SENTENCIA N° 176-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con veinticinco minutos del día ocho de julio de dos mil seis.

Conoce este Tribunal sobre el recurso de apelación interpuesto por el señor **Xxxxxxxx Xxxxxxxx Xxxxxxxx,** agente de aduanas y apoderado generalísimo de la **Agencia de Aduanas xxxxxxx S.A.,** contra la resolución de la Dirección General de Aduanas número **XXXXXXXX** del 21 de agosto de 2003.

RESULTANDO

I.- Mediante Resolución **XXXXXXXX del 05 de Junio de 2003**, fundamentada en el Informe XXXXXXXX del 21-3-03, la Dirección General de Aduanas inicia procedimiento ordinario contra **la Agencia de Aduanas xxxxxx S.A. y el Importador Xxxxxxxx xxxxxxxx S.A**, con el fin de determinar la correcta clasificación arancelaria de las mercancías nacionalizadas al amparo de las declaraciones aduaneras de la **Aduana Central números xxxxxxxx de 25 de Agosto de 1999, xxxxxxxx de 30 Setiembre de 1999, xxxxxxxx de 07 Octubre de 1999, xxxxxxxx de 03 Noviembre de 1999, xxxxxxxx de 11 Noviembre de 1999, xxxxxxxx de 02 Diciembre de 1999 y xxxxxxxx de 17 Diciembre de 1999 y de la Aduana Santamaría números xxxxxxxx de 09 Diciembre de 1999, 213078 de 13 Diciembre de 1999 y xxxxxxxx de 21 Diciembre de 1999**, en las que se declaró que se despachaba mercancía descrita como "cámaras digitales y en algunas cámaras de imagen fija", en la posición arancelaria **8543.89.90.90**, toda vez que conforme el resultado de la investigación realizada se revela que existe criterio técnico del Departamento de Verificación Técnica de la División de Normas y Procedimientos de la Dirección General de Aduanas, en adelante DGA, número **XXXXXXXX de fecha 17 de diciembre del 2002**, visible al folio 184 del presente auto, que señala que dichas mercancías se clasifican en la posición **8525.40.00.00** del Sistema

Arancelario Centroamericano, en adelante SAC, y que indica que: **"Efectivamente mediante criterio técnico sobre clasificación arancelaria DVG-420-97 de fecha 14 de octubre de 1997, este Departamento asignó a las cámaras digitales la fracción arancelaria 8543.89.90.90. No obstante, en la actualización de Criterios Técnicos de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), IC/Act. 24 Agosto 1999, se emite la clasificación arancelaria para las cámaras digitales, ubicándolas en la subpartida 8525.40, razón por la que con el criterio definido por la OMA, se aclara la clasificación arancelaria de esta mercancía, fecha a partir de la que este Departamento asume dicho criterio. Por lo tanto, si bien antes del criterio emitido por la OMA se consignó otra clasificación, ya de agosto de 1999 a la fecha la clasificación arancelaria de las cámaras digitales es la subpartida 8525.40".** Dicha reclasificación generaría una diferencia total de impuestos a cancelar por la suma de **¢ 460.831,35**. **(ver folios 292-313, declaración aduanera original y documentos adjuntos.)**

II.- Con escritos presentados en fecha 23 y 24 de junio de 2003, los afectados presentan el descargo respectivo. **(ver folios 314-317)**

III.- Con resolución **XXXXXXXX del 21 de agosto de 2003**, suscrita por el Director General de Aduanas, se dicta el acto final contra la Agencia de Aduanas XXXXXXX S.A. y el Importador Xxxxxxxx xxxxxxxx S.A., ordenándose la reclasificación de las mercancías de referencia consistente en cámaras digitales de la posición arancelaria declarada **8543.89.90.90** con la que se paga los tributos de 1% de Ley 6946 y 13% de la Ley del Impuestos sobre las Ventas a la posición **8525.40.00.00** que obliga al pago de 6% del Derecho Arancelario a la Importación (DAI), 1% de Ley 6946 y 13% del Impuesto sobre las Ventas, ambas posiciones arancelarias

contenidas en el SAC, modificación que se fundamentó en el dictamen técnico del Departamento de Verificación Técnica de la División de Normas y Procedimientos de la DGA número **XXXXXXXX**, visible al folio 184 en especie, determinándose una variante en el adeudo tributario de ¢ 960.405,17 a ¢ 1.421.236,51 así como una diferencia de tributos a favor del fisco de ¢ **460.831,35**. Dicha resolución fue notificada tanto al importador como al agente aduanero el día 22 de Agosto del 2003**.** (ver folios 321-337).

IV.- En fecha 29 de agosto de 2003, el señor **Xxxxxxxx Xxxxxxxx**, agente aduanero de **XXXXXX Agencia de Aduanas S.A**, interpone los **recursos de reconsideración y apelación** contra el acto final contenido en la resolución de la DGA número XXXXXXXX del 21 de agosto de 2003, argumentado esencialmente lo siguiente: (ver folios 338-344)

- ***NULIDAD RESPECTO A LA APLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN RES-DGA-024-2001 DE 25 DE ENERO 2001:*** *Se argumenta en relación con la citada resolución administrativa, que con la misma se establece una transferencia de competencias, por lo que para que ello esa eficaz, se requiere que dicho traslado sea temporal, lo cual en la mencionada resolución no se presenta, sino que la misma se emitió por tiempo indefinido y solo revocable por razones de oportunidad y conveniencia y que a la fecha no se ha publicado, concluyendo en la ilegalidad de la referida resolución y conforme a la articulación del caso todos los actos son inválidos e ineficaces entre ellos la resolución de inicio procesal y actos posteriores.*

- ***NULIDAD EN RELACIÓN CON LA RECTIFICACIÓN POR PARTE DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS A SU PROPIO CRITERIO DE***

CLASIFICACIÓN ARANCELARIA: *Se señala que en cuanto al hecho de que la DGA base su apertura procesal en una denuncia y, requiere de su departamento técnico la emisión de una opinión, eso no implica que la misma tenga efectos constitutivos de verdad absoluta al cambio de criterio, como tampoco debe asumirse el conocimiento automático de las agencias aduaneras en relación con el cambio de criterio arancelario, premisa que resulta falsa y desde todo punto de vista estériles para pretender la concurrencia de un adeudo tributario aduanero. Se agrega también que debe tenerse presente que los mismos departamentos encargados de uniformar la clasificación arancelaria vertieron criterios que se utilizaron por períodos importantes y de los cuales partieron las agencias para realizar sus declaraciones aduaneras, puesto que en esas fechas esos criterios resultaban correctos. Concluyendo los interesados que "**no ha existido por parte de la Dirección General de Aduanas, emisión de acto alguno que venga a rectificar su propio criterio y las clasificaciones declaradas con base en lo dictaminado por ésta, provoca una responsabilidad administrativa al inducir a los agentes a consignar la posición arancelaria oficial y no controvertido por otro pronunciamiento"**.*

En relación con lo anterior, se aduce también que la única prueba en que fundamenta la Administración el cambio realizado, lo es la opinión consultiva del Departamento de Verificación, quien a su vez se sustenta en una clasificación emitida por la Organización Mundial de Aduanas, en adelante OMA. Y respecto de eso se resalta el hecho de que las normas que clasifican una mercancía son las reglas de clasificación, mismas que parten de la presencia física del bien susceptible de importación. Y por ello la opinión vertida carece del elemento esencial que determina una clasificación arancelaria, debe notarse que el dictamen hace referencia a la decisión de la Organización pero no existe narración de las características propias del bien, elementos merceológicos, su función, el criterio técnico nacional, todo sobre el bien sometido al análisis y, lo más importante, su correspondencia integral con el presentado ante la Organización Mundial. En

razón de ello, aducen que a estas alturas es imposible discutir la determinación de la posición arancelaria si lo único que se conoce es la referencia al "acta" de la Organización, lo cual es un aspecto causante de indefensión, puesto que no se sabe ni consta en expediente que tipo de cámara fue analizada por el órgano internacional. En consecuencia debe existir un nexo causal y si éste no se acredita no es posible establecer certeramente que se trate de las mismas mercancías, con lo cual tienen la razón por el fondo.

Finalmente sobre este tema se refiere al valor jurídico de las actas de la OMA, indicando que no existe norma jurídica que exija la declaración de las partidas arancelarias en las posiciones determinadas por la OMA, o bien no han sido puestas en conocimiento de los auxiliares vía publicación, y que los pronunciamientos son una guía y su aplicación está restringida a la determinación de las características de los bienes a clasificar, además de que Costa Rica a la sazón no pertenecía a la OMA, y de tal información no esta en el idioma oficial y no existe traducción oficial.

- **NULIDAD EN RELACIÓN CON LA FÓRMULA DE SOLIDARIDAD PLANTEADA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS**: *Aduce el recurrente que la Administración Aduanera se aparta de lo dispuesto por la legislación al llamar al inicio del procedimiento a ambas partes (agente aduanero y consignatario), conforme con las reglas de la solidaridad, sin determinar cuál es el obligado siendo este evento la ratio esendi del procedimiento impositivo, en resumen indica el gestionante, "…esta consideración emanada del ente público, es contraria a derecho porque legitima a ambas partes a la relación como posibles obligados los cuales se ven en la necesidad de presentar defensas a fin de debatir la posición de la aduana y tratar de evitar que recaiga un adeudo y menoscabo de su patrimonio personal que a final de cuentas resulta indeterminado".*

V.- Con resolución **RES-DN-438-2006 de 29 de Mayo de 2006**, la DGA declara sin lugar el recurso de reconsideración y confirma la resolución recurrida en todos sus extremos, emplazando al recurrente para que dentro del plazo de 10 días hábiles se apersone ante el Tribunal Aduanero Nacional y con oficio XXXXXXXX de 30-5-2006 remite el expediente respectivo. (ver folios 346-357).

VI.- Con escrito recibido el 12 de junio 2006, el agente de aduanas **Xxxxxxxx**, acreditado para **Xxxxxxxx Agencia de Aduanas S.A**, se apersona ante este Tribunal y en resumen expone sus alegatos de defensa indicando lo siguiente: (ver folios 359-363)

- ***LEGALIDAD DE LAS DECLARACIONES ADUANERAS APOYADAS EN EL DICTAMEN TÉCNICO XXXXXXXX EMITIDO POR EL DEPARTAMENTO DE VERIFICACIÓN TÉCNICA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS:*** *Ante consulta expresa de **Xxxxxxxx xxxxxxxx**, el Departamento Técnico de la DGA vertió el **14 de octubre de 1997** el dictamen técnico **XXXXXXXX**, opinión según el cual las cámaras digitales están ubicadas en la posición arancelaria **8543.89.90.90**, para lo cual se presentó en su momento el catálogo correspondiente en el que aparece descrito el bien sometido a análisis, por lo que no se duda de que todos los elementos que caracterizan una clasificación fueron tomados en cuenta. En consecuencia es obvio que las declaraciones aduaneras se encuentran a derecho ya que están formuladas bajo criterios administrativos que si bien no son vinculantes para otros importadores, si lo son para el importador **Xxxxxxxx xxxxxxxx** que ha seguido aplicando dicho dictamen. Y que los funcionarios son responsables de sus actos lo que vincula a la Administración, y fue ésta la que les dijo cual partida aplicar con independencia de la relación estatutaria y las posibles pérdidas económicas que eventualmente sufra el Fisco*

- ***PREVALENCIA DEL CRITERIO TÉCNICO XXXXXXXX DE 14 OCTUBRE DE 1997 HASTA LA EMISIÓN DEL NUEVO CRITERIO DE CLASIFICACIÓN ARANCELARIA DNP-547-2003 DE 15 DE OCTUBRE DE 2003:*** *En este aparte, refiere el recurrente al contenido del oficio DNP-DV-547-2003 de 15 Octubre de 2003 emitido por el Departamento de Verificación Técnica de la DGA, con el que se señala entre otras cosas que* ***"antes de que el Departamento contara con la actualización del Criterio Técnico de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) IC/Act 24 de agosto de 1999, recibida el 05 de Octubre de 2001, se emitió criterio de clasificación arancelaria para las cámaras digitales, en la partida 8543.89.90.90, con ello a 1999 se tenía el criterio de que clasificaban en la 8543, no es sino, hasta que se cuenta con la actualización de Criterios…, que el criterio de clasificación… se aclara y en adelante este Departamento las ubica en la partida 8525.40, sin embargo es con la Tercera Enmienda al Sistema Arancelario Centroamericano vigente a partir del 01 Octubre de 2002, que al agregarse el epígrafe de la partida 8525.40 que las cámaras digitales quedan expresamente comprendidas en esa partida y no queda duda sobre la clasificación arancelaria"***.

  En razón de lo indicado, continúa el recurrente, "la Administración Aduanera es la que les indica la partida señalando a su vez que ni el importador ni la agencia de aduanas siguieron criterios contrarios a la indicado por el órgano público, que para el caso es el Departamento Técnico", lo cual constituye un ACTO PROPIO, doctrina que sigue la Sala Constitucional y que tiene como consecuencia que si la Administración fomenta o admite un comportamiento reiterado por parte de los administrados, debe atenerse a sus consecuencias.

- ***APLICACIÓN DEL ARTICULO 119 DEL CNPT: VIGENCIA DE LA CONSULTA EN EL TIEMPO HASTA LA EMISIÓN DE OTRA DIRECTRIZ EN SENTIDO CONTRARIO:*** *En tal sentido se aduce que el artículo 119 del Código Tributario, resulta aplicable por la vía de la supletoriedad:*

" Artículo 119.- Consultas.

Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. (…)

Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración. (…)"

Nótese que la consulta formulada y respondida por la Administración Tributaria conserva su vigencia en el tiempo hasta la emisión de otra directriz en sentido contrario. En relación con lo indicado, la consulta realizada por ***Xxxxxxxx xxxxxxxx*** *sigue rigiendo para todos los hechos generadores posteriores hasta tanto no exista otra disposición razonada que prejuzgue un cambio de criterio que, notificada por las vías legales, tenga efectos constitutivos en los nuevos hechos generadores (nuevas importaciones), circunstancia que no se muestra en el presente caso, por ende, es aplicable el dictamen y consecuentemente la partida indicada por la Dirección General de Aduanas".*

VII.- Que en las presentes diligencias se han respetado las formalidades legales en la tramitación del recurso de apelación.

Redacta el licenciado Franklin Velázquez Díaz; y,

CONSIDERANDO

I.- **La Litis**: Se contrae en determinar la correcta clasificación arancelaria de la mercancía despachada con las declaraciones aduaneras de la **Aduana Central** números xxxxxxxx de 25 de Agosto de 1999, xxxxxxxx de 30 Setiembre de 1999, xxxxxxxx de 07 Octubre de 1999, xxxxxxxx de 03 Noviembre de 1999, xxxxxxxx de 11 Noviembre de 1999, xxxxxxxx de 02 Diciembre de 1999 y xxxxxxxx de 17 Diciembre de 1999 y de la **Aduana Santamaría** números xxxxxxxx de 09 Diciembre de 1999, 213078 de 13 Diciembre de 1999 y xxxxxxxx de 21 Diciembre de 1999, con las que se desalmacenaron **Cámaras Digitales, marca Xxxxxxxx,** declaradas en la posición arancelaria **8543.89.90.90**, y para las cuales el Departamento de Verificación Técnica de la DGA emite nuevo criterio pasando la clasificación de las mismas a la posición **8525.40.00.00** del SAC, lo cual generó una diferencia de ¢ 460.831,35.

II.- **Admisibilidad del recurso de apelación.** 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 LGA, 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 DGA, cabe recurso de apelación ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los cinco días siguientes a la notificación; tenemos que en este caso, el recurrente dentro del plazo legalmente establecido, interpuso el día 29 de agosto de 2003 (**folios 338-344**) el recurso de apelación contra el acto final, notificado el 22 de agosto de 2003 (**folios 321-337**). De igual

forma, el recurso de apelación fue interpuesto por el señor **Xxxxxxxx Xxxxxxxx Xxxxxxxx** con facultades de apoderado generalísimo de la **Agencia de Aduanas Xxxxxxxx S.A**., cuya certificación corre al **folio 345**, cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación; razones por las cuales se debe tener por admitido el presente recurso de apelación.

III.- Sobre las nulidades alegadas: Corresponde en primer término, el estudio de las nulidades aducidas por el recurrente, a fin determinar, si los actos administrativos que lo afectan, han sido emitidos en forma válida, por ser conformes sustancialmente con el ordenamiento jurídico, según lo dispuesto por la Ley General de Administración Pública, en adelante LGAP, o si por el contrario presentan defectos graves que generen su nulidad.

A tales efectos, debe indicarse que este Tribunal durante el ejercicio de sus funciones ha desarrollado ampliamente el tema de las nulidades de actos dictados por las autoridades aduaneras, tomando como base la LGAP, puesto que en materia aduanera se omite la regulación sobre este tema, teniendo que suplir la laguna con los postulados de aquella normativa, que por estar contenida la regulación de los elementos del acto, sus vicios y las nulidades en el Libro Primero de aquella ley, resulta aplicable a toda la Administración Pública, dentro de la que se incluye la administración aduanera. También en el desarrollo de la jurisprudencia de este Colegiado sobre el tema de las nulidades, se ha tenido como referencia la doctrina nacional encabezada por el Dr. Eduardo Ortiz Ortiz, y el contenido de varios dictámenes de la Procuraduría General de la República, como órgano asesor y consultor de la Administración y fallos de los órganos jurisdiccionales. Partiendo de lo anterior, analicemos concretamente los vicios de nulidad reseñados en el presente caso.

- ***NULIDAD RESPECTO A LA APLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN RES-DGA-024-2001 DE 25 DE ENERO 2001:*** *Se argumenta en relación con la citada resolución administrativa, que con la misma se establece una transferencia de competencias, por lo que para que ello esa eficaz, se requiere que dicho traslado sea temporal, lo cual en la mencionada resolución no se presenta, sino que la misma se emitió por tiempo indefinido y solo revocable por razones de oportunidad y conveniencia y que a la fecha no se ha publicado, concluyendo en la ilegalidad de la referida resolución y conforme a la articulación del caso todos los actos son inválidos e ineficaces entre ellos la resolución de inicio procesal y actos posteriores.*

En relación con este tema, debe indicarse que su discusión carece de interés para la decisión de la litis, toda vez que si bien lleva razón la parte al indicar que en el acto inicial, con base en dicha resolución se encomienda a la División de Control y Fiscalización la instrucción del procedimiento, así como recibir y evacuar pruebas y emitir actos que estime oportunos para la debida tramitación del asunto, y realizar las recomendaciones pertinentes (ver considerando VI, folio 307), sin embargo, es lo cierto que salvo la solicitud de que se certificara el dictamen XXXXXXXX, cuya copia en todo caso ya constaba en expediente a folio 174, no se concretó la actuación de dicha División como órgano director, toda vez que no consta en expediente que una vez abierto el procedimiento, esa División haya gestionado o practicado alguna prueba adicional a lo que ya constaba en expediente o se hubiere por ejemplo, realizado la audiencia de conclusiones finales. Sino que por el contrario, si analizamos lo actuado resulta visible que el acto de inicio (que formalmente es el momento procesal en que inicia el procedimiento), es emitido directamente por el Director General de Aduanas (ver folios 292-213). Posteriormente a folios 321-337 consta el acto final, emitido también directamente por el Director General de Aduanas, al igual

que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, visible a folios 346-356.

Así las cosas se desprende del expediente que la participación de la División de Control y Fiscalización en el presente caso, fue según sus competencias, de órgano investigador, en la realización del estudio correspondiente ante la denuncia interpuesta, es decir, su participación se da en una fase anterior: el proceso investigativo, en el cual por su naturaleza misma de investigación preliminar, no se adoptan decisiones con efectos jurídicos para los administrados, sino que se trata de actos internos, de investigaciones que servirán luego como motivo del acto mediante el cual se ordena iniciar el procedimiento administrativo cuando corresponda, es decir, sirve como base para determinar si se abre o no el procedimiento, pues en ellas se recaba la información, definen hechos, examinan los procedimientos seguidos y se establecen las posibles incorrecciones. Sin embargo, en esta etapa no existen partes, formalmente hablando ni tampoco es en ese momento donde se debe garantizar el debido proceso constitucional, pues no existe desde el punto de visto jurídico un procedimiento administrativo.

Partiendo de ello y de lo dispuesto por el artículo 223 de la LGAP, que señala:

"Artículo 223.-

1. Sólo causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento.

2. Se entenderá como sustancial la formalidad ***cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión causare indefensión. "***(el resaltado es nuestro)

Debemos concluir, como lo ha señalado la doctrina y la jurisprudencia constitucional, que no existe la nulidad por la nulidad misma, sino que debe demostrarse que se dio en la especie violación del debido proceso del recurrente, lo cual no ocurre en el presente caso, en razón de lo cual no procede la alegada nulidad.

- **NULIDAD EN RELACIÓN CON LA FÓRMULA DE SOLIDARIDAD PLANTEADA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS**: *Aduce el recurrente que la Administración Aduanera se aparte de lo dispuesto por la legislación al llamar al inicio del procedimiento a ambas partes (agente aduanero y consignatario), conforme con las reglas de la solidaridad, sin determinar cuál es el obligado siendo este evento la ratio esendi del procedimiento impositivo, en resumen indica el gestionante, "...esta consideración emanada del ente público, es contraria a derecho porque legitima a ambas partes a la relación como posibles obligados los cuales se ven en la necesidad de presentar defensas a fin de debatir la posición de la aduana y tratar de evitar que recaiga un adeudo y menoscabo de su patrimonio personal que a final de cuentas resulta indeterminado".*

Discrepa el colegiado del enfoque del recurrente, toda vez que el tema de la obligación tributaria, que incluye la definición de quién es sujeto pasivo, quién lo es por hecho propio, o por responsabilidad ajena, es un asunto de reserva de ley, y de ahí, que debemos remitirnos a la ley para ver lo que al efecto dispone.

Al respecto debe señalarse que la obligación tributaria aduanera, es un vínculo jurídico de carácter personal, que surge entre el Estado y el sujeto pasivo, en cuanto ocurre el hecho generador previsto por la ley, es decir, en tanto se realiza el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y que es precisamente lo que da origen o nacimiento a aquella obligación,

que está constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías. (ver artículos 53 y 55 de la LGA y 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante CNPT)

El sujeto pasivo de dicha obligación, es decir, el obligado a su cumplimiento, es el contribuyente, o quien resulte responsable del pago, en razón de las obligaciones que le impone la ley. En otras palabras, sujeto pasivo no es sólo quien realiza directamente el hecho imponible (contribuyente) sino también otras personas a quienes la ley denomina "responsables", aún cuando sean ajenos al hecho imponible, es decir, son responsables u obligados por deuda ajena. (ver artículos 71 CAUCA , 54 de la LGA y 15, 17,20 del CNPT).

En este último supuesto comentado, - como responsable en virtud de la ley- ubica nuestra legislación al agente aduanero, a quien hace solidariamente responsable junto a su mandante, por el pago del adeudo tributario, sus intereses, multas y demás recargos correspondientes que surjan o se deriven de las operaciones aduaneras en que intervengan. Ver artículos, 71, 97 CAUCA, 36 de la LGA. Resulta de ello, indubitable en nuestro régimen jurídico aduanero, la responsabilidad solidaria del agente aduanero. Por su parte el artículo 16 del CNPT, establece dentro de los efectos de la solidaridad los siguientes:

"*...a) La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores, a elección del sujeto activo;*
b) El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás;..."

En consecuencia, puede la Administración Aduanera, cuando determine la existencia de sumas pendientes de cancelar, elegir si dirige su acción

cobratoria contra el consignatario o consignante de las mercancías (según se trate de importaciones o exportaciones), o bien, contra el agente aduanero que en su carácter de representante legal de su mandante, actuó en el despacho aduanero de las mercancías. Así, tal y como indica la doctrina "…analizando específicamente el caso de solidaridad entre contribuyente y responsable, observamos que este último se halla jurídicamente o económicamente conectado de alguna manera al contribuyente, y el legislador tiene en cuenta ese nexo para hacer generar a su respecto la obligación sustancial de pagar el tributo una vez realizado el hecho imponible.

Esto significa que el responsable solidario es ajeno a la capacidad contributiva cuya exteriorización se valoró para constituir jurídicamente el tributo y atribuirlo a una persona y, por consiguiente, está al margen de la circunstancia fáctica tributaria.

Por ello es que sólo puede ser instituido expresamente por ley y que no debe soportar en su patrimonio la carga del tributo, siéndole concedida la facultad del resarcimiento…"

Así, el agente aduanero no sólo es representante legal del importador durante el despacho y los actos que derivan de él, sino que también es responsablemente solidario con éste por el pago del adeudo tributario.

En efecto, la responsabilidad solidaria que se atribuye en forma genérica al agente, se deriva de la representación legal que ejerce respecto del importador - consignatario de las mercancías. Así, constituyen la consecuencia económica derivada de la representación, el vínculo establecido en virtud del mandato.

Sin embargo, al responsable tributario no es al que corresponde soportar en su patrimonio la carga del tributo, por ello se da la posibilidad de resarcir o repetir contra el sujeto obligado (importador) las sumas que haya cancelado al Fisco (ver artículo 96 b) CAUCA II y 39 de la LGA) ; es decir, como señala la doctrina, el responsable solidario "... está al margen de la circunstancia fáctica tributaria.", sin embargo, debe responder por el pago de las sumas de impuestos que se genere por cualquier concepto. De ahí que se permite en todos los casos repetir lo pagado, puesto que parte de que el agente pagó la diferencia por una deuda que no es suya, que no estaba obligado a cancelar, pero que por disposición del legislador para una mejor recaudación, efecto y control, se estableció de esa forma. O sea, que lo que la norma dispone es que el ajuste lo deberá soportar finalmente el importador que es el sujeto pasivo, de la obligación tributaria aduanera, en forma directa por que es quien realiza el hecho generador.

Disponen los artículos 97 del CAUCA vigente al momento de los hechos y el 36 de la LGA:

ARTÍCULO 36.- ***<u>Solidaridad</u>***

Los agentes aduaneros serán solidariamente responsables por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de las operaciones aduaneras en las cuales intervengan y por el pago de las diferencias, intereses, multas y demás recargos correspondientes.

Partiendo de lo expuesto, debemos señalar que es acertada la actuación de la administración aduanera, de haber llamado a ambas partes (agente aduanero y al consignatario) al proceso, no sólo porque es su obligación conforme lo preceptúan los artículos 102 y 196 de la LGA, sino porque existiendo solidaridad por el adeudo pendiente de cancelar entre ambos, es

la Administración la que decide a quien le cobro el monto en descubierto, dado que ambos son igualmente responsables aunque por razones diversas según lo expuesto.

En tal sentido tampoco lleva razón el recurrente respecto de este alegato.

IV.- Sobre los alegatos de la parte recurrente: Los demás argumentos expuestos por el recurrente, y que constituyen el argumento esencial expuesto por el apelante, tienen que ver directamente con la forma y fundamento con base en el cual el A Quo modificó la posición arancelaria en las declaraciones de referencia.

Ello por cuanto la parte alega que desde el año 1997 la misma Administración a su solicitud y previo análisis de la información entonces aportada, fue quien le indicó cuál era la posición arancelaria correcta para las mercancías de referencia, criterio que ha venido aplicando, en razón de lo cual son válidas las declaraciones efectuadas al amparo del mismo, y el cual constituye un acto propio que no puede ahora venir a modificar la Administración, puesto que existe responsabilidad de los funcionarios y de la Administración misma. En efecto, sobre este tema concluye que ***"no ha existido por parte de la Dirección General de Aduanas, emisión de acto alguno que venga a rectificar su propio criterio y las clasificaciones declaradas con base en lo dictaminado por ésta, provoca una responsabilidad administrativa al inducir a los agentes a consignar la posición arancelaria oficial y no controvertido por otro pronunciamiento".***

Por otra parte añade que la única prueba en que fundamenta la Administración el cambio realizado, lo es la opinión consultiva del Departamento de Verificación, quien a su vez se sustenta en una clasificación emitida por la OMA y que en realidad las normas que clasifican una mercancía son las reglas de clasificación, mismas que parten de la presencia física del bien susceptible de importación, por

ello la opinión vertida carece del elemento esencial que determina una clasificación arancelaria, debe notarse que el dictamen hace referencia a la decisión de la OMA, pero no existe narración de las características propias del bien, elementos merceológicos, su función, el criterio técnico nacional, todo sobre el bien sometido al análisis y, lo más importante, su correspondencia integral con el presentado ante la Organización Mundial. En razón de ello, aducen que a estas alturas es imposible discutir la determinación de la posición arancelaria si lo único que se conoce es la referencia al "acta" de la OMA, lo cual es un aspecto causante de indefensión, puesto que no se sabe ni consta en expediente qué tipo de cámara fue analizada por el órgano internacional. Y que debe existir un nexo causal y si éste no se acredita no es posible establecer certeramente que se trate de las mismas mercancías, con lo cual tienen la razón por el fondo. Además de que los criterios emitidos por la OMA son una guía, señalan.

En relación con este tema debe indicarse que en efecto es cierto que el criterio **XXXXXXXX** del Departamento de Verificación Técnica del año 1997, evidencia la decisión de la Administración en ese entonces de recomendar la clasificación de las cámaras digitales en la partida arancelaria **85.43** y que es la propia administración a través del conocimiento que tiene de la "Actualización de Criterios Técnicos de la OMA de 24 de agosto de 1999", la que aclara la clasificación arancelaria de esta mercancía en la partida 8525. En este contexto, si bien se puede afirmar que antes de la emisión de los criterios de la OMA en fecha 24 de agosto de 1999, Costa Rica había definido la clasificación de las cámaras digitales en la partida 8543, para lo cual aplicó una partida residual (NENCOP), toda vez que se trataba de una mercancía en ese entonces, novedosa en el contexto del comercio internacional y que por ello no estaba expresamente contemplada en epígrafe alguno de la nomenclatura vigente en el año 1997 (año en se emite el dictamen técnico) e incluso en el año 1999 (año de aceptación de las declaraciones aduaneras en referencia), sin embargo a partir de la aclaración

emitida por la OMA (24 de agosto de 1999), en razón de este nuevo producto incorporado al comercio que originó que ese organismo internacional realizara los estudios respectivos sobre la correcta clasificación de las cámaras digitales, la administración revisó la posición arancelaria dada y asumió la nueva clasificación recomendada a nivel internacional, que si bien como alega la parte constituye una guía y no son vinculantes, no obstante por tratarse de opiniones consultivas emitidas por el órgano especializado encargado de revisar y actualizar la Nomenclatura del S.A., estos criterios publicados permiten uniformar a nivel internacional la clasificación de productos nuevos, de controversia, de avance tecnológico, entre otros aspectos, razón por la cual son de fundamental importancia para tomar en cuenta por las administraciones aduaneras, toda vez que permiten implementar y armonizar los criterios de clasificación de las mercancías a nivel mundial. Tal posibilidad, muy acertadamente ha sido reconocida por la Secretaría de Integración Económica Centroamericana SIECA, que al respecto indicó: ***"En relación a los criterios de clasificación del S.A., está de acuerdo en el sentido de que no es obligatoria su aceptación por parte de los países que lo aplican, pero indudablemente son elementos que deben de tenerse en cuenta al momento de determinar una clasificación, puesto que éstos son emitidos por los mismos técnicos que manejan el S.A. en la OMA"*.**

En todo caso como bien lo señala la parte la clasificación de las mercancías se establece en razón de lo que dispone la Nomenclatura y no de un criterio técnico, razón por la que lo actuado no le genera derecho alguno al administrado, y que aun cuando por las circunstancias que prevalecen en el especie **no se desprende mala fe por parte del agente y del importador,** sin embargo, resulta claro que existen 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 el criterio del Departamento de Verificación Técnica de la

DGA número **XXXXXXXX** (**folios 184-185**), y según el análisis que se hace en el último considerando de la presente sentencia, que la clasificación arancelaria para las cámaras digitales, corresponde a la posición arancelaria **8525.40.00.00** del SAC y no a la **8543.89.90.90** declarada por el recurrente en las declaraciones objeto de las presentes diligencias. De ahí que la administración aduanera, sujeta al principio de legalidad debe, como en efecto lo hizo a través de las acciones de control posterior, resarcir al fisco de los tributos dejados de percibir, en cumplimiento del interés público al que está llamada a cumplir y, que prevalece sobre el interés particular, como claramente lo dispone el artículo 113 de la LGAP, 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 LGA, debe la administración aduanera

"…c) Facultar la correcta percepción de los tributos…"

Lo anterior no significa que se esté violentado la teoría de los actos propios, como aduce el recurrente, puesto que no se trata de que se esté en sede administrativa anulando o revocando un acto administrativo declarativo de derechos a favor del recurrente, sin seguir el debido proceso establecido a tales efectos, sino que se trata del ejercicio del control aduanero, que de conformidad con el artículo 22 de la LGA, puede incluso ejercerse en forma posterior al levante de las mercancías siempre que se realice dentro del plazo de 4 años establecido por el artículo 62 de la misma ley. En efecto sobre este tema, ya este Tribunal desde el año 2000, se ha pronunciado a favor de las facultades de la administración aduanera, de modificar dentro de los límites establecidos, lo actuado en el procedimiento de despacho. Así en sentencia 11-2000 se señaló:

> *"…Tal argumentación impone necesariamente el estudio y análisis del cuadro normativo que en nuestro medio otorga a las autoridades aduaneras, atribuciones para el ejercicio del control aduanero y para la revisión de las declaraciones aduaneras y los límites dentro de los cuales deben ser ejercidos y la correcta interpretación y aplicación del pronunciamiento constitucional que se alude.*
>
> ***1-Potestad aduanera y su ejercicio.***
>
> *De conformidad con las disposiciones comunitarias y nacionales vigentes, no existe duda de que corresponde al Servicio Nacional de Aduanas, en forma* ***exclusiva,*** *el ejercicio de la potestad aduanera, entendida como "...el conjunto de derechos, facultades y competencias que este Código y demás disposiciones legales conceden al servicio de aduanas y que se ejercitan a través de sus funcionarios para que puedan regular el tráfico*

del comercio exterior y sancionar cuando corresponda el incumplimiento a dichas disposiciones." (artículos 9 y 10 del CAUCA II).

Por su parte la Ley General de Aduanas, en su artículo 22, denomina como control aduanero, precisamente "...el ejercicio de las facultades del Servicio Nacional de Aduanas en la aplicación, supervisión, fiscalización, verificación y evaluación del cumplimiento de las disposiciones de esta ley, sus reglamentos y las demás reguladoras de los ingresos o las salidas de mercancías del territorio nacional y la actividad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior".

Como parte integrante y esencial de la potestad aduanera, es decir, del conjunto de atribuciones, facultades y competencia asignada a las autoridades aduaneras, resulta indispensable, a efectos del caso sometido a consideración de este Tribunal, puntualizar las atribuciones, que en forma inequívoca el artículo 24 incisos a) y b), conceden en forma privativa a la autoridad aduanera[1], en el sentido de que le corresponde "Exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera como naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor aduanero de las mercancías y los demás deberes, requisitos y obligaciones derivadas de la entrada, permanencia y salida de las mercancías, vehículos y unidades de transporte del territorio nacional." (Art.24:a)

De igual forma es facultad del servicio aduanero, "Exigir y comprobar el pago de los tributos de importación y exportación." (art.24:b).

2-Clases de Control Aduanero.

*El legislador no se limitó a establecer el conjunto de atribuciones de las autoridades aduaneras, sino que además dispuso diferentes tipos de control en atención al momento o etapa en que pueden ser ejercidos, estableciendo el artículo 23 de la LGA una división tripartita del control aduanero, que podrá ser**: inmediato, a posteriori o permanente**.*

*En este orden de ideas, el control aduanero podrá ser "**Inmediato",** que es aquel que puede realizarse sobre las mercancías desde que ingresan al territorio aduanero o desde que son presentadas para su salida, y hasta antes de que se autorice su levante, es decir, antes de que la aduana permita a los interesados disponer de las mercancías que han sido objeto de un despacho.[2](ver artículo 4 CAUCA y 23 LGA). En otras palabras, un primer momento en que puede ser ejercido el control aduanero, es durante el procedimiento de despacho de las mercancías, lo cual se hará mediante la aplicación de criterios selectivos y aleatorios.*

Otra oportunidad o momento para el ejercicio de las facultades aduaneras legalmente asignadas, lo es con posterioridad al despacho de las mercancías, y es el que se ha

---

[1] El artículo 251 de la LGA define autoridad aduanera en los siguientes términos: "funcionario del Servicio Nacional de Aduanas que, en razón de su cargo y en virtud de la competencia otorgada, ejecuta o aplica la normativa aduanera."

[2] Según el artículo 251 de la LGA, despacho aduanero es el "Conjunto de operaciones y actos necesarios para cumplir con un régimen aduanero; concluye con el levante o la disposición de las mercancías".

*denominado "**control a posteriori"** que a tenor del artículo 23 de repetida cita, "...se ejerce respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivadas de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares de la función pública aduanera y de las personas, físicas o jurídicas, que intervienen en las operaciones de comercio exterior, dentro del plazo al que se refiere el artículo 62 de esta ley".*

Como se deduce claramente de la norma transcrita, se trata de un control aduanero realizado en forma diferida, es decir, en un momento posterior al despacho de las mercancías, pero que debe ser efectuado dentro del plazo de 4 años establecido por el artículo 62 de la ley, salvo las excepciones de ley. También durante ese plazo podrá exigirse el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza. (ver también artículo 81 del CAUCA II)…

3-Criterios y limitaciones para el ejercicio del control aduanero.

Importante para la resolución del caso sometido a consideración de este Tribunal, resultan las disposiciones contenidas en los artículos 58 y 59 de la LGA, ubicados dentro del Capítulo II denominado "Determinación" del Título IV sobre la Obligación Tributaria Aduanera", razón por la que seguido pasamos a transcribirlas:

*Artículo 58: **Determinación***

"Determinar la obligación tributaria aduanera es el acto por el cual la autoridad aduanera o el agente aduanero, mediante el sistema de autodeterminación, fija la cuantía del adeudo tributario. Este adeudo deviene exigible al día siguiente de la fecha de notificación de la determinación de la obligación tributaria aduanera.

Cuando no se encuentren las mercancías, se hubieran destruido, ocultado o imposibilitado su inspección, o no estén disponibles los elementos necesarios para determinar fehacientemente la obligación tributaria aduanera, la autoridad aduanera determinará, cumpliendo el debido procedimiento administrativo, el monto prudencial de los tributos sobre la base de la información disponible."

En primer término, respecto al artículo 58 citado, cuatro ideas claramente individualizadas se desprenden del mismo:
1-Determinar la obligación tributaria aduanera es fijar la cuantía del adeudo tributario;
2-La determinación la pueden realizar dos sujetos: a) la autoridad aduanera; y b) el agente aduanero, mediante el sistema de autodeterminación.
3-El adeudo es exigible al día siguiente de su notificación.
4-Se faculta a la autoridad aduanera a establecer el monto prudencial de los tributos exigibles (cumpliendo el debido proceso), sobre la base de la información disponible, en los supuestos indicados en el segundo párrafo de la norma…

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…".

Por otra parte, debe tener presente el recurrente que la correcta clasificación de las mercancías no deviene de un dictamen técnico que emita la Administración, que en todo caso conforme el artículo 255 del Reglamento a la LGA, 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 con el dictamen **XXXXXXXX**, sino que la clasificación está establecida por el SAC, 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 SAC 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). Esta 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 de que el código numérico asignado es el que efectivamente les corresponde.

Así las cosas, e independientemente del criterio externado en el dictamen de referencia, 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 que analizaremos en el apartado "por el fondo" y con fundamento en la "Actualización de Criterios Técnicos de la OMA, la posición arancelaria **correcta** de las cámaras digitales es la **8525.40.00.00** y, no la declarada por el recurrente ni la contenida en el dictamen **XXXXXXXX**, sin que sea violatorio del ordenamiento jurídico la modificación y ajuste realizado por la administración a través del presente procedimiento ordinario que inició con el acto de apertura del mismo a través de la resolución **XXXXXXXX de fecha 05 de junio de 2003 notificada a las partes el 13 junio 2003**. Nótese que en todo caso, el recurrente no alega en su defensa ningún elemento técnico que demuestre que la partida por él declarada es correcta, sino que lo esencial de su defensa lo constituyen sus alegatos de nulidad.

Finalmente debe apuntarse, que tampoco lleva razón el recurrente, en su pretensión de que se le aplique supletoriamente el artículo 119 del CNPT, toda vez que existiendo norma especial en la legislación aduanera, respecto al valor y

alcance de las consultas técnicas realizadas y los dictámenes emitidos en ese sentido por la administración aduanera, priva en materia aduanera la aplicación del régimen jurídico aduanero, concretamente en este caso, lo dispuesto por los artículos 85 de la LGA y el artículo 255 de su Reglamento.

V- Sobre el fondo del asunto: Determinado lo anterior, corresponde analizar cuál es en criterio de este Colegiado la correcta clasificación de las **cámaras digitales,** con base en las pruebas que constan en expediente, considerando que para el caso que nos ocupa, es imprescindible efectuar la correcta denominación de la mercancía, a partir de las características que la identifiquen, a efecto de determinar su exacta codificación en la Nomenclatura Internacional del Sistema Armonizado (S.A.) base del SAC, con base en el Arancel de Importación vigente al momento de producirse el hecho generador de las declaraciones aduaneras en estudio.

En relación con lo señalado, en primer término deben identificarse las características de la mercancía nacionalizada con las declaraciones aduaneras objeto de la presente litis, a saber: naturaleza o descripción, referencias comerciales tales como modelos, estilos, etc., a fin de determinar si dicha mercancía es susceptible de clasificarse en el inciso arancelario **8525.40.00** que dispone la DGA en la resolución de apertura del procedimiento ordinario N° **XXXXXXXX del 05 de Junio de 2003** y que mantiene en el acto final N° **XXXXXXXX del 21 de agosto de 2003.**

En tal sentido, procede este Tribunal a dilucidar sobre estos aspectos en interés de determinar la correcta clasificación arancelaria**.**

1- Naturaleza de la mercancía:

En las declaraciones aduaneras que constan en expediente, se comprueba que la **agencia de aduanas** declaró en la **casilla 41** para el inciso arancelario **8543.89.90.90** para la misma mercancía**,** varias descripciones**,** entre ellas: **Otros (cámaras digitales), Otras cámaras de imagen fija, Otros aparatos electrónicos con función propia: cámaras digitales, Otras cámaras de imagen fija.** Asimismo se observa que **el vendedor** denomina a la mercancía en sus facturas (traducción adjunta) como **"Cámaras digitales Xxxxxxxx Photo"** con sus correspondientes modelos, con lo cual queda evidenciada la conexidad de la mercancía importada y declarada en el inciso **85<u>43</u>.89.90.90** con la mercancía que se pretende en el caso en exámine, realizar la modificación de la clasificación arancelaria al inciso **85<u>25</u>.40.00.00,** cambio que se encuentra fundamentado en el Criterio Técnico número **XXXXXXXX.**

En virtud de lo expuesto anteriormente, estima este Tribunal que de conformidad con el justificante que sustenta el estudio que realizó la DGA, la mercancía de las declaraciones aduaneras objeto del presente estudio, se trata de **cámaras digitales** toda vez que así consta en las facturas comerciales de compraventa.

2- Clasificación arancelaria :

Una vez establecida la conexidad y naturaleza de la mercancía identificada como cámaras digitales, lo procedente es determinar su clasificación arancelaria según la nomenclatura vigente en el momento de los hechos.

En razón de lo anterior, es preciso denotar que estos equipos denominados cámaras digitales, han sido siempre clasificados a nivel de Capítulo, siempre en el **85** que comprende las **"MÁQUINAS, APARATOS Y MATERIAL ELÉCTRICO Y SUS PARTES; APARATOS DE GRABACIÓN O REPRODUCCIÓN DE SONIDO,**

APARATOS DE GRABACIÓN O REPRODUCCIÓN DE IMAGEN Y SONIDO EN TELEVISIÓN, Y LAS PARTES Y ACCESORIOS DE ESTOS APARATOS".

Sin embargo, debe reconocerse que **antes del 24 de Agosto de 1999**, fecha en que se emite la Actualización de Criterios Técnicos por parte de la OMA, la clasificación arancelaria recomendada por Costa Rica para las cámaras digitales a nivel de partida arancelaria, venía dada en la **85.43 cuyo epígrafe indica: "Máquinas y Aparatos eléctricos con función propia, no expresados ni comprendidos en otra parte de este capítulo",** clasificación que como bien lo indica la parte recurrente, estuvo respaldada con el **criterio técnico XXXXXXXX** de 14 de octubre de 1997, emitido por el Departamento de Verificación Técnica, expresamente solicitado por la parte.

En este orden de ideas, también se tiene por demostrado que la estructura de la partida arancelaria **85.25** para esa época, antes de la **Tercera Enmienda** (29-09-2002), era la indicada en el siguiente cuadro, denotándose que el epígrafe de la partida **85.25**, en ese entonces, no contenía las **"cámaras digitales",** como si ocurre a partir de la Tercera Enmienda (cambios que evidentemente no son aplicables al caso en razón de que la fecha en que se realizó la enmienda).

8525	**APARATOS EMISORES DE RADIOTELEFONIA, RADIOTELEGRAFIA, RADIODIFUSION O TELEVISION, INCLUSO CON APARATO RECEPTOR O DE GRABACION O REPRODUCCION DE SONIDO INCORPORADO; CAMARAS DE TELEVISION; VIDEOCAMARAS, INCLUIDAS LAS DE IMAGEN FIJA.**
8525.10	- Aparatos emisores:
8525.10.10.00	-- De radiodifusión.
8525.10.90	-- Otros
8525.10.90.10	--- Emisores, excepto los aparatos de radiodifusión o televisión
8525.10.90.90	--- Los demás
8525.20.00.00	-Aparatos emisores con aparato receptor incorporado
8525.30.00	- Cámaras de televisión
8525.30.00.10	-- Giroestabilizadas.

8525	**APARATOS EMISORES DE RADIOTELEFONIA, RADIOTELEGRAFIA, RADIODIFUSION O TELEVISION, INCLUSO CON APARATO RECEPTOR O DE GRABACION O REPRODUCCION DE SONIDO INCORPORADO; CAMARAS DE TELEVISION; VIDEOCAMARAS, INCLUIDAS LAS DE IMAGEN FIJA.**
8525.30.00.90	-- Otras.
8525.40	**- Videocámaras, incluidas las de imagen fija**
8525.40.00.10	-- Videocámaras de imagen fija digitales
8525.40.00.90	-- Las demás

No obstante lo indicado, en función de la **"Actualización de los criterios técnicos de clasificación arancelaria emanados de la OMA, Doc/Act 24 Ago/99"**, con vigencia ya desde el 24 de Agosto de 1999, la OMA determina que las cámaras digitales correspondía clasificarlas en la partida arancelaria **85.25,** por lo que con la emisión de los resultados de dicha Enmienda se modifica, para el año 2002, el epígrafe de dicha partida de la siguiente forma: **"Aparatos emisores de radiotelefonía, radiotelegrafía, radiodifusión, o reproducción de sonido, incorporados; cámaras de televisión; videocámaras, incluidas las de imagen fija: Cámaras digitales"** (subrayado que no corresponde al texto original). En razón de ello el Departamento de Verificación Técnica de la DGA, con el criterio técnico contenido en el oficio **XXXXXXXX** confirma en relación con la clasificación de las mismas lo siguiente: ***"…razón por la que con el criterio definido por la OMA, se aclara la clasificación arancelaria de esta mercancía, fecha a partir de la que este Departamento asume dicho criterio. Por lo tanto, si bien antes del criterio emitido por la OMA se consignó otra clasificación arancelaria, ya de agosto de 1999 a la fecha la clasificación arancelaria de las cámaras digitales es en la subpartida 8525.40"*** **(**Ver folio 184)

Como se puede observar, es a partir de la fecha de promulgación del Criterio Técnico, 24 de agosto de 1999, que Costa Rica dispone adoptar la nueva clasificación arancelaria en las importaciones de las cámaras digitales, toda vez que la partida arancelaria que se había aplicado hasta antes de esa fecha era la

8543, que como dijimos es una partida residual, que no comprendía en forma exacta el producto en estudio, toda vez que existía una partida más específica, la 8525, que en razón de la aplicación de las Reglas Generales de Clasificación prevalece sobre la residual o genérica, en razón de lo cual resulta procedente el ajuste realizado en el presente caso, toda vez que, aun cuando la partida que se consignó en las declaraciones aduaneras de referencia fue la 8543, recomendada por el Departamento de Verificación, sin embargo, no era la que correspondía según lo expuesto, y ello no le genera derecho alguno a la parte recurrente, puesto que está probado que el Estado ha dejado de percibir los impuestos correspondientes, según la correcta clasificación. .

Por lo que acorde con los argumentos expuestos, la Tercera Enmienda [3]contempla para la partida 85.25 las cámaras digitales al igual que en el SAC que a nivel de inciso a 8 dígitos (**8525.40.00)** indica: **-Videocámaras, incluidas las de imagen fija; cámaras digitales,** lo cual se visualiza según la siguiente estructura:

8525	**APARATOS EMISORES DE RADIOTELEFONIA, RADIOTELEGRAFIA, RADIODIFUSION O TELEVISION, INCLUSO CON APARATO RECEPTOR O DE GRABACION O REPRODUCCION DE SONIDO INCORPORADO; CAMARAS DE TELEVISION; VIDEOCAMARAS, INCLUIDAS LAS DE IMAGEN FIJA; CAMARAS DIGITALES**
8525.10	- Aparatos emisores:
8525.10.10.00	-- De radiodifusión.
8525.10.90	-- Otros
8525.10.90.10	--- Emisores, excepto los aparatos de radiodifusión o televisión
8525.10.90.90	--- Los demás
8525.20.00	-Aparatos emisores con aparato receptor incorporado
8525.20.00.10	--Teléfonos celulares (teléfonos móviles")

[3] Se reitera que para la clasificación de las mercancías en estudio no se está aplicando los cambios promovidos con la Tercera Enmienda, por no estar vigentes al momento de los hechos.

8525	**APARATOS EMISORES DE RADIOTELEFONIA, RADIOTELEGRAFIA, RADIODIFUSION O TELEVISION, INCLUSO CON APARATO RECEPTOR O DE GRABACION O REPRODUCCION DE SONIDO INCORPORADO; CAMARAS DE TELEVISION; VIDEOCAMARAS, INCLUIDAS LAS DE IMAGEN FIJA; CAMARAS DIGITALES**
8525.20.00.90	-- Los demás.
8525.30.00	- Cámaras de televisión
8525.30.00.10	-- Giroestabilizadas.
8525.30.00.90	-- Otras.
8525.40.00	**- Videocámaras, incluidas las de imagen fija; cámaras digitales**
8525.40.00.10	-- Videocámaras de imagen fija digitales
8525.40.00.90	-- Las demás

En conclusión en aplicación de la Regla General de Clasificación 1 y 6 del Sistema Armonizado, la mercancía objeto de análisis debe clasificarse en la partida arancelaria 8525 y no en la declarada, por ser la primera una partida específica, motivo por el que este Tribunal determina que le asiste razón a la DGA, debiéndose declarar sin lugar el recurso de apelación y confirmar la resolución recurrida.

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 declara sin lugar el recurso y se confirma la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Voto salvado de la Licda. Céspedes Zamora quien declara la nulidad de todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive. Remítase el expediente a la oficina de origen.

Notifíquese al recurrente al facsímil XXXXX y a la Dirección General de Aduanas.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Shirley Contreras Briceño **Franklin Velázquez Diaz**

Dick Rafael Reyes Vargas **Xinia Villalobos Orozco**

Nota del licenciado Reyes Vargas. No comparte el suscrito la cuarta de las consideraciones y sobre el punto razono con sustento en lo siguiente: El numeral 85 de la Ley General de Aduanas, en lo siguiente LGA, tiene como antecedente el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en lo sucesivo CNPT de manera que procura establecer regulación especial sobre las denominadas "Consultas técnicas", que recoge pero en forma distinta el instituto del artículo 119 de cita. En este sentido nótese como el artículo 85 busca restringir tal derecho de consulta a **"La persona con interés directo o legítimo"** es decir no toda persona esta legitimada para consultar con sustento en la norma de cita. En segundo lugar la norma establece una serie de aspectos o materias sobre las cuales se puede consultar lista que en criterio del suscrito y en razón al contexto mismo de la norma de de naturaleza preceptiva y no facultativa, es decir es números clausus y no apertus. Como tercer punto se debe destacar los aspectos formales de la consulta. Se exige que la misma sea presentada por escrito y, debe necesariamente, contener el criterio motivado del interesado. Como se aprecia entonces, si bien el legislador establece la posibilidad de realizar consultas al Servicio Nacional de Aduanas para que esta sea atendible y surta el efecto legal pretendido, debe ser realizada por persona con interés directo o legítimo, debe serlo sobre una de las materias o aspectos legalmente establecidos y en la forma igualmente señalada. Lo anterior tiene su razón en el efecto vinculante que el legislador, implícitamente, busca darle al Dictamen que se emita en el caso concreto. Por ello en la norma se indica que **"No tiene efecto la consulta realizada sobre la base de datos inexactos u omisos proporcionados por el interesado."**. La norma última transcrita resulta de sumo interés además porque reafirma el carácter restrictivo que el legislador pretende dar al efecto vinculante de los dictámenes. Es decir esta limitado el mismo al caso concreto, al consultante, como a la fidelidad de la información suministrada por él. Por ello en criterio del suscrito el numeral 255 del Reglamento a la Ley General de Aduanas o

RLGA, en tanto faculta la aplicación de los dictámenes que emita el Director General de Aduanas a todo caso idéntico o similar, resulta exorbitante de la norma que pretende reglamentar y por ende ilegal e inaplicable. Es esta la razón fundamental por la cual el suscrito estima inaplicable al caso el dictamen **XXXXXXXX** y en consecuencia debe tenerse por desestimada la alegación en este sentido del recurrente, en tanto no corresponde el mismo con la persona que realizó la consulta ni corresponde al caso concreto de la misma.

Sobre la quinta de las consideraciones y en razón de lo señalado anteriormente, reitera el suscrito la inaplicabilidad del Dictamen y por ello comparte las consideraciones sobre la potestad, por ausencia de acto previo declarativo de derechos que la vincule, para ejercer las facultades de revisar, modificar y exigir la obligación tributaria aduanera. Aclara eso si el suscrito que el hecho de que la clasificación se ubica en la partida de la nomenclatura señalada por la Administración no obedece a la entrada en vigencia o emisión del criterio de la OMA ni de la tercera enmienda en tanto tales instrumentos, vienen a aclarar el tratamiento que corresponde en razón a la naturaleza de la mercancía, el primero y, a incluir para mayor claridad y especificidad el bien objeto de análisis en el segundo. De manera que el criterio vertido con anterioridad si bien oficial era erróneo y así fue reconocido y corregido.

Dick Rafael Reyes Vargas

Voto salvado de la Licenciada Céspedes Zamora. Me separo de la mayoría en el presente caso que corresponde a la Sentencia 176-2006, toda vez que le asiste la razón al recurrente sobre la nulidad alegada. En criterio de la suscrita, en el presente asunto existe una inadecuada motivación de las actuaciones, al considerar que no se han indicado los fundamentos de hecho y derecho que sustenten el ajuste en el elemento clasificación arancelaria practicado por la administración aduanera, por lo que tales vicios generan la nulidad absoluta de lo actuado a partir del acto inicial inclusive.

En la especie se modifica la clasificación arancelaria de las mercancías nacionalizadas en la Aduana Central y en la Aduana Santamaría declaradas como "Cámaras digitales" y "Cámaras de imagen fija" en la posición arancelaria **8543.89.90.90** la cual fue reclasificada por la Dirección General de Aduanas (DGA) a la posición **8525.40.00.00** del Sistema Arancelario Centroamericano (S.A.C). Ajuste que ocasiona una diferencia de impuestos a cancelar por la suma de 460.831.35 colones.

Fundamenta su actuación la DGA en el criterio del Departamento de Verificación de la Dirección General de Aduanas contenido en el oficio XXXXXXXX, el cual en esencia se basa en el criterio técnico emitido por la Organización Mundial de Aduanas (OMA) IC/Act. 24 Agosto de 1999 (Ver folio 184 y 185).

Así las cosas, siendo dicha posición arancelaria la que en criterio de la Administración resultaba aplicable a las mercancías de cita y que fue precisamente con base en lo cual se realizó el respectivo traslado de cargos a la empresa recurrente, debió la administración una vez recabada, apreciada y valorada todas las pruebas y alegatos que constan en expediente durante el desarrollo del procedimiento (incluido el criterio de la OMA), demostrar o desvirtuar la clasificación arancelaria de las mercancías en controversia, estimando la suscrita que en el proceso seguido, la DGA no demuestra, ni motiva

ni justifica técnicamente la reclasificación de las cámaras digitales nacionalizadas (naturaleza y características de la mercancía, elementos merceológicos aplicables, función principal, Reglas Generales de Clasificación, Notas Legales, etc). Puesto que por la naturaleza de las mercancías que se discuten -de las cuales han existido diversos criterios en cuanto la correcta clasificación arancelaria- (nótese que también con criterio emitido por el mismo Departamento de Verificación Técnica de la DGA a través de XXXXXXXX del 14-10-97 ese Departamento le había asignado la posición 8543.89.90.90 del SAC a las mismas cámaras digitales que hoy se discuten, siendo precisamente esa posición 85.43 la declarada por el recurrente). En tal sentido, considera la suscrita que siendo las cámaras digitales una mercancía de controversia en cuanto a su correcta clasificación arancelaria, es que debió la administración demostrar y explicar técnicamente los nuevos conceptos y criterios que lo llevaron a tomar la decisión de realizar el ajuste en el elemento clasificación arancelaria –aspectos que son analizados y aclarados por la mayoría en la presente sentencia, pero que debieron ser analizados y señalados oportunamente por la administración aduanera a efecto de lograr una adecuada defensa por parte del recurrente y el que no hacerlo sin lugar a dudas le generó inseguridad jurídica e indefensión-, y no limitarse la administración aduanera únicamente a señalar el criterio emitido por la OMA, porque como bien lo indica la mayoría, efectivamente dichos criterios son *Opiniones Consultivas* emitidas por un órgano especializado en la materia de clasificación arancelaria, cuyo objetivo es precisamente uniformar y estandarizar criterios de clasificación de mercancías polémicas o de controversia como el que hoy se ventila en la presente litis.

No obstante lo anterior, lleva razón el recurrente en apuntar que debieron aplicarse y señalarse las Reglas Generales de Clasificación, las Notas Legales, Notas Explicativas y el criterio de función aplicado a las cámaras digitales y no únicamente mencionar que el ajuste procede por existir un criterio de la OMA, sin

realizar el nexo causal entre el criterio de las mercancías estudiadas e investigadas por la OMA y las características merceológicas contenidas en las mercancías nacionalizadas (comparar la naturaleza de ambas mercancías y justificar técnicamente el porqué es aplicable el nuevo criterio de la OMA).

Es así, como revisadas las actuaciones en expediente, no puede sino la suscrita apuntar la existencia de vicios de nulidad en el presente caso, que generan la nulidad absoluta de lo actuado a partir del acto inicial del procedimiento, en la medida en que carece de una correcta fundamentación y motivación, puesto que no se logra demostrar porqué es procedente la reclasificación ordenada, toda vez que no consta en expediente elementos de juicio que de manera fehaciente demuestren tal circunstancia, siendo que constituye parte de la debida motivación que la administración debe efectuar, el señalar los hechos que tuvo por probados y que en su criterio sustentan la decisión administrativa, pero ello debe ser complementado con la indicación de la prueba que en efecto demuestre tales hechos y que en el caso no se ha logrado demostrar sobre las características y verdadera naturaleza de la mercancía nacionalizada al requerir las cámaras digitales de condiciones o características específicas -como por ejemplo demostrar si están provistas de un visor óptico, de una pantalla de cristal líquido o de ambos, etc- y que permitan desaplicar la clasificación en una partida Genérica Subresidual (NENCOP) 85.43 declarada en el despacho y reclasificarla en una subpartida específica 8525.40 asignada por la administración, en donde sin lugar a dudas, se echan de menos los aspectos técnico-jurídicos para su cambio (criterio de función principal, Reglas de Clasificación, Notas Legales, etc).

Nótese, que los actos de la Administración se fundamentan únicamente en el dictamen técnico emitido por el Departamento de Verificación Técnica de la DGA señalando como base solamente el criterio de la OMA (Folio 184) y que una vez

analizado el mismo, debe la suscrita apuntar que en él no se describe correctamente la naturaleza de la mercancía ni el fundamento técnico de su correspondiente clasificación arancelaria[4]. Estimando que dicho dictamen resulta insuficiente toda vez que no se refiere a todas las características indispensables para considerar técnicamente porque se cambian las cámaras de 85.43 a 85.25, ya que por la naturaleza de la mercancía que se discute era imprescindible entre otras cosas demostrar las condiciones y características propias de las cámaras digitales así como el funcionamiento y uso de las mismas (criterio de función) que permitieran con claridad demostrar si se tratan de máquinas y aparatos de la partida específica 85.25 o de máquinas y aparatos eléctricos con función propia no expresados ni comprendidos en otras partidas (NENCOP) de la partida genérica declarada 85.43, debiendo aplicar correctamente lo dispuesto en las Reglas Generales de Clasificación y demás normativa arancelaria, amén del criterio internacional vertido por la OMA. En tal sentido, es que considera la suscrita que los actos emitidos en la presente litis carecen de la debida *motivación técnica*.

La motivación de actos administrativos en palabras de la Sala Constitucional es:

> *"Motivar los actos, sobre todo aquellos que en forma directa afectan los derechos de los administrados, es una obligación ineludible y propia del Estado de Derecho, que deben cumplir todas las instituciones sin excepción, en aras del respeto al principio de legalidad y así lo señala expresamente el artículo 136 de la Ley General de la Administración Pública, …."* Continua la Sala exponiendo al respecto, *"…la jurisprudencia de la Sala ha sido muy clara en afirmar que existe un principio constitucional que obliga a la motivación de los actos, sobre todo aquellos que son lesivos de los intereses o derechos de los individuos, principio que encuentra su fuente en el de defensa, reconocido en el artículo 39 constitucional. La no motivación de un acto, sobre todo si este es lesivo, aún cuando haya existido un proceso que le dé lugar, sin- al menos- aportarse a lo resuelto copia de los antecedentes, es equivalente a que en un proceso civil o penal el Juez, luego*

[4] En igual sentido véase la Sentencia de este Tribunal N° 156-2006 del 29 de junio del 2006.

> *de instruido el proceso, sólo dicte el por tanto de la sentencia, sin explicar cuáles fueron los elementos de juicio y las pruebas que le permiten sustentar su conclusión."*(ver voto No.226-91 de las quince horas y doce minutos del 1 de febrero de 1991).

También en el voto N°1522-91 al tratar nuevamente el tema de *la motivación* de los actos la Sala enfatiza:

> *" Esta falta de motivación, a juicio de la Sala, viola el principio de motivación de los actos de la Administración, reconocido ya en anteriores resoluciones de esta Sala y que deriva en parte del artículo 11 constitucional, produciéndose con su quebranto una limitación al ejercicio de la defensa y consecuente control de legalidad del actuar de la Administración, pues al no conocerse completamente las razones que motivó el acto, su impugnación se dificulta notablemente o se imposibilita y con ello se afecta el derecho de defensa, consagrado en el artículo 39 de la Carta Magna."* (ver además sentencia N° 15-90, 1612-92, 1739-92, 1419-96 de la Sala Constitucional)

En virtud de lo expuesto, estima la suscrita que al haberse violado el debido proceso y el derecho de defensa en los términos indicados, lo procedente es anular todo lo actuado en expediente a partir del acto inicial inclusive, por ausencia de una debida motivación y justificación técnica.

Finalmente, es preciso apuntar, que una vez analizada y valorada las evidencias e información recabada, debe la Administración demostrar en forma irrefutable que los hechos atribuidos están comprobados y por ello ordenar lo que corresponda

con la debida fundamentación.[5] De ahí que considero que en el proceso seguido no se logran demostrar los cargos formulados por la Administración, es decir, no se demuestra técnicamente la procedencia de la reclasificación arancelaria ordenada, dada la ausencia de elementos de juicio que comprueben el error en la clasificación de las mercancías nacionalizadas, en consecuencia, lo procedente es acoger la nulidad alegada por el recurrente, a tenor de lo expuesto por los artículos 128 y siguientes y artículos 165 a 172 de la Ley General de la Administración Pública.

Alejandra Céspedes Zamora

[5] Sobre nulidad decretada por carencia de una debida motivación ver sentencias del T.A.N N° 47-99, 64-99, 153-99 a 158-99, 163-99, 182-99, 184-99, 186-99, 060-2000 y 156-2006 entre otras.