SENTENCIA 2006-338. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las trece horas con cincuenta y cinco minutos del día de Diciembre catorce del año dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por **LSE** en su condición de Presidenta con facultades de apoderada generalísima de la sociedad **Aduanera BB S.A.** agente de aduana persona Jurídica contra la resolución de la Dirección General de Aduanas número **RES-DN-301-2005** de Setiembre 21 de 2005.

Resultando:

I.- Que mediante resolución número **RES-DN-301-2005** de Setiembre 21 de 2005 notificada en 2005, Octubre trece, la Dirección General de Aduanas, en lo de interés resuelve: "… 2.- Se tiene por demostrada la clasificación arancelaria errónea de las mercancías… Lo cual provoca un ajuste de la obligación tributaria… para un total de ¢**2.658.027.35**… Adeudo por el cual es responsable… y de manera solidaria… la Agencia Aduanera BB S.A., …" (Folios 136 a 144).

II.- Mediante escrito de recibo en 2005 Octubre 18, la recurrente **LSE** de calidades dichas, presenta recursos ordinarios contra la resolución de cita en el párrafo anterior (Ver folio 149).

III.- Con resolución número RES-DN-502-2006 del 14 de Junio de 2006, la Dirección General de Aduanas rechaza el recurso de reconsideración y tramita el recurso de apelación interpuesto para ante el superior, emplazando para ante esta instancia al recurrente (folios 152 a 157).

IV.- El día 14 de Julio de 2006 el recurrente se apersona a esta instancia y solicita se acoja el recurso de apelación y se declare la nulidad absoluta alegada (folios 159 a 160).

V.- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones de ley.

Redacta el licenciado Reyes Vargas; y,

CONSIDERANDO

I. OBJETO DEL PROCEDIMIENTO. Se circunscribe el presente asunto al procedimiento ordinario iniciado por la Dirección General de Aduanas tendiente a revisar la obligación tributaria aduanera en su elemento clasificación arancelaria a la declaración aduanera a la importación número 103837 del 13 de Febrero de 2002, lo que a su vez podría conllevar una modificación en la liquidación de la misma generando un adeudo o diferencia no pagada a favor del Estado por la suma de ¢2.658.027.35 colones.

II. ADMISIBILIDAD DEL RECURSO. Que de previo a cualquier otra consideración, se avoca este Órgano al estudio de admisibilidad del presente recurso de apelación conforme con lo dispuesto por el artículo 204 de la Ley General de Aduanas, es decir, a determinar si en la especie se cumple con los presupuestos procesales, que son requisitos necesarios para que pueda constituirse un procedimiento válido. En tal sentido, dispone el citado artículo que contra la resolución dictada por la Dirección General de Aduanas, cabe recurso de apelación ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación. Así, tenemos que en este caso la resolución recurrida, para todo efecto legal, fue notificada al interesado el **13 de Octubre de 2005** (folio 146) al lugar señalado al efecto y el recurso de apelación fue interpuesto el **18**

siguiente (folio 149) dentro del plazo de tres días legalmente establecido. Además debe ser presentado en forma, o sea, cumpliendo con los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento según la certificación notarial de folio 167, lo cual no genera problemas en el presente caso. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal se debe admitir el recurso de apelación.

III. NULIDADES. De la litis consorcio pasiva necesaria. Señala la recurrente como no ajustado a los hechos lo señalado en el resultando segundo de la resolución recurrida relativo a la notificación al contribuyente y cita en su descargo además el numeral 97 del CAUCA (en referencia al Cauca II ley 7485 vigente en el momento del hecho generador) para señalar la existencia de la solidaridad más no así de la representación. No comparte lo anterior este Tribunal dado que no conlleva un análisis completo e integral de las normas aduaneras correspondientes. En efecto, señala el numeral 30 del cuerpo legal señalado que claramente dispone las características de participación del agente de aduana en el despacho aduanero, señalando sin lugar a interpretación que lo hacen en representación de terceros, aspecto que reitera en los numerales 34 párrafo primero, 71 párrafo tres y 97 párrafo primero así también y en el mismo sentido disponen los numerales 33 párrafo dos, 35 inciso a), 38 y 39 todos de la Ley General de Aduanas numero 7557. De forma tal que notificado el contribuyente-importador en la persona del agente de aduana la sociedad Agencia Aduanera BB S.A. lo ha sido legalmente dada la calidad de representante legal de ésta para con el primero por lo que lo señalado en el resultando segundo del acto recurrido se ajusta en un todo a los hechos.

Otro aspecto relativo a la litis consorcio pasivo refiere al argumento del recurrente en el sentido de que no se llamó a los autos al o los funcionarios aduaneros que intervinieron en el proceso de conformidad con el numeral 16 de la Ley General de

Aduanas. Sobre este punto es importante distinguir la naturaleza de la obligación que el artículo de cita impone. En efecto señala el artículo 16 de cita en su párrafo primero: ***"16.—Personal aduanero.*** *El personal aduanero deberá conocer y aplicar la legislación atinente a la actividad aduanera.* ***En el desempeño de los cargos****, los funcionarios aduaneros* ***serán personalmente responsables*** *ante el Fisco* ***por las sumas que*** *este* ***deje de percibir debido a acciones u omisiones dolosas o por culpa grave****, sin perjuicio de las responsabilidades de carácter administrativo y penal en que incurran. Igualmente, serán responsables por no efectuar los controles respectivos de las mercancías objeto de comercio exterior, de conformidad con el artículo 93 de esta Ley, los que se establezcan por vía reglamentaria o los que estipule la Dirección General.* ***La responsabilidad civil prescribirá en el término de cuatro años****, contados a partir del momento en que se cometa el delito."* Como se puede apreciar la responsabilidad impuesta es personal y no fiscal, y producto o derivada del desempeño del cargo más no de la realización del hecho generador, de manera que, la obligación que de ella deriva como bien se califica, al final de párrafo, al regular su plazo de prescripción, lo es de naturaleza civil. Lo anterior difiere sustancialmente con la responsabilidad y obligación que en autos se revisa cuya naturaleza es fiscal y directa o solidaria y cuyo hecho generador y sujetos de obligación están claramente definidos en los artículos 52 a 55 de la Ley General de Aduanas. Así las cosas resulta improcedente por la naturaleza de la obligación que se revisa como de la obligación que se establece en el artículo 16 de la Ley General de Aduanas llamar a los autos a los funcionarios que intervinieron en el procedimiento de despacho en tanto carecen de legitimación a los efectos.

De la resolución de la Sala Constitucional. Señala el recurrente que contestes con la resolución de la Sala Constitucional número 6624 del año de 1994 no resulta procedente la revisión de la obligación tributaria aduanera.

Al respecto debe este Tribunal, reiterar lo ya indicado en el sentido de que precisamente por la naturaleza misma del procedimiento de despacho, de ser un procedimiento ágil que propicia la rápida disposición de las mercancías por parte de su consignatario, no es posible realizar los estudios y análisis pertinentes, así como propiciar la prueba idónea, que permita fundamentar en forma debida cualquier cambio respecto de la información declarada, razón por la que el legislador, en forma coherente y armónica, facultó al Servicio Nacional de Aduanas, a que por la vía de la revisión a posteriori, pudiese revisar lo actuado en el despacho, y llegar a establecer la verdad real de los hechos, mediante la aplicación de un procedimiento ordinario, que tendría la virtud de generar que lo actuado no pueda ser después revisado. En sentencia 200 del año 2005 este Tribunal señaló: "Efectivamente este Tribunal en sentencia 11-00, señaló: *"Por otro lado debe señalarse que dicha interpretación no atenta contra el principio de seguridad jurídica que inspira nuestro ordenamiento jurídico, sino que es acorde con el espíritu del legislador que a efecto de que se cumplieran efectivamente los fines del régimen jurídico aduanero, dispuso diversos procedimientos cuyas etapas son diferentes. En efecto, nuestra legislación contempla varios procedimientos que podemos denominar como "sumarios" si lo contrastamos con el denominado ordinario, que es el procedimiento por excelencia. En efecto, encontramos por ejemplo un procedimiento común para lo que es el despacho de mercancías. Igualmente para la aplicación de multas el ordenamiento ha establecido un procedimiento especial, así como el ordinario en aquellos casos en que se emitan actos que afecten derechos subjetivos o intereses legítimos y un proceso mucho más sumario en aquellos casos diferentes a los enunciados (ver artículos 86 y siguientes, 196 y 234 de la LGA; y artículos 237 a 262 y 525 a 536 de su Reglamento). Cada uno de dichos procedimientos ha sido debidamente regulado, con las diversas etapas que deben ser obligatoriamente observadas por la Administración, a efectos de poder emitir actos conformen con el orden jurídico.*

Así, vemos como para el despacho de las mercancías (que es lo que interesa al caso), se estableció un procedimiento común para todos los regímenes aduaneros, con etapas mínimas que deben ser cumplidas, independientemente del régimen al que sean destinadas las mercancías, procedimiento que encontramos regulado a partir del artículo 83 de la LGA y artículos 237 y siguientes de su Reglamento. Así, en términos generales se regulan diversas etapas, que inician con lo que la ley ha denominado "Actuaciones previas", que tienen como objeto que efectúe una correcta declaración aduanera. Se contempla de seguido lo correspondiente a la declaración

misma y cómo debe realizarse. Posteriormente se consagra otra etapa que consiste en la aceptación de la declaración por parte de la aduana, una vez que se verifica el cumplimiento de los requisitos de todo tipo necesarios para el régimen que se solicita. Realizado lo anterior se inicia el proceso de verificación a fin de comprobar los elementos determinantes de la obligación tributaria, mediante la aplicación de criterios selectivos y aleatorios, que implica una necesaria notificación inmediata a los interesados de lo actuado, a fin de que ejerza las acciones que estime procedentes, sobre todo en aquellos casos en que la autoridad aduanera determine o establezca diferencias o ajustes entre lo declarado y lo que considera debió declararse y el interesado estime que con tal actuación se le está perjudicando. Concluida dicha etapa, el proceso de despacho viene a finalizar con el levante de las mercancías, una vez que se hayan cumplido con todo el procedimiento establecido. Lo anterior sin perjuicio del derecho del interesado de recurrir o impugnar cuando esté inconforme con el resultado de la determinación tributaria o cualquier acto que en su criterio le perjudique. Se trata de un procedimiento, en el cual se busca por un lado facultar la correcta percepción de tributos pero que a la vez facilite y agilice las operaciones de comercio exterior, entre ellas, el despacho de las mercancías. Dentro de esta orientación, y aras de esa facilitación, la normativa faculta a la autoridad aduanera, para aplicar criterios selectivos o aleatorios de control, de tal forma que no se requiera en todos los despachos de una revisión física de las mercancías, sino que pueda efectuarse únicamente una revisión documental, o que incluso no se realice ningún acto de revisión o verificación inmediata. Obviamente todo ello sin perjuicio de las facultades posteriores de revisión y modificación de las determinaciones aduaneras. Lo anterior, en criterio de este Tribunal, logra precisamente establecer un equilibrio entre la facilitación y el control aduanero, puesto que por un lado , se garantiza la agilización de las operaciones, y por otro, se otorga a las autoridades aduaneras, la posibilidad de revisar exhaustivamente lo actuado en el momento del despacho, abriendo a tales efectos un procedimiento ordinario en el que se busca la verdad real de los hechos, y que desde el criterio de este tribunal, no genera incertidumbre al administrado, ni se trata de la revisión ilegítima de la determinación, ante una actuación defectuosa de los funcionarios aduaneros en el momento del despacho, sino de la revisión a posteriori y dentro de un pleno proceso, de lo actuado en un procedimiento ágil, que responde a las exigencias del comercio internacional,(que aún cuando en algunos casos pueda ser más breve que en otros, por ejemplo, cuando se da revisión física de las mercancías el proceso se es más lento, pero que aún en estos casos, la participación del interesado no es tan amplia como en el ordinario) donde por la naturaleza misma de este tipo de procesos, las actuaciones son provisionales y por ende revisables en un proceso ordinario…" **Sentencia 11-2000.**

Muy relacionado con lo anterior es el tema del voto 6624-94 de la Sala Constitucional, cuya aplicación alega el recurrente. A efectos de una correcta aplicación de lo señalado por el Tribunal Constitucional en dicho voto, ubiquemos en su contexto la resolución mencionada.

Como primer aspecto debe mencionarse que el voto de referencia fue emitido ante la consulta preceptiva de constitucionalidad que hiciera la Asamblea Legislativa a la Sala Constitucional, con ocasión de la aprobación de la Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano II del Tratado General de Integración Económica, suscrito en la Ciudad de Guatemala el 7 de enero de 1993, hoy conocido como CAUCA II.

Como parte del estudio, la Sala se refiere a algunos artículos de dicho Código que en su criterio rozan nuestra Constitución Política. Uno de esos artículos es precisamente el 86, que regula los alcances de la prenda aduanera, por lo que la Sala en el Considerando VI del voto citado señaló:

"VI.-El artículo 86 del convenio en lo referente a su segundo párrafo contraviene los artículos 45 y 34 constitucionales. El párrafo en cuestión dispone:

Si ya hubieren sido despachadas podrá perseguirlas y aprehenderlas a efectos de reintegrarlas a la custodia aduanera, sin perjuicio de la ejecución que por vía de apremio puede recaer sobre el patrimonio de los sujetos pasivos y de los terceros responsables del pago de las obligaciones tributarias aduaneras."

Sobre el particular esta Sala entiende que aunque la determinación de una obligación fiscal no es una (sic) acto de índole jurisdiccional, y no tiene el carácter de cosa juzgada, la certeza del derecho-como uno de sus fines-exige que una vez considerados los elementos informativos del caso y exteriorizada la opinión de la autoridad administrativa, ya no puede ser alterada discrecionalmente si fue puesta en conocimiento del deudor o responsable y aceptaba por éste. Sea, que el acto de determinación de una obligación tributaria, y particularmente en el caso que nos ocupa, de una obligación de pago de tributos aduaneros, puede ser modificado antes, pero no después de la notificación, pues una vez puesto en conocimiento del particular afectado, el acto ha salido del campo unilateral de la administración, naciendo un derecho por parte de aquél al mantenimiento de la situación dada, salvo situaciones anómalas. **En consecuencia, una vez satisfechos los tributos aduaneros y despachada la mercancía, no es posible entender que subsista el privilegio prendario de la administración, pues sería convertir tal privilegio, que no se niega cuando los tributos no han sido debidamente cancelados, en un privilegio permanente que afectaría directamente el contenido del artículo 45 de la Constitución,** en cuanto protege la facultad del propietario de la libre disponibilidad de los bienes de su pertenencia. Ahora bien, la Sala aclara **que para modificar la determinación firme** de la obligación aduanera, es necesario que el error de concepto haya sido ocasionado por el proceder del contribuyente o responsable, o que razonablemente pueda imputársele. Consideramos inadmisible la revisión del acto de determinación consentido, por las circunstancias de que los funcionarios de la administración de aduanas hayan incurrido en errónea apreciación de datos y elementos conocidos en su

oportunidad, ya que, no es obligación de los particulares fiscalizar, controlar o apreciar la ineficacia de sus empleados. De manera que, el contribuyente, no debe satisfacer ningún suplemento de impuesto o tributo, en tanto la deficiencia no obedezca a la mala fe, culpa o dolo de su parte. Únicamente es admisible la rectificación de errores materiales o aritméticos mas no de concepto." (el subrayado no es del texto) Voto 66-24-94.

El criterio expuesto generó que al momento de aprobarse el citado convenio, mediante ley N° 7485 del 6-4-95, publicada en el Alcance N°18 a la Gaceta N°99 del 24-5-95, el Gobierno de la República, utilizara la modalidad de "declaración interpretativa" que consisten en una especie de reserva, que fija como el Gobierno de la República, interpreta y determina el alcance de las normas que se señalan como inconstitucionales y la forma en que está dispuesto a aceptarlo o cumplirlo, en armonía con el ordenamiento nacional para evitar violaciones a derechos constitucionales. En tal sentido se consignó en el artículo 4 de la ley:

> **"Artículo 4.- Cese del privilegio prendario.** El Gobierno de la República entiende que el privilegio prendario, otorgado a la Administración en el artículo 86 del Convenio, cesará después de satisfechos los tributos aduaneros, conforme los determine la Administración y una vez despachadas las mercancías".

Así, la trascripción integral del criterio vertido por la Sala facilita la correcta interpretación y aplicación del mismo, porque nos ubica dentro del contexto en que el mismo fue emitido. Como dijéramos supra, fue con ocasión del alcance que el CAUCA II otorgaba a la prenda aduanera, que la Sala estimó que la posibilidad de perseguir y aprehender las mercancías que ya habían sido despachadas, para reintegrarlas a la custodia aduanera con el fin de que respondieran por los tributos que no hubiesen sido cubiertos parcial o totalmente, era contrario a lo dispuesto por los artículos 45 y 34 constitucionales, lo cual este Tribunal comparte plenamente, porque implica privar al consignatario de la libre disposición y disfrute de sus mercancías. Tan es así que la misma Sala una vez que efectúa las consideraciones y estima que no es posible la modificación agrega: "**En consecuencia, una vez satisfechos los tributos aduaneros y despachada la mercancía, no es posible entender que subsista el privilegio prendario de la administración, pues sería convertir tal privilegio, que no se niega cuando los tributos no han sido debidamente cancelados, en un privilegio permanente que afectaría directamente el contenido del artículo 45 de la Constitución.."**, es decir, la Sala limita el alcance del criterio que externa, a la aplicación del artículo 86 de referencia.

Sin embargo, el tema que nos ocupa en esta oportunidad, en atención al caso sometido a apelación, es diferente y no tiene que ver con la posibilidad de que la aduana persiga y aprehenda las mercancías despachas, sino con el ejercicio del control aduanero y los límites dentro de los cuales el mismo debe ser ejercido. No interpreta este Tribunal, que del voto de referencia se deduzca que la Sala haya limitado el ejercicio de la potestad aduanera. Tan es así que el cuadro normativo que da fundamento a las atribuciones aduaneras es totalmente diverso al analizado en su oportunidad por la Sala. Es más cuando se emite el pronunciamiento no estaban vigentes la Ley de Aduanas y su Reglamento. Incluso perfectamente pudo haberse dejado sin efecto en su totalidad el citado artículo 86 del CAUCA (si ello hubiese sido posible), y ello no afectaría en lo absoluto las potestades de control, que tienen una naturaleza y fundamento totalmente diverso. Incluso nótese que la Sala está clara en que lo que no se pueden modificar son las **determinaciones firmes (**salvo los casos excepcionales indicados en el voto y en la legislación misma), y éstas, sólo tienen esa condición, cuando el "quantun" de la obligación tributaria ha sido revisada y fijada dentro de la majestuosidad de un procedimiento ordinario (que no es el caso de la declaración a que refiere el presente asunto), y nunca los serán aquellas determinaciones que efectuadas, tanto por la Administración como por el agente aduanero, son producto del **proceso de despacho de mercancías**, que está inspirado por principios de agilización y facilitación de las operaciones, por lo que el legislador dentro del esquema coherente que reguló, faculta su revisión posterior, dentro de los 4 años indicados,(con las excepciones de ley) sin importar si hubo algún tipo de verificación (documental , física o ambas).

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

De forma tal que no se encuentran razones válidas para cambiar la línea jurisprudencial señalada.

Insuficiente motivación. Estima este Tribunal lleva razón el recurrente y debe procederse a declarar la nulidad del procedimiento por ausencia de motivación suficiente y adecuada como se indica de seguido. Señala el recurrente que la

resolución recurrida no cumple a cabalidad con una clara motivación para proceder a una clasificación diferente de la declarada.

En este sentido aprecia el Tribunal que efectivamente se ha violentado el orden normativo al no cumplirse con los procedimientos previstos en la legislación, generando en la especie una nulidad absoluta de lo actuado al dejar en indefensión a los afectados.

En primer lugar debe tenerse presente el acto que se recurre fue adoptado sin tomar en cuenta el debido proceso al cual debió ser sometida la parte cuando de él puede derivar afectaciones a derechos subjetivos o intereses legítimos, principio contenido en la Ley General de la Administración Pública cuando en las normas del procedimiento administrativo señala en su artículo 214 que *"1. El procedimiento administrativo servirá para asegurar el mejor cumplimiento posible de los fines de la Administración; con respeto para los derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado, de acuerdo con el ordenamiento jurídico.*
2. Su objeto más importante es la verificación de la verdad real de los hechos que sirven de motivo al acto final.", norma que es retomada por la Ley General de Aduanas en su artículo 196 que expresamente salvaguarda los derechos de las partes y los intereses legítimos y que además debe complementarse con los demás procedimientos de observancia para la administración, precisamente para garantizar al administrado que su actuación se realiza en apego estricto a la legalidad y bajo el respeto a sus derechos.

En el caso, hay una evidente falta de motivación o ausencia de justificación técnica en el acto recurrido, ya que la aduana se limita únicamente a señalar que "… el informe… determinó que existe una posible diferencia en el pago de los tributos… producto de una presunta clasificación arancelaria incorrecta… por cuanto se declaró en su única línea Tractor Agrícola… cuando lo correcto debió ser, de acuerdo con el criterio… por tratarse de una Retroexcavadora de oruga…", estimando este Colegiado que no se ha logrado demostrar sobre las

características y verdadera naturaleza de la mercancía nacionalizada al requerir las retroexcavadoras de condiciones o características específicas para ubicarlas en las fracciones arancelarias correspondientes.

Nótese, que los actos de la Administración se fundamentan únicamente en el dictamen técnico emitido por el Departamento de Verificación Técnica de la DGA visible a folio 93 (Caso N° 017-2003) y que este Tribunal una vez analizado el mismo debe apuntar que en él solamente se describe en forma ligera, más bien nominando la mercancía, su correspondiente clasificación arancelaria y los impuestos afectos a la mercancía objeto del ajuste. Estimando al respecto este Órgano, que dicho dictamen resulta insuficiente toda vez que no se refiere a todas las características que deben existir ni señala la fuente de donde obtuvo la información para realizar el cambio, ya que por la naturaleza de la mercancía que se discute era imprescindible entre otras cosas demostrar además de la potencia si era menor o mayor a 52 KW, las características, funcionamiento y uso de la maquinaria agrícola que permitieran con claridad demostrar si se tratan de tractores agrícolas del capítulo 87 o de retroexcavadoras del capítulo 84, justificando técnicamente el cambio de clasificación de conformidad con la aplicación de las Reglas Generales de Clasificación, Notas Legales y demás normativa aduanera aplicable al caso concreto, aspectos que echa de menos este Tribunal y que sin lugar a dudas son los que vendrían a motivar el ajuste pretendido por la administración.

Es claro que el acto recurrido resulta omiso en señalar como lo alega el recurrente los aspectos merceológicos mínimos necesarios que permitan conocer el fundamento y razones para el cambio arancelario, aspecto que se extiende incluso al informe en que la resolución se sustenta. La falta apuntada sobre los elementos que hacen determinar el cambio de la clasificación conlleva una ausencia de motivación que exige la ley, para brindar la oportunidad a la parte de defenderse y ofrecer prueba de descargo sobre puntos concretos, siendo evidente la violación al derecho de defensa en este sentido. Sobre el tema de la motivación

de los actos la Sala Constitucional ha brindado luz a la Administración sobre los alcances y desarrollo. En tal sentido ha argumentado:

"Motivar los actos, sobre todo aquellos que en forma directa afectan los derechos de los administrados, es una obligación ineludible y propia del Estado de Derecho, que deben cumplir todas las instituciones sin excepción, en aras del respeto al principio de legalidad y así lo señala expresamente el artículo 136 de la Ley General de la Administración Pública, …."

Continúa la Sala exponiendo su posición respecto a la obligación de la motivación de actos administrativos:

*"…la jurisprudencia de la Sala ha sido muy clara en afirmar que existe un principio constitucional que obliga a la motivación de los actos, sobre todo aquellos que son lesivos de los intereses o derechos de los individuos, principio que encuentra su fuente en el de defensa, reconocido en el artículo 39 constitucional. La no motivación de un acto, sobre todo si este es lesivo, aún cuando haya existido un proceso que le dé lugar, sin- al menos- aportarse a lo resuelto copia de los antecedentes, es equivalente a que en un proceso civil o penal el Juez, luego de instruido el proceso, sólo dicte el por tanto de la sentencia, sin explicar cuáles fueron los elementos de juicio y las pruebas que le permiten sustentar su conclusión.**(ver voto No. 226-91 de las quince horas y doce minutos del 1 de febrero de 1991)."***

Por ello, este Tribunal considera que no sólo se justifica la obligación de motivar los actos atendiendo lo criterios encontrados dentro del marco doctrinario, y de la jurisprudencia de la Sala Constitucional; sino que en las normas de derecho positivo del derecho aduanero también se establece en forma categórica la justificación señalada. Así las cosas en el régimen legal aduanero se exige a la

Administración la motivación de los actos de apertura del procedimiento propiamente en los artículos 192, 196 de la LGA y 525 inciso a) 526 inciso d) del Reglamento de dicha ley, por cuando pueden causar perjuicio al administrado, sea imponiéndole obligaciones o suprimiéndole derechos.

Por eso tomando en consideración la doctrina, jurisprudencia y las normas citadas, afirmamos que resulta consustancial con el procedimiento ordinario, aplicado al caso por parte de la Administración, con miras a modificar la clasificación arancelaria de la mercancía consignada en la declaración aduanera de interés, y teniendo como consecuente un ajuste en la obligación tributaria, donde el órgano de la administración debe señalar en forma clara y precisa desde el acto inicial, los motivos en que fundamenta el cambio de la clasificación arancelaria, las pruebas en que fundamenta la decisión; el órgano competente para adoptar el acto administrativo; señalarle el procedimiento y base normativa en que sustenta la decisión del pretendido cambio; otorgar el plazo de quince días para brindar la oportunidad al afectado de presentar su oposición ofreciendo y presentando las pruebas de descargo, así como adoptar la decisión del asunto por acto final una vez instruido el expediente y evacuada la prueba, señalando claramente los recursos procedentes, el órgano que los resolverá, ante quien debe interponerlos y el plazo para interponerlos. Así, se da el cumplimiento de los requisitos procesales y aspectos jurídicos tendientes a la defensa legítima de quien por disposición del artículo 39 de la Constitución Política y 192 y siguientes de la LGA, pueda resultar afectado con el procedimiento administrativo tendiente a la clasificación arancelaria, circunstancia que no respetó la Dirección General de Aduanas en el asunto de análisis.

IV- En virtud de tales vicios no queda más al Tribunal que declarar nulo todo lo actuado en expediente a partir del acto final inclusive, de conformidad con los numerales 128, 132 y 158 y siguientes de la Ley General de Administración Pública, y demás normas citadas.

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 citados en sentencia y por mayoría se resuelve: Se declara la nulidad de todo lo actuado a partir del acto final inclusive. Voto salvado de los licenciados Contreras Briceño, Velázquez Díaz y Villalobos Orozco quienes ordenan continuar con la tramitación del asunto.

NOTIFÍQUESE: Al recurrente al fax número 286XXXX y, a la Dirección General de Aduanas.

Noel Carboni Garro
Presidente

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

Voto salvado de los Licenciados Contreras Briceño, Villalobos Orozco y Velásquez Díaz. No comparten los suscritos la nulidad declarada en la presente sentencia, por tal razón consideramos que lo procedente es continuar con la tramitación del expediente para que se resuelva como en derecho corresponda.

Xinia Villalobos Orozco

Franklín Velásquez Díaz **Shirley Contreras Briceño**