TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
Expediente Nº 034-2006
Voto Nº 056-2006

SENTENCIA N° 045-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con treinta y dos minutos del día veintisiete de febrero de dos mil seis.

Conoce este Tribunal sobre el recurso de apelación interpuesto por el señor xxxxxxxxxxxxx en su condición de agente aduanero de la Agencia de Aduanas xxxxxxxxxxxxxS.A., contra la resolución RES-AL-AL-2156-2005 del 30 de setiembre del 2005 de la Aduana de Limón.

RESULTANDO

I- Que mediante resolución RES-AL-AL-2156-2005 de 30 de setiembre de 2005, la Aduana de Limón dictó acto final del procedimiento ordinario iniciado contra la Agencia de Aduanas xxxxxxxxxxxxx S.A. y el Importador xxxxxxxxxxxxx S.A., referente al ajuste de la clasificación arancelaria de mercancía nacionalizada con declaración aduanera N° 00000000 del 27-01-2005, en la línea 3, consistente en "Base Láctea en Polvo (BMP)" modificando la posición arancelaria declarada: de 0404.90.00.90 a la 0403.90.10.90 del Sistema Arancelario Centroamericano (S.A.C), lo anterior con fundamento en el análisis de laboratorio N° 892 del 08-4-2005 de la misma naturaleza de la mercancía que respalda la declaración aduanera N° 104797. La decisión de la Aduana de Limón de modificar la obligación tributaria aduanera genera una diferencia de impuestos a cancelar por la suma de ¢7.931.548.55. (Ver folios 67 a 78, declaración aduanera original y documentos adjuntos).

II- Que contra el acto dictado por la Aduana, el interesado dentro del plazo correspondiente presenta los recursos de reconsideración y apelación, solicitando el emplazamiento de ley. (Ver folio 80)

III- Con resolución AL-AL-042-2006 del 10 de enero de 2006, la Aduana de Limón rechaza el recurso de reconsideración interpuesto y emplaza al interesado para que de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 200 de la Ley General de Aduanas se apersone dentro del plazo de diez días hábiles a reiterar o ampliar los argumentos de su pretensión ante el Tribunal Aduanero Nacional. (Ver folios 107 a 114).

IV- Que mediante escrito de fecha de recibido 20 de febrero de 2006, el recurrente se apersona ante esta Sede argumentando en esencia lo siguiente:

- *Vicios de nulidad procesal que afectan directamente el derecho de defensa con daño a los intereses de su representada.*
- *Que la Aduana de Limón convoca a una audiencia para un caso en particular confundiendo el hecho que abrió cinco procedimientos ordinarios y en ningún momento decide acumular.*
- *Que la extracción de la muestra de otra importación se extrae violando los derechos procesales y de defensa.*
- *Que en el presente caso se trata de aplicar el resultado del análisis y sin embargo aún se discute el fondo de la clasificación en la importación sobre la cual se extrajo muestra.*
- *Que existe una mala praxis del Laboratorio Aduanero lo que elimina el valor probatorio del análisis, impidiendo tener la certeza y seguridad necesaria para que pueda autorizar un cambio de partida y un cobro de tributos.*
- *No evacuación de pruebas solicitando criterio técnico al Departamento de Verificación de la DGA y a la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA) sobre la historia de ajuste a la tarifa para las partidas 04.03 y 04.04.* (Ver folios 117 a 124)

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

Redacta la Licenciada Elizabeth Barrantes Coto; y

CONSIDERANDO

I- **OBJETO DE LA LITIS**: Conforme con lo que ha venido estableciendo la Aduana durante el desarrollo del presente procedimiento ordinario, el fondo del asunto se contrae en determinar la correcta clasificación arancelaria para la mercancía despachada mediante la declaración aduanera N° 0000000 de 27 de enero de 2005, en su línea 3, tramitada en la Aduana de Limón, consistente en "Base láctea en polvo (BMP)" la cual fue declarada por el agente aduanero en la posición arancelaria **0404.90.00.90**, o bien, la reclasificación propuesta por la Administración en la posición **0403.90.10.90** del SAC. La decisión de la Aduana de Limón de modificar la obligación tributaria aduanera genera una diferencia de impuestos a cancelar por la suma de **¢7.931.548.55.**

II- **Admisibilidad del recurso de apelación.** En cuanto a la admisibilidad del recurso de apelación interpuesto conforme la Ley General de Aduanas, y sus reformas, como paso necesario para determinar si cumplen los requisitos procesales, determinamos que la normativa aduanera prevé la posibilidad de impugnar la resolución dictada por la Aduana competente, dentro de los tres días siguientes al acto, siendo que permite la interposición del recurso de apelación ante el Tribunal. Así las cosas, tenemos que en este caso la resolución RES-AL-AL-2156-2005 recurrida, fue notificada al interesado el 18 de octubre de 2005, según corre a folio 78, y el recurso de apelación fue interpuesto el 21 de octubre de 2005 (folio 80), dentro del plazo legalmente permitido. Además al haber sido presentado por el señor xxxxxxxxxxxxxxx, agente aduanero inscrito por la agencia de

aduanas xxxxxxxxxxxxxxx S.A., persona con capacidad de representación según constancia visible a folio 116, debe el mismo ser admitido.

III- **Sobre los vicios alegados.**

De previo a determinar sobre la correcta clasificación arancelaria, es preciso hacer ver que el interesado entre otras cosas argumenta que existen vicios en la extracción de la muestra, manifestando que el análisis de laboratorio, no fue solicitado por la Autoridad Aduanera o por algún Auxiliar de la función pública aduanera para el caso concreto, para que pueda generar efectos en este ámbito, sino que fue requerido para otro despacho. Además aduce que para efecto de la toma o recepción de las muestras para la práctica del análisis citado, no se observaron las prescripciones establecida por la Ley General de Aduanas y su Reglamento, lo que torna ineficaz y carente de valor jurídico dicho análisis.

Al respecto, considera este Tribunal que tales argumentos no son de recibo por las siguientes razones. Señala el artículo seis del CAUCA que esta facultado al Servicio Aduanero para aplicar la normativa aduanera y, en consecuencia le corresponde comprobar su correcta aplicación, recaudar los derechos e impuestos como la fiscalización de la correcta determinación de éstos. Por ello en el numeral nueve siguiente se le faculta para supervisar y fiscalizar el correcto cumplimiento de las obligaciones aduaneras. Note el recurrente que tales facultades están dadas en genérico y sin condicionamiento alguno relativo a la naturaleza o momento del procedimiento de control. Conteste con lo anterior el artículo 24 en su inciso a) de la LGA enumera como una de las atribuciones aduaneras la de "… comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera como……clasificación arancelaria.." para luego en el artículo 23 ibidem en su párrafo tercero faculta el ejercicio del control a

posteriori respecto de las operaciones aduaneras y las declaraciones que le sustentan como de las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras en ellas contenidas. De manera que dichas actividades conllevan implícita y necesariamente incluida la facultad de tomar muestras para verificar la naturaleza características y demás elementos de las mercancías con el objeto de verificar su clasificación como elemento esencial en la determinación de la obligación tributaria aduanera. Dicha facultad que como indicamos se encuentra implícita en las normas de cita es posteriormente desarrollada de manera explicita en los numerales 84 y 86 de la LGA en relación con el 253 de su Reglamento; 97 relacionado con los numerales 325 a 328 de su Reglamento y Manual de Procedimientos para la extracción de muestras; 102 de la LGA y que desarrollan la extracción de muestras conforme a tres momentos procedimentales diferentes. El primero dentro de las actuaciones previas a realizar por el agente de aduanas para cumplir a cabalidad con lo dispuesto en el numeral 86 de cita; el segundo relacionado con la actividad de control a priori o inmediato ejercida por la Administración durante el despacho facultando la extracción de oficio o a instancia de parte; finalmente el artículo 102 que al regular la facultad de control a posteriori en su párrafo tercero faculta entre otros para la toma de muestras de las mercancías como bien lo reconoce el interesado en su escrito de apersonamiento a esta instancia.

Ahora bien, lo que no comparte este Tribunal de la argumentación del recurrente en relación al artículo 102 es lo relativo a que de la inteligencia del artículo deba entenderse que las muestras a tomar deben ser de la importación realizada, es decir y mas específicamente, refiere el interesado a que deben corresponder a las mismas mercancías importadas en la declaración cuya revisión se realiza. Y no comparte el Tribunal tal argumentación por cuanto el artículo cinco de la LGA indica que el régimen

jurídico aduanero debe ser interpretado en la forma que garantice mejor el desarrollo del comercio exterior en armonía con la realidad socioeconómica imperante y los otros intereses públicos a la luz de los fines de dicho ordenamiento. En este sentido es claro que la facilidad y agilidad del comercio exterior que inspira la LGA (ver exposición de motivos de la LGA) considera la facilitación de las mercancías mediante un procedimiento de despacho abreviado y expedito y por ello la facultad para revisar lo actuado en el en un plazo de 4 años. La realidad socioeconómica indica que la revisión dentro de dicho plazo conlleva la inexistencia misma de la mercancía importada por razón del tráfico mercantil para consumo objeto mismo de la importación. De manera que el mismo numeral 102 al concebir un plazo de 4 años para la revisión y facultar la toma de muestras parte de que trata de mercancías idénticas mas no las mismas.

En el caso si bien no se anotó en la declaración aduanera que se dejaba muestra para análisis, (porque su ajuste se realizó a posteriori) consta en expediente, que dentro de los antecedentes en poder de la Aduana se contaba con datos referente a la importación de la misma naturaleza de la mercancía que se desalmacenó con la declaración aduanera Nº 000000 del 27-1-2005 consistente en "Base láctea en polvo BMP", toda vez que en reiteradas oportunidades se había enviado para análisis de laboratorio muestra de la misma naturaleza de la mercancía que hoy se discute (ver folio 2: acta de extracción de muestra N° 144-25) coincidiendo con la descripción del producto, el importador, exportador, agencia de aduanas, etc.

Sobre el particular, hace ver este Tribunal que no es necesario tomar una muestra por cada despacho -si se puede comprobar que se refieren a las mismas características de la mercancía (naturaleza), mismo importador, mismo exportador, misma descripción en la factura comercial, etc, aspectos

que coinciden todos con los indicados en la declaración de marras y en la declaración aduanera N° 0000000(antecedente que ampara la muestra a la cual se le practicó el análisis de laboratorio N° 892). Asimismo, considera este Tribunal que como una situación adicional se evita el saturar al Laboratorio Aduanero con una cantidad de muestras iguales que perfectamente pueden ser comparadas y corroboradas con la muestra analizada y evitar así el envío de muestras de la misma naturaleza, mismo importador, agencia, exportador, como sucedió en el caso de estudio, así como provocar la menor perturbación y costo posible del desarrollo normal de las actividades de la persona sujeta a control aduanero. (Ver artículo 67 del Reglamento a la LGA).

Resulta claro que en el presente caso, la muestra tomada y analizada, no lo es de la importación objeto de las presentes diligencias, sino que constituye muestra de otro despacho. Sin embargo, tal situación no vicia en nada las presentes actuaciones, toda vez que según desarrollaremos en detalle posteriormente en el apartado en que se analiza "la naturaleza de las mercancías", por tratarse de un producto identificable y reconocido según las características y referencias indicadas en las facturas comerciales, despachadas en un mismo periodo, tramitadas por la misma Agencia de Aduanas, para el mismo importador y del mismo exportador, resulta totalmente posible establecer la conexidad entre la muestra analizada y el producto desalmacenado, y en consecuencia poder adicionalmente aplicar el resultado del análisis del Laboratorio Aduanero al presente caso (corroborar con la descripción declarada y contenida en los documentos adjuntos), toda vez que del estudio de la documentación en expediente, es suficiente para determinar sobre las características y naturaleza de la mercancía que se discute.

Ahora bien en cuanto a la firmeza o no de la determinación misma en su elemento clasificación arancelaria de la obligación tributaria aduanera establecida en la declaración correspondiente a la mercancías en que se tomó la muestra que sustenta la prueba técnica, no comparte el Tribunal que tal afecte la validez del acto en tanto lo importante en la resolución del presente asunto consiste en relacionar o establecer la identidad de las mercancías y en consecuencia la aplicación de la prueba técnica en el presente asunto.

De la audiencia. Lleva razón la parte en señalar que contestes con el numeral 196 de la Ley General de Aduanas la fase demostrativa (ofrecimiento, presentación, recepción o evacuación) es previa a la conclusiva como que esta última en el procedimiento aduanero puede o no incluir una audiencia oral y privada para desarrollar conclusiones finales. Note el recurrente que, la audiencia para conclusiones finales no constituye una etapa necesaria, sino que, debe concederse a petición de parte, es decir, si no existe tal y, concluida la fase demostrativa, debe la administración dictar resolución dentro del plazo de los diez días siguientes sin mayor preámbulo. En el caso, no se comparte la apreciación tendente a considerar la inexistencia misma de la audiencia por el hecho de que en el acto la Administración decidiera evacuar la testimonial solicitada por la parte, por el contrario, estima el Tribunal que tal hecho si bien no respondió en strictu sensu a lo dispuesto por la norma, en nada afecto su contenido o la defensa del recurrente en tanto tuvo su espacio para realizar sus conclusiones finales previa evacuación de la prueba. Es más, nótese incluso como dicha testimonial llevo a la parte a aceptar el criterio vertido por los técnicos y proponer un arreglo de pago sujeto a la inexistencia de consecuencias sancionadoras, al considerar que, todo obedeció a un simple error. Lo anterior se observa en la única alegación de conclusiones realizada en la audiencia que reafirma el recurrente en sus escritos del 20

de Octubre de 2005 visible a folio 79. En consecuencia y conforme lo dispuesto por el numeral 223 de la LGAP se estima no existe el vicio alegado.

Del plazo de convocatoria. El otro aspecto analizado por la parte consiste en señalar que en razón a que el plazo de convocatoria a la audiencia no fue conteste con los ocho días establecidos en la norma, por lo que se afectó su derecho a la defensa, dado que resulto insuficiente para la elaboración de las alegaciones finales. A folio 55 corre copia del oficio AL-AL-2526 de 269/9/2005 mediante el cual se dispuso conceder la audiencia solicitada, para el 30 de Setiembre de 2005 y en el folio siguiente consta su notificación en fecha 26 de Setiembre, es decir se comunicó de la misma con tan solo cuatro días de anticipación. Lleva razón el recurrente en el sentido de que el plazo otorgado no fue el legalmente establecido. Sin embargo su nulidad dependerá efectivamente de la afectación de su derecho a una defensa adecuada. Como se señaló anteriormente, producto de la testimonial recibida en la misma audiencia, la parte recurrente acepta la pretensión de la Administración pero la condiciona a la inexistencia de sanción alguna en su contra y como bien señala la presentación del presente recurso la realiza por un mero formalismo a la espera de que se de respuesta a esa solicitud de no aplicársele sanciones. Lo anterior denota la inexistencia misma de indefensión en el presente proceso sino y mas bien coincidencia con su objeto y fundamento, de manera que las defensas y alegaciones responden no a criterios de verdadera indefensión sino y sobre todo de una búsqueda de garantía contra eventuales procesos sancionadores. Note además el recurrente que, no obstante entre la realización de la audiencia y la notificación del acto final tuvo plazo de dieciocho días sin que ejerciera derecho alguno a presentar conclusiones más si insistió en su exoneración de un eventual proceso de

responsabilidad. Así, los hechos denotan la inexistencia de indefensión alguna.

De la prueba. La única no evacuada es la relacionada con la petición a la SIECA del historial de los ajustes aspecto que siendo de mero derecho no requiere tal evacuación ni consideración. En cuanto a las demás pruebas, la referida determinar el porcentaje de lactosa de la partida 04.04 como la de la 04,03 se estima como evacuada en la testimonial del técnico del laboratorio. En cuanto a la relacionada con que si la nomenclatura determina o no los componentes y porcentajes propios de cada epígrafe, es claro que es un asunto también de naturaleza jurídica que se evacua mediante el análisis del contenido normativo por lo que no corresponde técnicamente a elemento probatorio alguno. Además, consta a folio 9 el criterio técnico emitido para la mercancía en estudio por el Departamento de Verificación Técnica de la Dirección General de Aduanas, así como el criterio de la Aduana referente a la solicitud del interesado de requerir a la SIECA el historial de ajustes a la tarifa de las partidas 04.03 y 04.04, quedando demostrado en expediente que la Aduana con el dictado del acto final resolución RES-AL-AL-2156-2005 en su considerando IV 3) manifiesta: *"En cuanto a la presente solicitud de prueba esta Administración considera innecesario al ser irrelevante para el presente caso, pues el porcentaje de derechos arancelarios a la importación era de conocimiento general al momento de la importación"* (folio 76). Punto que comparte este Tribunal, toda vez que si el interesado considera que con la información a cargo de la SIECA se puede sustentar la discriminación inconstitucional, no es ante este Sede que debe realizarse y además que el historial de los ajustes de la tarifa no son aspectos a tomar en cuenta para determinar sobre la litis que se discute, cual es la correcta clasificación de la mercancía nacionalizada en la línea 3 de la declaración aduanera N° 000000..

En tal sentido, es claro que la Administración en la resolución del asunto si se refirió a cada una de las pruebas ofrecidas por el interesado, no existiendo en consecuencia vicios en el proceso seguido.

IV- **Sobre el fondo del asunto.**

Una vez dilucidado sobre los antecedentes o base en que se fundamentó la Aduana para realizar la reclasificación de la mercancía consistente en "Base láctea en polvo (BMP)", procede este Tribunal a resolver el fondo de la presente litis con base en los documentos y pruebas que constan en expediente, considerando que para el caso que nos ocupa, resulta imperioso efectuar una correcta denominación de la mercancía objeto de controversia, es decir según con las características del producto designarlo correctamente a fin de proceder a codificarlo en la Nomenclatura Internacional del Sistema Armonizado (S.A) base del Sistema Arancelario Centroamericano (S.A.C), Arancel de Importación vigente al momento que se dan los hechos.

Es así, como en primer término deben analizarse las características de la mercancía en estudio: descripción, referencias, comercialización, presentación, etc., a fin de determinar su naturaleza y proceder a analizar el alcance de cada una de las posibles clasificaciones a que se refiere el caso (**0404-90.00.90** declarada ó **0403.90.10.90** modificada por la Aduana). En tal sentido procede este Tribunal a dilucidar sobre estos aspectos para determinar la correcta clasificación arancelaria de mercancía nacionalizada con la declaración aduanera N° 000000 de la Aduana de Limón:

1- Naturaleza y clasificación arancelaria de la mercancía:

En primer término resulta procedente referirnos a la naturaleza de la mercancía de controversia, a fin de determinar su correcta clasificación arancelaria. Es así, como prueba en expediente tenemos por un lado la descripción realizada por la agencia aduanal en la casilla 41, línea 3 de la declaración aduanera de cita que indica *"Base láctea en polvo **(BMP)**"*, asimismo, en la factura comercial Nº 2481 de 19/12/04, en el BL N° MEB024461, en el Formulario de Autorización de Desalmacenaje N° 0651846, en el Certificado de Registro Fitosanitario N° 0095115, en el Certificado de Origen y en el Análisis Físico, Químico y Bacteriológico Australiano N° 1810-00, se describe la mercancía como Base Láctea en polvo **(BMP)** (Ver documentos originales adjuntos a la declaración aduanera).

Por otra parte, la Administración Aduanera dentro de sus facultades de control a posteriori procedió a revisar la clasificación arancelaria consignada en las declaraciones aduaneras referentes a la importación de este tipo de mercancías (ya que constan varios despachos tramitados en esta Aduana, con la misma descripción tanto en la factura como en la declaración aduanera, de la misma agencia de aduanas, del mismo importador, del mismo exportador, etc) y en vista de la naturaleza de la mercancía es que solicitan apoyo del Laboratorio Aduanero.

Es así, como a efecto de no entorpecer el proceso de despacho y no saturar al Laboratorio Aduanero con muestras de la misma mercancía, se comparó la muestra con la mercancía descrita en la línea 3 de la declaración aduanera Nº 000000 y demás documentos originales adjuntos, pudiendo constatar que efectivamente se trata del mismo producto identificado a nivel internacional con las características de **BMP** siglas en

inglés de Butter Milk Powder (Suero de mantequilla en polvo).[1] Descripción por demás aceptada y confirmada en forma expresa por el personero del importador xxxxxxxx en la audiencia.

El Laboratorio Aduanero en su oportunidad procedió al estudio y análisis de la muestra denominada como "Base láctea en polvo (BMP)", determinando que el producto analizado trata *"Suero de mantequilla en polvo".* **(Ver Análisis Nº 892 del 08-4-2005, visible a folio 1)**

Con el resultado del análisis practicado, la Aduana procedió a comparar y corroborar las características del producto desalmacenado en cada una de las declaraciones que se tramitaron en esa Aduana, pudiéndose establecer su relación con base en las referencias, códigos y descripciones contenidas tanto en las facturas comerciales, certificado de registro, declaraciones aduaneras y demás documentos adjuntos, que se trataban de la misma naturaleza y que además se referían al mismo importador, exportador, agencia de aduanas; permitiendo establecer la conexidad entre la muestra analizada previamente por el órgano competente y el producto desalmacenado (comparando la descripción contenida en los análisis del Laboratorio, declaraciones aduaneras y documentos adjuntos, etc).

Dicho procedimiento y metodología es válida para muchos productos sobre todo de composición química que han sido analizados por el Laboratorio, en el cual quedan las fichas informativas sobre su uso, característica, importador, exportador, agencia de aduanas, etc, que permiten comparar con productos importados por las diferentes aduanas del país y que a través de una consulta rápida en las bases de datos que lleva al efecto el

[1] http://encyclopedia.thefreedictionary.com/suero+de+mantequilla+en+polvo+bmp

Laboratorio se puede en forma ágil y expedita determinar la correcta clasificación arancelaria por parte de las administraciones aduaneras. Porque de no ser así, entonces en igual sentido cada vez que se presente un despacho de mercancías en el que se requiera análisis químico para determinar su clasificación arancelaria, sería necesario tomar muestra y solicitar el análisis respectivo, conllevando esto a saturar al Laboratorio con las mismas muestras, además de no permitir la agilización en los despachos de textiles, papeles, sustancias o productos químicos; por tal razón es que el Servicio Nacional de Aduanas sin necesidad de enviar a análisis en cada despacho, primero verifica la descripción y naturaleza del producto, características físicas (color, tamaño, volumen, peso) presentación en el mercado, importador, exportador, agencia y con base en ello confirma la clasificación arancelaria declarada con la ya determinada para los mismos productos en anteriores despachos y que por lo general constan en un compendio (Índice de Mercancías emitido por el Laboratorio Aduanero y el Departamento de Verificación Técnica de la DGA), permitiendo así facilitar y agilizar el procedimiento de despacho y de control a posteriori de este tipo de mercancías. Además, es necesario apuntar que el antecedente utilizado por la Aduana es de apoyo adicional, toda vez que de la documentación tenida en expediente es suficiente para determinar sobre las características y naturaleza de la mercancía que se discute reconocida como BMP.[2]

En virtud de lo expuesto anteriormente, estima este Tribunal que de conformidad con lo indicado en el resultado del análisis practicado por el Laboratorio Aduanero a mercancías de igual naturaleza (características reconocidas), a su composición, así como demás pruebas analizadas en

[2] Ver página Web del Exportador Australian Dairy Goods: http://www.adgpl.com.au/

expediente, que la mercancía declarada trata de un: ***"Suero de Mantequilla en Polvo"*** reconocido a nivel internacional como **BMP**. Mercancía que cuenta con la partida específica 04.03 de la Nomenclatura del Sistema Armonizado cuyo epígrafe o texto de partida señala:

"SUERO DE MANTEQUILLA (DE MANTECA)*, LECHE Y NATA (CREMA) CUAJADAS, YOGUR, KÉFIR Y DEMÁS LECHES Y NATAS (CREMAS), FERMENTADAS O ACIDIFICADAS, INCLUSO CONCENTRADOS, CON ADICIÓN DE AZÚCAR U OTRO EDULCORANTE, AROMATIZADOS O CON FRUTAS U OTROS FRUTOS O CACAO".

Siendo que en aplicación de la Regla General de Clasificación 1 y 6 del Sistema Armonizado, la mercancía objeto de análisis cumple con lo descrito en el inciso arancelario específico para el suero de mantequilla, según las pruebas tenidas en expediente (análisis de laboratorio, documentos adjuntos a la declaración aduanera e información técnica del Exportador), este Tribunal considera que le asiste la razón a la Aduana y en consecuencia, la mercancía nacionalizada en línea 3 con la declaración aduanera Nº 000000 de la Aduana de Limón corresponde a la posición arancelaria **0403.90.10.90** del S.A.C., debiendo este Tribunal declarar sin lugar el recurso de apelación y confirmar la resolución recurrida.

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 este Tribunal resuelve declarar sin lugar el recurso y confirmar la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Devuélvanse los autos a la oficina de origen. Voto

salvado de los licenciados Gómez Sánchez y Soto Sequeira quienes resuelven con lugar el recurso.

Notifíquese al recurrente al fax …….. y a la Aduana de Limón por el medio disponible.

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Mariela Chacón Salas **Desiderio Soto Sequeira**

Dick Rafael Reyes Vargas **Luis Gómez Sanchez**

Voto salvado de los licenciados Gómez Sánchez y Soto Sequeira No compartimos la posición del voto Nº 56, sentencia 045-2006 donde la mayoría declara sin lugar el recurso de apelación interpuesto en contra la resolución de la Aduana Limón por ello salvamos el voto considerando que se debe declarar con lugar el recurso de apelación por los siguientes argumentos de derecho:

Relación de hechos relevantes para la decisión del caso. 1. **No se dejó nota en la declaración aduanera 000000 del 27 de enero de 2005 de la extracción de muestra de la mercancía objeto de despacho.** 2. **El análisis de laboratorio 892 aportado al folio 1 del expediente corresponde a muestra de la mercancía desalmacenada con la declaración de importación número 000000 del 16 de febrero de 2005, según corre a los folios 2 y 10.** 3. **En la audiencia de las 10 horas del 30 de setiembre del 2005, convocada por la aduana para pruebas y conclusiones de las partes interesadas, aparte de la nulidades advertidas sobre su realización u omisión en cada caso solicitado, que será objeto de análisis en otro punto, hacemos notar que el Lic. José Luis Aronne, funcionario destacado en el Laboratorio Aduanero Nacional, manifestó *"…revisando los documentos adjuntos a la declaración (factura, Certificado de Origen) se puede determinar la correcta clasificación arancelaria sin embargo es necesario por la complejidad del producto efectuar un análisis de la mercancía a fin de tener certeza de la correcta clasificación..."* (ver folio 64 del expediente administrativo)**

Análisis y objeto del recurso de apelación Compartimos el criterio del técnico del Laboratorio Aduanero, en sentido de que al tratarse de productos complejos en cuanto a su naturaleza, composición, y características para tomar en consideración a la hora de clasificarlas correctamente en el arancel, se hace *necesario* proceder a la extracción de muestras en cada caso y poder verificar la

verdad real de los hechos, para discriminar una posición arancelaria como la declarada por la agencia aduanera y la que pretende impulsar la aduana como correcta. Criterio que no resulta novedoso para los suscritos por cuanto ante producto similar y de difícil discriminación a efectos arancelarios como lo fue la sal consideramos que cada caso objeto de importación tenía que ser muestreado y objeto de análisis por parte de los funcionarios del laboratorio. Todo ello, en aplicación de los artículos 97 de la Ley General de Aduanas y 325 a 328 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, para ejercer las competencias legalmente reconocidas a las aduanas teniendo presente que la inmediatez de la prueba, es una manifestación directa del debido proceso administrativo y del principio de la verdad real de los hechos, contenido en los artículos 192-196 de la Ley General de Aduanas y 522 inciso b) del Reglamento a esta ley, así como los artículos 214, 297 de la Ley General de la Administración Pública. En la especie consta que la aduana no extrajo muestra certificada de la mercancía objeto del despacho, por lo cual no ha podido constatar esa verdadera composición y naturaleza a efectos de desvirtuar la clasificación arancelaria originalmente consignada por la agencia bajo fe de juramento con base en sus facultades como auxiliar de la función pública aduanera de acuerdo al contenido del artículo 86 de la Ley General de Aduanas, con lo que aplicando los criterios de la sana crítica debemos declarar con lugar el recurso de apelación, toda vez que el juzgamiento del caso conlleva el estudio a fondo de las argumentaciones y pruebas que en su momento procesal presentaron las partes en el contradictorio, donde resulta necesario la muestra certificada del producto objeto de despacho, y el análisis del laboratorio, máxime que nos encontramos ante un principio de valoración de la prueba que requiere tener al alcance del juzgador toda la evidencia probatoria que permita la adecuación real de los hechos y su tratamiento legal. En ese sentido tenemos que un *"… elemento del acto administrativo es la causa y su existencia se encuentra directamente relacionada con el estudio de la prueba ya que el acto debe encontrarse fundado en los hechos y antecedentes y si estos se encuentran controvertidos, es necesaria la acreditación de la certeza respecto de los mismos,*

o sea que se corresponda con la realidad.-Sin embargo, no solo los hechos son materia de prueba sino también las afirmaciones, es decir, todas las alegaciones que se efectúen y que necesiten acreditarse en el expediente, a efectos de que no sea discutida su verdad y que no implique una decisión o afirmación dogmática" (Aberastury, Pedro; Cilurzo, Rosa María. Curso de Procedimiento Administrativo. Pag. 102. En conclusión era fundamental en razón de la complejidad de la mercancía y el método empleado por el laboratorio para verificar la naturaleza y composición de la mercancía "base láctea en polvo" contar con un análisis de cada producto nacionalizado con la seguridad de extraer la muestra certificada y enviarla a análisis previo a clasificarla de acuerdo a las reglas contenidas en el arancel.

Sobre la audiencia solicitada por el recurrente En el escrito de oposición presentado el 02 de setiembre del 2005, la parte establece como petitoria la evacuación de las pruebas señaladas en el apartado correspondiente, relativas a consultar al Departamento de Verificación Técnica de la Dirección General de Aduanas, para que convoquen a los representantes del Laboratorio Aduanero a fin de que preste declaración bajo juramento sobre el procedimiento de análisis y requerir a la Secretaria de Integración Económica Centroamericana (SIECA) el historial de tarifas para las partidas 04.04 y 04.03. Requiere también que una vez evacuadas las pruebas se proceda a la fijación de fecha y hora para celebrar audiencia oral y privada.

Así las cosas conforme el artículo 196 de la Ley General de Aduanas, regula en lo que interesa el tema de audiencias de la partes en procedimientos aduaneros de la siguiente forma: ***"Artículo 196.-Actuaciones comunes del procedimiento ordinario****. Para emitir cualquier acto que afecte derechos objetivos o intereses legítimos, deberán observarse las siguientes normas básicas:*

a)…

b)…

c) ***A solicitud de parte interesada, el órgano instructor dará audiencia oral y privada por un término de ocho días, una vez evacuadas las pruebas para que las partes desarrollen las conclusiones finales.***

d)…" (El resaltado no es del original)

Entonces, procesalmente tenemos dos actividades que constituyen elementos básicos del debido proceso de arraigo constitucional, como son por un lado la evacuación de pruebas de conformidad con los artículos 27, 106, 196 de la Ley General de Aduanas, y 523 del Reglamento a la LGA, (en igual sentido ver artículo 298 Ley 6227) donde resultan admisibles las pruebas contempladas en derecho público y civil, para ser apreciadas conforme las reglas de sana crítica y por otro el derecho de exponer directamente los argumentos y conclusiones finales en audiencia oral y privada.

De acuerdo a los autos, folios 62-66 del expediente, la Aduana de Limón levanta el día 30 de setiembre un "acta de audiencia", donde procede a tomar declaración a los funcionarios del Laboratorio Aduanero. Al final del acta se asienta por parte de la Aduana: *"El acta levanta resulta ser un extracto de la exposición efectuada por los señores del Laboratorio Aduanero Nacional al haber sido muy amplía, por la complejidad en la explicación de los componentes de la mercancía analizada",* manifestación que identifica con suma claridad y sin lugar a dudas el carácter del acto efectuado en ese momento. Si bien es cierto, el documento que corre en estos autos se identifica como "Acta de Audiencia" lo cierto del caso, es que por su contenido y la etapa procesal en que se encontraba el procedimiento ordinario determinativo, y atendiendo la naturaleza del acto interlocutorio se originó para la evacuación de prueba testimonial de los funcionarios destacados en el Laboratorio Aduanero en condición de prueba requerida por el recurrente. Posterior a dicha actuación y dentro del plazo de ocho días dispuesto en el artículo 196 de la LGA, estaba obligada la Aduana a convocar a una audiencia oral y privada para que las partes desarrollen conclusiones, etapa procesal echada de menos en el procedimiento, y cuya omisión debe subsanarse para asegurar a las partes el derecho de defensa y cumplimiento del debido proceso administrativo previsto en

la legislación aduanera. Por todo ello es que estimamos que el recurso debe declararse con lugar.

Luis Alberto Gómez Sánchez **Desiderio Soto Sequeira**