SENTENCIA 148-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con cinco minutos de 28 de junio de dos mil seis.

Conoce este Tribunal el recurso de apelación interpuesto por **Xxxx**, en su condición de **agente de aduana al servicio de la agencia de aduanas XXXX**, contra la resolución Nº **XXXX del día 22/03/2006**, emitida por la **Aduana Xxxx**.

Resultando

I- Mediante declaración aduanera xxxx aceptada por la aduana Xxxx el 22 de setiembre de 2005, la agencia de aduanas **XXXX** en representación del importador **Hotel Xxxx S.A**, practicó el levante de la mercancía varia para hotel, amparado a la garantía de cumplimiento Nº GAR-5-12072 por un monto de ¢ 4.220.000,00 en aplicación del artículo 100 de la Ley General de Aduanas, en adelante LGA. (**folio 11 y declaración aduanera xxxx adjunta**)

II- Mediante escrito de fecha de recibo **31 de enero de 2006**, la agencia de aduanas XXXX solicita a la Aduana Xxxx **debitar de su cuenta corriente en dicha aduana, la suma de ¢ 1.723.336,35,** oportunamente caucionada, en razón de que la exoneración concedida a las mercancías desalmacenadas con la declaración aduanera xxxx no ampara el impuesto general sobre las ventas.(**folio 02**)

III- Con escrito de fecha 30/01/2006 la agencia de aduanas XXXX solicita a la Aduana Xxxx, la devolución de la garantía de cumplimiento Nº 12072 por cuanto el finiquito de la declaración de desalmacenaje se hará a través del pago de los impuestos correspondientes. (**folio 03**)

IV- Con resolución XXXX del 22/03/2006 la Aduana Xxxx procede a la liquidación y cobro del impuesto general sobre las ventas de la declaración aduanera Nº xxxx de 22/09/2005, más los intereses de ley según la tasa básica pasiva emitida por el Banco Central de Costa Rica equivalente al 15.25%, monto que ascienda a la suma de **¢ 1.915.931,15**, el que se conforma por los siguientes conceptos y montos: **Impuesto sobre Ventas de ¢ 1.723.336,35 liquidado sobre la base de los impuestos presuntos de pago antes de la aplicación de la exoneración** más el cargo por concepto de **intereses por la suma de ¢ 192.594,80**. (**folios 13-15**)

V- A través de escrito presentado el **06 de abril de 2006**, la agencia de aduanas XXXX interpone los recursos de reconsideración y de apelación y anulación y rectificación de la resolución XXXX, por cuanto el impuesto de ventas que se adeuda, en criterio de la parte recurrente, corresponde a la suma de ¢ 1.402.600,00 derivado de la aplicación del 13% del impuesto de ventas sobre el valor en aduana de $ 22,149.93 por el tipo de cambio de ¢ 487,10, ya que estima la parte que la aduana está haciendo un cálculo erróneo del impuesto de ventas. (**folios 24**)

VI- Mediante Resolución **XXXX del 24 de mayo de 2006**, la Aduana Xxxx declara sin lugar el recurso de reconsideración y emplaza al recurrente para ante este Tribunal, al argumentarse por parte de la aduana que **"…que para obtener el monto final del impuesto de ventas a pagar, deben primero establecerse los diferentes impuestos que por ley debería pagar la póliza sin la exoneración que aquí interesa, esto por cuanto es la única forma contable de acceder al mismo, sea liquidando formalmente los diferentes impuestos para establecer finalmente a cuanto asciende el impuesto de ventas a cancelar**".(**folios 30-32**)

VII- Que mediante escrito presentado en fecha **28 de junio de 2006**, la agencia de aduanas recurrente se apersona ante este Tribunal a manifestar dentro de sus argumentos de descargo, que de conformidad con el artículo 13 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, la base imponible del impuesto de ventas está conformada al adicionarle al valor CIF los derechos e impuestos efectivamente pagados, de forma tal que cuando se da una exoneración del 100% es claro que no va a pagar nada de impuestos, es decir lo efectivamente a pagar es cero, teniendo entonces que el monto de cada impuesto pagado es cero. Para representar su argumento, manifiesta que la fórmula para liquidar el impuesto de ventas para una mercancías exonerada en un 100% es la siguiente: **(Valor en Aduana + 0 DAI + 0 Sel. Consumo + 0 Ley 6946) x 13%**. De lo anterior se colige que la base imponible para el presente caso, no puede partir de la suma de los montos de impuestos calculados pero no pagados en virtud de la exoneración aplicada. (**folios 41-42**)

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

Redacta el Licenciado Franklin Velázquez Díaz.

Considerando

I.- **La litis.** Determinar de conformidad con el artículo 13 de la Ley General sobre las Ventas, la base imponible para el cálculo y pago de la totalidad del Impuesto General sobre las Ventas, recaído sobre la declaración aduanera xxxx aceptada por la Aduana Xxxx el 22/09/2005, que ampara el desalmacenaje mercancía variada para uso en hoteles, sobre la cual recayó exoneración del 100% del Derecho Arancelario a la Importación e impuestos nacionales, con

excepción del impuesto sobre las ventas, el que consigna la nota de exención debe pagarse en su totalidad.

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. En tal sentido dispone el artículo 204 de la Ley General de Aduanas que contra el acto final dictado por la Dirección General de Aduanas, caben los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, siendo potestativo usar ambos recursos ordinarios o sólo uno de ellos, los cuales deben interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación del acto impugnado, condicionando la admisibilidad a dos requisitos procesales, sea en cuanto al tiempo que dispone el interesado para interponerlo y además el relativo a la capacidad procesal de las partes que intervienen en expediente. En el caso bajo estudio, el proceso de cobro del impuesto sobre las ventas se dirige contra la agencia de aduanas XXXX, representada en este acto por el agente de aduanas Xxxx, acreditación que consta en folio 40 en su condición de agente de aduanas de la empresa XXXX, siendo en consecuencia el señor Xxxx persona legitimada en autos para actuar como tal, cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Además según consta en expediente, el acto final que le impone la acción de cobro fue notificado el **03/04/2006** y los recursos de reconsideración y apelación se interpusieron el **06 de abril del 2006**, dentro del plazo de los tres días hábiles establecidos al efecto (**folios 15 y 24**). En razón de ello, tiene este Tribunal por admitido el recurso de apelación para su estudio.

III.- Sobre la nulidad alegada. En relación con la gestión de nulidad incoada contra la resolución **Nº XXXX**, respecto al acto de liquidación del impuesto sobre las ventas practicado por la Aduana Xxxx en la declaración aduanera objeto de la presente litis, dicha alegación recae en la interpretación dada por la Aduana Xxxx

y aplicada en el procedimiento que emplea dicha aduana al momento de determinar la base imponible de cobro del impuesto sobre las ventas, en contrario a los argumentos que plantea la parte recurrente que interpreta en contrario la aplicación del **artículo 13 de la Ley 6826 de cobro del Impuesto General sobre las Ventas, acto recaído en la liquidación del citado impuesto en el proceso de cálculo** de la obligación tributaria de la declaración aduanera Nº xxxx; análisis que se entrará a realizar en la discusión del fondo del presente auto.

IV.- Sobre el Fondo. Estima este Tribunal que el recurso de apelación se reduce a la correcta aplicación del artículo 13 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas Nº 6826, en razón de que entre las partes se interponen 2 tesis, disímiles entre sí, tendente a determinar la correcta base imponible para el cálculo del impuesto sobre las ventas de las mercancía objeto de importación y favorecidas con exoneración del 100% del Derecho Arancelario a la Importación así como de los impuestos nacionales, **con excepción del impuesto sobre las ventas que debe ser pagado en su totalidad**.

En este orden de ideas, **argumenta la parte recurrente** que la base de cálculo del impuesto sobre las ventas, aplicable a mercancías exoneradas, deviene del propio artículo 13 de cita, al consignarse en éste que la base imponible para el cálculo del referido impuesto es como literalmente se manifiesta en el mismo:

" **ARTÍCULO 13.- Base imponible en importaciones.** En la importación o internación de mercancías, el valor sobre el cual se determina el impuesto se establece **adicionando al valor CIF** aduana Costa Rica, **lo pagado <u>efectivamente</u> por concepto de derechos de importación, impuesto selectivo de consumo o específicos o cualquier otro tributo que incida sobre la importación**…así como los demás cargos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero, según corresponda". (Así reformado por el artículo 25 de la Ley de Justicia

Tributaria Nº 7535 de 1º de agosto de 1995) **La negrita y subrayado no corresponde al texto original**.

En razón de lo señalado, la agencia de aduanas XXXX manifiesta que la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las ventas, **aplicable a mercancías importadas sobre las que recae exoneración del 100% del pago de tributos a la importación**, con ***excepción del impuesto sobre las ventas,*** se representa ampliamente según la siguiente fórmula:

Impuesto de Ventas = (Valor en Aduana + 0 DAI + 0 Ley 6946 + 0 Sel. Consumo) 13%

Por el contrario, en la tesis de la Aduana Xxxx la materialización de la base imponible bajo el presupuesto de la exoneración, se recoge en su resolución N° **XXXX** al señalarse: **"Esta gerencia es del criterio que para obtener el monto final del impuesto de Ventas a pagar, deben primero establecerse los diferentes impuestos que por Ley debería pagar la póliza sin la exoneración que aquí interesa, esto por cuanto es la única forma contable de acceder al mismo, sea liquidando formalmente los diferentes impuestos para establecer finalmente a cuánto asciende el impuesto de ventas a cancelar"** (folio 31).

En razón de lo argumentado por la Aduana Xxxx, traduce este Tribunal, que el cálculo del impuesto sobre las ventas se efectúa con base a la siguiente fórmula:

(Valor en Aduana + Monto* del DAI + Monto* del impuesto de la Ley 6946 + Monto* del impuesto Selectivo Consumo + Monto* de otras cargas) 13 %

Entendiéndose por " **Monto*** ", la suma determinada del impuesto correspondiente, calculada pero no pagada en razón de la exoneración aplicada.

Se colige del razonamiento de la Aduana Xxxx, que la base imponible de cálculo del 13% del impuesto sobre las ventas, considera la sumatoria de varios elementos a saber: el monto del CIF por el tipo de cambio a colones a la fecha de aceptación de la declaración aduanera, más el monto calculado y no pagado de los siguientes tributos: DAI, Ley 6946, Selectivo de Consumo y otros tributos, la cual es multiplicada por el 13 % a efecto de establecer el monto del Impuesto sobre las Ventas.

Ahora bien, y teniendo en consideración ambas tesis, es oportuno referirse al término subrayado que se transcribe, contenido en el artículo 13, a saber "…el valor sobre el cual se determina el impuesto se establece adicionando al valor CIF aduana Costa Rica, **lo pagado efectivamente** por concepto de derechos de importación, impuesto selectivo de consumo o específicos o cualquier otro tributo que incida sobre la importación…". En cuanto al término **"efectivamente"** al que refiere el citado artículo 13, la Real Academia Española en su diccionario lo refiere a algo **real y verdadero;** en ese sentido, cuando el legislador hizo referencia a la expresión **"…lo pagado efectivamente…**", dicha expresión entiende este Tribunal hace referencia al pago que efectivamente realiza el contribuyente por concepto de los tributos a la importación, deviniendo que lo "pagado efectivamente" en criterio de este Tribunal corresponde al pago real y total por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, tal y como lo ha planteado la parte recurrente. Es así, que bajo esta tesis el cálculo del impuesto sobre las ventas, requiere previamente que se determine el **monto real de los tributos que efectivamente debe cancelar el importador** y no el monto de tributos calculados y no pagados en razón de la exoneración aplicada a la mercancía importada. Bajo este principio, el impuesto sobre las ventas recaerá únicamente sobre el monto total que se sustraiga de la sumatoria de varios montos, el valor en aduana de la mercancía más la suma de cero colones por

concepto de tributos nacionales, los que no paga el importador producto de la aplicación de la exoneración correspondiente, sumatoria a la cual se le debe calcular el 13% del impuesto sobre las ventas, para concluir en el monto por concepto de este tributo que debe satisfacer el importador ante la administración tributaria aduanera.

Comparte este Tribunal, como lo señala la Administración Aduanera, que la literalidad de la norma no admite interpretación alguna, **a no ser la que en derecho corresponda, que para este caso ha sido planteada por la parte recurrente conforme al espíritu del legislador y que avala este Tribunal** y, no a contrario sensu como parece interpretarlo la Administración.

En otro orden de cosas, entiende este Tribunal que la expresión contenida en la nota de exoneración Nº 0275 de 26/01/2006 "**concédase exención de todo tributo, excepto el impuesto de general sobre las ventas <u>el cual debe liquidarse en su totalidad</u>** " (folios 28,29), debe aplicarse al igual que el citado articulo 13, con meridiana claridad en razón de que la citada expresión debe entenderse como el cobro del 100% del impuesto sobre las ventas que recae sobre la base de cálculo previamente determinada para mercancías exoneradas, tal y como en líneas precedentes ha quedado expuesto; entendiendo como tal, que el 100% a tributar por concepto del impuesto sobre las ventas bajo el supuesto de la exoneración aplicada, recae sobre los impuestos efectivamente pagados, lo que traducido en términos del artículo 13 de referencia no es más que lo **"…pagado efectivamente…"** y, **NO** sobre lo que debería pagarse (monto calculado) que no se cancela en razón de la exoneración recaída sobre las mercancías a importar.

En razón de lo planteado, este Tribunal acoge el recurso de apelación y revoca la resolución recurrida, debiendo la Administración liquidar el Impuesto General sobre las Ventas, a partir de los impuestos que **efectivamente pague el**

importador en el proceso de desalmacenaje de las mercancías, sobre las que se ha hecho recaer la exención de tributos en función de las leyes que les favorezcan.

POR TANTO

Con fundamento en los artículos 204, 205 a 210 de la Ley General de Aduanas y en las consideraciones de hecho y de derecho establecidas este Tribunal por mayoría declara con lugar el recurso interpuesto. Se revoca la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Se devuelve el expediente a la oficina de origen. Voto salvado de los licenciados Céspedes Zamora, Barrantes Coto y Reyes Vargas, quienes declaran inadmisible el recurso.

Notifíquese …….

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Alejandra Céspedes Zamora **Elizabeth Barrantes Coto**

Shirley Contreras Briceño **Xinia Villalobos Orozco**

Dick Rafael Reyes Vargas **Franklin Velázquez Díaz**

Voto salvado de los licenciados Barrantes Coto, Céspedes Zamora y Reyes Vargas con redacción del último a la sentencia 2006-148**.** No comparte el suscrito lo resuelto y por ello salvo mi voto con sustento en las siguientes consideraciones:

Hechos: El día de Septiembre veintidós del año de 2005 la recurrente, Hotel Xxxx Sociedad Anónima cédula 3-000-000000, representada por el agente de aduana persona jurídica la empresa xxxxxxxxxxxxx, S.A. (Xxxx, S.A.) actuando mediante el agente de aduana físico señor xxxxxxxxx seca presentó a despacho a la importación las mercancías amparadas al conocimiento de embarque número MIA2951482 de Septiembre nueve del año de 2005 del transportista internacional xxxxxxxxxxxxx, Inc. (ver declaración aduanera xxxx del 22/9/2005 de la Aduana Xxxx, en especial casillas 2, 4, 21, 28).

En dicho despacho, la recurrente, en su carácter de declarante e importador autodeterminó la obligación tributaria aduanera y, la suma de la misma, lo fue en cantidad de cuatro millones ciento noventa mil trescientos treinta y seis colones con ochenta y siete céntimos (¢4.190.538.87). Que el pago de dicha obligación no se materializó sino que la declarante solicito el levante con garantía con base en el artículo 100 párrafo primero de la Ley General de Aduanas (LGA) por encontrarse en trámite la solicitud de exoneración de los tributos de importación (ver casillas 47 y para observaciones de la DUA).

El día de Enero 27 de 2006 la recurrente, a efectos de verificar el pago, aporta las notas de exención números 274 y 275 de Enero 26 de 2005, solicita se apliquen a la declaración aduanera de cita modificándose la liquidación realizada, se cobre mediante el debito a su cuenta corriente lo correspondiente al Impuesto General Sobre Las Ventas, tributo expresamente excluido por las notas de exención aportadas finalmente solicita se le devuelva la garantía presentada (folios 2 y 3).

Mediante resolución número XXXX de Marzo veintidós del año en curso la Aduana Xxxx conoce la solicitud de ejecución del pago, aplica las notas de exoneración 274 y 275 y determinada un adeudo pendiente de cancelar por la cantidad de un millón setecientos veintitrés mil trescientos treinta y seis colones con treinta y cinco céntimos (1.723.336.35) por concepto del Impuesto General Sobre Las Ventas y ciento noventa y dos mil quinientos noventa y cuatro colones con ochenta céntimos (192.594.80) en concepto de intereses correspondientes a los 133 días transcurridos desde el quinto

día hábil de notificación de la determinación realizada para un total a esa fecha de un millón novecientos quince mil novecientos treinta y un colones con quince céntimos (1.915.931.15)(ver folios 13 a 15).

Contra dicha resolución, el recurrente establece, en forma subsidiaria, el recurso de apelación venido en alzada (folio 24). Es decir el acto recurrido no es el final del procedimiento de despacho sino uno derivado de éste y que procura la realización material del adeudo tributario mediante su pago efectivo. Es contra dicho acto de ejecución que la interesada presenta los recursos ordinarios. Ya en reiterada jurisprudencia sobre la recurribilidad de actos de mera ejecución de actos finales firmes, sea por no haber sido recurridos en tiempo o forma o por haber hecho uso de todos los recursos administrativos que caben, este Tribunal ha señalado:

"No obstante haberse cumplido con esos requisitos de procedibilidad, el acto que se impugna en criterio de este Tribunal no tiene recurso ante esta sede, razón por la cual el recurso deviene en inadmisible por las razones que de seguido se señalan:

- ✓ En el caso que nos ocupa, el acto que se recurre deviene de la ejecución de una sentencia dictada por este Tribunal, en tanto declaró sin lugar el recurso de apelación, al estimar que la clasificación correcta en la declaración aduanera No. 000000 de 15 de diciembre de 2004, es la subpartida 8703.22.90.31, debiendo la Aduana realizar el ajuste y cobro correspondiente, de manera que no estamos en presencia de una acto final o definitivo que permita a este Órgano de Alzada conocer del recurso interpuesto, ya que de conformidad con la naturaleza del acto que se recurre el mismo es inimpugnable en esta vía y; por que siendo un acto de ejecución la ley no le otorga recurso, sino la acción de reintegro conforme al numeral 62 de la LGA.
- ✓ …
- ✓ En consecuencia, resulta necesario dejar clara la competencia de este Tribunal, ya que de conformidad con los artículos 198, 204 y 205 de la Ley General de Aduanas, otorgan al Tribunal Aduanero Nacional competencia para

conocer en última instancia administrativa de los recursos de apelación contra los actos del Servicio Nacional de Aduanas, lo cual es importante resaltar, porque constituye uno de los parámetros a considerar con el fin de determinar la competencia del Tribunal en este caso, es decir, para decidir si por la naturaleza del acto recurrido el expediente puede ser sometido a consideración de este Órgano.

- ✓ Asimismo, el Tribunal Aduanero Nacional, **está constituido para agotar la vía administrativa, como órgano de última instancia**, conociendo de los recursos que se interponen contra los actos dictados por el Servicio Nacional de Aduanas. Tal afirmación se desprende claramente del artículo 205 de la Ley General de Aduanas que establece la competencia del Tribunal Aduanero en los siguientes términos:

> " *Créase el Tribunal Aduanero Nacional como un órgano de decisión autónoma, adscrito al Ministerio de Hacienda.* ***Tendrá competencia para conocer y decidir, <u>en última instancia administrativa, los recursos contra los actos</u> dictados por el Servicio Nacional de Aduanas."*** (el resaltado no es del original).

Y precisamente en virtud de que este Tribunal no es el superior jerárquico del Servicio Nacional de Aduanas, sino que por tratarse de la figura de un contralor de legalidad no jerárquico, la facultad de revisar en alzada la legalidad de aquellos actos viene dada por disposición expresa de la ley y no por su condición de superior, obliga a este Tribunal a ejercer su competencia estrictamente dentro de los límites establecidos por su ley de creación. Así las cosas, y según la normativa citada, la única forma en que este Tribunal pueda avocarse al conocimiento de un caso, es cuando existe un acto final dictado por la autoridad competente y recurrido dentro de los plazos dispuestos por ley, por cuanto siendo el Tribunal un órgano con un grado de desconcentración máxima, llamado a

agotar la vía administrativa, según la competencia que expresamente le asigna su ley de creación, no podría conocer de otros recursos que no fueran interpuestos contra actos que no tuvieran el **carácter de finales o definitivos**, es decir, que expresen la decisión o voluntad de la Administración en un determinado asunto, ya sea que resuelven el mismo por el fondo, o bien por la forma, pero que sean definitivos en el tanto ponen fin al procedimiento (aún cuando no sea el acto final), pues constituyen los actos susceptibles de impugnación en sede administrativa o judicial. Y es que precisamente el efecto jurídico de las sentencias del Tribunal Aduanero, es agotar la vía administrativa y expeditar la vía contencioso administrativa al administrado inconforme, salvo en los casos que por estimar que existen vicios procedimentales, el Tribunal ordene a la Administración reponer el procedimiento con el fin de lograr una "mayor pureza procedimental".[1] Además de lo anterior, podría este Tribunal conocer de recursos contra actos que aún cuando no sean finales o definitivos, decidan directa o indirectamente el asunto.

En el caso, la pretensión principal y única del recurrente es que se declare la nulidad sobre el cobro de intereses referido al adeudo tributario firme en la vía administrativa, por la reclasificación operada, por lo que estamos en presencia de un acto de mera ejecución, como consecuencia del dictado de la sentencia de previa cita, en donde ya la vía administrativa se agotó y solo queda expedita la vía jurisdiccional, para que revise la actuación de la Administración. De tal suerte que no tiene competencia este Tribunal para revisar un acto como el presente, como ya lo ha dicho en otros asuntos similares[2], advirtiendo que le quedan al recurrente otros remedios procesales, como lo es la revisión del acto y sus correspondientes actuaciones ejecutorias, mediante la vía ordinaria con sustento en el artículo 62 de la LGA.

---

[1] Voto N°**396** de las 15:15 hrs del 4-10-94, Sección Segunda, Tribunal Superior Contencioso Administrativo.
[2] Ver en igual sentido sentencias del Tribunal Aduanero Nacional No. 133 a 144, 254, 255 del año 2004,

Así en la sentencia 136-2004 expresamente este Tribunal indicó:

"III. Procedencia o Improcedencia del Recurso en el caso concreto. ***Cumplidos los requisitos de admisibilidad y temporalidad, y por tratarse de un recurso de apelación por inadmisión, lo que resta por determinar es la procedencia del recurso extraordinario interpuesto ante esta Sede. Al respecto, debe apuntarse que en el presente caso****, en razón de la naturaleza jurídica del acto que se impugna, o sea la ejecución del acto final manado de la aduana****, efectivamente lleva razón la Aduana Xxxx en señalar que en el procedimiento seguido, ya se agotó la vía administrativa, puesto que la decisión de la Aduana, fue objeto de revisión y confirmación en sentencia por parte del Tribunal al conocer del recurso de apelación, por lo cual se estima que en el presente, al haber hecho uso en tiempo y forma de todos los recursos dispuestos por los artículos 198 y siguientes de la LGA, no se pude por esta vía reabrir el procedimiento para una segunda revisión. Sin embargo, hace ver este Tribunal, que*** *ante el supuesto de acontecer alguna inconformidad en la forma y medio, utilizado para la realización material del pago mediante la ejecución del acto final* ***en los términos citados en la sentencia del colegiado,*** *y ante el evento de generar roce el asunto de los intereses, según alega el recurrente, podría utilizar otros remedios procesales para ejercer su derecho de defensa****. Es así, que se considera, que*** *dada la naturaleza del acto que se impugna, la ejecución del acto administrativo, el mismo deviene en irrecurrible (en tal sentido pueden verse las sentencias 005-2003 que cita la 036-2002 y otras mencionadas en esta), consecuentemente, al no existir denegatoria ilegal del recurso, no queda más que declarar improcedente el recurso de apelación por inadmisión, confirmándose el acto denegatorio. Igualmente se hace ver que el incidente de nulidad que regulaba el artículo 195 de la Ley General de Aduanas ha sido derogado."*(el resaltado no es del original).

III.- **Así las cosas, estima este Tribunal que lo procedente es declarar inadmisible el recurso por las razones apuntadas." (sentencia 2005-315).**

Estiman los suscritos que no hay razón alguna para variar el criterio señalado por lo que lo procedente es la declaratoria de inadmisiblidad del presente recurso. Además y a los efectos de un eventual cobro indebido en la ejecución material del pago de la obligación determinada, el legislador ha establecido la acción de reintegro regulada en el numeral 62 de la LGA.

Elizabeth Barrantes Coto Alejandra Céspedes Zamora

Dick Rafael Reyes Vargas