SENTENCIA N° 316-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las ocho horas con cincuenta minutos del día veinte de noviembre de dos mil seis.

Conoce este Tribunal sobre el recurso de apelación interpuesto por la Agencia Aduanal xxx S.A. en representación del Importador xxx S.A., contra la resolución RES-DN-486-2006 del 07 de junio del 2006 emitida por la Dirección General de Aduanas.

RESULTANDO

I- Que mediante escrito presentado en fecha 14 de julio de 2000 ante la Aduana de Limón, la Agencia de Aduanas xxx S.A. en representación del Importador xxx S.A., presenta de conformidad con el artículo 90 y 62 de la Ley General de Aduanas, solicitud de rectificación de la clasificación arancelaria de la línea N° 2 de la declaración aduanera N° xxx del 28 de abril del 2000, al establecer que en dicha línea se declaró "Líquido para tres leches, Ref. 30189" en la posición arancelaria S.A.C. **2106.90.90.99**, siendo lo correcto clasificarlo en **2106.90.80.00** para lo cual aporta certificación notarial del documento emitido por el exportador en el que se describen los ingredientes del producto nacionalizado. En consecuencia solicita se le acredite la suma de ¢ 341.483.17 pagados de más por concepto de impuestos. (Ver folios 1 a 4, declaración aduanera y documentos adjuntos).

II- Con resolución RES-AL-DT-SS-1620-2003 del 29-8-03 la Aduana de Limón resuelve rechazar el reclamo presentado al considerar que no se cuentan con elementos suficientes en expediente para proceder a rectificar la clasificación arancelaria de la mercancía descrita en la L-2 de la declaración aduanera de importación 201844. Asimismo, le señala que de conformidad con lo dispuesto en la Ley General de Aduanas, contra lo resuelto caben los recursos de reconsideración y revisión jerárquica, los cuales deben

interponerse en el plazo de tres días hábiles siguientes a la notificación del presente acto. (Ver folios 44 a 49)

III- Mediante escrito N° DR-0985-03 recibido el 16-10-03, el interesado interpone dentro del plazo legalmente establecido, los recursos de reconsideración y de revisión jerárquico. A través de resolución RES-AL-AL-763-2006 del 13-3-06 la Aduana de Limón rechaza el recurso de reconsideración, admite el recurso de revisión jerárquica y emplaza al recurrente para ante la Dirección General de Aduanas. (Ver folios 66 y 71)

IV- El interesado se apersona con oficio N° DR-0413-06 del 30-3-06 ante la Dirección General de Aduanas para reiterar y ampliar argumentos de su pretensión. (Ver folios 75 a 78)

V- Con resolución RES-DN-486-2006 del 07 de junio de 2006, la Dirección General de Aduanas declara sin lugar el recurso de revisión jerárquico interpuesto y mediante escrito DR-0743-06 del 06 de julio de 2006 el interesado interpone dentro del plazo de ley el correspondiente recurso de apelación para ante este Tribunal. (Ver folios 85 a 97)

VI- A través de resolución RES-DN-579-2006 del 24-7-06 la Dirección General de Aduanas admite el recurso de apelación interpuesto y emplaza al recurrente para que en el plazo de diez días hábiles se apersone ante el Tribunal Aduanero Nacional a reiterar o ampliar alegatos. (Ver folios 105 a 110)

VII- Que a través de escrito N° DR-0831-06 de fecha de recibido 08 de agosto de 2006, el interesado se apersonó ante esta Sede, manifestando en esencia lo siguiente:

- *Que reitera todos y cada uno de los argumentos que sustentan el recurso de revisión jerárquico contenidos en el oficio N° DR-0413-06, solicitando tener por insertos en su totalidad.*
- *Estiman que las argumentaciones han sido incorrectamente valorados a la luz de la doctrina que dimana del artículo 224 de la Ley General de la Administración Pública, pues en ausencia de la revisión física y de la extracción de muestra certificada, deben recurrirse a otras probanzas en procura de encontrar la verdad real.*
- *Que de las probanzas aportadas es más que evidente la conexidad que se reclama, y por ello la procedencia de la modificación arancelaria que se reclama y la devolución de los impuestos pagados de manera indebida.* (Ver folios 112 y 113)

VIII- Con Voto N° 331-2006, Auto N° 81-2006 de 08-9-06 este Tribunal por unanimidad, de previo a resolver previno al recurrente para que aportara Certificación de Contador Público Autorizado (CPA) a efecto de indicar quien asumió el costo de los tributos reclamados sea el importador o el consumidor vía precio y además que el recurrente no ha gestionado ni recibido crédito alguno por los impuestos reclamados. (Ver folios 127 a 131)

IX- Que mediante escrito N° DR-1037-06 de fecha de recibido 9-10-06 los interesados solicitaron una ampliación del plazo para presentar la Certificación de Contador Público Autorizado. Este Tribunal por mayoría a través de Voto N° 389-2006 del 20-10-06 resolvió conceder la prórroga solicitada en los términos del artículo 201 de la Ley General de Aduanas, por el plazo de 15 días hábiles. (Ver folios 132 a 144)

X- Que el **20 de noviembre del 2006** fecha en que este Tribunal emite el Voto 426-2006, no constaba en expediente que los interesados hubiesen

cumplido con la prevención solicitada por este Tribunal señalada en los resultandos VIII y IX. (Ver folio 145)

XI- Que en fecha posterior a la votación efectuada por este Tribunal sobre el presente asunto, a saber el **21 de noviembre del 2006**, fuera del plazo de ley concedido (el plazo de prórroga concedido había vencido el día **15-11-06),** los interesados aportan Certificación de Contador Público a través de escrito N° DR-1167-2006. (Ver folios 146 a 153)

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

Redacta la Licenciada Céspedes Zamora; y,

CONSIDERANDO

I- **OBJETO DE LA LITIS:** El presente asunto se circunscribe en determinar si de conformidad con lo dispuesto en el artículo 90 de la Ley General de Aduanas (LGA), procede la solicitud de rectificación de la clasificación arancelaria de la línea N° 2 de la declaración aduanera N° 201844 del 28 de abril de 2000, al establecer el interesado que en dicha línea se declaró "Líquido para tres leches, Ref. 30189" en la posición arancelaria S.A.C. **2106.90.90.99**, siendo lo correcto clasificarlo en **2106.90.80.00** para lo cual aporta certificación notarial del documento emitido por el exportador en el que se describen los ingredientes del producto nacionalizado. En consecuencia solicita se le acredite la suma de ¢ 341.483.17 pagados de más por concepto de impuestos.

II- **Admisibilidad del recurso de apelación.** 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 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 la normativa 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 cinco días hábiles siguientes a la notificación. Así, tenemos que en este caso la resolución recurrida, para todo efecto legal, fue notificada a los interesados vía fax el día 30 de junio del 2006 (folios 92 y 94) y el recurso de apelación fue interpuesto el día 06 de julio de 2006 (folio 97) dentro del plazo 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, lo cual no genera problemas en el presente caso, toda vez que consta en expediente la respectiva acreditación del agente aduanero xxx como auxiliar de la función pública aduanera e inscrita bajo la caución de la Agencia Aduanal xxx S.A. (ver folio 126), así como la personería jurídica de los representantes legales de dicha agencia de aduanas visible a folio 122. Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal como bien admitido el recurso de apelación.

III.-**Hechos probados.** De interés para la resolución del presente asunto, se tienen por demostrados los siguientes hechos:

1)- Que en la línea dos de la declaración aduanera a la importación número xxx del 28 de abril del 2000 de la Aduana de Limón , se despacharon 200 bultos de la mercancía descrita como **"Líquido para tres leches, Ref. 30189"** en la posición arancelaria S.A.C. **2106.90.90.99.** (Ver declaración aduanera original adjunta y documental anexa).

2).- Que en la factura comercial que ampara la importación de cita, número 48031543 del 23-4-00, así como en la lista de empaque se describen las mercancías como: "Tres Riches 4/**4kg**". Asimismo, en nota suscrita por el representante legal de Equipos para Panadería S.A. (EQUIPAN) y en el formulario de autorización de desalmacenaje se indica que la mercancía trata de **"Líquido para tres leches"**, código 30189, cantidad 200 bultos. (Ver documentos adjuntos de la DAIM 201844).

3).- Que el interesado a efecto de fundamentar la solicitud de rectificación de la clasificación arancelaria de la mercancía a la posición **2106.90.80.00** del SAC, aporta como prueba documentación del exportador RICH'S PRODUCTS CORPORATION -debidamente certificada visible a folio 3- en la cual se indican los ingredientes del producto, entre ellos y para lo que interesa se indica que contiene: agua, azúcar, **aceite de semilla de palma parcialmente hidrogenado**, leche descremada en polvo, **jarabe de maíz**, carragenina, sabor y color artificial, etc. (Ver folios 1 a 4)

IV.- **Hechos no demostrados.** De interés para la resolución del asunto no ha demostrado el recurrente haber sufrido en su peculio el costo del tributo pagado en exceso. En efecto, previo a resolver y con sustento en el principio de búsqueda de la verdad real, se requirió al recurrente -por tener este la carga de la prueba- certificación de Contador Público Autorizado (CPA) indicativa de quien asumió el costo del Tributo, sin que a la fecha de votación se aportara la prueba solicitada, a pesar de la prórroga otorgada, la cual venció el día 15-11-06 (ver folios 127 a 145). No obstante, hace ver este Tribunal que la prueba fue aportada con posterioridad al plazo otorgado y en razón de que el asunto se somete a votación antes de presentar el documento ante esta sede, la misma no puede ser considerada en las resultas del caso. Por tal motivo no constituye

un elemento probatorio en expediente, tan solo se incorpora para efectos de archivo (ver folios 146 a 153 y resultandos VIII a IX).

V- **Sobre el fondo del recurso.**

A efecto de determinar si procede o no la rectificación de la declaración aduanera de cita, y en consecuencia la devolución de impuestos que considera el recurrente canceló en exceso, se avoca este Tribunal a analizar las dos pretensiones en expediente, veamos:

1) <u>Sobre la solicitud de rectificación:</u>

En esencia solicita el interesado se rectifique la Línea N° 2 de la declaración aduanera N° xxx en el elemento clasificación arancelaria, toda vez que considera que la preparación alimenticia declarada como "Líquido para tres leches" debió clasificarse en el inciso específico 2106.90.**<u>80</u>**.00 del S.A.C y no en el inciso residual de las demás preparaciones alimenticias 2106.90.**<u>90</u>**.99.

A la luz de los hechos y pruebas en expediente puede constatar este Tribunal que efectivamente la naturaleza de la mercancía en controversia trata de una Preparación Alimenticia conocida en el comercio como "líquido para la preparación de tres leches", correspondiendo su clasificación en el Capítulo 21 "Preparaciones Alimenticias Diversas" y que al no existir un capítulo ni partida específica para este tipo de productos le corresponde ubicarse en la partida genérica subresidual, la cual engloba todas las preparaciones aptas para el consumo humano NENCOP, el epígrafe de la partida 21.06 dispone:

"PREPARACIONES ALIMENTICIAS NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE"

Dentro de dicha partida se encuentra el inciso específico alegado por el recurrente: 2106.90.**80**.00 del S.A.C, el cual señala:

"2106.90.**80**.00 Preparaciones líquidas a base de jarabe de maíz y aceite de almendra de palma parcialmente hidrogenado, de los tipos utilizados para decoración y relleno de producto de pastelería, en recipientes o envases con un contenido superior a 2 Kg."

El inciso centroamericano descrito requiere el cumplimiento de ciertas condiciones para que una preparación alimenticia pueda incluirse en él:

1- Debe tratarse de una preparación únicamente al estado líquido. (Criterio de presentación)
2- Compuesta de dos ingredientes principales: jarabe de maíz y aceite de palma hidrogenado. (Criterio de composición)
3- Con una utilización limitada a la confección de productos de pastelería. (Criterio de uso)
4- Presentarse en envases de un contenido mayor a 2 Kg. (Criterio de presentación)

Analizadas las características y naturaleza de la mercancía a la luz de las condiciones señaladas, es preciso apuntar que la Nomenclatura Internacional del Sistema Armonizado (S.A.), en aras de facilitar la correcta clasificación de las mercancías establece varios "Criterios de Clasificación", que deben tomarse en cuenta al momento de su análisis, entre ellos se encuentran:

- Criterio de función: Se toma en cuenta el uso o la utilización de la mercancía, es decir la razón de ser y el para qué fue concebido dicho producto. Ejemplos: usos

agrícolas, industriales, alimenticios (**pastelería**, panadería chocolatería, bebidas, etc)

- Criterio de composición: La clasificación se basa en el análisis de la materia constitutiva del producto. Ejemplo: productos químicos, productos alimenticios a base de harina, de cereales, **jarabe de maíz, aceite de palma**, de chocolate, de azúcares, etc.

- Criterio de grado de elaboración: De lo simple a lo complejo, incorpora a lo interno de cada capítulo el gradiente de mercancías presentadas en bruto, semimanufacturas o el producto terminado (manufacturas).

- Criterio de presentación en el mercado: Interesa la forma de presentación para su comercialización en surtidos, acondicionados para la venta al por menor, dosificados, en estado sólido, pastoso, **líquido**, en **envases** o recipientes de determinada capacidad, etc.

En el caso tenemos, una preparación alimenticia que fue declarada en un inciso residual de "Otras preparaciones": 2106.90.**90**.99 (Ver casilla 43 de la declaración aduanera), solicitando la agencia de aduanas su modificación al inciso específico 2106.90.**80**.00, para lo cual es necesario el cumplimiento de cada una de las condiciones exigibles en el enunciado de dicho inciso (80).

Es así, como una vez analizada la prueba aportada visible a folio 3, tenemos que la mercancía en controversia corresponde a un preparado alimenticio descrito como "Tres Riches", código 30189, el cual coincide con la descripción de la casilla 41 de la declaración aduanera N° xxx que señala: "Líquido para tres leches, Ref. 30189" descripción que también coincide con los demás documentos adjuntos a dicha declaración aduanera. En consecuencia, se puede determinar que estamos en presencia de un preparado alimenticio al estado líquido (cumpliendo el criterio

de presentación señalado en la condición 1), compuesto principalmente de jarabe de maíz y aceite de semilla de palma parcialmente hidrogenado (prueba de ingredientes visible a folio 3), con ello también cumple el criterio de composición señalado en la condición 2), utilizado para la elaboración de productos de pastelería del tipo "tres leches" (cumplido el criterio de uso, condición 3) y por último señala la condición 4) del inciso específico 2106.90.80 que dichos productos alimenticios deben presentarse en envases o recipientes de un contenido superior a 2 Kg, condición también cumplida según el criterio de presentación de 4 Kg indicado en la factura comercial N° 48031543 del 23-4-00 y en la lista de empaque (Ver Hecho Probado 2).

En virtud de lo expuesto, estima este Tribunal que la mercancía en estudio cumple con las condiciones señaladas en el inciso específico 2106.90.**80**, por lo que le asiste la razón al recurrente en ese extremo, debiendo la Administración Aduanera proceder a rectificar la línea 2 de la declaración aduanera N° xxx del 28-4-00 de la Aduana de Limón a efecto que en la casilla 43 se modifique el elemento clasificación arancelaria en la posición 2106.90.80.00 del S.A.C.

2) Sobre la devolución de impuestos:

En lo concerniente a la devolución de la suma pagada en exceso tal y como se tiene por señalado en el aparte de hechos no probados, no demostró la recurrente haber sufrido en su peculio el perjuicio económico de soportar la suma de los tributos pagados en exceso, por lo que queda a este Tribunal la duda de si hubo o no traslado económico de los mismos a un tercero, en razón de lo cual se debe rechazar en ese extremo el recurso. En efecto, tenga en cuenta el recurrente que en tratándose de solicitudes de rectificación de la obligación tributaria aduanera y eventual devolución de lo pagado indebidamente, es deber del solicitante desde el escrito inicial ofrecer y aportar toda la prueba necesaria que justifique sus

pretensiones. En el caso ello no ocurrió. No obstante, este Tribunal en búsqueda de la verdad real y como se ha hecho ver supra, requirió con anticipación prueba que demostrara que el reclamante fue quien sufrió en su peculio el perjuicio económico. Sin embargo, el interesado no sólo no presentó con su petición inicial la prueba necesaria, sino y además tampoco la aportó en el plazo señalado ni previo a la resolución del asunto, siendo la misma presentada con posterioridad razón por la cual no pudo este Tribunal considerarla para resolver.

VI- En virtud de lo señalado, considera este Tribunal que en la litis que se ventila, lo que corresponde es declarar parcialmente con lugar el recurso de apelación interpuesto, toda vez que procede la solicitud de rectificación de la clasificación arancelaria de la Línea N° 2 de la declaración aduanera N° xxx de la Aduana de Limón, para que el preparado alimenticio "Líquido para tres leches" se clasifique en la posición arancelaria solicitada **2106.90.80.00** del SAC, lo anterior de conformidad con lo dispuesto en las Reglas Generales de Clasificación 1 y 6 de la Nomenclatura Internacional de Sistema Armonizado y sin lugar la solicitud de devolución de los tributos reclamados, toda vez que no se cumplió en el plazo estipulado con la prueba solicitada por este Tribunal, que permitiera demostrar que el recurrente efectivamente sufrió en su peculio el costo de los tributos que consideró fueron pagados en exceso.

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 unanimidad este Tribunal resuelve declarar parcialmente con lugar el recurso en los siguientes términos:
1- Con lugar la solicitud de rectificación y se ordena a la Aduana de Limón hacer los ajustes pertinentes. 2- Se deniega la solicitud de devolución de tributos.

Remítase los autos a la oficina de origen.

Notifíquese al recurrente en la dirección señalada al efecto: Oficinas ubicadas xxx y a la Dirección General de Aduanas.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Alejandra Céspedes Zamora **Elizabeth Barrantes Coto**

Dick Rafael Reyes Vargas **Shirley Contreras Briceño**

Franklin Velasquez Diaz **Xinia Villalobos Orozco**