SENTENCIA 2006-352. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas de Diciembre veinte de dos mil seis.

Conoce este Tribunal de recurso de apelación presentado por el señor **JCR**, en su condición de agente de aduana persona física al servicio de DDD, S.A. agente de aduana persona jurídica y éste en representación por imperio de norma en el Despacho Aduanero de la sociedad **EP Ltda.** cédula 3-102-000000, contra la Resolución de la Dirección General de Aduanas número **RES-DN-062-2006** del día 03/02/2006.

Resultando

I.- Que con resolución número **RES-DN-062-2006 del día 03/02/2006** la Dirección General de Aduanas resuelve modificar la clasificación arancelaria a las mercancías despachadas en las declaraciones aduaneras a la importación números 102859 del 04/02, 105631 del 04/03, 107831 del 23/03,109340 del 10/04, 111389 del 28/04, 113443 del 18/05, 115608 del 10/06, 118375 del 06/07, 120988 del 04/08, 122400 del 18/08, 125651 del 21/09, 125653 del 21/09, 127719 del 13/10, 130577 del 11/11, 133718 del 09/12, 135196 del 22/12, 135718 del 30/12 todas del año 2002 de la posición arancelaria 3920.20.19.90 a la posición 5404.90.00.90. Así también, se resuelve modificar la clasificación arancelaria a las mercancías despachadas en las declaraciones aduaneras a la importación números 107829 del 23/03, 110586 del 21/04, 116287 del 16/06, 117784 del 01/07,123060 del 25/08, 125656 del 21/09, 128478 del 21/10, 129890 del 01/11, 135194 del 22/11 todas del año 2002 de la posición arancelaria 3920.20.19.90 a la posición 3920.10.19.90 y en consecuencia dispone accesoriamente modificar la determinación del adeudo tributario lo que genera una diferencia de tributos no pagados en favor del fisco por la cantidad de cinco millones ciento ochenta y

nueve mil trescientos sesenta y nueve colones con treinta y siete céntimos (¢5.189.369.37) (folios 63 a 82)**.**

II.- Que JCR en su condición de agente aduanero de la sociedad **DDD, S.A.,** agente de aduana persona jurídica contra la resolución de la Aduana de la Dirección General de Aduanas número **RES-DN-062-2006** y a través de escrito de fecha de recibido en **Febrero 08 de 2006** interpone el recurso de apelación. Solicita el recurrente lo siguiente:

- Se valoren todos los elementos probatorios aportados en el presente reclamo.
- Se acoja en todos sus extremos el recurso de reconsideración planteado y se declare el archivo definitivo del expediente administrativo, ó en su defecto se le emplace a presentar el recurso de apelación para ante esta instancia.

III.- Que mediante resolución **RES-DN-836-2006 del 12/10/2006** la Dirección General de Aduanas resuelve sin lugar el recurso de reconsideración y, emplaza a la parte recurrente para que se apersone ante este Órgano (folios 100 a 115).

IV.- No consta en autos apersonamiento del recurrente en esta instancia.

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

Redacta el licenciado Reyes Vargas; y,

Considerando:

I.- Objeto de la litis. Lo es la modificación de la determinación de la obligación tributaria aduanera en las declaraciones aduaneras a la importación número 102859 del 04/02, 105631 del 04/03, 107831 del 23/03,109340 del 10/04, 111389 del 28/04, 113443 del 18/05, 115608 del 10/06, 118375 del 06/07, 120988 del 04/08, 122400 del 18/08, 125651 del 21/09, 125653 del 21/09, 127719 del 13/10, 130577 del 11/11, 133718 del 09/12, 135196 del 22/12, 135718 del 30/12, 107829 del 23/03, 110586 del 21/04, 116287 del 16/06, 117784 del 01/07,123060 del 25/08, 125656 del 21/09, 128478 del 21/10, 129890 del 01/11, 135194 del 22/11 todas del año 2002 de la Aduana de Limón en su elemento clasificación arancelaria lo que generó una diferencia de tributos no pagados en favor del fisco por la cantidad de cinco millones ciento ochenta y nueve mil trescientos sesenta y nueve colones con treinta y siete céntimos (¢5.189.369.37).

II.- Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal. El recurso fue interpuesto el día de Febrero 08 del 2006, dentro del tiempo establecido por la legislación aduanera o sea en el plazo de 3 días siguientes a la notificación de la resolución recurrida lo cual se llevó a cabo el día de Febrero 03 de 2006 según corre a los folio 85 del expediente administrativo. También se respeta el requisito de forma con lo cual se cumple los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento, para el caso la persona inscrita como agente aduanero del auxiliar de la función pública que solicita la apelación según constancia que corre a folio 119, por lo que procede este Tribunal a tener por admitido el recurso de apelación.

III.- Hechos probados. A los efectos por razones practicas y en razón a lo resuelto ha de entenderse que existen dos grupos de declaraciones aduaneras, el primero o A) que incorpora las declaraciones 102859, 105631, 107831,109340, 111389, 113443, 115608, 118375, 120988, 122400, 125651, 125653, 127719, 130577, 133718, 135196, 135718 todas de fecha y año reseñados en el primero

de los resultandos. Un segundo grupo o B) que incorpora las declaraciones 107829, 110586, 116287, 117784, 123060, 125656, 128478, 129890, 135194 que al igual que las anteriores corresponden a las fechas y año reseñados en el primero de los resultandos. De manera que, y de interés para la resolución del presente asunto, se tienen por demostrados los siguientes hechos:

1)- En el grupo A) la mercancía importada y objeto de modificación corresponde a las siguientes referencias: MA 505, MK113. Consta así en las facturas adjuntas a los expedientes originales de las declaraciones aduaneras de cita los cuales figuran en legajo anexo al presente.

2)- En el grupo B) la mercancía importada y objeto de modificación corresponde a las siguientes referencias: HWX1816, HWX1818, ATT12070. Consta así en las facturas adjuntas a los expedientes originales de las declaraciones aduaneras de cita los cuales figuran en legajo anexo al presente, como también lo reconoce el recurrente al hacer la declaración aduanera en la cual lo señala en la casilla 41. Sobre este aspecto, señala el apelante el hecho de que algunas facturas presentan como referencia ATT1-2070 y la ATT12070 como señala la Administración y que ello "… induce a duda ya que son distintas y pueden ser distintos productos." Sobre este punto en particular, ha examinado este Tribunal las referencias señaladas en este grupo de facturas comerciales y ha llegado a la misma conclusión del recurrente al momento de hacer sus declaraciones cuando en todas ellas declara como referencia ATT12070. Es decir, comparte este Tribunal el implícito razonamiento del declarante de que la referencia es la misma, especialmente cuando éste, tiene claro cual ha sido su pedimento al proveedor. Además, de la relación de las facturas denota el Tribunal aspectos que llevan a tal conclusión como la descripción en cuanto a su presentación e incluso su precio, elementos todos que llevan a concluir lógicamente la identidad de referencia. Para abundar, consideró este Colegio las

manifestaciones de la interesada cuando en las visitas efectuadas, especialmente en la constante en el acta de Mayo 19 de 2003 que recoge las manifestaciones del señor RUD en el sentido de que su representada "… únicamente tienen tres tipos de plástico para paletizar que son los indicados en la factura 1424209 (sic) del 09/05/02 proporcionada en la visita… según consta en el acta DCF-DEN-279-02.". En el acta 279 de cita se indica que el Gerente General señor HDP aporta copia de la declaración 125656 del 21/09/2002 la que ampara las referencias… y ATT12070 como también aporta copia de la factura 1424209.

3)- Que el día de Mayo 19 de 2003 funcionarios del Servicio Nacional de Aduanas visitaron las instalaciones del importador y en presencia de quien dijo ser su Gerente Técnico señor RUD solicitaron y obtuvieron muestra de la mercancía en revisión entre de las referencias MA505 y MK113. Consta lo anterior en el acta número DCF-DEN-65-03 visible a folios 100 a 102 y en el Formulario de Toma de Muestras número 21 de misma fecha visible a folio 116.

4)- Que el día de Octubre 24 de 2002 funcionarios del Servicio Nacional de Aduanas visitaron las instalaciones del importador y en presencia de quien dijo ser su Gerente General señor HDPB solicitaron y obtuvieron muestra de la mercancía en revisión, las referencias HWX1816, HWX1818, ATT12070. Consta lo anterior en el acta número DCF-DEN-279-02 visible a folios 83, 84 y en el Formulario de Toma de Muestras número 31 de misma fecha visible a folio 90.

5).- Que las muestras de la mercancía de las referencias HWX1816, HWX1818, ATT12070 fueron objeto de análisis por el Laboratorio Aduanero el cual mediante los certificados de análisis números 1528, 1529, 1530 todos de Diciembre cinco de dos mil dos concluyen que la mercancía es "Lámina de Plástico, No Celular, De Polietileno, Flexible, Sin Impresión y Sin Metalizar". Consta lo anterior en los certificados señalados visibles a folios 97 a

99 del legajo con los antecedentes de la investigación preliminar. Los cuales si bien no identifican la mercancía por su referencia, si son claros al relacionar las mismas con el acta de toma de muestras número 31 de cita en el hecho probado cuatro anterior. Además hace ver el Tribunal que el hecho de que los certificados no indiquen a cuál de las tres referencias específicas corresponde cada uno, es lo cierto que cada uno responde a una de las tres referencias y que el resultado de ellos es idéntico para todas con lo que resulta irrelevante la identidad especifica de la referencia. Sobre éste punto ya el Tribunal en la sentencia 250-2006 se ha pronunciado diciendo: *"Sobre este hecho ha argumentado el recurrente que a pesar de ser las muestras analizadas parte de las mercancías despachadas, resulta imposible una conexidad por cuanto no es posible establecer a cual de las referencias despachadas corresponde cada resultado de análisis. Disiente el Tribunal de lo anterior por cuanto y en primer lugar en la declaración de marras únicamente se despacharon tres referencias a saber las ATT12070, HWX1816 y la HWX1818 (línea uno de la factura). Note que las tres referencias señaladas son declaradas por el agente en la misma línea y posición arancelaria. Es decir es el recurrente el que en primera instancia señala la identidad en la composición y clasificación de la mercancía. Señalado lo anterior, era suficiente con extraer una única muestra y su resultado es aplicable a la totalidad de la mercancía en virtud de esa identidad declarada bajo juramento por el interesado. Como señalamos, independientemente de su referencia corresponde a cualquiera de las tres referencias el resultado del laboratorio solo permite confirmar esa identidad en las mercancías. Recuérdese que, el numeral 97 de la Ley General de Aduanas LGA otorga la calidad de certificada es decir, con carácter de original o auténtica la muestra extraída por la Aduana, lo que para este Tribunal no genera duda alguna sobre su resultado y validez.*

Considera entonces el Tribunal por demostrado el hecho señalado en razón a que: a)- Es el interesado el primero en establecer en su declaración original la identidad en composición y presentación de las mercancías en las tres referencias importadas las cuales describe y ubica en la misma posición arancelaria; b)- Que en virtud de la declaración señalada anteriormente y del mismo resultado del análisis del laboratorio aduanero, única prueba considerable por lo dicho, se reafirma la identidad en composición y presentación de la mercancía lo que asegura su clara conexidad toda vez que corresponde a muestras de las mercancías obtenidas en el despacho de la misma importación que se revisa; c)-que los análisis del Laboratorio Aduanero números 232, 233, 234 de Febrero 19 de 2004 son concluyente en señalar la naturaleza de la mercancía; d)-Que la naturaleza arancelaria de dichas mercancías según las referencias de cita ya ha sido objeto, en

reiteradas ocasiones, de confirmación por este Tribunal, sin que exista razón alguna para variar el criterio, entre otras, en las sentencias 104 y 215 del año 2006. Aspecto que se mantiene y reafirma en el presente asunto.

6).- Que las muestras de la mercancía de las referencias MA505 y MK113 fueron objeto de análisis por el Laboratorio Aduanero el cual mediante los certificados de análisis números 796 y 802 ambos de Junio seis de dos mil dos concluyen que la mercancía es "Tira de Materia Textil Sintética, de polipropileno, con un ancho de 5.00±0.05mm.". Consta lo anterior en los certificados señalados visibles a folios 123 y 130 del legajo con los antecedentes de la investigación preliminar. Los cuales son claros al identificar, no solo la mercancía por su referencia sino y además establecer su relación con el acta de toma de muestra número 21 de cita en el hecho probado tres anterior.

IV).- Sobre la Conexidad. En su escrito de interposición de los recursos, hace el recurrente una cita de la sentencia de este Tribunal número 296 del año 2005 para resumir su oposición de la siguiente manera*:"Lo equívoco nace del hecho de que los análisis utilizados para fundamentar las reclasificaciones y reliquidaciones de las distintas declaraciones aduaneras son anteriores o posteriores al año 2002, según se puede observar de los mismos criterios técnicos, los cuales utilizan de muestra mercancías despachadas en el año 2000 y en el 2002 y que no contienen en la mayoría de los casos elementos claros de conexidad ya que las referencias de la mercancía utilizadas en los criterios técnicos no coinciden con los de las facturas y por ende con las declaradas, tal y como quedó en evidencia en las paginas anteriores."*. Refiere este último aspecto a lo ya considerado en el hecho probado dos anterior de manera que sobre lo considerado en tal punto baste referirle al mismo. Ahora bien, resta analizar la supuesta diferencia en las referencias en cuanto señala el recurrente que: *"… claramente se ve que el "ITEM NUMBER" es… "ATT1-2070"… y su descripción es "65 ga 18" 1500 24/ CS 30.2" y la de la factura correspondiente a la de la declaración aduanera 125656… es "ATT12070" y su descripción es "70 ga 20" 6500"" siendo totalmente distinta lo cual no podría asociar con las pólizas de distintas referencias y menos si son anteriores a la muestra, ya que no existen elementos de conexidad…"* Observa este tribunal

como el recurrente procura asociar la descripción de la mercancía como parte de la referencia a efecto de confundir sobre su adecuado número. No obstante ya ha tenido por demostrado este Tribunal en el considerando de hechos probados cuales son los números de referencia de las mercancías objeto de análisis de manera que no es de recibo dicho argumento en tanto procura una relación inaceptable de los elementos que corresponden a la descripción de la mercancía con el correspondiente número de referencia. En cuanto al período de importación de las muestras utilizadas para su análisis, nada en autos permite demostrar que las mismas correspondan a períodos anteriores al año 2002 por el contrario, las actas de visita en las cuales se obtuvieron las muestras procuraban la obtención de información de las importaciones recientes. Sin embargo, a los efectos estima el Tribunal irrelevante el asunto en tanto la referencia se constituye en el elemento de conexidad por excelencia el cual unido a la cadena de custodia de la prueba que permite su relación mediante los números de formulario de extracción e muestra con los respectivos análisis del Laboratorio Aduanero permiten esa conexidad que se menciona en la sentencia 296-2005 de cita por el recurrente.

IV.- Sobre la correcta clasificación arancelaria. Siendo que en aplicación de la Regla General de Clasificación 1 y 6 del Sistema Armonizado, la mercancía objeto de análisis es clasificable en razón a la materia. Así, en relación con el Grupo B) de declaraciones objeto de revisión, a nivel de subpartida la 3920.10 (criterio de la Administración) es específica para polímeros de etileno en tanto que la subpartida 3920.20 (criterio del recurrente) ambas en razón al grupo resulta ser específica para polímeros de propileno. De manera que, demostrado que ha tenido el Tribunal en el quinto de los hechos probados, que la mercancía corresponde a láminas de poli-etileno no puede sino confirmar lo actuado por la Administración en ese sentido. En lo correspondiente al Grupo A) de declaraciones aduaneras, a nivel de partida la 5404 (criterio de la Administración) es específica para "**TIRAS Y FORMAS SIMILARES (POR EJEMPLO: PAJA ARTIFICIAL) DE MATERIA**

TEXTIL SINTÉTICA, DE ANCHURA APARENTE INFERIOR O IGUAL A 5 mm." en tanto que la subpartida 3920.20 (criterio del recurrente) resulta ser específica para polímeros de propileno. De manera que, demostrado como ha tenido el Tribunal en el sexto de los hechos probados, que la mercancía corresponde a **"Tira de Materia Textil Sintética, de polipropileno, con un ancho de 5.00±0.05mm."** no puede sino confirmar lo actuado por la Administración también en este sentido. Por lo anterior procede denegar el recurso de apelación y confirmar la resolución recurrida, con las consideraciones señaladas por este Tribunal dando por agotada la vía administrativa.

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: Por mayoría se resuelve sin lugar el recurso, confirmando la resolución recurrida y dando por agotada la vía administrativa. Se ordena la devolución de los autos a la oficina de origen. Voto salvado de los licenciados Contreras Briceño y Velázquez Díaz quienes anulan todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive.

Notifíquese al recurrente en el lugar señalado, de la Intersección Real Cariari 600 Noroeste Carretera a la Aurora de Heredia y a la Dirección General de Aduanas.

Loretta Rodriguez Muñoz
Presidenta

Dick Rafael Reyes Vargas | **Elizabeth Barrantes Coto**
Alejandra Céspedes Zamora | **Shirley Contreras Briceño**
Franklin Velázquez Díaz | **Xinia Villalobos Orozco**

Voto salvado de los licenciados Contreras Briceño y Velázquez Díaz: Nos separamos de la mayoría en el presente caso, que corresponde a la sentencia **N° 352-2006,** toda vez que estimamos que conforme con la jurisprudencia que ha venido estableciendo este Tribunal, debe anularse todo lo actuado a partir del **acto inicial** del procedimiento ordinario objeto de estudio, en razón de que en el caso incurre una vez más la Administración en vicios que generan la nulidad de lo actuado, por cuanto a pesar del contenido de los artículos **102 y 196** de la Ley General de Aduanas, que ordenan a la autoridad aduanera la notificación del acto de apertura del procedimiento ordinario ***"al declarante y al agente aduanero que lo haya representado",*** cuando se determine que no se cancelaron los tributos debidos, como en el presente caso, sin embargo, se aparta la aduana de lo preceptuado.

En efecto, estiman los suscritos que en el presente caso, la Dirección General de Aduanas incurrió en vicios administrativos, por cuanto a pesar de la jurisprudencia en este sentido de parte de este Órgano y de la claridad de lo dispuesto en los artículos 102 y 196 de la Ley General de Aduanas, en torno a la necesidad de llamar correctamente a las partes al procedimiento, incurre en los siguientes vicios:

En el **acto de apertura,** el encabezado es claro al indicar que el procedimiento se dirige contra la Agencia de Aduanas CR S.A y contra el importador **EP S.A,** lo cual es correcto**. (Folio 01)**

No obstante darle en el **Por tanto** de dicho acto de apertura**,** audiencia para el descargo respectivo a la **Agencia Aduanal CR S.A**, en su condición de representante legal y deudor solidario del importador, así como al **importador EP S.A**, en los términos del artículo 102 de la Ley General de Aduanas, sin embargo, no notificó el acto inicial al citado importador, aspecto que en criterio de los

suscritos evidencia la confusión de la Dirección General de Aduanas, respecto al acto de notificación del acto inicial en los términos del referido artículo 102 de la LGA.

En efecto, si revisamos lo actuado a folio 29, resulta fácilmente comprobable que el día 12-12-2005, se notificó el acto de apertura a **DDD (Costa Rica), S.A**., anteriormente denominada **CR S.A**., indicándose que se notifica como responsable solidario y en su condición de representante legal del importador. Sin embargo, no consta que también se haya notificado al importador ya sea en forma directa o bien a través de la agencia aduanal, lo cual genera indefensión a la empresa importadora, afectando la validez de lo actuado.

Por su parte el **acto final** que es el que representa la decisión de la Administración y, que como tal es el acto que causa efecto en la esfera jurídica del administrado, contiene también vicios que implican su nulidad absoluta, **folios 63 a 83**, tal y como se señala a continuación:

En el **encabezado** se indica correctamente que el procedimiento se dirige tanto contra la agencia aduanal como contra el importador.

Sin embargo, en el **Por Tanto** se comete un vicio evidente y manifiesto porque a pesar de ser el Por Tanto la parte dispositiva del acto donde consta la decisión tomada consistente en declarar como correcta la clasificación arancelaria así como el monto de la diferencia de la obligación tributaria para cada una de las 26 declaraciones aduaneras en él citadas, **no obstante ello, no se señala quién es el sujeto o sujetos deudores, pues no se indica contra quien o quienes se estableció la deuda, ya sea a cargo de la agencia de aduanas o del importador o ambos,** sino que por el contrario, **no se dispuso a ninguno como deudor del monto en descubierto determinado**, de tal suerte que por no

haberse indicado, ni la agencia de aduanas ni el importador como obligados al pago determinado, implica lo anterior una violación no sólo por aplicación del artículo 102 y 196 de la LGA, sino también del artículo 132 de la Ley General de la Administración Pública, pues existe un **vicio en el contenido del acto**, al ser omiso en cuanto al sujeto contra el cual se establece el pago del adeudo, contrario a lo que sucede en el acto inicial, en donde la Dirección General de Aduanas en forma expresa llama tanto a la agencia de aduanas como al importador al inicio del procedimiento[1] y les indica la presunta deuda tributaria para cada una de las referidas 26 declaraciones aduaneras. Sin embargo, tal claridad se echa de menos en el acto final del procedimiento, puesto que en el Por Tanto, no se estableció el sujeto deudor y responsable del pago de la suma pendiente de cancelar, determinada con ocasión del procedimiento ordinario, lo cual constituye un vicio del acto final y, por esa razón debe también anularse como en efecto se hace. **(**Folios **78-82).**

Finalmente debe apuntarse que también el acto final del procedimiento presenta el mismo problema de notificación que ocurre con el acto de apertura, toda vez que no se notificó al importador sino solamente a la agencia aduanal, véase folio 83.

En virtud de lo expuesto, consideran los suscritos que los vicios presentes en el procedimiento llevado a cabo por la Dirección General de Aduanas, obligan a declarar la nulidad absoluta **desde el acto de apertura inclusive**, de conformidad con el artículo 39 de la Constitución Política; 102, y 196 de la Ley General de Aduanas; artículos 128, 132 y 158 de la Ley General de la Administración Pública.

Shirley Contreras Briceño **Franklin Velázquez Díaz**

[1] Ello aún cuando como ya se señaló, no notificó debidamente el acto de apertura al importador.