SENTENCIA 2006-194. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con cuarenta y cinco minutos de Julio veintiséis de dos mil seis

Recurso de apelación por la señora **RSG**, en su condición de agente de aduana persona física al servicio de AC, S.A. agente de aduana persona jurídica y este **en representación** por imperio de norma en el Despacho Aduanero **de la sociedad CDPDLDP R. L.** cédula 3-004-045002, **contra** la Resolución de la Aduana Santamaría número **RES-AS-DN-406-2006** del día 07/06/2006.

Resultando:

I.- Con resolución número **RES-AS-DN-406-2006** del día 07/06/2006 la Aduana Santamaría resolvió rechazar la solicitud del recurrente para que se modifique la clasificación arancelaria a las mercancías despachadas en la líneas uno a tres de la declaración aduanera a la importación número 563788 del día de Julio 8 de 2002 referencias 251.70, 258.50, 250.00 de la posición arancelaria 3506919000 a la posición 3506911000, como que se le devuelva lo pagado en exceso que estima en cantidad de sesenta y nueve mil novecientos cincuenta y cuatro colones con noventa y cinco céntimos (¢69.954.95) (folios 18 a 21)**.**

II.- Que **RSG** en su condición de agente de aduana persona física al servicio de AC, S.A.**,** agente de aduana persona jurídica contra la resolución de la Aduana Santamaría número **RES-AS-DN-406-2006** y a través de escrito de fecha de recibido **Junio 16 de 2006** interpone los recursos ordinarios. Solicita el recurrente lo siguiente:

- Se modifique su pretensión inicial para que se modifique la posición arancelaria de las líneas uno y dos a la 3901300000 y no como originalmente solicitó y, igualmente se modifique la posición arancelaria de la línea tres a la posición arancelaria 3920209000

- Se re-liquide la determinación aduanera y se le reintegre por pago en exceso la cantidad de ciento ocho mil ochocientos dieciocho colones con ochenta céntimos.

III.- Que mediante resolución **RES-AS-DN-473-2006 del 20/06/2006** la Aduana resuelve sin lugar el recurso de reconsideración, admite el de apelación y emplaza a la parte recurrente para que se apersone ante este Órgano (folios 36 a 39).

IV.- La recurrente no se apersono en esta instancia.

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

Redacta el licenciado Reyes Vargas; y,

Considerando:

I.- Objeto de la litis. Lo es la modificación de la determinación de la obligación tributaria aduanera en la declaración aduanera a la importación número 563788 del día de Julio 8 de 2002 de la Aduana Santamaría en su elemento clasificación arancelaria lo que generaría una diferencia de tributos pagados en exceso al fisco y a devolver al declarante por la cantidad de ciento ocho mil ochocientos dieciocho colones con ochenta céntimos (¢108.818.80).

II.- Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal. El recurso fue interpuesto el 16 de Junio del 2006, dentro del tiempo establecido por la legislación aduanera o sea en el plazo de 3 días siguientes a la notificación de la resolución que se llevó a cabo el 13 de Junio de 2006 según corre a los folios 21 y 22 del expediente administrativo. También se respeta el requisito de forma con lo cual se cumple los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la

capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento, para el caso la persona inscrita como agente aduanero del auxiliar de la función pública que solicita la apelación según constancia que corre a folio 41, por lo que procede este Tribunal a tener por admitido el recurso de apelación.

III.- 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 los argumentos esbozados, las pruebas y documentos que constan en expediente, resumiendo para lo que interesa lo siguiente:

- Que consta en la Declaración Aduanera Nº 563788 del 08 de julio de 2002 que la Agencia de Aduanas Arce Campos S.A. declaró en las Líneas N° 1 a N° 3: "Adhesivo Termoplástico Preparado" en la posición arancelaria **3506.91.90.00** del S.A.C.(Ver casilla 41 y 43 de la declaración aduanera).

- Que en la de Factura Comercial Nº TI 12903 del 16-5-2002, en la casilla de descripción de la mercancía se indica: **"Goma para usa (sic) en caliente"**, referencias: 251.70 JOWATEHERM 1,230 LBS; 258.50 JOWATEHERM 1,650 LBS y; 250.00 JOWATEHERM 105.60 LBS. (Ver factura comercial adjunta a la declaración aduanera).

- Que en el conocimiento de embarque N° 807007 del 20-5-2002 en la casilla de descripción del producto señala: **"74 BAGS HOT MELT GLUE (COLA TIPO CALIENTE)"** (Ver B/L adjunto a la declaración aduanera).

- Que en la fórmula de reconocimiento de mercancía (examen previo), Recibo N° 159399 del 8-7-2002 entre otras cosas y para lo que interesa se indica: "Mercancía en 222 bultos con peso de 4948 Kilos, ref. 251,70

Granulado Adhesivo tipo Resina y Ref. 250.00 Sacos granulados..” (Ver documento adjunto a la declaración aduanera).

- Que en la lista de empaque de la empresa TETRA PAK TUBEX, para las referencias 251.70 JOWATHERM, 258.50 JOWATHERM y 250.00 JOWATHERM se identifica a la mercancía nacionalizada como **“COLA - TIPO CALIENTE”** (Ver Lista de Empaque adjunta a la declaración aduanera).

- Que con escrito N° DR- 0810-02 del 22-7-02 la Agencia de Aduanas solicita inicialmente rectificar la declaración aduanera N° 563788 para que se corrija la clasificación arancelaria en la posición de **“Adhesivos Preparados” 3506.91.10.00.** (Ver folio 1).

- Que la Aduana le rechaza el cambio de clasificación, toda vez que en la posición arancelaria solicitada se requiere que la composición de los adhesivos de ese inciso específico sean únicamente de resinas tipos poliamidas o poliésteres y con una fusión de 180°C y 240°C, características que no constan en expediente para efectuar la rectificación de la declaración de marras. Consecuentemente, el interesado cambia su pretensión inicial y con escrito DR-0637-06 del 16-6-06 solicita la clasificación ya no como “Adhesivos Preparados”, sino como “RESINAS” señalando que todas vienen a GRANEL y que corresponden a las posiciones arancelarias **3901.30.00.00** las líneas 001 y 002 y en **3920.20.90.00** la línea 003. Para fundamentar dicha rectificación el recurrente aporta criterios técnicos del Departamento de Verificación de la DGA y Análisis de Laboratorio practicados posterior al despacho visibles a folios 26 a 31. (Ver folios 22 a 35)

A la luz de los hechos y pruebas en expediente puede constatar este Tribunal que no existen elementos suficientes para rectificar la descripción y clasificación arancelaria declarada en las casillas 41 y 43 de la declaración aduanera N° 563788, toda vez que la descripción contenida en todos los documentos adjuntos a la declaración (B/L, Factura Comercial, Lista de Empaque, Examen Previo) son contestes con la descripción declarada de adhesivos preparados.

Si bien el interesado aporta Criterio Técnico del Departamento de Verificación Técnica de la DGA así como Análisis de Laboratorio para las referencias "JOWATHERM", es preciso señalar que dichos documentos son posteriores al despacho de las mercancías objeto de controversia y en algunos análisis se indica que las resinas se presentan en bloques, granulados, pellets, etc, presentándose incongruencias en cuanto a la presentación de los productos despachados, ya que si bien existen referencias, nótese que existen diferentes tipos de JOWATHERM: 250.00 258.50 y 251.70, lo anterior obedece a que una de las características de las resinas es precisamente su propiedad de adhesividad, razón por la cual en algunos casos pueden clasificarse como pegamentos en la partida 35.06 (declarada) o bien -dependiendo de su composición y características- pueden también ser clasificadas como polímeros (resinas sintéticas) en el capítulo 39 (solicitado por el recurrente).

En tal sentido, hace ver este Tribunal que si bien los análisis de laboratorio y criterio técnico del Departamento de Verificación hacen referencias al término pegamento JOWATHERM, dicho producto de acuerdo a su forma de presentación en el comercio y grado de elaboración y al no ser el mismo un producto patentado ni plenamente identificado (no viene acondicionado para su venta al por menor), sino que dependiendo de su composición y características especificas puede clasificarse entonces como pegamento (capítulo 35) o como resina sintética (capítulo 39).

Sobre el particular, es preciso apuntar que los polímeros o resinas del capítulo 39 suelen agruparse para su clasificación aplicando el CRITERIO DE GRADO DE ELABORACION, el cual contiene básicamente los siguientes gradientes merceológicos:

A. FORMAS PRIMARIAS: N.L. 39.6 (líquidos, pastas, gránulos, trozos, polvos, …). De la PARTIDA 39.01 a 39.14.

B. DESECHOS, DESPERDICIOS, RECORTES: N.L. 39.7. PARTIDA 39.15.

C. SEMIMANUFACTURAS: N.L. 39.10. (Placas, hojas, bandas, tubos…). De la partida 39.16 a 39.21.

D. MANUFACTURAS: N.L. 39.11. (Inodoros, duchas, bañeras, envases, tapones, tapas, vajillas y "demás" manufacturas..) De la PARTIDA 39.22 a 39.26.

Nótese, que el interesado solicita rectificar la clasificación de los adhesivos en la posición **3901.30.00.00** (Líneas 1 y 2), polímeros que corresponden al grado de elaboración de FORMAS PRIMARIAS, las cuales están definidas por la Nota Legal 39.6 de la siguiente manera:

"6. En las partidas 39.01 a 39.14, la expresión ***formas primarias*** se aplica únicamente a las formas siguientes:

a) líquidos y pastas, incluidas las dispersiones (emulsiones y suspensiones) y las disoluciones;
b) bloques irregulares, trozos, grumos, polvo (incluido el polvo para moldear), gránulos, copos y masas no coherentes similares…"

Por otra parte, además solicita para la línea 3 su clasificación en **3920.20.90.00,** cuyo epígrafe de partida dispone:

"39.20 – LAS DEMÁS PLACAS, LÁMINAS, HOJAS Y TIRAS, DE PLÁSTICO NO CELULAR Y SIN REFUERZO, ESTRATIFICACIÓN NI SOPORTE O COMBINACIÓN SIMILAR CON OTRAS MATERIAS .."

La presentación en láminas, hojas o placas corresponde al grado de elaboración de SEMIMANUFACTURAS requiriendo la comprobación de ciertas características para su correcta clasificación a nivel de subpartida internacional (6 dígitos) entre ellas: tipo de polímeros (etileno, propileno, estireno, cloruro de vinilo, etc), si las láminas o hojas son flexibles o rígidas, con impresión o no, espesor, ancho, etc, elementos que echa de menos este Tribunal para efectuar correctamente los cambios de clasificación solicitados.

Asimismo, debe señalarse que existe contradicción en la solicitud del interesado, primero solicita la clasificación como adhesivos o pegamentos preparados, luego como polímeros, indicando que todos vienen a GRANEL, no obstante, solicita dos posiciones diferentes según el grado de elaboración, uno como formas primarias (L 1 y 2) y otras como semimanufacturas (L-3) y en uno de los análisis aportados se señala que el pegamento JOWATHERM 250 se presenta como un "sólido en forma de bloque cúbico (ver folio 27), mientras que en los documentos adjuntos a la declaración aduanera de cita claramente se señala que la mercancía en análisis se presenta en forma de granulados y en sacos de 1320, 1650 y 105. 60 libras, considerando este Tribunal que existen incongruencias en cuanto a la verdadera presentación y grado de elaboración de la mercancía, y que en razón de la naturaleza de los productos que se discuten, esos criterios resultan ser necesarios a efecto de determinar la correcta subpartida arancelaria dentro del capítulo 39, no aportando el interesado todos los elementos que se requieren para efectuar el cambio en la clasificación solicitada.

Resulta claro para este Órgano, que en el presente asunto la carga de la prueba la lleva el recurrente y debe aportar todos los elementos para fundamentar el cambio pretendido, no basta con señalar únicamente la nueva clasificación sino realizar todos los demás ajustes que se deriven con la nueva clasificación arancelaria, debiendo en consecuencia, realizar los demás cambios que afectan la declaración que efectuó bajo fe de juramento y no únicamente limitarse a señalar la posición arancelaria a rectificar y dejar que las demás modificaciones de la declaración aduanera las realicen las autoridades aduaneras.

Sobre la prueba aportada, es preciso apuntar que los análisis de laboratorio y los criterios técnicos del Departamento de Verificación de la DGA se realizaron posterior al despacho de las mercancías en discusión, y que los mismos no indican el número de declaración aduanera ni factura comercial que permita establecer el nexo causal entre las muestras analizadas y las realmente nacionalizadas por la Aduana Santamaría y que por ser la naturaleza de la mercancía en controversia productos que de acuerdo a su referencia pueden ser susceptibles de clasificarse tanto como adhesivos preparados del capítulo 35 o como polímeros o resinas sintéticas del capítulo 39, por lo que en esencia se requería de análisis físico-químico a efecto de determinar en primera instancia la verdadera naturaleza del producto para luego establecer la correcta clasificación arancelaria.

No obstante lo anterior, es preciso aclarar, que de acuerdo a lo indicado en reiterada jurisprudencia por este Tribunal[1], incluso posterior al despacho tanto la

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

Administración como el interesado pueden modificar el elemento clasificación arancelaria, siempre que se pueda determinar la conexidad entre las pruebas aportadas y las mercancías nacionalizadas (análisis de laboratorio, criterios técnicos de clasificación, muestra analizada, factura comercial, número de declaración aduanera y demás documentos que amparan el 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, aspecto que no se da en el presente asunto según lo señalado supra.

En tal sentido, es que estima este Tribunal que debe denegarse la solicitud, al considerar que son insuficientes los elementos para modificar la clasificación de "Adhesivos termoplásticos preparados" declarada por la Agencia Aduanal. Decisión que se ajusta a los autos y normativa vigente, por cuanto la carga de la prueba recae sobre el recurrente, el cual debió demostrar su pretensión aportando todas las pruebas que fundamentaran su solicitud en cuanto a modificar una declaración aduanera bajo fe de juramento como lo señala el artículo 86 de la Ley General de Aduanas. Debiendo mantenerse la clasificación arancelaria originalmente indicada y autorizada en la importación, misma que 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 la pretensión de corrección, máxime cuando ello conlleve la modificación de la clasificación arancelaria y su correlativa devolución de tributos, porque debe desplegar toda la

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

diligencia ofreciendo la prueba idónea y conducente que permita determinar en que consistió el error y como 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. Tal situación no se logra verificar en el presente caso, por lo que no queda más que rechazar la solicitud manteniendo la declaración aduanera de interés como originalmente se concluyó.

En este sentido de exposición, cabe agregar que al haber declarado el administrado originalmente la mercancía en la posición arancelaria **3506.91.90.00**, coincidiendo su descripción con los documentos adjuntos a la declaración aduanera, hace imposible a esta altura del proceso fallar a favor del recurrente con los elementos por él aportados (criterio técnico y análisis de laboratorio), ya que no hay ningún elemento probatorio que indique que la mercancía importada en las líneas 1, 2, y 3 por error se clasificó incorrectamente. En consecuencia, este colegiado considera que no resulta idónea la solicitud de rectificación por falta de elementos probatorios, por lo que aplicando 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; 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, estimamos procedente el rechazo operado en el presente asunto.

En concreto expresa el artículo 317 del CPC:

"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."*

IV.- En virtud de lo expuesto, considera este Tribunal que no se cuentan en expediente con los elementos necesarios para poder determinar que efectivamente se deba corregir la Declaración Aduanera de Importación Nº 563788 del 08 de julio de 2002, de la Aduana Santamaría; en consecuencia lo procedente en el presente caso es declarar sin lugar el recurso interpuesto y confirmar la resolución recurrida con las consideraciones expuestas en la presente sentencia.

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 se resuelve sin lugar el recurso y se confirma la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa y se ordena la remisión del expediente a la oficina de origen. Voto salvado de los licenciados Contreras Briceño, Velasquez Díaz y Villalobos Orozco quien de previo a resolver lo que en derecho corresponda ordenan que dentro del plazo de quince días hábiles se presente ante este Colegiado prueba para mejor resolver de certificación de contador público autorizado indicando quien asumió el costo del tributo (sea el importador o el consumidos vía precio) y que no se ha gestionado ni recibido crédito tributario alguno por los impuestos aduaneros.

Notifíquese al recurrente visto que no se apersono en esta instancia ni señaló lugar para atender notificaciones en esta jurisdicción notifíquese mediante deposito de la presente en el casillero que al efecto le lleva la

Dirección General de Aduanas conforme el numeral 194 inciso b) de la ley General de Aduanas y; a la Aduana Santamaría.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Alejandra Céspedes Zamora **Elizabeth Barrantes Coto**

Dick Rafael Reyes Vargas **Shirley Contreras Briceño**

Xinia Villalobos Orozco **Franklin Velázquez Díaz**

Voto salvado de los Licenciados Contreras Briceño, Villalobos Orozco y Velasquez Díaz: Nos separamos del voto de mayoría en el presente caso, que corresponde a la sentencia número 2006-194, en aras de establecer en el presente asunto la verdad real de los hechos, que permita a este Colegio, adoptar la decisión que corresponda, conforme con el ordenamiento jurídico y dentro del respeto de los derechos del recurrente y con base en las facultades establecidas por los artículos 143 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 201, 203, 204 y 208 de la Ley General de Aduanas, los suscritos consideramos pertinente de previo a resolver, ordenar que dentro del plazo de 15 días hábiles, se presente ante este Colegio la prueba que se indica en el voto salvado de la parte dispositiva de la presente sentencia.

Xinia Villalobos Orozco

Franklín Velázquez Díaz **Shirley Contreras Briceño**