reconocimiento de la potestad sancionatoria como parte esencial de la competencia de los entes reguladores…

Por su afectación a la esfera jurídica de los administradores, la potestad sancionadora, tanto si se trata de una potestad general como de la disciplinaria, no puede sino considerarse una potestad de imperio. Precisamente,

una de las razones por las cuales se discutió en el siglo pasado si la Administración debe ser titular de una potestad sancionatoria reside en el carácter exorbitante de la potestad, una prerrogativa que puede afectar el principio de separación de poderes. Por dicha circunstancia y por tratarse de una potestad que se ejerce en el ámbito externo de la Administración Pública, la atribución de la potestad debe derivar expresamente del texto de la ley, sin que le sea permitido al operador jurídico derivarla, por integración, de sus poderes. Es decir, no puede considerarse una potestad implícita. Pero además, la competencia sancionadora se atribuye para sancionar determinadas conductas, que el legislador ha tipificado, debiendo entenderse que la autoridad administrativa resulta incompetente para sancionar las conductas no tipificadas. En ese sentido, la competencia no abarca sólo la definición de la autoridad competente para actuar, sino que entraña una delimitación de la actuación administrativa a través de la tipificación de las conductas que deben ser sancionados y de las condiciones para el ejercicio del poder punitivo. Como en otros ámbitos del accionar administrativo, en el régimen sancionatorio la ley debe precisar las condiciones bajo las cuáles la Administración puede ejercitar su competencia Es decir, si bien se reconoce que la potestad sancionatoria administrativa está marcada por un mayor grado de discrecionalidad que la potestad penal, para cumplir con los principios de legalidad y reserva de ley no es suficiente con que se otorgue una potestad para sancionar, sino que la ley debe definir las conductas que van a ser sancionadas en vía administrativa y cómo puede ejercerse la competencia…"

Por otra parte, conforme con las normas relativas a la delegación de funciones, contenidas en la LGAP, tenemos que si bien existe la posibilidad legal de delegar funciones, lo cierto es que también tal normativa impone limitaciones a tal facultad, sobre todo en lo que respecta a las competencias esenciales del órgano. Así disponen los artículos 89 y 90 de la LGAP:

*"**Artículo 89.-***

1. Todo servidor podrá delegar sus funciones propias en su inmediato inferior, cuando ambos tengan funciones de igual naturaleza.

2. La delegación no jerárquica o en diverso grado requerirá de otra norma expresa que la autorice, pero a la misma se aplicarán las reglas compatibles de esta Sección.

3. No será posible la delegación cuando la competencia haya sido otorgada al delegante en razón de su específica idoneidad para el cargo.

4. La delegación deberá ser publicada en el Diario Oficial cuando sea para un tipo de acto y no para un acto determinado"

*"**Artículo 90.-** La delegación tendrá siempre los siguientes límites:*

a) La delegación podrá ser revocada en cualquier momento por el órgano que la ha conferido;

b) No podrán delegarse potestades delegadas;

c) No podrá hacerse una delegación total ni tampoco de las competencias esenciales del órgano, que le dan nombre o que justifican su existencia;

d) No podrá hacerse delegación sino entre órgano de la misma clase, por razón de la materia, del territorio y de la naturaleza de la función; y

e) El órgano colegiado no podrán delegar sus funciones, sino únicamente la instrucción de las mismas, en el Secretario" (El subrayado no es del original)

Dentro de esta línea estima el Colegiado que además de ser la potestad sancionatoria una potestad de imperio, **constituye parte esencial y significativa de las facultades legalmente asignadas al Servicio Nacional de Aduanas: ejercicio del control aduanero,** en el caso concreto, al Director General, en la medida en que constituyen o forman parte de lo que la legislación aduanera centroamericana (CAUCA), denomina potestad aduanera, cuyo ejercicio se asigna en forma exclusiva, a las autoridades aduaneras, y que es definida como el *"...el conjunto de derechos, facultades y competencias que este Código, su Reglamento conceden en forma privativa al Servicio Aduanero y que se ejercitan a través de sus autoridades artículo 7.*

Reforzando lo anterior la Ley General de Aduanas, consagra como uno de los fines del régimen jurídico aduanero, *"...**la represión de las conductas ilícitas** que atenten contra la gestión y el control de carácter aduanero y de comercio exterior."* (el resaltado es nuestro). Artículo 6 LGA.

En concreto respecto de la Dirección General de Aduanas, la LGA establece que en el uso de la competencia asignada, entre otras, le corresponde ***el ejercicio de las atribuciones aduaneras" art.11***, es decir**, el ejercicio de la potestad aduanera**, definida como el conjunto de atribuciones, facultades y competencia asignada a las autoridades aduaneras, dentro de las que debemos puntualizar la atribución que en forma inequívoca el artículo 24 inciso i), de la LGA, concede en forma privativa a la autoridad aduanera, en el sentido de que le corresponde *"Investigar la comisión de delitos aduaneros **e imponer las sanciones administrativas y tributarias aduaneras correspondientes"*** (el resaltado es nuestro).

Así las cosas, no sólo porque se trata de una potestad de imperio sino y esencialmente porque se trata del efectivo ejercicio del control aduanero, es decir, **de la potestad aduanera**, que es la esencia misma y razón de ser del Servicio Nacional de Aduanas, **es que no es posible en criterio del Tribunal, la delegación emitida.**

Debemos en este momento retomar lo que ya dijimos líneas atrás, en el sentido de que está claro que lo que se delega es la apertura del procedimiento de sanción **y no la imposición de la sanción misma**. Sin embargo, **aún así se quebranta el orden jurídico con tal actuación** porque recordemos, lo que en forma reiterada ha venido sosteniendo la jurisprudencia judicial y administrativa en el sentido de que **en esta materia resultan aplicables los principios del derecho penal, si bien matizados y no de manera automática**.

En efecto, debe quedar claro que es precisamente en razón de la naturaleza del presente procedimiento, **de tipo sancionatorio**, que el Tribunal estima que **se ha violado el principio de juez natural,** porque tratándose de la imposición de sanciones, **el operador jurídico debe ser en extremo cuidadoso del resguardo de las garantías constitucionales del posible afectado**, y además **la interpretación debe realizarse en forma restrictiva**. Esta misma posición de interpretación restrictiva, en materia sancionatoria y, concretamente respecto del sujeto que puede imponer sanciones en el ámbito aduanero, **la ha sostenido la Procuraduría General de la República**, que incluso ha tenido una tesis más restrictiva que este Tribunal, puesto que **sólo ha admitido que sea el Director General de Aduanas, como superior jerárquico del Servicio Nacional de Aduanas y no los Gerentes de las diversas aduanas del país, las que pueden ejercer esta potestad represiva**. (ver dictamen C-229-2001).

….

Así las cosas, y como ya dijimos, resulta fundamental por la materia sancionatoria de que se trata el presente asunto, donde la interpretación debe realizarse en forma restrictiva y en caso de duda se debe favorecer al presunto infractor, que sea el órgano decidor, **en cada caso concreto una vez que haya valorado los elementos y las pruebas recabadas en la fase de investigación,** el que decida o no la apertura del procedimiento sancionatorio y delimite claramente los hechos y responsabilidades que se atribuyan **(intimación e imputación), puesto que** el inicio de un procedimiento de sanción implica una decisión, sólo puede realizarla el órgano juzgador**, lo anterior en función según nuestro criterio y de los principios que privan en esta materia. Si bien, es cierto, el** órgano juzgador **podría eventualmente facultar al** órgano director **a abrir el procedimiento,** ello siempre será dentro de los límites que el juzgador previamente le haya establecido**, y no como sucede en la especie, en que por la forma genérica en que se delegó mediante la resolución citada, el órgano decisor, no tiene participación previa en expediente, señalando los alcances y términos de una eventual apertura del procedimientos por parte del Jefe de la Asesoría Legal de la Dirección General de Aduanas, sino hasta el momento de imponer la sanción, sustituyendo de esta manera, el Jefe de la Asesoría Legal al Director General de Aduanas, respecto a la valoración inicial de los hechos, lo cual reiteramos, en criterio del Colegiado, no es jurídicamente posible, puesto que el órgano decisor es el que tiene la competencia para decidir empezar un procedimiento administrativo determinado, que es a su vez el que le corresponde tomar la decisión final y tiene la competencia para instruirlo; no obstante lo anterior, puede delegar tanto la apertura como la instrucción del mismo en un órgano director del procedimiento** invistiéndolo de manera formal de las facultades necesarias

para que posea la competencia y capacidad jurídica requeridas para dar validez a sus actuaciones**, y delimitando el alcance del procedimiento que debe iniciarse,** lo cual no ocurre en la especie**.**

Incluso nótese como la legislación aduanera hace referencia al tema de los órganos directo y decisor**, cuando en el artículo 196 de la LGA dispone:**

*"Artículo 196.- **Actuaciones comunes del procedimiento ordinario**.*
Para emitir cualquier acto que afecte derechos subjetivos o intereses legítimos, deberán observarse las siguientes normas básicas:
a)La apertura del procedimiento, de oficio o a instancia de parte, debe ser notificada a las personas o entidades que puedan verse afectadas.
*b)En el acto de notificación se otorgará un plazo de quince días hábiles para presentar los alegatos y las pruebas respectivas. **La autoridad aduanera que instruya el procedimiento** podrá prorrogar, mediante resolución motivada, de oficio, o a instancia de parte interesada este plazo para los efectos de presentación de pruebas.*
c)A solicitud de parte interesada, el órgano instructor dará audiencia oral y privada por un término de ocho días, una vez evacuadas las pruebas para que las partes desarrollen las conclusiones finales.
*d)Listo el asunto para resolver, **el órgano instructor dictará la resolución dentro de un plazo de diez días hábiles**. La notificación debe contener el texto íntegro del acto."*

Nótese como el legislador, consciente o inconscientemente, asimila órgano director a órgano decisor, porque si bien señala en el inciso b.) que habrá una autoridad aduanera que instruirá el asunto, sin embargo, en el inciso d), indica que el órgano instructor deberá dictar resolución dentro de los 10 días hábiles; siendo así, entonces debemos concluir que si el órgano instructor emite el acto final, entonces es porque ambas funciones, la de instructor y la de juzgador, la ejerce la misma autoridad, que no podría ser otra que el órgano decisor, es decir, la aduana o la Dirección, pues obviamente el que puede lo más puede lo menos, y si dichos órganos están incluso legalmente facultados para sancionar, pues podrían además instruir el expediente. Claro que esto último podría generar problemas prácticos importantes, pues tendrían que estar los jerarcas de ambas oficinas instruyendo todos los asuntos. De ahí que por aplicación supletoria de la LGAP nada obsta para que no puedan constituir un órgano que instruya el procedimiento, siempre que se observen los principios aplicables." (sentencia 223-2006)

De manera que, y a pesar de que el suscrito disiente de la línea jurisprudencial de cita considera necesario su señalamiento. Así, probado como esta que, el acto de apertura del procedimiento lo realizó la misma unidad organizativa y funcionario en el presente asunto, como en los casos analizados en las sentencias de cita, a saber, la jefatura de la Asesoría Legal de la Dirección General de Aduanas en la persona del licenciado José Ramón Arce Bustos, lo lógico era esperar la declaratoria de nulidad de las actuaciones hasta el acto inicial inclusive.

No obstante lo reseñado y, dado que como indique supra, el suscrito no ha compartido la línea jurisprudencial del Tribunal en cuanto a tales nulidades, por las

razones apuntadas en las sentencias referidas, es que el suscrito tiene por superados tales vicios. No obstante, y para una justa resolución del asunto dado que en el caso concreto la recurrente ha insistido en que la clasificación arancelaria declarada lo ha sido con sustento en un criterio técnico solicitado por ella a la Administración y emitido por esta en tal sentido, es que el suscrito de previo a resolver ordena al recurrente se sirva presentar el original o copia certificada del criterio que le emitiera en su oportunidad la Dirección General de Aduanas y en el cual le indica que la clasificación arancelaria de las mercancías es la por el declarada en el formulario aduanero.

DICK RAFAEL REYES VARGAS