Sentencia N° 095-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las quince horas del siete de abril de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por el señor **XXXXX,** en calidad de Apoderado Generalísimo de la empresa **XXXXX,** en contra de la resolución **RES-AL-PA-508-2005 del diecisiete de junio de 2005 de la Dirección General de Aduanas.**

RESULTANDO

I.-Que por denuncia interpuesta por el señor XXXXX en calidad de Ministro a.í. del Ambiente y Energía, se efectuó una investigación en relación con la presunta importación de gas refrigerante del tipo R-11 y R-12, sustancias restringidas por el Protocolo de Montreal, por la empresa XXXXX., dado que según los registros de dicho Ministerio, a la empresa citada se le autorizó únicamente la importación de gas refrigerante del tipo R-22, mediante permiso 76-2002. Como resultado de la investigación, en informe No. DCF-DEN-029-03 emitido por la División de Control y Fiscalización, se señala que la empresa XXXXX. no importó gas refrigerante de los tipos R-11 y R-22 por cuanto fue adquirido localmente de las empresas XXXXX. y XXXXX., ambas ubicadas en San José, siendo la última empresa citada la importadora y proveedora de dichos productos.

II- Que con base en las recomendaciones del informe de referencia, mediante Resolución número RES-AL-PA-161-2005 del 22 de abril de 2005 se inició el procedimiento ordinario contra la **Agencia Aduanal XXXXX.** y la empresa **XXXXX.**., tendente a determinar la correcta clasificación arancelaria de las mercancías despachadas con las declaraciones aduaneras **XXXXX.**, ambas de la Aduana de Limón, por cuanto en ambas declaraciones se despachó en la **línea 003**, mercancía descrita como gas refrigerante R-404 A en la posición arancelaria 2903.30.00.90 siendo lo correcto 3824.90.90.94, generándose una diferencia de

impuestos pendientes de cancelar en la declaración N° **XXXXX.,** por la suma de **¢701.785.23**, y en la declaración **XXXXX.,** el monto dejado de percibir asciende a **¢848.762.52,** para un total de impuestos por cobrar a favor del Fisco correspondiente a **¢ 1.550.547.66.** Lo anterior con fundamento en el criterio emitido mediante oficio No. 025-03 del 11 de marzo de 2003 y oficios DNP-DV-300-02 y DNP-DV-203-03 del 16 de mayo de 2003 del Departamento de Verificación Técnica. En razón de lo expuesto se inicia el procedimiento contra la agencia de aduanas antes citada y la empresa importadora **XXXXX.**., ambas solidariamente responsables de conformidad con el artículo 36 de la Ley General de Aduanas**.** (ver folios **16-28**)

III- En fecha 30 de mayo de 2005 el señor **XXXXX.**, en su condición de Apoderado Generalísimo sin límite de suma de la sociedad **XXXXX.**., presenta el descargo respectivo, indicando principalmente lo siguiente: (Folios **29 a 42**)

- *Que con base en los artículos 30, 72, 73 y 75 del CAUCA II (vigente en ese momento) y los artículos 37 y 58 de la LGA, las declaraciones aduaneras objeto del presente procedimiento son mixtas y no autodeterminadas, quedando ello ratificado con el procedimiento aduanero seguido en ellas, por lo que es inadmisible y absolutamente arbitrario dirigir un procedimiento administrativo en contra de su representada, por actuaciones propias de la administración aduanera, ya que como queda demostrado fueron ellos los que llevaron a cabo la determinación de la obligación tributaria aduanera, por consiguiente es contra ellos – los funcionarios – que deben dirigirse los procedimientos administrativos correspondientes, por lo que interpone la excepción de falta de legitimación ad-causam pasiva.*

- *Agrega que conforme con los artículos 14 del CAUCA II y 16 de la LGA, los funcionarios y empleados aduaneros son responsables por sus actuaciones dolosas, culposas, lo cual resulta importante en tanto se pretende dejar sin responsabilidad a los funcionarios que participaron y endosarla a su representada. Y que los funcionarios deben observar el trámite previsto para la nacionalización de las*

mercancías, de tal suerte que si la declaración tiene información incorrecta, no se debió aceptar conforme con los artículos 243 y 244 del RLGA. Además de que a pesar de que las declaraciones fueron solicitadas bajo la modalidad trámite normal, en donde por imperativo legal los funcionarios deben realizar el acto único de aforo, (reconocimiento físico), en la resolución RES-AL-PA-161-2005, se indica que las declaraciones fueron sujetas de revisión documental y que los funcionarios no hallaron ninguna irregularidad en la tramitación de las declaraciones aduaneras, así como tampoco discreparon de la clasificación arancelaria declarada, lo que confirma que la información era real, cierta y exacta y que, por ninguna razón existió una duda para pretender modificar el inciso arancelario declarado. Asimismo, reitera que dado que el acto de aforo fue practicado por los funcionarios aduaneros, es contra ellos que debe dirigirse el procedimiento ordinario y no contra la empresa.

- *Que la Aduana al haber exteriorizado todos los elementos que determinan la obligación tributaria, constituye un acto único que no puede ser variado una vez que fue puesto en conocimiento del importador y aceptada por éste, conforme con la teoría de los actos propios desarrollada por la Sala Constitucional.*

- *Indica que se inicia el procedimiento tomando como sustento una investigación realizada por la División de Control y Fiscalización a otras empresas que importan y distribuyen productos refrigerantes y lo asombroso de la investigación es su resultado, pues es su representada la que resulta ser sancionada sin ni siquiera ser sujetos de requerimiento de información documentaria o incluso de extracción de muestras de los productos objeto de discusión, señalando que el criterio técnico # 025-03 del 11 de marzo de 2003 corresponden a los productos Arcton 12, Harp 22, Suva 134ª y Harp 502, sin que haya certeza de que los productos analizados fueran desalmacenados por* **XXXXX.***y ninguno hace referencia al producto R-404-A lo que le permite concluir que la administración carece de muestra que corresponda a este producto y que además se considere como responsable a su representada tomando*

un criterio arancelario que no corresponde a las mercancías que se discuten, lo cual es absolutamente ilegal, arbitrario y antojadizo, con lo que se violenta lo establecido por los artículos 214 y 221 de la Ley General de Aduanas.

- *Señala que se inobserva en la especie el procedimiento previsto para la extracción de muestras, que establece una serie de requisitos que son obligatorios y no optativos ya que el no hacerlo acarrea la nulidad absoluta del acto administrativo. Estudiado el expediente administrativo se observa que no existe solicitud alguna de extracción de muestras ni por parte de la Aduana de limón en su oportunidad ni tampoco por parte de la Dirección General de Aduanas, posterior al despacho, como si ocurrió con otras empresas, de tal manera no es posible considerar que la partida arancelaria descrita en las declaraciones aduaneras, pueda modificarse por un aspecto meramente antojadizo y arbitrario como lo confirman los argumentos expuestos. Por consiguiente, no puede la DGA dar credibilidad al criterio emitido por el Departamento de Verificación Técnica No. 025-2003 más cuando los productos a que hace referencia no son los que se indican en las declaraciones aduaneras. Lo anterior concluye que el procedimiento administrativo tendiente a determinar la correcta partida arancelaria no se puede llevar a cabo ya que no existe la muestra y el análisis que permitan probar tal evento, para proceder al cambio de la posición arancelaria. Pretender lo establecido por la DGA deja a su representada una absoluta desventaja ya que no puede entrar a valorar los elementos propios del caso para realizar una defensa ajustada a la realidad de los hechos, amén de que las muestras pertenecen a otras empresas y se traban sobre otros productos. No se oponen a que las mercancías importadas por su representada sean objeto de una revisión inmediata o a posteriori por parte de las autoridades aduaneras, pero siempre y cuando sea sobre sus productos.*

- *Agrega que el acto de apertura es omisa respecto de los elementos que le dan validez y eficacia al acto administrativo como lo es el motivo y el contenido, ya que la resolución no es precisa, carece de redacción técnica y de una relación de hechos,*

lo que provoca confusión, puesto que dice que realiza una investigación a la empresa **XXXXX.** *por denuncia del Ministro a. í. del Ambiente, y de manera arbitraria e ilegal sanciona a su representada sin ser parte en la investigación y que el artículo 223 de mismo cuerpo normativo establece que causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento, entendiendo por tales aquellas que hubieran impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes o cuya omisión causare indefensión.*

- *Solicita con base en los argumentos anteriores: 1-Que se tengan por presentados en tiempo y forma los argumentos de defensa, 2-Que se refieran a cada uno de los puntos señalados, 3-Que se declare la nulidad absoluta de la resolución número RES-AL-PA-161-2005, 4-Interpone las excepciones de falta de legitimación ad-causam pasiva, falta de derecho y la genérica sine actione agit, 5-Se deje sin efecto la resolución de marras y se ordene el archivo de su expediente.*

IV.-Con Resolución número RES-AL-PA-508-2005 la Dirección General de Aduanas dicta Acto Final contra la Agencia de Aduanas **XXXXX**.. y la empresa **XXXXX**.., resolviendo modificar la clasificación arancelaria declarada para la mercancía objeto de estudio al inciso 3824.90.90.94 y no como originariamente fue consignada en 2903.49.00.11, lo cual origina un adeudo para las empresas de referencia que asciende a ¢1.550,547.66 (un millón quinientos cincuenta mil quinientos cuarenta y siete colones con 66/100). Dicha resolución fue notificada tanto a la agencia aduanal como al importador en fecha 28 de julio de 2005 (ver folios **45-57**)

V.- Con fecha 03 de agosto de 2005, la empresa importadora presenta recurso de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional y concomitantemente incidente de nulidad absoluta contra la resolución RES-AL-PA-508-2005 del 17 de junio de 2005 en el cual manifiesta principalmente: (folios **58 a 64**)

- *Que en la resolución de marras la Dirección General de Aduanas establece una relación directa entre su representa y la empresa* **XXXXX** *Asimismo afirma que las muestras se extrajeron a la empresa* **XXXXX** *por funcionarios de la División de Control y Fiscalización y del Laboratorio Aduanero y según se desprende del expediente administrativo, su representada nunca ha sido objeto de una investigación en forma directa y no se le ha pedido información o muestras de parte de las autoridades aduaneras. Manifiesta que las muestras en las que soporta su argumento la DGA no pueden tomarse como ciertas, pues es imposible dar credibilidad en el sentido que correspondan a los pedidos e importaciones realizadas por* **XXXXX**

- *Fundamentándose en la sentencia 205-2004 de este Tribunal, el recurrente sobre la facultad de la Administración de extraer muestras y sobre la validez de las mismas concluye que: 1) la extracción de las muestras debe ser realizada por las autoridades competentes, 2) que debe seguirse el procedimiento establecido por la normativa aduanera, 3)debe efectuarse directamente en los depositarios aduaneros o bien en las bodegas del importador. Y que resulta inadmisible e ilógico extraer muestras a otras personas que no sea el importador, pues el único que tiene toda la información confiable y veraz que pueda ser entregada a las autoridades aduaneras previa solicitud, así como la solicitud de cualquier prueba que considere necesario incluso las muestras. Y permitir la incorporación de cualquier muestra genera dudas muy serias sobre la objetividad del proceso.*

VI.-Con Resolución RES-DN-442-2005 del 07 de diciembre de 2005, la Dirección General de Aduanas deniega recurso de reconsideración y eleva el caso para ante el Tribunal Aduanero Nacional (ver folios **65-75**).

VII.-En fecha 21 de diciembre de 2005 el recurrente se apersona ante este Tribunal y reitera los argumentos expresados en escritos anteriores y manifiesta además que:

- *Respecto a las ventas del realizadas por* **XXXXX** *S.A. a* **XXXXX** ***S.A.,*** *aclara que era posible la venta pues se tenían los permisos requeridos por las autoridades competentes y se vendía gas refrigerante R-12 en cilindros de 30 libras presurizado pues así se importaba y que con el gas refrigerante R-11, la importación se realizaba solo en estañones de 518 y 291 libras pero sin presurizar, es decir, no se distribuía ni vendía refrigerante R-11 en cilindros de 30 libras presurizado como pretende dar a entender la Dirección General de Aduanas. Indica que la venta que publicita* **XXXXX** *de gas refrigerante R11 en envases presurizados no corresponden a ventas realizadas por su representada pues su distribución se hacía a granel, en libras, no presurizado.*

- *En la misma resolución que inicia este procedimiento, la D.G.A. de forma abrupta y sin tener relación alguna, indica que las declaraciones aduaneras* **XXXXX** ***y*** **XXXXX** *en algunas de sus líneas tienen inconsistencias con relación a la declaración arancelaria declarada. Dispone la resolución que la partida arancelaria declarada 2903.30.00.90 en ambas declaraciones debe modificarse por la 3824.90.90.94 sin fundamentar su opinión, no motiva ni fundamenta las razones en las que radica su estudio, no es viable citar simplemente un dictamen para dar validez al acto administrativo, ni dar la oportunidad al administrado para ver el expediente. Para el caso que nos ocupa la DGA se limita a modificar la partida arancelaria, pero sin argumentar, fundamentar, ni mucho menos probar su razón, pues el cambio de partida se basa simplemente en un criterio que no se sustenta en pruebas objetivas como es la extracción demuestras debidamente conseguidas o aportadas como en derecho corresponde.*

- *En el acto final argumenta entre otros aspectos una relación directa entre su re presentada y la empresa* **XXXXX***., partiendo del hecho de que su representada le vendió refrigerante R-404-A a la empresa* **XXXXX** ***A****. No obstante, tal afirmación no se prueba en autos. En el expediente administrativo existen una serie de facturas (fotocopias), que presentó esa empresa a la D.G.A. que corresponden a los años 1998, 1999, 2000, sin embargo ninguna de esas facturas hacen referencia a la venta de refrigerante R-404-A como lo pretender hacer ver la D.G.A. Evidentemente la supuesta relación creada por la D.G.A. entre su representada y la empresa* **XXXXX***. resulta ser inexistente. En primer lugar, como probar que los refrigerantes R-11 y R-12 (sobre todo el primero) adquiridos por* **XXXXX***. corresponden a importaciones realizadas por* **XXXXX.** *cuando ni siquiera se han acercado a sus oficinas a solicitar muestras o cualquier otra información que hubiera permitido dirimir de la forma más correcta y en apego a lo dispuesto en nuestro ordenamiento jurídico el asunto de marras. Pese a lo anterior la D.G.A. se atreve a concluir que el gas refrigerante objeto de análisis, el cual debe ser R-404-A. también fue vendido por su representada a* **XXXXX***. lo cual no es cierto, pues en el expediente no se prueba tales compraventas. Reitera que la D.G.A. no ha ido a sus oficinas a solicitar muestras de ninguno de los productos sobre los cuales apoya su gestión fiscalizadora, que permita inferir su buen proceder, por el contrario sustenta su accionar en pruebas inexistentes.*

- *Dispone la misma resolución que el gas refrigerante R-404-A debe clasificarse en la partida arancelaria 3824.90.90.94, cuyo epígrafe textualmente dispone: "Mezclas que contengan derivados parcialmente halogenados de los hidrofluorocarburos acíclicos con cloro o bromo". Para el caso de marras, la mercancía presentada a despacho es un gas refrigerante que no contiene cloro ni bromo, por lo que no puede ser incluido como lo dispone la D.G.A. Además de que no indica los impuestos dejados de percibir lo cual genera su nulidad conforme con la jurisprudencia del Tribunal Aduanero.*

- *Con la Resolución RES-DN-442-2005 del 07-12-2005, la D.G.A. reitera y confirma una relación de causalidad entre su representada y la empresa* **XXXXX** *por el simple hecho de las compras realizadas por esa empresa a su representada del gas refrigerante R-11 y R-12, sin determinar si esas mercancías compradas por* **XXXXX** *corresponden efectivamente a las mercancías importadas por* **XXXXX** *También señala que las muestras se extrajeron a la empresa* **XXXXX***, aspecto sobre el cual está en absoluto acuerdo, pero limitado al gas refrigerante R-11 y R-12, no para el gas R-404-A, pues en el expediente no se prueba la extracción de las muestras correspondientes, además la extracción de muestras se practicó también a la empresa* **XXXXX.,** *por lo que no es cierto que las dos actas correspondan a muestras obtenidas en* **XXXXX.** *Insiste la D.G.A. en indicar la conexidad entre las muestras analizadas y el producto desalmacenado, afirmando que es evidente que las muestras corresponden a las importaciones objeto de las presentes diligencias y en consecuencia es factible poder aplicar en la especie el resultado de los análisis del Laboratorio y el criterio del Departamento de Verificación al presente caso. No es viable la posición de la D.G.A. en afirmar que las muestras extraídas a* **XXXXX** *correspondan a las importaciones hechas por su representada y sobre todo a las mercancías amparadas en las declaraciones aduaneras* **XXXXX** ***y*** **XXXXX.**

- *Adjunta como prueba nota extendida por DUPONT, con fecha 20 de abril de 2005, en la que se indica que el gas refrigerante 404A no contiene átomos de cloro o de bromo e indica su composición.*

VIII.-Que ante la inhibitoria presentada por el Lic. Gómez Sánchez, acogida por este Tribunal con Auto N°018-2006 del 28 de marzo de 2006, se integra este Colegiado con la Licda Floribel Chaves Arce, nombrada, según Acuerdo N°049-H-

2006 del 21 de marzo de 2006, como Miembro Especialista, el 6 y 7 de abril del 2006(ver folios **91,100-108**)

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

Redacta la licenciada Contreras Briceño; y,

Considerando:

I.- Objeto de la litis. El presente asunto versa sobre el procedimiento ordinario iniciado por la Dirección General de Aduanas contra la Agencia de Aduanas *XXXXX***.** y contra el importador *XXXXX*., tendiente a modificar la posición arancelaria declarada para la mercancía descrita en la línea 003 de las declaraciones aduaneras N° **XXXXX** y N° **XXXXX**, en las que se consignó que se despachaba mercancía descrita como gas refrigerante R-404 A en la partida arancelaria 2903.30.00.90, mientras que la autoridad aduanera considera que la posición arancelaria correcta para dicho producto es la 3824.90.90.94, generándose una diferencia de impuestos pendientes de cancelar en la declaración N° **XXXXX,** por la suma de ¢701.785.23, y en la **XXXXX**, el monto dejado de percibir asciende a ¢848.762.52, para un total de impuestos por cobrar a favor del Fisco correspondiente a **¢ 1.550.547.66.**

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 nueva normativa aduanera que rige a partir del 5 de marzo de 2004. 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 solo 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 recurso fue establecido por el señor **XXXXX** en calidad de apoderado generalísimo sin límite de suma de la empresa **XXXXX** según constancia visible a **folio 93,** siendo la persona legitimada para recurrir, cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Además según consta a **folio 57** la resolución recurrida fue notificada al recurrente en fecha de **28 de julio de 2005** y los recursos se interpusieron el día **03 de agosto de 2005**, es decir, dentro del plazo de los tres días hábiles establecidos al efecto. Por lo anterior debe el recurso ser admitido.

III.-Análisis de Nulidades: Como contralor de legalidad no puede este Colegiado dejar de advertir, tal y como lo ha venido alegando la parte recurrente desde el inicio mismo del procedimiento, graves defectos en las actuaciones de la Dirección General de Aduanas que generan necesariamente la nulidad absoluta de todo lo actuado a partir del acto final del procedimiento ordinario, según el criterio de este Tribunal. Analicemos:

En la especie se modifica la clasificación arancelaria para las mercancías descritas como gas refrigerante R-404 A, en la línea 003 de las declaraciones de referencia, puesto que fueron declaradas en la posición arancelaria 2903.30.00.90 siendo lo correcto la 3824.90.90.94 según el criterio de la Administración, generándose una diferencia de impuestos pendientes de cancelar en la

declaración **N° XXXXX**, por la suma de ¢701.785.23, y en la **XXXXX**, el monto dejado de percibir asciende a ¢848.762.52, para un total de impuestos por cobrar a favor del Fisco correspondiente a ¢ 1.550.547.66.

Fundamenta su actuación la DGA en los criterios emitido mediante oficio No. 025-03 del 11 de marzo de 2003 y oficios DNP-DV-300-02 y DNP-DV-203-03 del 16 de mayo de 2003 del Departamento de Verificación Técnica, como parte de la investigación realizada por la División de Control y Fiscalización.

Así las cosas, siendo dicha posición arancelaria la que en criterio de la Administración resulta eventualmente aplicable a las mercancías descritas en la línea 003 de las declaraciones citadas, (lo cual no entra a valorar este Tribunal en razón de lo resuelto), y que fue precisamente con base en lo cual se realizó el respectivo de traslado de cargos a la empresa recurrente, en el acto de apertura, (que como tal es una mera probabilidad de que podría ser procedente la modificación propuesta por el A Quo pero que la administración durante el procedimiento, mediante el contradictorio, debe demostrar o desvirtuar, en el acto final del procedimiento una vez que recabe, aprecie y valore todas las pruebas y alegatos que constan en expediente), corresponde entonces a este Tribunal, como órgano que imparte justicia administrativa, verificar la verdad real de los hechos, determinando si en efecto en el acto final, la DGA demuestra los hechos atribuidos en el acto inicial del procedimiento.

En línea con lo anterior, y revisado el acto final, no puede sino este Tribunal, compartir el planteamiento de la parte, en el sentido de que existen vicios de nulidad en el presente caso, que en criterio de este órgano de alzada generan la nulidad absoluta de lo actuado a partir del acto final del procedimiento, en la medida en que carece de una correcta fundamentación y motivación, puesto que no se logra en el acto final, demostrar porqué es procedente la reclasificación

ordenada, toda vez que no consta en expediente elementos de juicio que de manera fehaciente demuestren tal circunstancia, siendo que constituye parte de la debida motivación que la administración debe efectuar, el señalar los hechos que tuvo por probados y que en su criterio sustentan la decisión administrativa, pero ello debe ser complementado con la indicación de la prueba que en efecto demuestre tales hechos, compartiendo este Colegiado que no se ha logrado demostrar en el acto final los hechos atribuidos en el acto de apertura.

El artículo 6 del CAUCA faculta al Servicio Aduanero para aplicar la normativa aduanera y en consecuencia, se le faculta para supervisar y fiscalizar el correcto cumplimiento de las obligaciones aduaneras y en consecuencia, puede la administración al ejercer sus atribuciones de control obtener muestras de los productos nacionalizados en el mismo momento de su internamiento (control a priori) o con posterioridad (control a posteriori) siempre que se demuestre que las mercancías son de la misma naturaleza y coinciden con la descripción del producto, el importador, exportador, por lo que lleva razón el recurrente, al manifestar que si se extraen muestras a otras personas debe establecerse el nexo que la muestra obtenida tiene con las importaciones objeto del presente caso.

En virtud de lo expuesto, estima este Tribunal que al haberse violado el debido proceso y el derecho de defensa en los términos indicados y en razón de que no se ha demostrado en el acto final de forma idónea y concluyente que las muestras analizadas por el Laboratorio Aduanero corresponden a mercancía importada por **XXXXX.** en las línea 3, de las declaraciones aduaneras **XXXXX y XXXXX**, lo procedente es anular todo lo actuado en expediente hasta el dictado del acto final inclusive, por ausencia de una debida motivación, además por violación del principio de verdad real, al no fundamentarse ni demostrarse los hechos presuntamente cometidos. Debe recordarse a la Administración que el acto de apertura del procedimiento, en el que se formulan todos los cargos para que el posible afectado puede ejercer su debida defensa, constituye un acto

preparatorio, que contiene una mera presunción o probabilidad de que los cargos formulados puedan ser ciertos, sin embargo, es en el acto final en donde una vez analizada y valorada las evidencias, debe la Administración demostrar en forma irrefutable que los hechos atribuidos están comprobados y por ello ordenar lo que corresponda, pues es el acto final, el que causa estado al administrado, al generar consecuencias en su esfera jurídica. De ahí que siendo el acto final, el que en criterio de este Tribunal, no logra demostrar los cargos formulados por la Administración, debe anularse por cuanto, no puede este Colegiado, según sus competencias y limitaciones como órgano contralor de legalidad, más que estimar que no se demuestra en el acto final la procedencia de la reclasificación arancelaria ordenada, dada la ausencia de elementos de juicio que comprueben el error en la clasificación de las mercancías declaradas en la línea 003 de las declaraciones de referencia, por lo que procede anular lo actuado a partir del acto final del procedimiento, a tenor de lo expuesto por los artículos 128 y siguientes y artículos 165 a 172 de la Ley General de la Administración Pública. Por innecesario no se entran a considerar los demás argumentos de la parte.

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 mayoría este Tribunal anula todo lo actuado a partir del acto final inclusive. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado del Lic. Reyes Vargas quien acoge parcialmente la excepción de falta de legitimación ad causam pasiva y revoca la resolución recurrida, en tanto se tiene al recurrente como obligado tributario y con lugar el recurso. También salva el voto la Licda. Céspedes Zamora quien ordena continuar con la tramitación.

Notifíquese,

Shirley Contreras Briceño

Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Mariela Chacón Salas**

Desiderio Soto Sequeira **Floribel Chaves Arce**

Alejandra Céspedes Zamora **Dick Reyes Vargas**

Voto salvado del licenciado Reyes Vargas. No comparte el suscrito lo resuelto y por ello salvo mi voto con sustento en las siguientes consideraciones:

Bien señala la primera de las consideraciones de la presente sentencia que el objeto del procedimiento consiste en la revisión y eventual modificación de la determinación de la obligación tributaria aduanera realizada en la declaraciones aduaneras a la importación números **XXXXX** y **XXXXX** ambas de la Aduana de Limón en su elemento clasificación arancelaria, para la mercancía descrita como gas refrigerante R 404-A y, de ser procedente, en los términos indicados la modificación, el cobro de la diferencia dejada de percibir.

Sobre la legitimación pasiva del recurrente. Inicia la Administración el procedimiento y lo dirige contra la sociedad Agencia Aduanal **XXXXX** en su calidad de agente de aduana que intervino como representante del importador y por ende responsable solidario para con éste en conformidad con el numeral 36 de la Ley General de Aduanas número 7557 y sus reformas, LGA, (ver acto de inicio

del procedimiento folio 24 Considerando IV párrafo uno). Concomitantemente llama al procedimiento al importador también como corresponsable solidario del adeudo.

Las declaraciones aduaneras en revisión lo son ambas del año 2002 según se indicó. A la fecha rige o esta vigente el CAUCA II. Dicho cuerpo normativo en su Titulo Cuarto establece las regulaciones del régimen tributario aduanero. En el artículo 71 define a los sujetos pasivos de la obligación tributaria aduanera estableciendo dos categorías claramente diferenciadas a saber la de contribuyente y la de responsable en la primer categoría se incluye al consignatario y a los declarantes y en la segunda a los agentes de aduana. Luego en el párrafo tercero a mas de categorizar como responsable al agente de aduana se establece que dicha responsabilidad es solidaria tal cual se indica en el numeral 36 de la LGA. Sin embargo se pasa a establecer una excepción a la solidaridad y es que cuando el agente de aduana se acoja libre y voluntariamente al sistema de autoliquidación deja de ser responsable solidario para transformarse en un responsable directo.

En el caso con vista de las casillas 24 de la declaración aduanera es claro que el agente de aduana opto por escoger el sistema de autoliquidación en cuyo caso dejo de ser un responsable solidario para convertirse en uno directo, liberando de su responsabilidad solidaria al importador. Por lo anterior, el llamado al proceso de éste último como responsable del posible adeudo tributario resulta contrario a la norma de cita debiendo acogerse en este sentido la excepción de falta de legitimación ad causam pasiva respecto del importador como responsable solidario o directo del eventual adeudo tributario por ser uno solo el responsable a saber el agente de aduana. Sin embargo en tanto la acción administrativa procura como objeto la revisión y eventual modificación de la determinación tributaria cuya declaración fuera presentada por el agente de aduana en representación del importador, resulta este último legitimado a los efectos. En este sentido y en tanto legitimado respecto de la pretensión de revisión y eventual modificación de la

determinación de la obligación tributaria, como bien establece la mayoría en la tercera de las consideraciones cuando dice "…, puesto que no se logra en el acto final, demostrar porque es procedente la reclasificación ordenada, toda vez que no consta en expediente elementos de juicio que de manera fehaciente demuestren tal circunstancia, …". De forma tal que, tales argumentaciones solo pueden serlo y lo son de fondo sobre el objeto mismo del procedimiento por lo que estima el suscrito lo procedente es una declaratoria con lugar del recurso y no una nulidad. Por lo anterior estima el suscrito lo procedente era declarar con lugar el recurso por el fondo.

Dick Rafael Reyes Vargas

Voto salvado de la Licenciadas Céspedes Zamora. No comparte la suscrita la decisión contenida en el presente asunto, al estimar innecesario la nulidad decretada por la mayoría, por lo que se ordena continuar la tramitación del expediente a efecto de resolver lo que en derecho corresponda.

Alejandra Céspedes Zamora