SENTENCIA N°072-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las quince horas con treinta minutos del diecisiete de marzo de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por **XXXXX** agente aduanero de la **Agencia de Aduanas XXXXX.,** contra de la resolución **RES-AC-DN-091-2005 del 19 de octubre de 2005 de la Aduana Central.**

Resultando

I- Que a través de la declaración aduanera de importación N° **XXXXX del 16 de octubre de 2001 de la Aduana Central**, **la Agencia de Aduanas XXXXX** a nombre del Importador **XXXXX.** presentó a despacho mercadería descrita como Pellets de trigo y clasificados en la posición arancelaria 1103.21.00.00. (ver declaración aduanera adjunta al expediente)

II- Mediante Resolución **N° RES-AC-UL-ACT-819-2005 del 4-8-2005**, la Aduana Central inicia procedimiento ordinario contra la **Agencia de Aduanas XXXXX..** y contra el Importador **XXXXX** con el fin de determinar la correcta clasificación arancelaria de la mercancía nacionalizada al amparo de la Declaración de cita, descritas como Pellets de trigo y clasificados en la posición arancelaria 1103.21.00.00, toda vez que conforme con los Certificados de Análisis No**. 1132-1133-1134-1135 del 14-11-2001** del Laboratorio Aduanero, realizado a muestra de las mercancías, extraída durante el procedimiento de despacho, lo cual consta en la declaración respectiva, se concluye que la muestra analizada consiste en ***"Preparación alimenticia a base de pasta de harina extruida y gelatinizada (parcialmente cocida) y sal principalmente, utilizada en la elaboración de bocadillos."*** En razón de ello, la Aduana Central estima que la posición arancelaria que corresponde a esta mercancía es **2106.90.90.99**, resultando por ello inaplicable el trato preferencial según la circular DGA-158-

95 al haberse variado la clasificación arancelaria en su totalidad y la cual no fue declarada en el certificado de origen presentado. Los hechos descritos generan una posible diferencia de impuestos a favor del Fisco por la suma de **¢666.834.62**. (Folios 61-68)

III- Que a través de resolución número **RES-AC-DN-91-2005 del 19 de octubre de 2005**, la Aduana Central dicta Acto Final reclasificando la mercancía de referencia, descritas como Pellets de trigo y clasificados en la posición arancelaria 1103.21.00.00, a la posición **2106.90.90.99** toda vez que conforme con los Certificados de Análisis No**. 1132-1133-1134-1135 del 14-11-2001** del Laboratorio Aduanero, se concluye que la muestra analizada consiste en ***"Preparación alimenticia a base de pasta de harina extruida y gelatinizada (parcialmente cocida) y sal principalmente, utilizada en la elaboración de bocadillos"***, lo cual genera un adeudo pendiente de cancelar por la suma de **¢666.834.62**. Dicha resolución fue notificada el **31de octubre de 2005**. (Folios **69-77**)

IV- Con fecha 01 de noviembre de 2005, la Agencia afectada actuando por medio de su agente **XXXXX**, presenta recurso de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional. (Folio **78**)

V- Mediante Resolución RES-AC-DN-228-2005 del 4 de noviembre de 2005, la Aduana Central deniega el recurso de reconsideración, emplaza al recurrente para que en un plazo de 10 días hábiles se apersone ante el Tribunal a reiterar o ampliar los alegatos de su pretensión y remite el expediente ante esta sede. (Folios **79-82**)

VI- Con fecha 14 de diciembre de 2005, el recurrente presenta escrito de apersonamiento, manifestando principalmente: (ver folios **84-85**)

- Que como se puede concluir del expediente la declaración aduanera se presentó el 16-10-2001, en consecuencia el hecho generador de la obligación tributaria se da en la misma fecha y marca el inicio del plazo de prescripción que a la sazón solo podía ser interrumpidos por la notificación del acto final.

- Partiendo de lo expuesto y tomando en consideración que el acto final fue dictado hasta el 19 de octubre de 2005, y que el plazo de 4 años se cumplía el 16-10-2005, el acto interruptivo se dio fuera del plazo legal lo que genera a favor del importador y de la Agencia el derecho a que se declare prescrita la pretensión de la Aduana Central.

- Que el hecho de que surja una duda sobre la correcta clasificación, (lo cual genera la discusión sobre el pago de los tributos dejados de percibir por el Estado), y siendo que el problema de fondo viene siendo la negación del verdadero origen de las mercancía en cuestión, porque resulta obvio que si la clasificación arancelaria es cambiada o va ser la misma que la que esta descrita en el certificado de origen, dando como resultado por parte de la aduana la negación al trato arancelario preferencial y de lo cual se deriva la solicitud de pago, pero nunca existe por parte de la aduana una investigación o petición para investigar el origen real, siendo que simplemente se cambia la clasificación y se obliga al pago, no conociendo el fondo real, que es el origen de las mercancías.

VII- Que en virtud de la inhibitoria presentada por el Lic. Luis Gómez Sánchez y aceptada con Auto N°006-2006 del 27/01/2006, se integra el Tribunal, con la Licenciada María Elena Soto Ramírez en calidad de Miembro Suplente

Especialista de este Tribunal, de conformidad con el nombramiento comunicado a través del Acuerdo No. 038-H-2006 de 23 de febrero de 2006, cuya copia corre al folio **95** del expediente administrativo. (ver folios **87-92, 95-96**)

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

Redacta la licenciada Shirley Contreras Briceño; y,

Considerando

I- Objeto de la litis. El presente asunto versa sobre la apelación interpuesta por la Agencia de Aduanas *XXXXX*., contra el procedimiento ordinario tendiente a modificar la posición arancelaria declarada para la mercancía amparada a la Declaración Aduanera N° *XXXXX* **del 16 de octubre de 2001** de la Aduana Central, en la que se despachó mercancías descritas como Pellets de trigo y clasificados en la posición arancelaria 1103.21.00.00, toda vez que conforme con los Certificados de Análisis No. 1132-1133-1134-1135 del 14-11-2001 del Laboratorio Aduanero, realizado a muestra de las mercancías, extraída durante el procedimiento de despacho, lo cual consta en la declaración respectiva, se concluye que la muestra analizada consiste en "Preparación alimenticia a base de pasta de harina extruida y gelatinizada (parcialmente cocida) y sal principalmente, utilizada en la elaboración de bocadillos." En razón de ello, la Aduana Central estima que la posición arancelaria que corresponde a esta mercancía es 2106.90.90.99, resultando por ello inaplicable el trato preferencial según la circular

DGA-158-95 al haberse variado la clasificación arancelaria en su totalidad y la cual no fue declarada en el certificado de origen presentado. Los hechos descritos generan una posible diferencia de impuestos a favor del Fisco por la suma de **¢666.834.62.**

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 vigente. Así, conforme con lo dispuesto por el artículo 198 de la Ley General de Aduanas, debe determinarse si en la especie se cumple con los presupuestos procesales, que son requisitos necesarios para que pueda constituirse un procedimiento válido. En tal sentido dispone el citado artículo que contra la resolución dictada por la Aduana, cabe recurso de apelación ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación. Así, tenemos que en este caso el recurrente dentro del plazo legalmente establecido, interpuso el día **01 de noviembre de 2005** (**folio 78)**el recurso de apelación contra el acto final**, notificado 31 de octubre de 2005** (Folio **77**). De igual forma, el recurso fue interpuesto por la **Agencia de Aduanas XXXXX.** representada por su agente aduanero **XXXXX,** debidamente acreditado según constancia visible a folio **86,** cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Por lo anterior debe admitirse el presente recurso de apelación.

III.-Sobre la excepción de prescripción: El recurrente opone entre sus argumentaciones y alegatos la excepción de prescripción para la revisión y ajuste de la obligación tributaria aduanera realizada a la mercancía amparada en la declaración aduanera **N XXXXX del 16 de octubre de 2001,** en virtud de que como se puede concluir del expediente la declaración aduanera se presentó el **16-10-2001**, en consecuencia el hecho generador de la obligación tributaria se da en

la misma fecha y marca el inicio del plazo de prescripción que a la sazón solo podía ser interrumpidos por la notificación del acto final, y que partiendo de lo expuesto y tomando en consideración que el acto final fue dictado hasta **el 19 de octubre de 2005**, y que el plazo de 4 años se cumplía el **16-10-2005**, el acto interruptivo se dio fuera del plazo legal lo que genera a favor del importador y de la Agencia el derecho a que se declare prescrita la pretensión de la Aduana Central.

En relación con las excepciones, la doctrina ha establecido que el demandado frente al derecho de acción del actor, una vez entablada la relación jurídico procesal, le corresponde un derecho de pretensión contradictoria, cual es la de exigir del órgano jurisdiccional una declaración positiva o negativa de la pretensión que solicita el actor en su demanda y que precisamente este derecho de pretender que pertenece al demandado, se manifiesta dentro del proceso como una serie de facultades de oposición a su favor dentro de las cuales están las excepciones.

Por su parte **la excepción** ha sido definida como:

"...el medio que brinda la ley al demandado, para combatir las diferencias de los presupuestos procesales o formales y de los presupuestos de fondo de un litigio. Podemos también afirmar que habrá excepciones en la medida en que haya deficiencia de tales presupuestos." (Baudrit Solera, Fernando. "Las excepciones en el Derecho Procesal Civil" Revista del Colegio de Abogados #139).

El derecho de excepción es entonces un poder facultativo que le otorga la ley al demandado, una vez establecida la relación jurídico procesal, de hacer llegar al proceso ciertos hechos, de derecho sustancial o procesal, que una vez acogidos por el órgano competente, ante el cual se han hecho valer, produce la desestimación de la pretensión invocada o la interrupción total o parcial del proceso.

Dentro de las excepciones encontramos la prescripción, la cual tiene prioridad al resolver en relación con los otros alegatos del afectado, debiendo indicarse que en el presente caso lleva razón la parte sobre el punto, como de seguido se expone

A efectos de fundamentar tal conclusión debemos revisar el contenido de los artículos, 23 párrafo tercero relativo al control a posteriori, 59, 62 y 63 de la Ley General de Aduanas, toda vez que regulan las facultades de las autoridades aduaneras al revisar determinaciones tributarias, los plazos de prescripción para exigir el pago de los tributos dejados de percibir, y la interrupción de la prescripción, todos elementos que coadyuvarán a la hora de decidir este extremo.

El artículo 23 párrafo tercero reza: *"El control a posteriori se ejerce respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados 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."*

El artículo 59 de la LGA, por su parte, reconoce los poderes de la administración activa para revisar la determinación tributaria, en ejercicio de controles inmediatos, a posteriori o permanentes. En lo conducente reza la norma *".... la autoridad aduanera podrá revisar la determinación de la obligación tributaria aduanera bajo criterios de selectividad, aleatoriedad o ambos. La determinación podrá ser notificada, 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 en firme, estos elementos no se podrán*

modificar posteriormente, salvo que se haya cometido delito que haya incidido en la determinación definitiva."

Por su parte el artículo 62 de la LGA, reza:

"Prescribe en cuatro años la facultad de la autoridad aduanera para exigir el pago de los tributos que se hubieran dejados de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza. Prescribe en el mismo plazo la acción del sujeto pasivo para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y recargos de cualquier naturaleza o solicitar el crédito respectivo, a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó el pago"

Por último el artículo 63 regula en materia aduanera la interrupción de la prescripción de la siguiente forma:

"Los plazos de prescripción se interrumpirán:

a) Por la notificación de la resolución que exige el pago de tributos dejados de percibir.
b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier naturaleza contra resoluciones de la autoridad aduanera, incluyendo acciones judiciales que tengan por efecto la suspensión de procedimiento administrativo o imposibiliten dictar el acto administrativo final.
***c)** Por cualquier actuación del deudor conducente al reconocimiento de la obligación tributaria aduanera."*

Finalmente debe agregarse que si bien al momento de los hechos, la versión del inciso a) del artículo 63 trascrito era la vigente, sin embargo, a partir del 5 de

marzo de 2004, en razón de la reforma introducida por la Ley 8373 del 18-8-2003, el nuevo texto indica:

"Los plazos de prescripción se interrumpirán:

a) Por la notificación del acto inicial del procedimiento tendiente a exigir el pago de tributos dejados de percibir"

Así, en este punto de la interrupción de la prescripción, y considerando la reforma introducida, la cual facilita la labor de interpretación, debe indicarse que la correcta interpretación de ésta norma determina que, antes de la reforma introducida, para encontrarse ante la interrupción bajo el supuesto de notificación de la resolución que exige el pago de los tributos dejados de percibir, es necesario haberse dado la apertura del procedimiento ordinario donde al administrado se le haya concedido el término de 15 días hábiles para ejercer el derecho de defensa con argumentos y pruebas a su favor, llegando la administración a valorarlas, desecharlas y conocer los argumentos del administrado mediante el dictado del acto final, por cuanto este (el **acto final**), es el único acto que puede determinar y hacer exigible el pago de tributos dejados de cobrar cuando a tal conclusión llegue la administración, ya que en este acto debe considerar todos los elementos probatorios agregados al expediente, así como motivar técnicamente la decisión de ajustar la obligación tributaria, para cumplir los términos de la norma y el plazo en este supuesto. La norma no se refiere al acto inicial o de apertura del proceso, en virtud de que su naturaleza es comunicar al administrado los hechos, normas y posibles consecuencias, como una mera probabilidad de ajuste y cobro para brindarle el derecho y el tiempo de ley para presentar su defensa, pero nunca se puede calificar como un acto que causa estado respecto al hecho y derecho informado que lleva como consecuencia un probable ajuste tributario.

El otro supuesto de interrupción no se da en este caso por cuanto los recursos que ha hecho valer el administrado dentro del procedimiento ordinario son los que la legislación aduanera pone a su alcance en los artículos 198 y siguientes, para defenderse de las decisiones administrativas adoptadas en su contra. No para dilatar el proceso ordinario el cual está debidamente regulado en los artículos 192 y siguientes mismo que debe ser impulsado de oficio por la misma administración, ya que de ella depende puesto que se inició de oficio para revisar la clasificación arancelaria de la mercancía, motivo por el cual de ella también depende la adopción del acto final dentro de los plazos regulados en la ley.

En este punto se aclara que en expediente no aparece documento o argumento alguno donde haya reconocimiento de parte sobre la obligación tributaria ajustada, por el contrario todas sus manifestaciones conducen al rechazo de la obligación tributaria, haciendo uso de todos los recursos e instancias disponibles a favor de su oposición. Recordando que por la materia se debe tener cuidado al enfrentar un caso particular con el plazo de prescripción, puesto que debe determinar si en el asunto tratado se da algunos de los supuestos de interrupción de la prescripción regulados por el artículo 63 de la Ley General de Aduanas, a saber: notificación del acto que exige el pago de los tributos o acto final; presentación de reclamaciones o recursos de cualquier naturaleza contra resoluciones de la autoridad aduanera, o cualquier actuación del deudor conducente al reconocimiento de la obligación tributara aduanera, aclarando el Tribunal que en éste expediente no existe manifestación, prueba o indicio de parte interesada que de alguna forma conduzca a duda sobre la presencia de algún supuesto de interrupción, conforme la regulación citada, encontrándonos ante un caso donde la Administración Activa dejó transcurrir el plazo de los cuatro años que disponía para revisar, ajustar y exigir el pago de la obligación tributaria aduanera por motivo

del proceso de ajuste iniciado al valorar un posible error en la clasificación arancelaria.

Por eso, una vez transcritos los artículos que reconocen las facultades de las autoridades aduaneras para revisar las determinaciones tributarias aduaneras, lo que procede es la confrontación de los hechos y pruebas que constan en autos, para determinar el acaecimiento o no de la prescripción.

Efectivamente, según ya se indicó el artículo 62 de la LGA establece un plazo de 4 años para que la autoridad aduanera pueda exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza, debiendo notificar dentro de ese plazo, tanto el acto inicial como el final, que es donde se exige el pago del adeudo pendiente. En el caso concreto, la declaración de importación definitiva fue aceptado en fecha **16 de octubre de 2001**, por lo que el plazo para emitir un alcance a los mismos vence el **16 de octubre del 2005**, siendo que si bien el acto de apertura se emite y se notifica dentro del plazo, (el 4-8-2005 y 10-8-2005, respectivamente), sin embargo el acto final, que según lo expuesto es el que tiene la virtud de interrumpir el plazo de la prescripción, es emitido el **19-10-2005** y se notificó a la parte el **31-10-2005**, fuera del plazo legalmente establecido, en razón de lo cual lleva razón el apelante en cuanto a la excepción opuesta, y así debe declararse.

POR TANTO

De conformidad con las facultades legales otorgadas a este Tribunal en los artículos 198 y 200 de la Ley General de Aduanas, por unanimidad este Tribunal

acoge la excepción de prescripción opuesta. Remítase el expediente a la oficina de origen.

Notifíquese,

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Mariela Chacón Salas **María Elena Soto Ramírez**

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Dick Rafael Reyes Vargas **Desiderio Soto Sequeira**

Nota del licenciado Reyes Vargas. Si bien comparte el suscrito lo resuelto, disiente de las consideraciones dentro del análisis conceptual establecido. En efecto viene señalando este tribunal en ya reiteradas ocasiones y en el analisis de la prescripción lo siguiente: *"Finalmente, note el interesado que tanto la Ley General de Aduanas como el Código Tributario carecen de regulación que faculte la prescripción de la obligación tributaria simple o aduanera y mas bien dichos cuerpos normativos regulan bajo dicho instituto la perdida de competencia en razón al tiempo de las facultades de control y fiscalización.*

En tal sentido y de interés para el caso el numeral 59 de la LGA otorga a la Autoridad Aduanera las facultades de revisar y modificar la obligación tributaria aduanera y a tales efectos le establece un plazo cuya fijación se realiza por remisión que hace el artículo 102 párrafos uno y cuatro al artículo 62 todos de la LGA." **(SENTENCIA 2006-226 del 22/08/2006).**

En ese sentido note el recurrente que no estamos en presencia de la perdida y adquisición de la contraparte de derecho alguno. Por el contrario el análisis del asunto recae sobre las facultades de revisar, modificar y exigir la obligación tributaria aduanera, facultades que no pueden ser adquiridas por prescripción positiva ni las pierde la Administración por prescripción negativa. Las mismas son inherentes al Estado y este mediante la ley las otorga al órgano de la Administración que estime conveniente, limitándole, por razones de seguridad jurídica, su valido ejercicio en el tiempo. Dicho limite es el que en sentencia se analiza como prescripción pero que doctrinariamente difiere de la "Prescripción Civil" sea esta positiva o negativa y que, en criterio del suscrito se asimila mas a la caducidad y a la incompetencia en razón al tiempo.

Para el caso, lo cierto es que el legislador en el numeral 102 fija un límite a las facultades que concede en el artículo 59, remitiendo a los efectos de plazo al numeral 62 todos de la ley General de Aduanas limite que denomina prescripción pero que como señalamos conceptualmente difiere de manera radical con el utilizado en el derecho civil.

Finalmente señalar, como lo hacen las consideraciones de mayoría, que a los efectos, las facultades de revisar y modificar se ejercieron en forma extemporánea al plazo señalado, según la modificación introducida por el Segundo Protocolo de Modificación al CAUCA Ley 8360 de Junio 24 de 2003, que en su artículo 62 señala como momento para iniciar el computo del plazo, para realizar una verificación valida a posterior, a partir de la fecha de aceptación de la declaración aduanera. En autos esta demostrado que la declaración aduanera fue aceptada el

día de Octubre 16 de 2001, como que la modificación fue realizada y notificada los días de octubre 19 y 31 de 2005 es decir fuera del plazo de cuatro años señalado como válido para ejercer dichas facultades. Por lo anterior, es que se acoge la excepción en el entendido señalado sobre su defectuosa denominación legislativa.

Dick Rafael Reyes Vargas