TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
Expediente N° 2006-021
Voto N° 043-2006

SENTENCIA N° 035-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José a las catorce horas con diecisiete minutos del día veintiuno de febrero del dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor xxx en su condición de agente aduanero de la Sociedad xxxx y en representación del Importador xxx, contra la resolución AL-DT-SS-RES-2485-2005 del 9 de noviembre del 2005, emitida por la Aduana de Limón.

RESULTANDO

I- Que mediante escrito s/n con fecha de recibo 31 de enero de 2005 el agente aduanero xxxx, interpuso reclamo por pago indebido sobre la importación de "camión cisterna de peso inferior a 20 toneladas" amparado a la declaración aduanera N° xxxx del 22-12-2003, de la Aduana de Limón, al considerar que no correspondía pagar el monto de 25% de ganancia estimada, toda vez que xxx no se dedica a la venta de vehículos (comercialización) sino a la actividad de transportar combustible para las aeronaves que aterrizan en suelo nacional. El recurrente en esencia alega que el Decreto Ejecutivo N° 29265-H no aplica a la clasificación arancelaria 8704.22.10.00 del cisterna desalmacenado, por cuanto el reglamento se hizo para vehículos automóviles para transporte de personas tipo familiar y para vehículos de carga tipo pick up afectos al impuestos de selectivo consumo y no para vehículos de transporte de varias toneladas (de más de 5.000 kilogramos) los cuales no están afectos al impuestos de selectivo de consumo. En consecuencia, solicita el reintegro de 3.717.844.99 colones correspondientes a la ganancia estimada al impuesto de ventas. (Ver folios 1 a 5 y declaración aduanera original adjunta)

II- Que a través de resolución AL-DT-SS-RES-2485-2005 del 09-11-05, la Aduana de Limón resuelve rechazar el reclamo por pago indebido, señalando que la Aduana de oficio no puede modificar los impuestos reflejados en el sistema de cómputo, que el reclamo se debe dirigir a otras instancias, toda vez que en el momento del proceso de aceptación y liquidación de la declaración aduanera de marras, se debió presentar una nota de exoneración a efecto de exonerar el incremento en el impuesto de ventas del 25%. (Ver folios 10 a 12).

III- Que mediante escrito s/n de fecha de recibido 19 de diciembre de 2005 el recurrente interpone dentro del plazo de ley los recursos de reconsideración y de apelación. (Ver folio 16).

IV- Que a través de resolución RES-AL-AL-2836-2005 de 26-12-2005 la Aduana de Limón deniega el recurso de reconsideración interpuesto y emplaza al interesado para que en el plazo de diez días hábiles reitere o amplíe los argumentos ante el Tribunal Aduanero Nacional. (Ver folios 20 a 23).

V- Que a la fecha de resolución del presente asunto no consta en expediente que el recurrente se halla apersonado ante esta Sede.

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

Redacta la Licenciada Céspedes Zamora; y,

CONSIDERANDO

I- **OBJETO DE LA LITIS**: El presente asunto trata sobre la interposición de un "reclamo" por supuesto pago indebido sobre la importación de “camión cisterna de peso inferior a 20 toneladas” amparado a la declaración aduanera N° xxx del 22-12-2003, de la Aduana de Limón, al considerar que no correspondía pagar el monto de 25% de ganancia estimada, toda vez que xxx no se dedica a la venta de vehículos (comercialización) sino a la actividad de transportar combustible para las aeronaves que aterrizan en suelo nacional. El recurrente en esencia alega que el Decreto Ejecutivo N° 29265-H no aplica al vehículo en mención por no estar afecto al impuesto de selectivo de consumo. En consecuencia, solicita el reintegro de 3.717.844.99 colones correspondientes a la ganancia estimada al impuesto de ventas.

II- **Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal:** Que de previo a cualquier otra consideración, se avoca este Órgano al estudio de admisibilidad del presente recurso de apelación conforme con lo dispuesto en la Ley General de Aduanas. En tal sentido dispone la normativa que contra la resolución dictada por la Aduana, cabe recurso de apelación ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de tres días siguientes a la notificación. Sin embargo, el mismo artículo condiciona la admisibilidad del recurso por parte de la Dirección General de Aduanas, a dos requisitos procesales: 1-tiempo y 2- forma. Es decir, que el recurso debe ser presentado en tiempo (dentro del plazo de 3 días), requisito cumplido en el presente asunto, toda vez que el acto recurrido fue notificado al recurrente el 14-12-05 (folio 15) y el recurso de apelación fue interpuesto el 19-12-05 (folio 16). En cuanto a la capacidad procesal del recurrente, se encuentra debidamente acreditado el señor xxxx, según constancia visible a folio 25, por lo cual se admite el recurso de apelación para su resolución.

III- **SOBRE EL "RECLAMO" INTERPUESTO:**

En primer término estima necesario este Tribunal definir la naturaleza jurídica de la gestión interpuesta por el recurrente, lo anterior a efecto de determinar la normativa aplicable al presente asunto, toda vez que la agencia recurrente alega un supuesto pago indebido de tributos, es decir la interposición de un "RECLAMO" de conformidad con el artículo 62 de la Ley General de Aduanas, mientras que a criterio de este Tribunal en el caso se está en presencia de un RECURSO y le es aplicable el artículo 198 de la LGA.

En tal sentido, es importante aclarar que no debe confundirse el recurso con el reclamo, ya que son dos figuras jurídicas diferentes. El **reclamo** consiste en "el hecho de acudir ante una autoridad para que reconozca a favor del reclamante o de terceros un derecho .." (Manuel Osorio, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales), mientras que el **recurso administrativo** es "todo medio que concede la ley procesal para la impugnación de las resoluciones.." En general los recursos constituyen un derecho de los administrados, que les permite rebatir aquellas actuaciones de la Administración que les genera efecto o lesiona sus intereses legítimos o derechos subjetivos. Con los recursos se posibilita la revisión de los actos de las autoridades administrativas, constituyéndose en un medio de defensa de los administrados frente a la administración.

La Ley General de Aduanas dispone para ambas figuras plazos diferentes para su interposición ante la autoridad competente y evitar la caducidad o prescripción según sea el caso. El artículo 62 establece un plazo de cuatro años de prescripción para "… 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…". Por su parte el artículo 198, instaura un plazo de tres días hábiles siguientes al de la notificación para interponer recursos de reconsideración y el de apelación contra el acto que establece el resultado de la determinación tributaria. Al respecto este Tribunal ya se ha pronunciado sobre la aplicación de los artículos 62 y 198 de la LGA, es decir sobre la diferencia entre Reclamo y Recurso. **(Ver Sentencia N° 34-98, de octubre 13 de 1998).**

Siendo que el interesado alega un pago indebido en el caso de estudio, resulta preciso analizar el fundamento jurídico del derecho a la devolución en aquellos supuestos en que se efectúe un pago en exceso por parte del sujeto pasivo, que haga nacer el correspondiente derecho a la restitución de lo pagado de más. Tema que ha sido analizado en varias sentencias de este Tribunal, señalando en la Sentencia 001-2002 del 10-1-02 para lo que nos interesa lo siguiente:

*"...desde el punto de vista del Derecho Tributario, se toman dos premisas básicas : la existencia de la no obligación de realizar el pago (por existir un derecho exonerativo por ejemplo), o por la existencia de un error en la determinación (lo que supone diversos motivos), lo que puede incidir en el cuantum de la obligación y no precisamente en su nacimiento. Siendo en ambas situaciones obligación de la administración reconocer o restituir lo pagado de más, en virtud de su obligación de actuar en apego al ordenamiento jurídico. En ese sentido señala César García Novoa en el Libro "La Devolución de los Ingresos Tributarios Indebidos" que "**el enriquecimiento sin causa no deberá entenderse en relación a la obligación tributaria, como la imposibilidad de que la administración obtenga cuanto le sea posible de los particulares, debiendo limitarse a obtener la cantidad señalada por la ley".** Queriendo decir que el que ha pagado indebidamente y pruebe la ilegalidad del pago, tiene derecho a la devolución de lo pagado de más..."*

En consecuencia, compartimos con el autor citado, que existen fundamentos constitucionales del derecho a la devolución, por cuanto si bien nuestra Constitución Política configura el deber del ciudadano al sostenimiento de las cargas públicas en el numeral 18, su efectividad se puede fundamentar en base a determinados principios que a su vez son el soporte del reconocimiento legal del derecho a la devolución de los ingresos indebidos. Entre ellos tenemos: el principio de reserva de ley (art.121 inciso 13) C.Pol), el principio de legalidad tributaria (art. 11 C Pol), el principio de igualdad ante las cargas públicas (art. 33 C.Pol). De esta forma existe una doble vía: por un lado el contribuyente solo debe en concepto de tributo lo que la ley ha establecido y por otro lado la actuación de la Administración Tributaria está sometida a lo que establezca la ley tributaria, por lo que el pago indebido es consecuencia de la no coincidencia de la deuda tributaria concreta con la cantidad implícitamente contenida en la ley, y en caso de aplicación incorrecta del ordenamiento se crea en el afectado una desigualdad respecto a los demás.

En nuestro caso, es precisamente el artículo 62 de la LGA el que positivisa la figura de comentario, habiéndose indicado al respecto en la sentencia de referencia lo siguiente:

"En ese sentido la Ley General de Aduanas recoge el debido equilibrio que debe existir cuando se determine tanto por parte de la administración o bien del administrado un error en el cobro y pago de tributos objeto de una obligación existente, por un principio de justicia administrativa, en aplicación del principio de legalidad, en su artículo 62, que claramente indica :

"Prescribe en cuatro años la facultad de la autoridad aduanera para exigir el pago de los tributos que se hubiesen dejado 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.
Lo pagado para satisfacer una obligación tributaria aduanera prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción o sin él"

Ello significa que tanto la administración aduanera como el sujeto pasivo de la obligación, pueden rectificar los errores en la determinación y consecuente obligación, bajo los límites que la misma legislación le impone según sea el caso. La administración tributaria tiene como una de sus funciones realizar los cobros correctos de acuerdo con la normativa vigente para satisfacer el interés público, siendo uno de los fines previstos en la ley General de Aduanas conforme al artículo 6 ("Facultar la correcta percepción de los tributos..."). Así, como el sujeto obligado o sujeto pasivo de la obligación a que se le cobren los adeudos con apego a esa normativa. Por tal razón, no puede la administración cuando ha cobrado sumas de dinero en exceso ignorar el reclamo de la restitución de ese pago pues constituiría un enriquecimiento ilegítimo contrario al mismo interés público, al violentar el principio de legalidad, bajo el cual la administración está expresamente obligada a actuar."

Señalado lo anterior, debemos proceder a analizar lo acontecido en la presente litis a fin de determinar si efectivamente estamos en presencia de un "Reclamo" por pago indebido o de un Recurso como estima este órgano. En tal sentido, de acuerdo a los hechos y pruebas en expediente tenemos en resumen para el caso concreto lo siguiente:

- El consignatario de la mercancía "xxx" actuando por medio de su agente aduanero escogió libre y voluntariamente el régimen de importación definitiva del vehículo camión cisterna, consignando en la respectiva declaración aduanera toda la información que consideró pertinente sobre los diferentes aspectos o elementos que influyeron en la determinación de la obligación tributaria aduanera (clasificación arancelaria, valor aduanero, impuestos afectos, etc).

- Durante el despacho del vehículo según se consigna en la casilla N° 52 de la declaración aduanera no se practicó reconocimiento físico de las mercancías, por lo que la Administración Aduanera no

modificó ni realizó ajustes de lo consignado por el declarante, aceptando dicha declaración el día 22 de diciembre de 2003.

- El interesado presentó la declaración aduanera a que se refiere la litis bajo el trámite normal y autodeterminada, (ver casilla 22 de la declaración aduanera), es decir, la participación activa del agente aduanero en la determinación o establecimiento de la cuantía del adeudo tributario por la importación del vehículo.

- La determinación de la obligación tributaria fue notificada al recurrente según se consigna en la casilla 57 de la declaración aduanera el día 22-12-2003. Asimismo, no consta en expediente que una vez notificado el adeudo tributario, el consignatario o su agente aduanero, hayan impugnado el resultado de dicha determinación, en los términos del artículo 198 de la LGA. Por el contrario, lo que hace el recurrente el 31 de enero de 2005 (más de dos años después de notificado el adeudo) es presentar ante la Aduana de Limón su inconformidad por la vía del "reclamo" en amparo al artículo 62 de la LGA, aduciendo en esencia que la normativa aplicable al momento del despacho del vehículo no era el Decreto Ejecutivo N° 29265-H, por no estar afecto al impuesto de selectivo de consumo, indicando que xxx no se dedica a la venta de vehículos (comercialización) sino a la actividad de transportar combustible para las aeronaves que aterrizan en suelo nacional.

De los hechos acontecidos y disposiciones señaladas considera este Tribunal que en la presente litis estamos ante un proceso recursivo y no ante un “reclamo por pago indebido”, toda vez que en el presente caso, según los argumentos y pretensiones esbozados por la parte apelante, lo que realmente objeta es que en el desalmacenaje del vehículo camión

cisterna amparado a la declaración aduanera de marras, no aplicaba el Decreto Ejecutivo N° 29265-H, por no estar afecto al impuesto de selectivo de consumo, indicando que xxx no se dedica a la venta de vehículos (comercialización) sino a la actividad de transportar combustible para las aeronaves que aterrizan en suelo nacional, y en consecuencia no correspondía pagar el monto de 25% de ganancia estimada (aspectos sobre los cuales no se pronuncia el Tribunal por constituir el fondo del asunto).

Es decir, la verdadera inconformidad del interesado es que se aplicó una normativa y carga tributaria distinta a la que en su criterio debió aplicarse. Siendo así, no comprende este órgano porque razón, el mismo recurrente es quien presenta ante la Aduana la declaración aduanera con los montos correspondientes de impuestos si consideraba que éstos no eran los correctos, es decir, él pudo declarar de acuerdo a la normativa que consideraba le era aplicable en el momento del despacho y que la Administración hiciera los ajustes pertinentes, o bien declarar (bajo protesta) los datos como lo hizo en el presente asunto y una vez notificada la obligación tributaria atacarlo por la vía del recurso.

Nótese que la declaración aduanera fue presentada bajo el trámite normal y autodeterminada, este sistema implica la participación activa y responsable de un auxiliar de la aduana, en este caso del agente aduanero, en la determinación o establecimiento de la cuantía del adeudo tributario que se genera por la importación de mercancías extranjeras. A tales efectos, debe el agente aduanero realizar lo que la legislación centroamericana denomina como “aforo de las mercancías”, es decir, efectuar el examen de la documentación respectiva, el reconocimiento físico de las mercancías, su valoración, clasificación arancelaria y liquidación de los gravámenes que

resulten aplicables, asumiendo totalmente la responsabilidad por sus declaraciones.

Es así, como la Aduana de Limón aceptó la información declarada por el recurrente durante el despacho, incluyendo lo referente al monto de los tributos entre éllos el 25% correspondiente a la ganancia estimada, aspectos que hoy discute por la vía del "RECLAMO". Es evidente que al no existir ninguna discrepancia ni haber planteado el recurrente ninguna impugnación contra el resultado de la determinación de la obligación tributaria aduanera se procedió en el presente caso a autorizar el levante de la mercancía y el mismo deviene en firme, concluyéndose de esta forma el control inmediato realizado por la Aduana de Limón. Por otra parte, si el interesado estaba inconforme con la normativa aplicada y en consecuencia con el monto a pagar que se le había notificado[1] , debió recurrirlo dentro del plazo consignado en el numeral 198 de la LGA, so pena, de constituirse en un acto firme por no haber sido recurrido en tiempo.

Concretamente y para lo que nos interesa, tenemos entonces que el artículo 198 de la LGA, establece: ***"Impugnación de actos: Notificado un acto final dictado por la Aduana, <u>inclusive el resultado de la determinación tributaria</u>, el agente aduanero, el consignatario o la persona destinataria del acto podrán interponer el recurso de reconsideración y de revisión jerárquico ante la aduana dentro del <u>plazo de tres días hábiles</u> siguientes al de la notificación…"*** (el resaltado no es original). Según la norma transcrita tenemos que de no hacerse uso de dichos recursos dentro del plazo estipulado el acto deviene en firme y por ende irrecurrible a través de los recursos ordinarios y ello es

[1] Ver casilla N° 57 de la respectiva declaración aduanera de conformidad con lo dispuesto en los artículos 94 y 98 de la LGA , 246 y 277 de su Reglamento.

precisamente lo correspondiente al caso de examen, el cual resulta firme al no impugnarse lo dispuesto.

IV- En consecuencia, resulta evidente que en el caso de marras estamos en presencia de un acto consentido cuyos efectos conllevan la caducidad del proceso recursivo. Conforme se tiene por demostrado, el interesado presenta su inconformidad el 31 de enero de 2005, más de dos años después de que se notificara el adeudo, por lo cual el acto adquirió firmeza ante el consentimiento del interesado en virtud del no ejercicio en tiempo de los recursos procedentes y así debió declararlo la Aduana.

En igual sentido este Tribunal se ha pronunciado en las sentencias 42-98, 67-98, 16-99, 35-99 y 01-2002 de la siguiente manera:

"Se ha considerado de manera inequívoca por la doctrina que los plazos para la interposición de los recursos son de caducidad, lo que ha sido reconocido por la mayoría de legislaciones, siendo nuestro caso particular el artículo 198 de la Ley General de Aduanas antes citado y el artículo 345 de la Ley General de la Administración Pública que reza : "Los recursos ordinarios deberán interponerse dentro del término de tres días tratándose del acto final y de veinticuatro horas en los demás casos, ambos plazos contados a partir de la última comunicación del acto."..., para aquellos casos en que no existe norma expresa.

Asimismo, refuerza lo anterior lo que expresamente señala el artículo 21 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa "1. No se admitirá la acción contencioso administrativa respecto de : a) Los actos consentidos expresamente o por no haber sido recurridos en tiempo y forma, los que sean reproducción de otros anteriores ya definitivos o firmes,

y los confirmatorios de los consentidos ; y ...” . Aunado a lo anterior, la jurisprudencia del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda que sobre el tema igualmente reseña : “La figura del acto consentido se da, cuando los actos no son recurridos en tiempo y forma, sin que se utilicen en su contra, todos los medios de impugnación que ofrece el ordenamiento jurídico, convirtiéndose así, en inimpugnables y en razón del cual, la acción contencioso administrativa en relación con ellos, se torna inadmisibles de conformidad con lo preceptuado en el ordinal 21.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, habida cuenta de que adquieren firmeza. Con el objeto de que no se presente esa situación, es necesario el agotamiento de la vía administrativa, como requisito sine qua non para dar cabida a la acción contencioso administrativa. La citada Ley Reguladora en su
numeral 31.2 establece, que ese trámite se entiende cumplido cuando se haga uso , en tiempo y forma, de todos los recursos administrativos
que tuviere el negocio o bien, cuando la ley lo disponga . (...)” ***Resolución N°643 de las 12 :00 hrs del 10 de julio de 1992. “***

V- De acuerdo con lo expuesto ut supra, estima este Tribunal que el recurso debe declararse sin lugar, toda vez que estamos en presencia de un acto firme, consentido por la parte al acaecer la caducidad de la acción por expiración del plazo y consecuentemente decaimiento de su derecho y no puede obviar los presupuestos procesales que constituyen requisitos de orden público, cuya ausencia impiden a este Tribunal a pronunciarse sobre los aspectos de fondo debatidos por la parte.

POR TANTO

De conformidad con el artículo 91 del Código Aduanero Centroamericano, los artículos 198, 204, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas, por mayoría este Tribunal resuelve declarar sin lugar el recurso. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase los antecedentes a la oficina de origen. Voto salvado de los licenciados Reyes Vargas, Soto Sequeira y Gómez Sánchez quienes de previo a resolver ordenan al recurrente presentar certificación notarial o registral indicativa de quien es el titular de la mercancía.

Notifíquese al recurrente en sus oficinas: San José, xxx y a la Aduana de Limón por el medio disponible.

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Mariela Chacón Salas **Desiderio Soto Sequeira**

Dick Rafael Reyes Vargas **Luis Alberto Gómez Sánchez**

Voto reservado del licenciado Reyes Vargas. No comparte el suscrito las razones dadas por la mayoría para rechazar la apelación y por ello me separó con

fundamento en las mismas consideraciones que el suscrito ha mantenido desde años atrás. Así, en mi voto salvado a la sentencia 56-2000 indique:

"… el suscrito también salvo su voto y lo fundamentó de la siguiente manera:

"A.- En la segunda de sus consideraciones, señala la mayoría que el objeto inicial del presente asunto consiste en "definir si la gestión que formula la interesada califica técnicamente como un reclamo o un recurso ... y si la misma se encuentra bien admitida o no ..."

No obstante la mayoría no analiza ni realiza consideración alguna dirigida a establecer si la gestión es un reclamo o un recurso. Por el contrario opta en el contexto por analizar y diferenciar entre dictamen y acto administrativo, dice como antesala del objetivo por ellos mismos establecido, sin embargo la resolución en sus consideraciones se queda allí en la antesala sin analizar el objetivo que la misma mayoría se estableciera analizar, a saber si la gestión lo es un reclamo o un recurso.

Sin embargo sin explicar el porque, concluye la mayoría que en el presente asunto lo procedente era que la parte recurriera el valor por ella declarado y aceptado por la Aduana, y como no lo hizo, el acto adquirió firmeza y por ello resulta inimpugnable y más aún irrevisable por la vía del reclamo e incluso por la vía del recurso extraordinario de revisión.

Para el suscrito lo anterior, resulta contrario no solo a lo expresamente dispuesto en la ley sino y además de anteriores resoluciones de éste mismo Tribunal por lo siguiente:

En sentencia número 011-2000 este Tribunal luego de un extenso análisis concluyó que, toda determinación realizada en un proceso especial (sumario o

abreviado), independientemente de si ha sido realizada por la Administración u el agente de aduana o siendo por éste último modificada por la administración, puede ser revisada en la vía del procedimiento ordinario. En lo de interés y tratando resumir al máximo la sentencia señala:

"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:

Que es revisable cualquier determinación ya sea efectuada por la autoridad aduanera o por el agente aduanero.

Que la modificación de la determinación puede efectuarse ya sea ejerciendo control inmediato, posterior o permanente, sin que la norma excluya la aplicación de una clase de control, cuando algún otro tipo de control se haya aplicado. Es decir, no se estableció como una limitante para el ejercicio del control aduanero, que respecto de una mercancía, declaración aduanera, los actos derivados de ellas, etc, sólo pudiese efectuarse un tipo determinado de control, con exclusión de los demás, o lo que es lo mismo, no se dispuso que el ejercicio de una clase de control (por ejemplo inmediato), se haga con perjuicio de la aplicación de uno u otro tipo de ellos (por ejemplo a posteriori o permanente) .

4-Si se determina en forma definitiva uno o varios elementos de la obligación tributaria aduanera, y ello sólo puede ocurrir como resultado de un procedimiento ordinario(artículos 192 y ss de la LGA) o bien por sentencia judicial firme, dichos elementos no pueden ser modificados posteriormente, salvo casos de delitos.

Partiendo de lo anterior es importante resaltar que para nuestro legislador la determinación de la obligación tributaria se convierte en definitiva para la autoridad aduanera y en consecuencia es inmodificable por parte de ella, cuando la determinación sea producto de un procedimiento ordinario, que es el procedimiento por excelencia, donde ambas partes, tienen amplia oportunidad procesal para hacer alegaciones, llevar al proceso las pruebas técnicas, especializadas, o planteamientos jurídicos, que fundamenten sus pretensiones.

Lo anterior implica, que para nuestro legislador, las demás determinaciones, que no son producto de un proceso ordinario, no se consideran legalmente definitivas para la autoridad aduanera, no así para el declarante para quien su declaración es definitiva una vez que ha sido aceptada por la aduana, según dispone el artículo 34. párrafo tres del CAUCA (sin perjuicio de la posibilidad de rectificación consagrada en el artículo 90 de la LGA). En consecuencia pueden ser modificadas por la autoridad aduanera, siempre que tal acción se efectúe dentro del plazo de 4 años, salvo las excepciones de ley. Ello aún cuando habiéndose realizado bajo el sistema de autodeterminación, la aduana hubiese revisado la determinación en el momento del despacho y aún cuando la misma autoridad aduanera haya efectuado la determinación, con base en la información proporcionada (sistema mixto).

Dicha conclusión que se extrae del artículo 59 de comentario, es reforzada y confirmada por los artículos 93 y 102 de la misma ley, ubicados en el Título VI denominado "Procedimientos comunes a cualquier régimen aduanero", con los cuales se demuestra, que el espíritu del legislador fue facultar a la autoridad aduanera a ejercer los diferentes tipos de control, sin perjuicio de unos u otros.
Así, en el artículo 93 cuando se regula lo respectivo a la "Verificación", dentro del procedimiento de despacho de las mercancías, se dispone en su párrafo II, que los actos que conforman la verificación pueden ser el reconocimiento físico de las mercancías, la revisión documental o incluso puede prescindirse de cualquier acto inmediato de verificación, lo cual se fijará mediante criterios selectivos y aleatorios, y sin perjuicio del ejercicio de los controles a posteriori y permanentes a que está facultada la autoridad aduanera. Queda claro que dentro del esquema de control concebido por el legislador, es perfecta y legalmente posible que respecto de una misma mercancía o declaración aduanera, pueda la Administración, mediante la aplicación de criterios selectivos y aleatorios, ejercer sus facultades de revisión en momentos diferentes: durante el despacho o con posterioridad al mismo, para lo cual deberá observar la solemnidad del procedimiento ordinario.

Por su parte el artículo 102, faculta también la revisión de la determinación de la obligación tributaria, mediante el ejercicio de controles a posteriori o permanentes, sin que excluya aquellas mercancías o declaraciones que ya hayan sido sometidas a controles inmediatos, durante el procedimiento de despacho, limitándose a establecer que los ajustes respectivos deberán de formularse por medio de un procedimiento ordinario. Siendo que en consecuencia no puede el intérprete del derecho, establecer una diferencia donde el legislador no lo hizo, sino que por el contrario resulta de la relación de normas efectuada, que su voluntad es que la autoridad aduanera, pueda ejercer los diversos tipos de control, sin que sean excluyentes entre sí, salvo, obviamente cuando la determinación se convierta en definitiva por ser el resultado de un procedimiento ordinario o por sentencia judicial firme.

Por otro lado debe señalarse que dicha interpretación no atenta contra el principio de seguridad jurídica que inspira nuestro ordenamiento jurídico, sino que es acorde con el espíritu del legislador que a efecto de que se cumplieran efectivamente los fines del régimen jurídico aduanero, dispuso diversos procedimientos cuyas etapas son diferentes. En efecto, nuestra legislación contempla varios procedimientos que podemos denominar como “sumarios” si lo contrastamos con el denominado ordinario, que es el procedimiento por excelencia. En efecto, encontramos por ejemplo un procedimiento común para lo que es el despacho de mercancías. Igualmente para la aplicación de multas el ordenamiento ha establecido un procedimiento especial, así como el ordinario en aquellos casos en que se emitan actos que afecten derechos subjetivos o intereses legítimos y un proceso mucho más sumario en aquellos casos diferentes a los enunciados (ver artículos 86 y siguientes, 196 y 234 de la LGA; y artículos 237 a 262 y 525 a 536 de su Reglamento). Cada uno de dichos procedimientos ha sido debidamente regulado, con las diversas etapas que deben ser obligatoriamente observadas por la Administración, a efectos de poder emitir actos conformen con el orden jurídico.

Así, vemos como para el despacho de las mercancías (que es lo que interesa al caso), se estableció un procedimiento común para todos los regímenes aduaneros, con etapas mínimas que deben ser cumplidas, independientemente del régimen al que sean destinadas las mercancías, procedimiento que encontramos regulado a partir del artículo 83 de la LGA y artículos 237 y siguientes de su Reglamento. Así, en términos generales se regulan diversas etapas, que inician con lo que la ley ha denominado "Actuaciones previas", que tienen como objeto que efectúe una correcta declaración aduanera. Se contempla de seguido lo correspondiente a la declaración misma y cómo debe realizarse. Posteriormente se consagra otra etapa que consiste en la aceptación de la declaración por parte de la aduana, una vez que se verifica el cumplimiento de los requisitos de todo tipo necesarios para el régimen que se solicita. Realizado lo anterior se inicia el proceso de verificación a fin de comprobar los elementos determinantes de la obligación tributaria, mediante la aplicación de criterios selectivos y aleatorios, que implica una necesaria notificación inmediata a los interesados de lo actuado, a fin de que ejerza las acciones que estime procedentes, sobre todo en aquellos casos en que la autoridad aduanera determine o establezca diferencias o ajustes entre lo declarado y lo que considera debió declararse y el interesado estime que con tal actuación se le está perjudicando. Concluida dicha etapa, el proceso de despacho viene a finalizar con el levante de las mercancías, una vez que se hayan cumplido con todo el procedimiento establecido. Lo anterior sin perjuicio del derecho del interesado de recurrir o impugnar cuando esté inconforme con el resultado de la determinación tributaria o cualquier acto que en su criterio le perjudique. *Se trata de un procedimiento, en el cual se busca por un lado facultar la correcta percepción de tributos pero que a la vez facilite y agilice las operaciones de comercio exterior, entre ellas, el despacho de las mercancías*. Dentro de esta orientación, y aras de esa facilitación, la normativa faculta a la autoridad aduanera, para aplicar criterios selectivos o aleatorios de control, de tal forma que no se requiera en todos los

despachos de una revisión física de las mercancías, sino que pueda efectuarse únicamente una revisión documental, o que incluso no se realice ningún acto de revisión o verificación inmediata. Obviamente todo ello sin perjuicio de las facultades posteriores de revisión y modificación de las determinaciones aduaneras. Lo anterior, en criterio de este Tribunal, logra precisamente establecer un equilibrio entre la facilitación y el control aduanero, puesto que por un lado , se garantiza la agilización de las operaciones, y por otro, se otorga a las autoridades aduaneras, la posibilidad de revisar exhaustivamente lo actuado en el momento del despacho, abriendo a tales efectos un procedimiento ordinario en el que se busca la verdad real de los hechos, y que desde el criterio de este tribunal, no genera incertidumbre al administrado, ni se trata de la revisión ilegítima de la determinación, ante una actuación defectuosa de los funcionarios aduaneros en el momento del despacho, sino de la revisión a posteriori y dentro de un pleno proceso, de lo actuado en un procedimiento ágil, que responde a las exigencias del comercio internacional,(que aún cuando en algunos casos pueda ser más breve que en otros, por ejemplo, cuando se da revisión física de las mercancías el proceso se es más lento, pero que aún en estos casos, la participación del interesado no es tan amplia como en el ordinario) donde por la naturaleza misma de este tipo de procesos, las actuaciones son provisionales y por ende revisables en un proceso ordinario. *Considerar que lo actuado en el procedimiento de despacho, independientemente de si se ejerció o no control inmediato, no está sujeto a revisión y en su caso a modificación por parte de las autoridades aduaneras, sería obviar el marco de facultades legales otorgadas a nivel comunitario y nacional a dichas autoridades.* Además podría llevar a considerar que si así como la aduana, no puede modificar posteriormente, tampoco podría el agente rectificar en caso de error, siendo que si el error hubiese significado un pago en exceso de impuestos, debe en justicia y en derecho permitirse al administrado la corrección o reclamo respectivo, a fin de que repita del Estado lo pagado de más, y sólo si se demostrase que con tal actuación infringió el régimen

aduanero, que le sea reprochable incluso a título de mera negligencia en el deber de cuidado, podría eventualmente, quedar sujeto al algún tipo de responsabilidad. .... Incluso nótese que la Sala está clara en que lo que no se pueden modificar son las determinaciones firmes (salvo los casos excepcionales indicados en el voto y en la legislación misma), y éstas como dijimos antes, sólo tienen esa condición, cuando el "quantun" de la obligación tributaria ha sido revisada y fijada dentro de la majestuosidad de un procedimiento ordinario (que no es el caso de la declaración a que refiere el presente asunto), y nunca los serán aquellas determinaciones que efectuadas, tanto por la Administración como por el agente aduanero, son producto del proceso de despacho de mercancías, que está inspirado por principios de agilización y facilitación de las operaciones, por lo que el legislador dentro del esquema coherente que reguló, faculta su revisión posterior, dentro de los 4 años indicados,(con las excepciones de ley) sin importar si hubo algún tipo de verificación (documental , física o ambas).

Así lo ha entendido también la Sala Constitucional, al revisar la facultad de la aduana de efectuar ajustes o alcances al valor aduanero declarado, y a pesar de que en ese caso concreto el recurrente de amparo alegó ante la Sala la violación del mismo voto 6624-94, el Tribunal Constitucional reconoció las facultades de revisión que en ese sentido establece la legislación a las autoridades aduaneras, que en el caso de la valoración de mercancías, están contenidas en los artículos 19 y 20 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, Ley 7005. (ver voto 2740-96 del 5-6-96)"

A lo anteriormente dispuesto por este Tribunal en la sentencia 011-2000 debemos agregar que la doctrina y legislación comparada han recogido precisamente el principio de la provisionalidad de las determinaciones productos de un proceso abreviado con fundamento en la masificación de las declaraciones, la facultades de autodeterminación y las políticas de facilitación y agilización como en la aplicación de criterios de selectividad y aleatoriedad ante la gran verdad de la

imposibilidad material de verificar todas y cada una de las declaraciones y determinaciones presentadas o realizadas. De seguido transcribiremos algunos comentarios de la doctrina española.

" la expresión 'comprobación abreviada' está tomada del artículo 34 del RGI, y puede considerarse como sinónimo de comprobación sumaria con base exclusivamente en lo que 'prima facie' se desprenda de los elementos documentales" (Arias Velasco, J en "Facultad de los órganos de gestión y de inspección tributarias" 1995).

"formal o abreviada, se trata de supuestos de comprobación que el legislador ha querido que, atendiendo a razones dignas de toda protección permitan a la Administración desarrollar actuaciones limitadas, parciales, que no conduzcan al conocimiento de la global situación tributaria del sujeto comprobado" (Pita Grandal, A. M. En "La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias")

"...porque como acaba de explicarse la liquidación es definitiva cuando exista una completa comprobación del hecho imponible y de su valoración, y ello acontece, como dice F. PÉREZ ROYO, no ante cualquier comprobación administrativa, sino con la actividad de comprobación en sentido estricto (inquisitiva) como resultado final de un procedimiento inspector iniciado para regularizar la situación tributaria de un obligado" (PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES,A. En "La reforma de la Ley General tributaria" 1995.

"... en primer, lugar que el carácter abreviado de la comprobación, no necesariamente tiene que estar relacionado con un carácter parcial y limitado de la misma, sino que esta definido por lo limitado de los medios a utilizar; y en segundo lugar, a juicio de un sector doctrinal el supuesto recogido en el art. 34 b) RGIT no

recoge una actividad de comprobación en sentido propio, sino un simple cotejo." (PITA GRANDAL, A.M. Op.cit).

"... Por ello, se puede afirmar que la comprobación abreviada constituye un supuesto de parcialidad comprobadora en donde el órgano gestor se limita únicamente a constatar datos, sin entrar a comprobarlos. De ahí que este tipo de actuaciones de comprobación abreviada suela, en la practica materializarse en controles masivos de contribuyentes,..." (MORILLO MÉNDEZ, A. En Liquidaciones Provisionales por consecuencia de comprobaciones abreviadas, según la Ley General Tributaria" 1996.

Resulta claro entonces que la Ley General de Aduanas es conteste con las nuevas doctrinas tributarias según las cuales como bien se establece en el artículo 59, una determinación es firme únicamente cuando es producto de una comprobación realizada mediante un procedimiento ordinario o cuando ha transcurrido el plazo de prescripción fijado en 4 años para el ejercicio de la actividades de comprobación.

Por lo anterior, estima el suscrito que si bien, en el presente caso, en el proceso de despacho (especial y abreviado), la Administración realizó una determinación y el administrado no impugnó en tiempo la misma en los términos del artículo 198, mantiene el administrado la posibilidad de revisión bajo las condiciones del artículo 62 y concordantes de la Ley General de Aduanas. Por ello no debe declarase inadmisible el recurso sino continuar la tramitación para su resolución por el fondo."

Por las mismas razones de entonces es que me separo de la mayoría y estimando necesaria probar la actual legitimación del reclamante, es que como prueba para mejor proveer se requiere del recurrente la presentación de certificación notarial o

registral indicativa de quien es el titular de la mercancía importada y sobre la cual recayó el tributo.

DICK RAFAEL REYES VARGAS

Voto salvado de los licenciados Soto Sequeira y Gómez Sánchez: No compartimos los argumentos de la mayoría del Tribunal para rechazar el recurso de apelación, por las razones que se exponen seguidamente.

La refutación se fundamenta en la supuesta confusión del recurrente, quién debiendo haber presentado un recurso de apelación en contra de la determinación notificada concurre con un reclamo, por lo que se estima un acto consentido. La premisa sobre la que se basa tal conclusión: que al haber presentado con un error la declaración aduanera de importación al incluir la ganancia estimada, el declarante debió interponer en el acto de notificación y dentro de los tres días hábiles siguientes el recurso de apelación. La pregunta obligada de tal conclusión: ¿y el artículo 62 de la Ley General de Aduanas que regula el derecho del sujeto pasivo para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente? y ¿el artículo 90 que faculta al declarante para solicitar la rectificación de una declaración cuando tenga razones para considerar que la declaración contiene información incorrecta o con omisiones?.

La declaración aduanera fue aceptada y tramitada por la autoridad aduanera sin variación alguna de la información declarada por el sujeto pasivo, no existe dictamen previo de la Administración Tributaria o Aduanera. Por error, según lo manifiesta la parte, aspecto de fondo que no corresponde analizar en esta etapa, se incorporo en la liquidación de tributos el porcentaje de ganancia estimada regulado en el Decreto Ejecutivo N° 29265-H cuando por las características del

vehículo no corresponde su aplicación y por ende, menos incrementar el monto de tributos a pagar con un porcentaje de ganancia estimada.

En basta jurisprudencia de este órgano, aplicando reiterados pronunciamientos de la Sala Constitucional, dictámenes de la Procuraduría General de la República la doctrina y principios tributarios, se han resuelto a favor del recurrente cantidad de casos similares en materia de valor, clasificación arancelaria y otras materias, donde la información declarada no fue modificada por el funcionario aduanero en el momento de la verificación física o documental de las mercancías o aún siendo modifica, el reclamo se relaciona con otros elementos.

Todos los actos finales de la Administración, incluyendo el resultado de la determinación tributaria son notificados a las partes que se pueden ver afectadas o por medio de su representante (artículo 196 LGA). Procede la presentación de los recursos previstos en la Ley contra el acto administrativo, cuando la autoridad aduanera modifica algún dato, elemento o información y existe disconformidad del declarante, la que se manifiesta con la presentación de los recursos dejando patente su oposición y derecho para que la decisión tomada sea revisada por la misma autoridad u otra, todo lo cual debe hacerse dentro de los plazos regulados en la legislación. Cuando no hay contención, porque no se modifica la información o los datos contenidos en la declaración aduanera y posterior al despacho el declarante, tiene razones para considera que una declaración contiene información incorrecta, dice el artículo 90 de la LGA que deberá presentar una solicitud de corrección y si corresponde acompaña el comprobante de pago de los tributos dejados de pagar y/o al contrario, si lo que se da es un pago en exceso puede requerir en el mismo escrito la devolución de los impuestos pagados indebidamente conforme al artículo 62 de la LGA, siempre que la reclamación se presente dentro de los cuatro años.

El supuesto que nos ocupa en el caso de marras es el último citado. Alega la parte que la declaración aduanera presentada para el despacho de las mercancías, contiene información incorrecta, al incorporarse en la liquidación de impuestos un 25 % de impuestos por concepto de ganancia estimada. Efectivamente, al revisar la liquidación de impuestos, se refleja un monto por concepto de ganancia estimada, que se determina al sumar el valor de importación declarado, los derechos arancelarios y el 1% de la Ley 6946 multiplicado por el porcentaje de ganancia estimada, para posteriormente calcular el impuesto de ventas: (VA +DAI + 1% + GE) * 0.13.

En el supuesto establecido por la mayoría, reiteramos sin entrar a definir si la devolución de tributos procede, implica una limitación al ejercicio de los derechos que tienen los usuarios que gozan de un plazo de prescripción más amplio que no puede verse limitado por los plazos cortos de los recursos considerados como de caducidad. El alegato de la parte, establece el ingreso indebido efectuado como consecuencia de un acto de liquidación, que incorpora un rubro adicional, la ganancia estimada, a la base de calculo del impuesto sobre las ventas, lo que a nuestro criterio es revisable dentro del plazo de cuatro años normado en el artículo 62 de la LGA por tratarse de un desplazamiento patrimonial que sufre el sujeto pasivo sin causa aparente o jurídica que lo legitime.

Por las razones desarrolladas nos separamos de la mayoría y de previo a la resolución del caso por el fondo requerimos presentar certificación notarial o registral indicativa de quién es el titular de la mercancía como medio para demostrar la legitimidad de quién en autos reclamada el derecho de devolución.

Desiderio Solo Sequeira **Luis Alberto Gómez Sánchez**