SENTENCIA N° 322-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las doce horas con treinta minutos del día veintidós de noviembre de dos mil seis.

Conoce este Tribunal sobre el recurso de apelación interpuesto por la xxx S.A. en representación del Importador xxx S.A., contra la resolución RES-APB-G-311-AL-2006 del 17 de agosto del 2006 emitida por la Aduana de Peñas Blancas.

RESULTANDO

I- Que mediante escrito presentado en fecha 20 de agosto de 2003 ante la Aduana de Peñas Blancas, la Agencia de Aduanas xxx S.A. en representación del Importador xxx S.A., presenta de conformidad con el artículo 90 de la Ley General de Aduanas (LGA), solicitud de rectificación de la declaración aduanera N° xxx del 2 de setiembre del 2002, al establecer que por error se consignó en la línea N° 5 el hilo dental a que se refiere la factura comercial, razón por la cual solicita abrir una nueva línea 6 para "Hilo dental utilizado para limpieza de los espacios interdentales", asimismo, solicita corregir el valor aduanero consignado en la casilla N° 45 y el Monto de Impuestos declarados en la casilla N° 47. En consecuencia, solicita de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 62 de la LGA se le acredite la suma de ¢ 154.162.58 pagados de más por concepto de impuestos. (Ver folios 1 a 3, declaración aduanera y documentos adjuntos).

II- Con oficio APB-G-861-AL-2003 del 12 de noviembre de 2003 la Aduana de Peñas Blancas le previene al interesado la siguiente documental: (Ver folio 4)

1- Solicitud expresa del importador xxx S.A o del representante legal, sobre el crédito fiscal, con su debida personería jurídica o poder.

2- Certificación del Contador Público Autorizado respecto al tratamiento contable dado al impuesto reclamado y que demuestre que el monto pagado por el concepto de tributos, no fue cargado en el costo del producto ni al consumidor. Se debe especificar el número o código de las cuentas contables involucradas y su nombre, así como la fecha de los respectivos registro contables (asientos o comprobantes de diario)

III- A través de escrito N° DR-0204-04 de fecha de recibido 01-3-04 el interesado aporta la documentación prevenida por la Aduana en el oficio N° APB-G-861-AL-2003. (Ver folios 10 a 15)

IV- Con resolución RES-APB-G-311-AL-2006 del 17-8-06 la Aduana de Peñas Blancas dicta el acto final y resuelve: 1) Aceptar la solicitud de rectificación de la declaración aduanera N° xxxx del 2-9-02 y 2) Rechazar la devolución de los impuestos alegados por no presentar en tiempo la garantía del producto. Asimismo, le otorga al interesado un plazo de tres días hábiles para interponer los recursos de reconsideración y apelación de conformidad con lo previsto en el artículo 198 de la LGA. La resolución fue notificada a los interesados el día 22 de agosto de 2006. (Ver folios 61 a 68)

V- Mediante escrito N° DR-0902-06 recibido el 25-8-06, el interesado interpone dentro del plazo legalmente establecido, los recursos de reconsideración y de apelación. A través de resolución RES-APB-G-346-AL-2006 del 26-8-06 la Aduana de Peñas Blancas declara sin lugar el recurso de reconsideración interpuesto y emplaza al recurrente para que un plazo de diez días hábiles contados a partir de la notificación de la presente resolución se apersone ante el Tribunal Aduanero Nacional a reiterar o ampliar los argumentos de su pretensión. (Ver folios 69 a 72 y 107 a 113)

VI- El interesado se apersona con oficio N° DR-0970-06 del 11-9-06 ante esta Sede a reiterar en todos sus extremos los argumentos invocados a lo largo del presente procedimiento, solicitando en esencia se acoja el recurso interpuesto y se ordene la devolución de la suma reclamada. (Ver folios 115 a 117)

VII- Con Voto N° 390-2006, Auto N° 099-2006 del 20 de octubre del 2006, este Tribunal de previo a resolver previno al recurrente para que aportara ampliación y/o aclaración emitida por el Contador Público Autorizado (CPA) a efecto de indicar si los tributos reclamados fueron o no cargados al costo del producto y al consumidor y si ha recibido crédito fiscal alguno por dichos impuestos. (Ver folios 139 a 146)

VIII- Que mediante escrito N° DR-1160-06 de fecha de recibido 17-11-06 los interesados atendiendo la prevención señalada en el resultando anterior, aportan ampliación y/o aclaración de certificación de contador público visible a folio 153 del expediente. (Ver folios 152 a 157)

IX- 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 62 de la Ley General de Aduanas (LGA), procede la devolución de impuestos por la suma de ¢ 154.162.58, reclamados por la Agencia xxx S.A. en representación del Importador xxx S.A.

producto de la solicitud y aceptación por parte de la Aduana de Peñas Blancas de la rectificación de la declaración aduanera N° xxx del 2 de setiembre de 2002, con la cual se solicitó abrir una nueva línea 6 para "Hilo dental utilizado para limpieza de los espacios interdentales".

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 Aduana, cabe recurso de apelación ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación. Así, tenemos que en este caso la resolución recurrida, para todo efecto legal, fue notificada a los interesados el día 23 de agosto del 2006 (folio 68) y el recurso de apelación fue interpuesto el día 25 de agosto de 2006 (folio 69) 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 señora xxx como auxiliar de la función pública aduanera e inscrita bajo la caución de la Agencia Aduanal xxxx S.A. (ver folio 134), así como la personería jurídica de los representantes legales de dicha agencia de aduanas visible a folio 136. 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 005 de la declaración aduanera a la importación número xxx del 2 de setiembre del 2002 de la Aduana de Peñas Blancas, se despacharon 1,713 cajas de mercancía descrita como **"Dentríficos (crema dental)"** en la posición arancelaria S.A.C. **3306.10.00.00.** (Ver declaración aduanera original adjunta y documental anexa).

2).- Que en la factura comercial que ampara la importación de cita, número 74901 del 28-8-02, así como en la lista de empaque se describen 81 cajas de: "Seda Dental Colgate Total Menta". (Ver documentos adjuntos de la DAIM 22114521).

3).- Que el interesado a través de escrito N° DR-0729-03 del 20-8-03 solicita de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 90 y 62 de la LGA, rectificación de la declaración de cita y devolución de impuestos, indicando se abra una nueva línea 006 para 81 cajas de "Hilo dental" de la posición 3306.20.00.00 S.A.C., ya que por error se habían incluido junto con las mercancías de la Línea 005. (Ver folio 1 y 2).

4).- La Aduana de Peñas Blancas de previo a resolver le previene aportar cierta documentación al interesado, entre ella Certificación de Contador Público Autorizado, la cual es aportada con oficio DR-204-04 de fecha de recibido 01 de marzo de 2004. (Ver folios 4 y 5, 10 a 12).

5).- Con resolución RES-APB-G-311-AL-2006 del 17-8-06 la Aduana de Peñas Blancas dicta el acto final y resuelve: 1) Aceptar la solicitud de rectificación de la declaración aduanera N° xxx del 2-9-02 y 2) Rechazar la devolución de los

impuestos alegados por no presentar en tiempo la garantía del producto. (Ver folios 61 a 68)

6).- Que este Tribunal en busca de la verdad real de los hechos, con Voto N° 390-2006 del 20-10-06, le solicita al recurrente aclarar y/o ampliar la certificación aportada ante la Aduana visible a folio 12. Con oficio DR-1160-06 del 17-11-06 los interesados aportan nueva certificación de CPA visible a folio 153. (Ver folios 139 a 146, 152 a 157)

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- ampliación y/o aclaración de la certificación de Contador Público Autorizado (CPA) que había sido aportada ante la Aduana y visible a folio 12, indicativa de quien asumió el costo del Tributo. En cumplimiento de lo solicitado por este Tribunal, el interesado aporta nueva Certificación (visible a folio 153) en la cual se indica que no se ha realizado ningún crédito fiscal, no obstante, a criterio de este Órgano dicha certificación es omisa en cuanto a la solicitud expresa de indicar o aclarar si los tributos reclamados fueron o no cargados al costo del producto y al consumidor.

V- **Sobre la solicitud de devolución de impuestos:**

En primer término es preciso aclarar que la litis en el presente asunto se circunscribe únicamente a la solicitud de devolución de los impuestos reclamados por la Agencia de Aduanas xxxx, toda vez que si bien en el primer escrito visible a folio 1 la recurrente solicitó la rectificación de la declaración aduanera N° xxx, sobre ese extremo tiene por probado este Tribunal que la Aduana le resolvió afirmativamente con el dictado de la resolución RES-APB-

G-311-AL-2006 del 17-8-06, estando entonces pendiente solamente la solicitud de devolución de impuestos.

Sobre el particular, y a efecto de resolver sobre el fondo del recurso, este Tribunal siempre en busca de la verdad real de los hechos de conformidad con el artículo 214 de la Ley General de Administración Pública que reza :

> *"1- El procedimiento administrativo servirá para asegurar el mejor cumplimiento posible de los fines de la Administración, con respeto para los derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado, de acuerdo con el ordenamiento jurídico.*
> *2- Su objeto más importante es la verificación de la verdad real de los hechos que sirven de motivo al acto final."* (el subrayado no es del texto). Principio este esencial respecto del que la doctrina ha señalado " *que el objeto más importante del procedimiento administrativo es la verificación de la verdad material, que se constituye en uno de los principios más importantes del procedimiento, puede concluirse que el legislador usó el término objeto como sinónimo de fin. Así entenderíamos que el fin primordial del procedimiento administrativo es la verificación real de los hechos…."* (El resaltado no es del original)

Es por ello que en cumplimiento del principio supra indicado, este Órgano emitió el Voto N° 390-2006, Auto N° 099-06 de las nueve horas con veinte minutos del 20 de octubre del 2006, cuya parte dispositiva señala:

"…Este Tribunal de previo a resolver y dentro del plazo de 15 días hábiles ordena a la Agencia recurrente que presente ante este tribunal, ampliación y/o aclaración emitida por el Contador Público Autorizado que indique si los tributos reclamados fueron o no cargados al costo del producto y al consumidor y si ha recibido crédito fiscal alguno por dichos impuestos…" (El resaltado no es del original)

Y es en cumplimiento con lo solicitado, que tenemos que con escrito N° DR-1160-06 de fecha de recibido 17-11-06 el interesado aporta nueva certificación que consta a folio 153, y que para lo que interesa señala:

"… Se procedió con la revisión de los registros contables relacionados con los impuestos reclamados, y declaraciones del impuesto general sobre las ventas de la empresa Colgate Palmolive, S.A., por el período comprendido entre el 01 setiembre del 2002 y el 31 de enero del 2004.

De tal revisión se puedo concluir que: 1) Con fecha febrero 2004 se registró en la cuenta contable número 113730501 "VAT Local Parchases" los impuestos pagados de más sobre la mercancía exonerada amparada a la declaración aduanera número 22114521 del 2 de setiembre del 2002 por un total de ¢ 154.162.58 (ciento cincuenta y cuatro mil ciento sesenta y dos colones con 58/100); 2) Que en las declaraciones del impuesto general sobre las ventas de julio 2003 hasta enero 2004 no se había acreditado los impuestos pagados de más por un total de ¢ 154.162.58 (ciento cincuenta y cuatro mil ciento sesenta y dos colones con 58/100).

En virtud de tal revisión, el suscrito Contador Público Autorizado certifica que la empresa Colgate Palmolive, S.A., registró la suma de ¢ 154.162.58 (ciento cincuenta y cuatro mil ciento sesenta y dos colones con 58/100) con fecha febrero 2004 y con cargo a la cuenta contable número 113730501 "VAT Local Parchases", además con vista en los registro contables y en las copias de las declaraciones juradas del impuesto general sobre las ventas correspondientes y presentadas por esta empresa a la Administración Tributaria la suma en referencia (¢ 154.162.58) no ha sido utilizada como crédito en dichas declaraciones…."

A la luz de lo manifestado en la trascripción de la nueva certificación aportada por el interesado, estima este Tribunal que en ella lo único que queda claro es que no hubo crédito fiscal sobre el monto de ¢ 154.162.58, no obstante resulta omisa en cuanto al requerimiento específicamente solicitado de si los

impuestos fueron o no trasladados al consumidor, en consecuencia, considera este Tribunal que no se cuentan con los elementos suficientes, pese a la insistencia de este Órgano por recabar la prueba que consideró necesaria e indispensable a efecto de determinar si procedía la devolución de impuestos reclamada.

Es así, que con respecto 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 y que en reiteradas oportunidades este Tribunal se ha pronunciado con respecto 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[1].

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 cumplió con la aclaración expresamente solicitada por el Tribunal referente a si los tributos reclamados fueron o no cargados al costo del producto y al consumidor, siendo sobre ese punto en particular omisa la nueva certificación aportada,

---

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

considerando que en la presente litis se analizaron las pruebas que obran en expediente bajo el concepto de la sana crítica. Para efectos ilustrativos, con respecto a la adecuada apreciación de las pruebas se cita una sentencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia:

> *"... consiste en otorgarle a las pruebas un valor que ellas no tienen, o dejar de concederles el valor atribuido por la ley. (...) El artículo 330 del Código Procesal Civil establece: "...Los jueces apreciarán la prueba en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, salvo texto legal en contrario". Esta disposición recoge el denominado* ***principio de la unidad de la prueba****. Conforme al mismo el Juez no puede analizar los elementos de juicio en forma aislada e individualmente. Al contrario debe analizar la prueba en su conjunto dándoles el justo valor de cada una según corresponda. El Juzgador examina las diversas pruebas para dar sustento a los hechos probados y no probados y, luego de un estudio comparativo, establece la conclusión o síntesis de la totalidad de los medios probatorios. Solo de esa forma, una vez establecidos los hechos probados relevantes para la decisión del litigio, debe aplicar la normativa de fondo correspondiente al caso concreto. En el proceso de valoración el Juez debe aplicar las reglas de la experiencia humana. No se trata de una facultad ilimitada, conforme lo ha establecido esta Sala en la sentencia N ° 67 de las 15 horas y 15 minutos del 20 de octubre de 1993 al decir: " VIII.- Al adoptar el Juzgador una decisión con respecto al proceso, haciendo uso de estas reglas, se encuentra sujeto a varias limitaciones, puesto que no se trata de un mecanismo legal que pueda utilizar de manera absoluta e irrestricta. Así: a.- Está obligado a fundamentar en la sentencia sus apreciaciones o razonamientos solo en los elementos constantes en los autos, sin que pueda aplicar el conocimiento privado que eventualmente pudiera tener sobre los hechos. Y; b.- Debe respetar el valor que la ley le señala expresamente a algunas probanzas. En este sentido, al interpretar esa norma jurídica, debe tenerse presente que la frase "... apreciarán los medios de prueba en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica,...", no significa que los Juzgadores estén librados y puedan pasar por inadvertida la llamada prueba tasada, es decir aquélla a la que la ley le asigna un determinado valor, como ocurre en nuestro*

ordenamiento con los documentos o instrumentos públicos, mientras no sean argüidos de falsos y con la confesión (artículo 338 y 370 Ibídem) que ostentan el carácter de plena prueba, pues éste es el principio que rige en materia civil, al seguir el Código de rito y el Código Procesal Civil el sistema mixto, con algunas pruebas legales o tasadas y otras sujetas a la libre apreciación." ***(Sentencia Nº 65 de las 14:45 horas del 14 de junio de 1995)***

VI- En razón de no haber sido aportado por el interesado lo expresamente solicitado por este Tribunal, es que en el presente asunto no queda más que declarar sin lugar la solicitud de devolución de los tributos reclamados, toda vez que no se cumplió con la prueba solicitada, que permitiera demostrar que el recurrente efectivamente sufrió en su peculio el costo de los tributos que consideró fueron pagados en exceso, no quedando demostrada su legitimación o derecho al reclamo.

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 de apelación y confirmar la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase los autos a la oficina de origen. Voto salvado del Lic. Reyes Vargas quien declara inadmisible el recurso de apelación en tanto es presentado por los señores xxx y sin lugar el recurso en el tanto lo presenta la Licda. xxx.

Notifíquese al recurrente en la dirección señalada al efecto: Oficinas ubicadas xxx y a la Aduana de Peñas Blancas por el medio disponible.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Alejandra Céspedes Zamora **Elizabeth Barrantes Coto**

Dick Rafael Reyes Vargas **Shirley Contreras Briceño**

Franklin Velasquez Diaz **Xinia Villalobos Orozco**

Voto particular del licenciado Reyes Vargas. No comparte el suscrito lo resuelto y por ello salvo el voto con sustento en las siguientes consideraciones:

Sobre la Admisibilidad. Dispone el artículo 33 de la Ley General de Aduanas, LGA que el agente de aduana será el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho y los actos que se deriven de él. Está probado en autos que el agente aduanero en el presente asunto lo es la sociedad Agencia Aduanal xxx , S.A. es decir es la sociedad de cita la representante legal del importador xxx , S.A. y no los señores xxx . Por su parte el artículo 268 ibidem, dispone que los agentes aduaneros, personas jurídicas, para actuar en los regímenes y operaciones aduaneras deberán hacerlo mediante un agente de aduana persona física y, éste será su representante ante el Servicio Nacional de Aduanas. Lo anterior excluye toda participación y representación de los personeros legales comunes en asuntos relacionados con trámites y operaciones aduaneras. Lo anterior es absolutamente congruente con lo dispuesto en el numeral 37 en relación con el 33 y 34 de la LGA que exigen ciertas características personalísimas que se exigen al agente de aduana persona natural para el ejercicio de la correduría aduanera. Así las cosas la actuación de los señores xxx en un procedimiento como el presente de revisión de la Obligación Tributaria Aduanera en su elemento clasificación en la línea 5, resulta contraria a la norma de cita, es decir, carecen los recurrentes señalados en su carácter de apoderados generalísimos de la sociedad Agencia de Aduanas xxxx , S.A., de capacidad de actuar conforme al derecho aduanero en el presente asunto en representación del importador y por ello su recurso en tanto se establece en tal condición debe ser declarado inadmisible por haberse realizado por persona sin capacidad legal. Es por ello que el suscrito declara inadmisible el recurso en tanto lo presentan los señores xxx como representantes de la sociedad xxx, S.A..

El recurso, en tanto es presentado por la agente de aduana xxx como agente de aduana persona física al servicio, como en representación, del agente de aduana persona jurídica y, en representación de su mandante la sociedad xxx, S.A., igualmente estima el suscrito debe ser admitido por las razones apuntadas supra.

Finalmente declara el suscrito sin lugar, por las mismas razones apuntadas por la mayoría, el recurso de apelación, en tanto es presentado por xxxx como agente de aduana persona física al servicio y en representación del agente de aduana persona jurídica y éste actuando en representación de su mandante la sociedad xxx, S.A.

DICK RAFEL REYES VARGAS