Sentencia 2006-063. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con quince minutos de Marzo dieciséis del año dos mil seis.

Recurso de apelación por **EIMM** en su condición de agente de aduana persona física al servicio de **CA, S.A.** agente de aduana persona jurídica (art. 268 LGA) y éste en representación por imperio de norma (art. 33 LGA) en el despacho aduanero de la sociedad **MD, S.A.** cédula 3-101-0000, en contra de la denegatoria por silencio de la Aduana Central a su solicitud para modificar declaración aduanera a la importación 0000000 del día de Junio 22 de 2005 en sus líneas uno, dos y de aplicar nuevo certificado de origen al amparo del tratado de libre comercio entre la República de Costa Rica y los Estados Unidos Mexicanos expedido por xxxxxxx de C.V..

Resultando:

I.- Que el día 22 de Julio de 2005 recibe la Aduana Central escrito de la recurrente mediante el cual solicita modificar declaración aduanera a la importación 000000 del día de Junio 22 de 2005 en sus líneas uno, dos y de aplicar nuevo certificado de origen al amparo del tratado de libre comercio entre la República de Costa Rica y los Estados Unidos Mexicanos como la devolución de los tributos que estima pagados indebidamente en razón de 436.359.39 colones (folios 1 a 4).

II.- Conoce este Tribunal en virtud de recurso de apelación por silencio negativo interpuesto por el señor **EIMM** en su condición de agente de aduana persona física al servicio de **CA, S.A.** agente de aduana persona jurídica (art. 268 LGA) y éste en representación por imperio de norma (art. 33 LGA) en el despacho aduanero de la sociedad **MD, S.A.** quien solicita: **1)-** se modifique la línea uno de la declaración para que se incluyan en ella solo los ítems 1, 3, 7, 12 a 14, 16 a 18

de la factura 039741 así como los ítems 1 a 3, 5, 8 de la factura 039742; se corrija en esa línea el monto de factura a $2.587.20, el flete a $119.67, el seguro a $20.92. los gastos a $10.33 y el valor de clarado a $2.738.12; **2)-** se modifique la línea dos para que tal incluya los ítems 2, 4 a 6, 8 a 11, 15 de la factura 039741 y el ítem 4 de la factura 039742; se corrija en esa línea el monto de factura a $6.824.04, el flete a $315.64, el seguro a $55.18, los gastos a $27.24, y el valor declarado a $7.222.10; **3)-** Se aplique el certificado original que adjunta a los ítems 2, 4 a 6, 8, 9 a 11, 15 de la factura 039741; **4)-** como consecuencia de la aplicación del certificado se modifique la liquidación del adeudo tributario de forma que en la casilla 47 de la declaración se lea como monto declarado total a pagar la cantidad de un millón quinientos noventa y seis mil cuarenta y nueve colones con noventa céntimos; **5)-** se le devuelva lo que estima pagado de más en suma de 436.359.39 colones y céntimos como que se le pague intereses de ley conforme los numerales 61 de la LGA en relación con el 47 y 58 del CNPT (folio 9).

III.- Con oficio AC-DN-247-2005 de Noviembre 29 de 2005 la gerencia de la Aduana Central traslada los autos a esta instancia (folio 14).

IV.- Mediante resolución (auto 2006-003) de las dieciséis horas del diecinueve de Enero de dos mil seis estimo este Tribunal y solicitó prueba para mejor resolver consistente requerir al recurrente certificación de contador público autorizado indicativa de quien asumió el costo del tributo (folios 28 a 30); prueba que fuera aportada por el interesado en plazo (folios 35, 36).

V.- Que en la tramitación del recurso no consta en autos el emplazamiento de ley ni la notificación a la parte del oficio de cita en el resultando anterior. No obstante la parte interesada se apersona ante esta instancia mediante escrito de Noviembre primero de 2005 visible a folios 16 a 19 con lo que se estima superado el vicio producido por la Aduana.

Redacta el licenciado Reyes Vargas; y,

Considerando:

I.- Objeto de la litis. Lo constituye la solicitud para modificar declaración aduanera a la importación 000000 del día de Junio 22 de 2005 en sus líneas uno, dos y de aplicar nuevo certificado de origen al amparo del tratado de libre comercio entre la República de Costa Rica y los Estados Unidos Mexicanos expedido por xxxxxxx, S.A. de C.V. y accesoriamente la devolución de lo que estima como pagado indebidamente.

II.- Admisibilidad del recurso de apelación por silencio. Sobre el particular, se desprende de lo actuado en expediente que la Aduana Central recibió el escrito de la recurrente mediante el cual solicita la corrección de la declaración aduanera y la devolución de los tributos que estima pagados indebidamente el día 22 de Julio de 2005 según consta en el folio primero de los autos. El día 25 de Octubre de 2005, la parte presenta el recurso que se conoce y lo fundamenta en los numerales 197 y 200 de la Ley General de Aduanas (folios 23 y 32) alegando que la Aduana Central no le ha dado respuesta a su reclamo.

Revisado el expediente, el cual fue remitido por la Aduana y, que a la fecha del dictado de la presente se formaba de 36 folios, hecha de menos el Tribunal la existencia de resolución alguna que se pronuncie sobre la petición de la recurrente para que se le revise y modifique la declaración aduanera conforme su solicitud.

Ahora bien, establece el artículo 197 de cita un requisito de tiempo para entender denegado el reclamo el que fija en tres meses desde el inicio del procedimiento a

efecto de establecer o interponer los recursos pertinentes conforme el numeral 198 de la LGA.

En tal sentido tenemos que el plazo de tres meses establecido en el artículo 197 se cumplió el día 22 de Octubre de 2005, iniciando el día 23 siguiente el computo del plazo de tres días establecido en el numeral 198 de la Ley General de Aduanas el cual vencía el día 26 siguiente.

Sin embargo, el señor **MM**, de calidades dichas, presentó el escrito interponiendo el recurso ordinario de apelación que le era permitido con base en el artículo 198 de la Ley General de Aduanas, como se señaló supra, el día 25 de Octubre de 2005, según corre a folio 9, es decir interpuso el recurso en tiempo; además, cumple con los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la capacidad procesal de las partes toda vez que consta en expediente la respectiva acreditación del agente de aduana **MM** (folio 15) en relación con las casillas 2 y 4 de la declaración aduanera cuya revisión se pide, como auxiliar de la función pública aduanera e inscrita bajo la caución de la sociedad **CA, S.A.**. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal debe admitirse el recurso para su conocimiento y resolución como en efecto se hace.

III.- Sobre la legitimación. Entendemos por tal la "… *específica situación jurídica material en la que se encuentra un sujeto, o una pluralidad de sujetos, en relación con lo que constituye el objeto litigioso de un determinado proceso; la legitimación, en definitiva, nos va a indicar en cada caso quiénes son los verdaderos titulares de la relación material que se intenta dilucidar en el ámbito del proceso…"* (SENDRA GIMENO, Vicente. Derecho Procesal Administrativo Costarricense, Editorial Juricentro, San José, 1994, p.162). Por su parte la doctrina argentina, en la persona de l tratadista Bolilla ha definido la legitimatio ad causam como *"...la cualidad emanada de la ley para requerir una sentencia favorable respecto del objeto litigioso, situación que coincide en la mayoría de los casos, con la titularidad de la relación jurídico sustancial. La falta de legitimación para obrar consiste en la ausencia de esa cualidad, sea porque no existe identidad entre la*

persona del actor y aquella a quien la acción está concedida o entre la persona del demandado y aquella contra la cual se concede. Es decir, que la falta de legitimación para obrar no existe cuando no media coincidencia entre las personas que efectivamente actúan en el proceso y las personas a las cuales la ley habilita especialmente para pretender o contradecir respecto de la materia sobre la cual versa el proceso...".

A fin de establecer si el gestionante goza de legitimación, recordemos que el artículo 62 de la Ley General de Aduanas, indica *"... prescribe en cuatro años la acción del sujeto pasivo para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y recargos de cualquier naturaleza..."*. De acuerdo con el numeral 54 de ese mismo cuerpo normativo, tenemos que el sujeto pasivo de la relación jurídica aduanera tratándose de un pago derivado de una operación aduanera, originada en la relación jurídica aduanera por la importación de mercancías al territorio aduanero, lo es la persona compelida a cumplir con la obligación tributaria aduanera, como consignatario, consignante de las mercancías o quién resulte responsable del pago, en razón de las obligaciones que le impone la ley. De forma que, el sujeto pasivo es aquel en el cual se da el elemento subjetivo del hecho generador, siendo el obligado al pago derivado de la relación jurídica establecida por la importación de mercancías. Para el caso, el importador resulta en principio ser el sujeto pasivo, pues es sobre el que recae el pago de la obligación que, para efectos tributarios, se conoce como contribuyente, por ser quien asume la posición deudora al realizar el hecho generador.

Dadas las consideraciones anteriores, puede en tesis de principio concluirse validamente que el sujeto con legitimación ad causam activa para reclamar resulta ser el importador, a saber la empresa **MD, S.A.**, al concurrir en ella el elemento económico y jurídico, es el que en principio paga y el autorizado por ley, es el que en principio tiene el derecho de accionar. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que existen varios supuestos en razón de los cuales puede afirmarse que hay ausencia de legitimación por parte del importador, entre ellos encontramos los

siguientes:

- *Cuando el actor o el demandado no son titulares de la relación jurídica sustancial.*
- *Cuando la demanda no ha sido promovida por todos o contra todos los sujetos que se encuentran involucrados en la relación jurídica sustancial.*
- *Cuando no concurren respecto de quien se presenta como sustituto procesal. el requisito que lo autoriza para actuar en tal carácter.*
- *Cuando el tercero interviniente no fuere titular de un interés legítimo que pudiera ser afectado por la sentencia.*

En atención a lo indicado, corresponde analizar ahora, si el importador mediante el mecanismo de la repercusión o traslación tributaria transfirió el importe en discusión a un tercero o lo absorbió él, para el caso la documental requerida por este Tribunal y allegada por el recurrente consistente en certificación emitida por el contador público licenciado Francisco Piedra Calvo es clara en señalar que *"… los tributos pagados de mas fueron asumidos por la empresa* ***y cargados al costo de la mercadería importada*** *…"* (folio 36).

De acuerdo con dicho elemento probatorio, es claro para este Tribunal que la recurrente hizo un traslado económico del coste del tributo al consumidor vía precio, por lo que, resulta ser éste último quien realmente asumió la carga tributaria de los derechos arancelarios que se reclaman, por lo que estamos sin lugar a dudas ante una ausencia de legitimación, pues como ha quedado debidamente demostrado en el expediente el importador **MD, S.A.,** representado en este caso por el agente aduanero **CA, S.A.**, sea el titular de la relación jurídica sustancial. Debe hacerse notar brevemente, que nos estamos refiriendo exclusivamente a la falta de legitimación del importador, no ha la del agente de aduana, lo anterior por cuanto en tratándose de personas jurídicas (como es este caso) la persona que realiza los actos en su representación posee solamente capacidad procesal como bien señala Gerardo Parajeles cuando indica:

"…Debe aclararse, aunque prematuramente, que en las hipótesis de representación mencionadas –en menor de edad, insano y personas jurídicas- la legitimación dentro del proceso no se traslada al representante. La persona conserva su calidad de parte legítima, más quien gestiona goza únicamente de la capacidad procesal…" (PARAJELES VINDAS, Gerardo. Curso de Derecho Procesal Civil, Investigaciones Jurídicas S.A, San José, 2000, p.59)

En criterio de este Tribunal, ante los reclamos tendientes a la devolución de impuestos, la Administración se encuentra en la obligación de comprobar que la parte que lo gestiona, tiene legitimación activa por haber asumido la carga del impuesto, constituyendo esto la titularidad de la relación jurídica sustancial, veamos lo que la doctrina nacional ha establecido al respecto:

"…La legitimación, por su lado, se trata de un presupuesto de fondo que debe acreditarse para la procedencia de la pretensión material en sentencia (…) debe afirmarse que la legitimación, en conjunto con el derecho y el interés actual, conforman los tres presupuestos materiales de la pretensión y respecto a ellos el juez también tiene facultades suficientes para revisar su existencia de oficio al dictar el fallo conforme a derecho…" (PARAJELES VINDAS, Gerardo. Curso de Derecho Procesal Civil, Investigaciones Jurídicas S.A, San José, 2000, p.60)

En el caso concreto el accionante no logró demostrar fehacientemente que asumió directamente la carga del impuesto, sino y, por el contrario se tiene por demostrado con la certificación de cita que fue trasladado a terceros vía precio, posición que ha sido avalada por este Tribunal reiteradamente (ver al respecto entre otras las sentencias del año 2005 números 503 y 516) así como por el Tribunal Fiscal Administrativo, del cual en su resolución número 88 del 31 de mayo de 1983 indicó:

"…No procede acoger el reclamo en este caso, porque el reclamante de acuerdo a sus manifestaciones realizo la repercusión tributaria al transferir el importe cobrado de más al

momento de la venta, hizo una traslación jurídica y económica y ahora pretende se le reconozca nuevamente el mismo monto, lo cual no es procedente desde ningún punto de vista..."

No debe olvidarse, que por la naturaleza de este tipo de procedimientos iniciados por solicitud del administrado, la carga de la prueba le corresponde a éste, así como el fundamento legal que le permite a la Administración resolver de una u otra forma la pretensión, por cuanto es quien formula la acción y pide el reconocimiento de un derecho específico, sin incurrir en un enriquecimiento sin causa, al ser los compradores de la recurrente los únicos legitimados activamente en base a un derecho real y efectivo, y no ésta, al no ostentar una legitimación activa para gestionar. Lo anterior implica que tanto la decisión positiva como negativa debe tener argumentos válidos, comprobables y constatables en el expediente levantado con esa finalidad, a efectos de cumplir con los postulados de la Ley General de la Administración Pública.

En consecuencia, estima este Tribunal que en el presente caso al haberse demostrado que el recurrente no soportó la carga tributaria, por el contrario la certificación de contador público señala expresamente haber sido la misma trasladada vía precio al consumidor, se estima que nos encontramos frente a uno de los supuestos de falta de legitimación activa en el proceso, por carecer la empresa **MD, S.A.** de la titularidad de la relación jurídica sustancial, toda vez que la prueba así lo demuestra, razón por la cual se considera procedente declarar sin lugar el recurso de apelación interpuesto.

POR TANTO:

Con fundamento en el artículo 104 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 204, 205 a 210 de la Ley General de Aduanas, y

demás consideraciones de hecho y de derecho: Por mayoría se resuelve sin lugar el recurso de apelación y se confirma la resolución recurrida y se da por agotada la vía administrativa. Remítase los autos a la oficina de origen. Voto salvado de la Licda. Contreras Briceño quien ordena remitir el expediente a la Aduana para que conozca y resuelva lo pertinente al silencio. Voto salvado de los licenciados Gómez Sánchez y Soto Sequeira quienes resuelven con lugar el recurso.

Notifíquese ……..

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Dick Rafael Reyes Vargas **Elizabeth Barrantes Coto**

Desiderio Soto Sequeira **Mariela Chacón Salas**

Alejandra Céspedes Zamora **Luis Alberto Gómez Sánchez**

Voto salvado de los licenciados Gómez Sánchez y Soto Sequeira: No compartimos la posición del voto donde la mayoría declara sin lugar el recurso de apelación por falta de legitimación del sujeto pasivo por ello salvamos el voto

considerando que se debe declarar con lugar el recurso de apelación por los siguientes argumentos de derecho:

El Tribunal mediante auto Nº 003-06 del 19 de enero del 2006, previene a la parte la presentación de certificación de Contador Público Autorizado indicativa de quien asumió el costo del tributo, sea el importador o el consumidor vía precio y además que no se haya gestionado ni recibido crédito tributario alguno por los impuestos reclamados. El declarante, xxxxxx. cumpliendo con lo solicitado señala que los tributos pagados de más fueron asumidos por la empresa. Significa lo anterior, que fue la empresa la que asumió el la diferencia de impuestos pagados en demasía como parte de su costo, hasta tanto se de la devolución. No se establece que el costo haya sido trasferido al consumidor, por tanto al no haberse dado la repercusión tributaria de transferir el importe cobrado de más al momento de la venta, el declarante resulta legitimado para solicitar la devolución.

Sobre el fondo: Con prueba idónea el declarante demuestra que efectivamente importo mercancías de origen mexicano que gozan de preferencia arancelaria y que al momento del despacho no hizo uso de tal beneficio. Aporta el certificado de origen que cubre las mercancías descritas en la declaración aduanera de importación donde se señala que el origen y procedencia es mexicano. El artículo 6-03, apartado 3 del Tratado de Libre Comercio entre Costa Rica y los Estados Unidos de México, regula el derecho que tiene el importador para solicitar la devolución de los impuestos por mercancías importadas después de pagados los derechos arancelarios, siendo procedente en virtud de dicha normativa y la prueba aportada acoger la reclamación y ordenar a la aduana la devolución de los impuestos cancelados.

Desiderio Soto Sequeira **Luis A. Gómez Sánchez**

Voto salvado de la Licenciada Contreras Briceño: Me separo de la mayoría en el presente caso, que corresponde a la sentencia **N°063-2006**, toda vez, que ante los alegatos del recurrente respecto a que en la especie acaeció el silencio negativo, pues la aduana, no resolvió su gestión dentro de los plazos establecidos, estimo que en forma previa a la admisibilidad del recurso de apelación, debe analizarse si en la especie acaeció o no el silencio negativo alegado por la parte recurrente, puesto que como lo señala la doctrina y la jurisprudencia tanto contencioso-administrativa como constitucional (véanse votos 1068-91 y 1136-91 Sala Constitucional), el silencio administrativo negativo, constituye una garantía del administrado ante la inactividad de la Administración y cuyos efectos son exclusivamente procesales y nunca puede considerarse como un derecho de la Administración de no contestar, siendo que es obligación de la Administración emitir pronunciamiento expreso respecto de la pretensión del recurrente y no ser así, permite al particular que considere denegada su pretensión a fin de que acuda a las instancias posteriores procedentes. Así ante la denegatoria presunta, el interesado debe indicarle a la Administración omisa, que entiende denegada su pretensión e interponer los recursos ordinarios administrativos o judiciales que sean procedentes, a efecto de que el A quo remita el expediente al Ad quen.

Que en materia aduanera, no podamos soslayar dicho trámite, toda vez que conforme con el artículo 197 aplicable en el caso, por la especialidad de la legislación aduanera, para que opere el silencio, por disposición del legislador no sólo debe comprobarse el transcurso del plazo sin que exista pronunciamiento por parte de la Administración sino también que la "inactividad procesal se debe a negligencia del órgano competente":

ARTÍCULO 197.- Silencio administrativo

Si de los autos se comprueba ***que la inactividad procesal se debe a negligencia del órgano competente****, se entenderá por denegado todo reclamo, petición o recurso no concluido por acto final una vez transcurrido el término de tres meses contados desde el inicio del procedimiento.*

El silencio positivo se regirá por las disposiciones de la Ley General de la Administración Pública.

Siendo así, de previo a pronunciarse sobre la admisibilidad del recurso de apelación como hace la mayoría, estimado, que debe la aduana analizar si en la especie se cumplen los presupuestos del silencio, sin perder de vista lo indicado, en el sentido de que el silencio es una garantía de los administrados, y no un derecho de la Administración de no responder dentro de los plazos, para que una vez, solventado lo anterior, puede este Colegiado, tener eventualmente la competencia para verter pronunciamiento de forma o de fondo según corresponda en derecho., puesto que en esta etapa procesal, no corresponde a este Colegio determinar si en la especie acaeció o no el silencio negativo, por lo que a tales efectos debe el asunto remitirse a la aduana.

POR TANTO

Se ordena remitir el expediente a la Aduana para que conozca y resuelva lo pertinente al silencio.

Shirley Contreras Briceño