SENTENCIA N° 244-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con treinta y cinco minutos del 08 de setiembre de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por la señora XXX agente aduanero de la Agencia Aduanal XXX, en representación de su cliente la empresa XXX, en contra de la resolución RES-APB-G-229-AL-2006 de 20 de junio de 2006 de la Aduana de Peñas Blancas.

Resultando

I- Que a través de la declaración aduanera de importación **N° XXX** de fecha de aceptación de **XXX** de la Aduana de Peñas Blancas, la **Agencia de Aduanas XXX** a nombre del Importador **XXX**, presentó a despacho en lo que concierne a la línea 2 mercancías consistentes en "oleoresina pimienta negra, capscum, papickra" clasificada en la posición arancelaria 33.02.10.10.00 del SAC. (Ver declaración aduanera adjunta al expediente)

II- Mediante escrito AA-070-2004 de fecha 13 de marzo del 2006 con fecha de recibido 15 de marzo del 2004, el agente aduanero **XXX** solicitó la corrección de la declaración aduanera número **XXX**, ya que por error se declaró la citada mercancía en la posición arancelaria 33.02.10.10.00 siendo la posición correcta la 3203.00.00.99 ya que este tipo de producto es una materia colorante saborizante de origen vegetal. En razón de lo antes señalado, considera el recurrente que en la declaración de marras, se debe bajar una tercera línea para este producto, por 124 cajas de oleorresina de papikra, con un peso bruto de 1.544 kilos, y un valor CIF de $49.685.33 quedando la segunda línea tal y como está, pero con un peso bruto de 316 kilos y un valor CIF de $5.788.10. Lo anterior en su criterio genera un pago en exceso por un monto de

¢1.252.722.44 desglosado en ¢1.108.603.93 por DAI y ¢ 144.118.51 por Impuesto de Ventas. Aporta como prueba para mejor resolver original de Certificado de Análisis del Laboratorio Aduanero N° XXX del XXX y original de Criterio Técnico de la Dirección de Gestión Técnica de la Dirección General de Aduanas N° XXX del XXX (Folios 1 a 4)

III- La Aduana de Peñas Blancas con resolución **APB-G-229-AL-2006 del 20/06/06** declaró sin lugar la corrección y el reclamo interpuesto, indicándole al interesado que contra la misma cabían los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, recursos que fueron interpuestos por el interesado a través de escrito de fecha de recibido 29 de junio del 2006. (Folios 16 a 55)

IV- Mediante resolución **APB-G-245-AL-2006 de 05 de julio de 2006** la Aduana de Peñas Blancas procedió a denegar el recurso de reconsideración interpuesto por el recurrente. Asimismo lo emplaza para que en un plazo de 10 días hábiles se apersone ante el Tribunal Aduanero Nacional a mantener, reiterar o ampliar los argumentos de su pretensión. (Folios 56 a 60)

V- Con escrito de fecha de recibido 12 de julio de 2006 el recurrente se apersona ante el Tribunal Aduanero Nacional a reiterar y ampliar los alegatos, aduciendo básicamente que:

- Desde el primer momento su cliente se dio cuenta que la clasificación efectuada en la declaración objeto de la presente litis era incorrecta, ya que el producto posee una concentración mayor de elementos colorantes en relación a los elementos odoríferos.
- En razón de lo anterior se procedió de inmediato a enviar las muestras del caso al Laboratorio Aduanero, tanto por parte de la empresa recurrente como por su agente aduanero.

- Por su parte el Departamento de Verificación Técnica de la Dirección General de Aduanas, emitió dos criterios con posiciones arancelarias diferentes a saber: el N° XXX estableció que el producto se clasifica en la posición 1301.90.00.00 y por el contrario el N° 756-2004 lo clasificó en la 3302.10.10.00
- En virtud de que tenían 2 partidas diferentes para el mismo producto, se solicitó al Departamento supra citado la aclaración correspondiente, el cual respondió a través de oficio DNP-DV-035-2005 de fecha 07/02/05 determinando que la posición correcta es la 3302.10.10.00.
- Inconformes con lo anterior el 18/11/05 enviaron nueva muestra al Laboratorio Aduanero con las hojas técnicas respectivas, órgano que con Análisis N° XXX indica que el producto es: Materia colorante de origen vegetal del tipo oleorresina de páprika, emitiéndose a su vez el criterio N° XXX por parte del Departamento de Verificación clasificándolo en la posición 3203.00.00.99 SAC, que es la que el recurrente estima correcta.
- Su cliente solo importa del tipo de Oleorresina de Páprika OS 100.00 CU, de las diferentes páprikas que existen.
- Sostienen que tanto en la Declaración Aduanera como en el Formulario de Autorización de Desalmacenaje, cuyo documento es confeccionado electrónicamente en sus oficinas centrales y transmitido a la oficina correspondiente de Ventanilla Única de Comercio Exterior, se cometió el error de declarar erróneamente la posición arancelaria, pero que de las pruebas aportadas consistentes en la propia declaración aduanera, la factura comercial N° XXX y el Criterio Técnico N° XXX y demás pruebas aportadas les da la razón.
- Discrepa del criterio sostenido por la Aduana referido a que es una condición para variar la clasificación arancelaria tener como requisito

indispensable una muestra certificada del respectivo despacho, pues existen otros documentos probatorios como los citados que permiten demostrar la correcta posición arancelaria.

- En el caso, las características de los productos que se enviaron al Laboratorio Aduanero tienen correspondencia con las características que se indican en los documentos que acompañan a la declaración aduanera de importación, situación que es de fácil comprobación.
- Amplía la prueba para mejor proveer aportada inicialmente con el reclamo, adjuntando un criterio técnico de la señora xxxxxxx de fecha 24 de junio del 2005 denominado "Clasificación arancelaria del producto Oleorresina de Páprika" , así como fotocopias de especificaciones técnicas del producto Oleorresina de Páprika 100.00 CU

Finalmente solicita el recurrente resolver como en derecho corresponde tomando en cuenta todos los elementos de juicio que constan en expediente (Folios 62 a 92)

VIII. Mediante Auto N° 78-06 del 27 de julio de 2006, este Tribunal de previo a resolver le solicitó al recurrente presentar dentro del plazo de 15 días hábiles certificación de Contador Público Autorizado donde se aclare el tratamiento contable dado no solo al DAI, sino que también al Impuesto General sobre las Ventas y que demuestre que los montos pagados por dichos impuestos no fueron cargados en el costo del producto ni trasladados al consumidor, ni que se ha recibido crédito alguno por ellos. En atención a lo solicitado, el recurrente aporta certificación del Lic. XXX, Contador Público Autorizado (Folios 94 a 104)

IX. Con Auto N° 80-2006 de 29 de agosto de 2006 este Tribunal resuelve conceder un plazo de 3 días hábiles a las partes a fin de que se refieran a las nuevas

pruebas recabadas en expediente. En cumplimiento de lo anterior el recurrente presentó escrito de fecha de recibo 06 de setiembre del año en curso, no habiéndose recibido documento alguno por parte de la Dirección General de Aduanas, según constancia visible al folio 114 del expediente. (Folios 105 a 114)

X. En las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales en la tramitación del recurso de apelación.

Redacta la licenciada Loretta Rodríguez Muñoz; y,

Considerando:

I- Objeto de la litis. El presente asunto versa sobre solicitud de rectificación de la declaración aduanera de importación N° **XXX** de fecha de aceptación **XXX** de la Aduana de Peñas Blancas, al aducir el recurrente haber declarado por error en la línea 002 para la mercancía "*oleoresina pimienta negra, capscum, papickra*" la posición arancelaria 3302.10.10.00 SAC siendo la posición correcta la 3203.00.00.99 SAC ya que este tipo de producto es una materia colorante saborizante de origen vegetal. Lo anterior en su criterio genera un pago en exceso por un monto de ¢1.252..722.44 el cual solicita se le devuelva.

II.- Admisibilidad del recurso. Que previo a cualquier otra consideración, se avoca este órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme a la nueva normativa aduanera que estaba vigente en el momento en que se dieron los hechos. En tal sentido dispone el artículo 204 de la Ley General de Aduanas que contra la resolución dictada por la Dirección General de Aduanas,

cabe el recurso de apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, el cual debe interponerse dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación del acto impugnado, condicionando la admisibilidad a dos requisitos procesales, sea en cuanto al tiempo que dispone el interesado para interponerlo y además el relativo a la capacidad procesal de las partes que intervienen en expediente. En el caso bajo estudio se nota que el recurso fue establecido por la **Agencia Aduanal XXX** actuando a través de la señora **XXX** agente aduanero de la citada agencia (ver folio 93) y en representación de la sociedad importadora **XXX,** siendo una de las personas legitimadas para recurrir, cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Además según consta en folios 23 y 24 respectivamente la resolución recurrida fue notificada al recurrente en fecha de **26 de junio de 2006** y los recursos de reconsideración y apelación se interpusieron el día **29 de junio del 2006**, es decir, dentro del plazo de los tres días hábiles establecidos al efecto. Por lo anterior el recurso de apelación debe admitirse.

III.- Sobre la rectificación de la posición arancelaria

Visto que de conformidad con el objeto de la litis, la discrepancia de criterio versa sobre la determinación de si en efecto procede o no la rectificación solicitada, estableciendo si a la mercancía en litigio le fue declarada la correcta posición arancelaria través de la Declaración Aduanera **N° XXX de XXX** de la Aduana de Peñas Blancas, estima este Tribunal que es importante clarificar la forma como el ordenamiento jurídico aduanero regula esta figura. La misma se encuentra contemplada en el artículo 90 de la LGA, y establece como obligación del declarante que, en cualquier momento que tenga razones para considerar que una declaración contiene información incorrecta o con omisiones, debe presentar de inmediato una solicitud de corrección, (acompañada del comprobante de pago de los tributos si procede o la indicación de este), la cual opera en aquellos supuestos donde la declaración

presentada es definitiva, pero contiene alguna información que no es correcta u omitió indicar ciertos datos, permitiendo en caso de comprobarse su dicho, la corrección solicitada, sin perjuicio de las acciones que correspondan.

En consecuencia, debe quedar claro que lo que se permite bajo esta figura es la corrección o rectificación de los datos de una declaración a un régimen determinado y siendo la discrepancia de criterio en el presente asunto sobre la correcta posición arancelaria de oleorresina paprika, se avoca este Tribunal a resolver el fondo de la presente litis con base en los documentos y pruebas que constan en autos, considerando que para el caso que nos ocupa, resultan valiosas las pruebas e información en expediente tenidas por las partes.

Es por ello que 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, procede este Tribunal al análisis de la información que consta en expediente:

- Que consta en la Declaración Aduanera **Nº XXX del 10 de XXX** de la Aduana de Peñas Blancas que la Agencia de Aduanas **XXX** declaró en la línea N° 002: **"*Oleoresina Pimienta Negra, Capscum, paprika*"** en la posición arancelaria **3302.10.10**del S.A.C. (Ver casilla 41 y 43 de la declaración aduanera).

- Que la **factura comercial** N° XXX de XXX señala como descripción del producto y sus cantidades respectivas <u>en lo que interesa</u> lo siguiente:

Cantidad Kgs	Descripción	Precio	Precio

		Unitario	Total
1544, 00	**Oleoresina Páprika OS 100,000 Cu**	**$31,68**	**$48.913,92**
100,00	Oleoresina Capsicum 1.0 M SHU/4-6.000	$15,64	$1.564,00
216,00	Oleoresina de Pimienta Negra	$19,14	$4.134,24

Tal documento al reverso trae consignada una declaración jurada firmada por el importador XXX manifestado bajo fe de juramento, que todos y cada unos de los datos expresados en la misma son exactos y verdaderos.

- Que la Lista de Empaque adjunta a la declaración aduanera de marras emitida por exportador XXX consigna en lo conducente: ***"Cajas 124 / Descripción Oleoresina de Paprika de 100,000 CU/ Peso total 1,544,00 kilos"***

- Que el Certificado de Análisis N° XXX de fecha XXX emitido por el Laboratorio Aduanero y aportado por el recurrente como prueba para mejor resolver describe como muestra aportada a nombre del interesado XXX como un "*Líquido viscoso, untuoso. Color rojo oscuro. Olor vegetal, característico"* estableciendo como resultado en lo que interesa lo siguiente:

Pruebas realizadas:

3- Información aportada por el interesado.

i- Nombre: Oleorresina de páprika 100,00CU

ii- SHU: 800 máximo

iii- Color: 100,000 ICU mínimo

iv- Uso: Se adiciona directamente en los alimentos y preparación de saborizantes.

4. Revisión bibliográfica

i- La oleorresina de páprika es materia colorante permitida en alimentos dando rangos de color mayores de 10,000 unidades y de sustancia pungente o picante (SHU) menor de 3000.

ii- Estandarizado de color de acuerdo a lo etiquetado. Rango para la oleorresina natural de páprika de 500 a 4500 unidades o según lo etiquetado para su uso

iii- NOTA: La oleorresina de capsicum se usa como saborizante principalmente y como colorante, teniendo rangos de pungencia (picante) de 100,000 a 2.000,000 de unidades (SHU)

De conformidad con lo anterior el Laboratorio Aduanero concluye que se trata de **"Materia colorante de origen vegetal del tipo oleorresina de páprika"**. (Ver folio 4)

- Que consta en expediente criterio técnico emitido por Departamento de Verificación de la Dirección General de Aduanas N° XXX de fecha XXX (referida al análisis supra citado del Laboratorio Aduanero N° XXX) el cual señala que como Descripción de la mercancía: "*Oleoresina de Páprika OS 100,000 CU"* y establece como la posición arancelaria la **3203.00.00.99 S.A.C**. (Ver folios 3)

- El interesado a efecto de fundamentar el cambio de clasificación arancelaria solicitado, aporta además como prueba a expediente Ficha de especificaciones técnicas emitida por la empresa XXX, Diagrama del proceso de fabricación, Información Técnica de la página de Internet www.usitc.gov de la FAO y Dictamen técnico emitido por la señora

Blenda Solano Castro, especialista en Clasificación Arancelaria denominado: "Clasificación Arancelaria del Producto Oleorresina Páprika"

- Por su parte el dictamen supra señalado de la especialista Solano Castro, al efectuar el análisis comparativo de la información analizada concluye lo siguiente, en lo que interesa:

La documentación consultada sobre el proceso de obtención de las oleorresinas de especias es coincidente respecto a que se obtienen por un proceso de extracción con disolventes y que por sus propiedades son utilizadas principalmente como saborizantes o aromatizantes en la elaboración de diversos productos alimenticios, y en algunos casos por sus propiedades colorantes.
En el caso de la Oleorresina de páprika 100,000 cu en estudio el diagrama de producción señala que se obtiene a partir de chile en polvo, se extrae con disolventes, luego se somete entre otros a un proceso de evaporación, concentración, mezclado y envasado final…
En la página www.pimenton.com y en la información que suministra el Departamento de Agroindustria de España, se indica que esta oleorresina es el aceite resultante del proceso de extracción y concentración del pimentón, la cual tiene un color rojo intenso y gran viscosidad, incorpora a su intenso poder colorante las características del pimentón en cuanto a sus propiedades como condimento y señala que es uno de los colorantes orgánicos permitido para uso alimentario por las diferentes normativas de cada país, señalada además que un kilogramo de oleorresina de pimentón de la variedad Caspsicum de 100.000 unidades de color equivale a unos 20 kilogramos de pimiento de primera calidad pero su poder colorantes es superior y más duradero. Igualmente señala que es soluble en aceite y que se prepara para su uso con otras materias oleosas o grasas, suministrándola en graduaciones que van desde 40,000 a 180,000 unidades de color. Usos: Confituras, jaleas, mermeladas, los huevos y carnes de aves se colorean añadiendo la oleorresina a sus piensos, en la industria farmacéutica se usa la variedad soluble en agua en la composición de algunos medicamentos, cuando se precisa un color brillante y vivo en la fabricación de alimentos, en la fabricación de salsas, ensaladas, embutidos, conservas, comidas preparadas, salchichas, etc., pescados en conserva en aceite, algunos tipos de sopa y comida congelada, mantequillas, margarinas y quesos…"

De conformidad con lo anterior es preciso apuntar que por tratarse la mercancía en discusión de una oleorresina y extractos vegetales, la cual puede tener diversas opciones de clasificación de conformidad con el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, base del Sistema Arancelario Centroamericano (SAC) resulta vital determinar la **composición y el uso** de la mercancía objeto de la controversia para establecer la correcta clasificación arancelaria.

Al respecto, hace ver este Tribunal 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, razón de ser y el para qué fue concebido dicho artículo, indistintamente del material de fabricación. Ejemplos: Juguetes, muebles, vehículos, relojería, maquinaria, etc.

- Criterio de composición: La clasificación se basa en el análisis de la materia constitutiva del artículo. Ejemplo: productos químicos, madera, textil, metal, caucho, plástico, cerámica, 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, etc.

En el caso tenemos, una oleorresina de páprika 100,000 CU a la cual le es aplicable el criterio de composición y uso y sobre la que en expediente se han indicado tres posibles clasificaciones: 13.01, 33.02, 32.03 para las cuales la Nomenclatura del Sistema Armonizado describe en sus epígrafes o textos de partida lo siguiente:

- **13.01 GOMA LACA; GOMAS, RESINAS, COMORRESINAS Y OLEORRESINAS (POR EJEMPLO: BALSAMOS), NATURALES.**

De lo consignado en las Notas Explicativas del Sistema Armonizado, se infiere que las oleorresinas comprendidas en ella son aquellas que se obtienen naturalmente de una planta por exudación y que, cuando se obtienen por procedimientos diferentes o tienen un tratamiento que las transforman se excluyen de esta partida y se clasifican en otra de la Nomenclatura.

Del análisis comparativo de la información que consta en expediente supra citada para la Oleorresina de Páprika 100,000 CU, ella no se obtiene por exudación de los pimientos, sino por un proceso de extracción con disolventes y por ello no puede estar comprendida en esta partida, puesto que lo prevalece son sus propiedades como saborizante y colorante para productos alimenticios.

- **33.02 MEZCLAS DE SUSTANCIAS ODORIFERAS Y MEZCLAS (INCLUIDAS LAS DISOLUCIONES ALCOHOLICAS) A BASE DE UNA O VARIAS DE ESTAS SUSTANCIAS, DEL TIPO DE LAS UTILIZADAS COMO MATERIAS BASICAS PARA LA INDUSTRIA; LAS DEMÁS PREPARACIONES A BASE DE SUSTANCIAS ODORÍFERAS DEL TIPO DE LAS UTILIZADAS PARA LA ELABORACIÓN DE BEBIDAS**

Al respecto estima este Tribunal que es importante traer a colación que precisamente el recurrente declaró como posición arancelaria de la línea número dos de la declaración aduanera de importación **N° XXX** de fecha de aceptación de **XXX** de la Aduana de Peñas Blancas la 3302.10.10.00 que es precisamente la que solicita rectificar. De ahí la relevancia de determinar si la mercancía objeto de la presente por su composición y uso le corresponde la posición arancelaria supra señalada.

Al respecto sobre la 33.02 las Notas Explicativas señalan:
"Esta partida comprende, a condición de que tengan el carácter de materias básicas para las industrias de perfumería, de fabricación de alimentos y bebidas (pastelería, confitería, aromatización de bebidas por ejemplo) o de las otras industrias, principalmente la jabonería…
6) Las mezclas de una o varias sustancias odoríferas (aceites esenciales, resinoides, oleorresinas de extracción o sustancias aromáticas artificiales) combinadas con diluyentes o soportes añadidos como aceite vegetal, dextrosa o almidón.
7) Las mezclas incluso combinadas con un diluyente o un soporte, o con alcohol, de productos de otros capítulos (especias por ejemplo) con una o varias sustancias odoríferas (aceites esenciales, resinoides, oleorresinas de extracción o sustancias aromáticas artificiales) siempre que estas sustancias constituyan el o los elementos básicos de la mezcla. (El subrayado no es del original)
De la literatura e información técnica que consta en expediente, y según se consigna en el dictamen aportado a expediente y suscrito por la señora Solano Castro, se tiene que la Oleorresina de páprika se obtiene por extracción de disolventes de las frutas de pimientos Capsicum Nahum L y que la elaboran en diferentes concentraciones de hasta 180,000 unidades de color, es un líquido color rojo oscuro de apariencia oleosa, con características organolépticas (color y sabor) propias de la papikra. Asimismo, la FAO indica que las sustancias

constitutivas de la oleorresina son: capsaicin, capsanthin y capsorubin, los dos últimos carotenos conocidos por sus propiedades colorantes, compontentes que se encuentran en una relación del 79.5% en peso de la oleorresina, siendo el 20.5% restante, el contenido del principio aromático presente en esta oleorresina.

De lo anterior, se concluye que el componente odorífero no es el elemento base de la oleorresina páprika y en consecuencia no puede ser clasificado en la partida 33.02

- **32.03 MATERIAS COLORANTES DE ORIGEN VEGETAL O ANIMAL (INCLUIDOS LOS EXTRACTOS TINTÓREOS, EXCEPTO LOS NEGROS DE ORIGEN ANIMAL), AUNQUE SEAN DE CONSTITUCIÓN QUÍMICA DEFINIDA; PREPARACIONES A QUE SE REFIERE LA NOTA 3 DE ESTE CAPÍTULO A BASE DE MATERIAS COLORANTES DE ORIGEN VEGETAL O ANIMAL**

Esta partida comprende no solo las materias colorantes de origen vegetal o animal sino también sus preparaciones, materias que son utilizadas para colorear cualquier materia incluso alimentos. En virtud de que el producto oleorresina de páprika, de conformidad con su composición y con su uso, al ser una sustancia obtenida a partir de un producto vegetal y preparada con aceite usada como colorante, se debe clasificar en la partida 32.03

En efecto de conformidad con los hechos y pruebas en expediente puede constatar este Tribunal que la mercancía en controversia denominada oleorresina de paprika 100,00 CU está compuesta de aceite vegetal, maltodextrina, dextrosa y sal, utilizada para agregar a diversos productos alimenticios a la cual le corresponde la posición arancelaria 3203.00.00.99 por ser sus componentes

carotenos, conocidos y comercializados mundialmente por sus propiedades colorantes.

En consecuencia, de lo consignado anteriormente, en el caso de estudio tenemos que de conformidad con las pruebas aportadas para mejor resolver y la descripción contenida en la declaración aduanera y demás documentos adjuntos a la declaración, en especial la factura comercial y la lista de empaque, el Certificado de Análisis N° XXX de fecha XXX emitido por el Laboratorio Aduanero, el criterio técnico emitido por Departamento de Verificación de la Dirección General de Aduanas N° XXX de fecha XXX, literatura e información técnica aportada por el recurrente, se puede establecer la posición arancelaria correcta de la oleorresina de páprika que fue despachada a través de la declaración **N° XXX** de repetida cita, haciendo ver este Organo que el hecho de que la muestra analizada aportada por la Agencia Aduanal XXX supra citada no corresponda a una muestra certificada durante el despacho, no constituye un fundamento jurídicamente válido para rechazar por el ese solo hecho la rectificación pretendida, de conformidad con lo resuelto por la Aduana de Peñas Blancas, toda vez que como bien lo ha indicado en reiterada jurisprudencia este Tribunal[1], incluso posterior al despacho tanto el interesado puede solicitar como la Administración puede modificar el elemento clasificación arancelaria, siempre que se pueda determinar la conexidad entre las pruebas aportadas y las mercancías nacionalizadas (tipo de mercancía, análisis de laboratorio, criterios técnicos de clasificación, literatura e información técnica recadaba, muestra analizada, factura comercial, número de declaración aduanera y demás documentos que amparan el

[1] Ver sentencias 38-98, 44-00, 46-00, 131-01, 63, 66 y 97 del 2003, 205-04 y 405-2004.

despacho). Es decir, que las muestras obtenidas después del despacho deben ser plenamente identificadas y relacionadas con la declaración aduanera y documentos adjuntos a fin de realizar el nexo causal entre las muestras enviadas para análisis y los productos efectivamente nacionalizados, tal y como sucede en el presente asunto con la oleorresina de páprika 100,000 CU según ya quedó plenamente demostrado y de ahí que procede este Tribunal a acceder a la pretensión del interesado rectificando la posición arancelaria de tal mercancía a la 3203.00.00.99 del SAC.

IV.- Sobre la devolución de tributos

Una segunda pretensión del recurrente consiste en la devolución de las sumas que en su criterio ha cancelado de más producto de la rectificación amparada a la declaración aduanera **N° XXX** en lo concerniente al cambio de la posición arancelaria a la 3203.00.00.99 del SAC. de la oleorresina de páprika, que comprende lo pagado por concepto del derecho arancelario a la importación (DAI) y por el Impuesto General Sobre las Ventas, correspondiéndole asimismo al interesado la carga de la prueba, sobre este aspecto de su petitoria.

Lo anterior se respalda en la posición jurisprudencial del Tribunal Aduanero Nacional, en el tema de rectificaciones de declaraciones aduaneras y la carga de la prueba[2], puesto que tratándose de rectificaciones a instancia del interesado, éste debe aportar todo elemento de prueba conducente a demostrar, sin lugar a dudas no solo la pretensión de corrección, tal y como lo ha efectuado en el presente asunto, sino lo relativo a la devolución de tributos, en caso de que ello fuese procedente, debiendo desplegar toda la diligencia ofreciendo la prueba

[2] *Sobre la carga de la prueba ver en igual sentido sentencias de este Tribunal N°s 004-2004, 033-2003, 057-2003*

idónea y conducente que permita determinar en que consistió el error, el relacionar aquella mercancía despachada y retirada del recinto fiscal, por haber cumplido las formalidades aduaneras de la importación, con la prueba que presente durante el procedimiento de revisión de la declaración a través de la solicitud de rectificación, así como lo pertinente a efecto de demostrar la procedencia y legitimación de la devolución de sumas pagadas de más.

Lo anterior en aplicación las reglas de la sana critica racional, y la normativa que regula la carga de la prueba, entre otros, los artículos 27, 196 c), 201 de la Ley General de Aduanas y 523 y 524 del Reglamento a ésta Ley, y en igual sentido en los artículos 140 a 143 del Código Tributario; artículo 19 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación tributaria[3], y los artículos 221, 293 a 295, 298 inciso 2) de la Ley General de la Administración Pública, disposiciones que mantienen una misma línea en cuanto al deber de probar lo dicho por parte de quien formule la pretensión a través de la amplitud de posibilidades que permiten las normas de derecho público y privado, así como el artículo 317 del Código Procesal Civil[4].

---

[3] En concreto el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación tributaria que se dictó en aras de que la Administración Tributaria definida en el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en su misión de de percepción y fiscalización de los tributos contara con instrumentos ágiles y efectivos para el cumplimiento de sus funciones, garantizando el respeto de los derechos constitucionales y legales de los contribuyentes y demás sujetos tributados obligados, sobre la carga de la prueba en el artículo 19 literalmente ordena:

"Artículo 19.- Carga de la prueba:
La carga de la prueba le incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, ***mientras que incumbe al contribuyente, responsable o declarante*** *respecto de los hechos impeditivos,* ***modificativos*** *o extintivos de la* ***obligación tributaria..."*** (El resaltado no es del original)

[4] En relación a la carga de la prueba, en ese mismo sentido el numeral 317 del Código Procesal Civil a la letra señala: *Carga de la prueba. La carga de la prueba incumbe:*
1) A quien formule una pretensión, respecto a las afirmaciones de los hechos constitutivos de su derecho.
2) A quien se oponga a una pretensión, en cuanto a las afirmaciones de hechos impeditivos, modificativos o extintivos del derecho del actor."

En razón de lo anterior para efectos del análisis de la procedencia o no de la devolución de lo solicitado, la Aduana de Peñas Blancas efectúo a través de oficio APB-G-243-AL-2006 de fecha 15 de mayo de 2006 una prevención al interesado, requiriéndole la aportación de varios documentos, y entre ellos en lo que interesa, una certificación de Contador Público Autorizado respecto al tratamiento contable dado al impuesto pagado de más, y que demuestre que el monto pagado por concepto de tributos no fue cargado en costo del producto ni al consumidor, indicándole que debía especificar el número o código de las cuentas contables involucradas y su nombre, así como la fecha de los respectivos registros contables, constando en folio 13 del expediente, la certificación emitida por el Lic. XXX, en la que si bien queda claro el tratamiento contable que se le dio al DAI no hace referencia alguna a lo concerniente sobre el Impuesto General sobre las Ventas.

En virtud de ello, en aras de determinar la verdad real conforme al Artículo 214 de la Ley General de la Administración Pública, y tomando en cuenta que las certificaciones de Contador Público Autorizado tienen valor de plena prueba, según lo consignado por el numeral 8 de la Ley N° 1038 de 19 de agosto de 1947 y sus reformas, el cual regula que los documentos que tales profesionales expidan en el ramo de su competencia, tendrán el valor de documentos públicos, disposición que debe correlacionarse con lo prescrito por los artículos 369 y 370 del Código Procesal Civil[5] referentes a los documentos e instrumentos públicos y su valor probatorio, que este Tribunal procedió, de previo a resolver, mediante

[5]Los artículos 369 y 370 del Código Procesal Civil a la letra prescriben:
"*Artículo 369.- Documentos e instrumentos públicos. Son documentos públicos todos aquellos que hayan sido redactados o extendidos por funcionarios públicos, según las formas requeridas y dentro del límite de sus atribuciones.*
Las fotocopias de los documentos originales tendrán el carácter que este artículo establece, si el funcionario que las autoriza certifica en ellas la razón de que son copias fieles de los originales, y cancela las especies fiscales de ley

Auto N° 78-06 del 27 de julio de 2006, a solicitarle al recurrente presentar dentro del plazo de 15 días hábiles certificación de Contador Público Autorizado donde **se aclare** el tratamiento contable dado específicamente al Impuesto General sobre las Ventas y que demostrara que los montos pagados por dicho impuesto no fueron cargados en el costo del producto ni trasladado al consumidor, ni que se ha recibido crédito alguno por ellos.

En atención a lo solicitado, el recurrente aporta nueva certificación del Lic. XXX, Contador Público Autorizado visible a folios 103 y 104 del expediente, documento en el que se consigna en lo conducente lo siguiente:

*" De conformidad con los resultados de la revisión efectuada CERTIFICO que la empresa **XXX**, durante el mes de setiembre 2004 registró la suma de **UN MILLON DOSCIENTOS TREINTA Y SIETE MIL SETECIENTOS CINCUENTA COLONES CON 91/100 (¢1.237.750.91),** por concepto de impuesto pagado en aduana denominado "DERECHOS ADUANEROS DE IMPORTACIÓN (DAI), con lo cual en ese momento fue registrado con cargo al "Inventario"- Código contable Cuenta N° 12000, no obstante dicho importe no fue cargado al consumidor quien fue su cliente "XXX" a quien se facturó dicho producto descrito como "Páprika 100000CV India (620135), sin considerar el importe de costo correspondiente al impuesto en referencia pagado previamente en aduana…*
*Adicionalmente, se pagó por concepto del impuesto sobre las ventas la suma de **tres millones quinientos cuatro mil novecientos cincuenta y nueve colones 23/100 (¢3.504.959.23)**, monto que se registró contablemente como pago a cuenta del impuesto sobre las ventas, por lo tanto no fue cargado al costo del producto, no obstante, el mismo según exoneración autorizada al cliente a quien se destina el producto "XXX"" se exonera en un 72% por lo que no se ha recibido crédito fiscal por ese monto. Adicionalmente, la empresa por la misma condición de impuestos pagados en importaciones que no pueden ser trasladados a los clientes por exoneraciones autorizadas, ha mantenido saldos a favor en impuesto de ventas los cuales ha ido aumentado en forma consistente por lo cual igualmente aunque los ha consignado a nivel de declaración de impuesto sobre la ventas no ha disfrutado del crédito fiscal correspondiente"* (Lo subrayado no es del original)

---

*Es instrumento público la escritura otorgada ante un notario público, así como **cualquier otro documentos al cual la ley le dé expresamente ese carácter.**"*(El resaltado no es del original)
Artículo 370. Valor probatorio
"Los documentos o instrumentos públicos, mientras no sean argüidos de falsos, hacen plena prueba de la existencia material de los hechos que el oficial público afirme en ellos haber realizado él mismo, o haber pasado en su presencia, en el ejercicio de sus funciones."

En este sentido, al haber sido emitida la certificación supra citada por el Lic. XXX en su condición de Contador Público Autorizado, la misma tiene valor de plena prueba, demostrándose de lo transcrito que los tributos reclamados por la empresa recurrente, esto es, **XXX** fueron absorbidos por ella, no habiendo sido cargados al costo del producto, ni trasladados al consumidor ni ha recibido crédito fiscal alguno en lo referente al Derecho a la Importación DAI, correspondiendo hacer una diferencia en relación con el tratamiento contable que se le ha efectuado al Impuesto General sobre las Ventas, puesto que **únicamente** demuestra el interesado que no se ha cargado al costo del producto, ni ha recibido crédito fiscal sobre el 72% de lo pagado por ventas y no ha disfrutado del crédito fiscal correspondiente por ese monto, y por tanto en consecuencia, de conformidad con las pruebas que existen en expediente, las sumas a devolver generadas de la rectificación de la declaración aduanera N° XXX son las que corresponden a lo pagado por el Derecho a la Importación (DAI) y al 72 % de lo pagado por el Impuesto General sobre las Ventas.

IV- En virtud de lo expuesto, considera este Tribunal que lo que se logra verificar en el presente caso es la rectificación de la oleorresina de páprika amparada a la declaración aduanera **N° XXX** en lo concerniente al cambio de la posición arancelaria a la 3203.00.00.99 del SAC. así como la devolución de lo pagado por concepto del derecho arancelario a la importación (DAI) y el 72% del Impuesto General Sobre las Ventas siendo en consecuencia lo procedente declarar con lugar el recurso interpuesto en los términos indicados y confirmar la resolución recurrida con las consideraciones expuestas en la presente sentencia.

POR TANTO

De conformidad con las facultades legales otorgadas a este Tribunal en los artículos 198 y siguientes de la Ley General de Aduanas, por unanimidad este Tribunal resuelve declarar con lugar el recurso de apelación. Se revoca la resolución recurrida. Se devuelven los antecedentes a la oficina de origen.

Notifíquese…

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Shirley Contreras Briceño **Dick Rafael Reyes Vargas**

Franklin Velásquez Díaz **Xinia Villalobos Orozco**