SENTENCIA N° 126-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las ocho horas con cuarenta y cinco minutos del día trece de junio de dos mil seis.

Conoce este Tribunal sobre el recurso de apelación interpuesto por el señor xxx en su condición de agente aduanero de la Agencia xxx S.A., contra la resolución RES-AL-DT-SS-2523-2005 del 15 de noviembre del 2005 de la Aduana de Limón.

RESULTANDO

I- Que mediante escrito presentado en fecha 26 de julio de 2005 ante la Aduana de Limón, el agente de aduanas de la Agencia de Aduanas xxx.S.A. y 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 del tipo de cambio y de la clasificación arancelaria de la línea N° 1 de la declaración aduanera N° xxx del 21 de marzo de 2005, al establecer que en dicha línea se declaró "Camión Hormigonera y sus accesorios" en la posición arancelaria S.A.C. **8705.40.00.00**, siendo lo correcto clasificarlo como una máquina para fabricar concreto de la partida **84.74** para lo cual aporta fotocopia de catálogo con las características y funcionamiento de la máquina; en consecuencia solicita se le acredite la suma de ¢ 5.636.805.41 pagados de más por concepto de impuestos. (Ver folios 1 a 13, declaración aduanera y documentos adjuntos).

II- Con escrito de fecha 05 de setiembre de 2005 el recurrente presenta adición a su gestión de corrección, aportando fotografías en formato digital de la Autohormigonera Mariner 25G.(Ver folios 14 a 19)

III- Mediante escrito AL-DT-SS-2514-2005 la Aduana de Limón solicita al Departamento de Verificación de la Dirección General de Aduanas criterio

técnico de clasificación de la Autohormigonera, marca Mariner, modelo 25G. Con oficio DGT-DTA-076-2005 dicho departamento se pronuncia al respecto, señalando que la clasificación arancelaria corresponde a la posición 8705.40.00.00 al considerar que la mercancía trata de un camión hormigonera de conformidad con lo dispuesto en la Regla General de Clasificación 1 y 6 del Sistema Arancelario Centroamericano (S.A.C). (Ver folios 20 y 21)

IV- Con resolución RES-AL-DT-SS-2523-2005 del 15-11-2005 la Aduana conoce la solicitud de rectificación y resuelve aceptar parcialmente el reclamo, toda vez que acepta la corrección del tipo de cambio de Euros a dólares y rechaza la rectificación de la clasificación arancelaria manteniendo la partida declarada 87.05 de conformidad con el criterio técnico emitido por el Departamento de Verificación de la DGA. (Ver folios 36 a 43)

V- Que el interesado a través de escrito de fecha de recibido 09 de febrero de 2006, de conformidad con lo regulado en el artículo 198 de la Ley General de Aduanas interpuso recurso de apelación contra lo resuelto por la Aduana. (Ver folios 13 a 17)

VI- Con oficio AL-AL-392-2004 del 15 de febrero de 2006 la Aduana de Limón procede de conformidad con lo indicado en el artículo 200 de la LGA a emplazar al recurrente para que un plazo de diez días hábiles reitere o amplíe sus argumentos ante el Tribunal Aduanero Nacional. (Ver folio 45)

VII- Que a través de escrito de fecha de recibido 03 de marzo de 2006 el interesado se apersonó ante esta Sede a reiterar y ampliar los argumentos esgrimidos, en esencia alega lo siguiente:

- *Que de conformidad con las Reglas Generales de Clasificación y las Notas Explicativas del Sistema Armonizado, la Autohormigonera Mariner 25G, consiste en una unidad funcional que a su vez realiza funciones sucesivas, simultáneas y complementarias de carga, mezcla y transporte, cuya función principal es el amasado y/o mezcla de hormigón en el sitio de la obra.*
- *Que cada uno de sus componentes pala, cuba (tanque) y chasis, forman una unidad funcional diseñada especialmente para operar como un solo cuerpo, en consecuencia su clasificación corresponde a la posición arancelaria 8474.31.90.00 del SAC.*
- *Que para fundamentar sus argumentos aporta como prueba las fotografías y catálogos que constan en expediente, así como un disco compacto que contiene video grabado en el lugar en donde opera la maquinaria en discusión.*
- *Asimismo, solicita a este Tribunal audiencia oral y privada.* (Ver folios 49 a 58)

VIII- Con Voto N° 100-2006, Auto N° 20-2006 de 30-3-06 este Tribunal de previo a resolver previno al recurrente para que aportara Certificación de Contador Público Autorizado (CPA) a efecto de indicar el tratamiento de los tributos reclamados. Prevención cumplida por el interesado con escrito de fecha 28-4-06. Con Auto N° 042-2006 este Órgano dio traslado a las Partes a efecto de que se refirieran a la prueba aportada. (Ver folios 67 a 76)

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 90 de la Ley General de Aduanas (LGA), procede la solicitud de rectificación de la clasificación arancelaria de la

línea N° 1 de la declaración aduanera N° xxx del 21 de marzo de 2005, al establecer el interesado que en dicha línea se declaró "Camión Hormigonera y sus accesorios" en la posición arancelaria **8705.40.00.00**, siendo lo correcto clasificarlo como una máquina para fabricar concreto de **8474.31.90.00** del S.A.C, para fundamentar su dicho aporta fotografías, video y fotocopia de catálogo con las características y funcionamiento de la máquina; en consecuencia solicita se le acredite la suma de ¢ 5.636.805.41 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 Aduana, cabe recurso de apelación ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación. Así, tenemos que en este caso la resolución recurrida, para todo efecto legal, fue notificada al interesado el 06 de febrero de 2006 (folio 43) al lugar señalado al efecto y el recurso de apelación fue interpuesto el 09 de febrero de 2006 (folio 44) dentro del plazo de tres días 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 señor xxxx como auxiliar de la función pública aduanera e inscrita bajo la caución de la Agencia de Aduanas xxx S.A. (ver folio 48). Siendo entonces que en la especie, se cumplieron con dichos requisitos de admisibilidad, estima este Tribunal como bien 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 el día 21 de marzo de 2005 con la declaración aduanera de importación Nºxxxx, la agencia de aduanas xxx S.A. describió y clasificó la mercancía como: "Camión Hormigonera y sus accesorios" en 8705.40.00.00 del S.A.C. (Ver declaración aduanera original adjunta al expediente).

- Que el día 26 de julio de 2005 la agencia recurrente solicita rectificación de la clasificación arancelaria de la mercancía nacionalizada, señalando que luego de disponer de información más detallada y precisa sobre los tipos de maquinaria y equipo existente en la rama de la industria, se determinó que la mercancía objeto de rectificación trata de: AUTOHORMIGONERA MARINER 25G cuya principal función consiste en la producción de concreto y su transporte dentro de la misma obra de construcción, con una velocidad max de 29 Km/hr. En consecuencia solicita su clasificación no como un vehículo especial de la partida 87.05 sino como máquina para fabricar concreto de la partida 84.74 del S.A.C. (Ver folios 1 a 5)

- De acuerdo con los documentos originales adjuntos a la declaración aduanera de cita (B/L, Factura comercial y Lista de Empaque) tenemos que la casilla correspondiente a la descripción de la mercancía entre otras cosas indica: AUTOHORMIGONERA MARINER 25G. (Ver documentos adjuntos a la declaración aduanera N° xxx)

- Consta en expediente criterio técnico solicitado por la Aduana de Limón al Departamento de Verificación de la DGA, el cual con escrito DGT-DTA-076-2005 del 25-10-05 señala que la mercancía trata de un camión hormigonera de la posición arancelaria 8705.40.00.00 S.A.C. (Ver folios 20 y 21)

- El interesado a efecto de fundamentar el cambio de clasificación arancelaria solicitado, aporta como prueba a expediente fotografías (folios 15 a 19), video (folio 57) y fotocopia de catálogo (folios 11 y 12) con las características y funcionamiento de la máquina AUTOHORMIGONERA, Marca MARINER, Modelo 25G.

A la luz de los hechos y pruebas en expediente puede constatar este Tribunal que la naturaleza de la mercancía en controversia trata de una máquina o aparato utilizado para la producción de concreto y su transporte dentro de la misma obra de construcción, mercancía denominada en el comercio como: AUOTHORMIGONERA, Marca MARINER, Modelo 25G, cuyas principales características las podemos resumir así:

FACTOR	CAPACIDAD
Capacidad de amasado	2500 l
Volumen geométrico del tambor	4000 l
Inclinación tambor	14 °
Velocidad rotación tambor	19v/min.
Giro tambor	270°
Inclinación/rotación	Sí
Capacidad cuchara de carga	420 l
Tracción	4X4

Transmisión	Hidrostática
Motor	83,5 CV (62,27 kw)
Velocidad máxima	27 Km/h
Bloqueo diferencial	Eje delantero
Dirección en las 4	Sí
Frenos a discos múltiples	Sí
Capacidad depósito agua	550 l
Radio de giro interior/exterior	1350/3500
Neumáticos	14.5-20”PR14
Peso	5800 Kg

Analizadas las características y naturaleza de la mercancía, es preciso apuntar que por tratarse de máquinas o aparatos resulta imprescindible determinar la razón para la cual fue concebida dicha máquina, es decir, en esencia para establecer la correcta clasificación arancelaria es fundamental conocer el uso o función de la Autohormigonera Mariner 25G.

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 máquina o aparato al cual le es aplicable el criterio de función, y sobre el que en expediente se plantean dos posibles clasificaciones: como vehículo especial de 87.05 ó como un aparato industrial para fabricar concreto de 84.74, para las cuales la Nomenclatura del Sistema Armonizado describe en sus epígrafes o textos de partida lo siguiente:

"84.74 - MÁQUINAS Y APARATOS DE CLASIFICAR, CRIBAR, SEPARAR, LAVAR, QUEBRANTAR, TRITURAR, PULVERIZAR, MEZCLAR, AMASAR O SOBAR, TIERRA, PIEDRA U OTRA MATERIA MINERAL SÓLIDA (INCLUIDOS EL POLVO Y LA PASTA); MÁQUINAS DE AGLOMERAR, FORMAR O MOLDEAR COMBUSTIBLES MINERALES SÓLIDOS, PASTAS CERÁMICAS, CEMENTO, YESO O DEMÁS MATERIAS MINERALES EN POLVO O PASTA; MÁQUINAS DE HACER MOLDES DE ARENA PARA FUNDICIÓN.

87.05 - VEHÍCULOS AUTOMÓVILES PARA USOS ESPECIALES, EXCEPTO LOS CONCEBIDOS PRINCIPALMENTE PARA EL TRANSPORTE DE PERSONAS O MERCANCÍAS (POR EJEMPLO: COCHES PARA REPARACIONES (AUXILIO MECÁNICO), CAMIONES GRÚA, CAMIONES DE BOMBEROS, CAMIONES

HORMIGONERA, COCHES BARREDERA, COCHES ESPARCIDORES, COCHES TALLER, COCHES RADIOLÓGICOS "

Debe señalar este Tribunal que en la partida 87.05 se clasifican los vehículos automóviles para usos especiales que no estén comprendidos en otras partidas del capítulo 87 (por ejemplo los vehículos para transporte de personas o mercancías de las partidas 87.02, 87.03 ó 87.04), dentro de estos vehículos especiales se incluyen a nivel de subpartida (8705.40) los "camiones hormigonera", siendo su principal función el estar concebidos de acuerdo con sus características a ser vehículos terrestres aunque realicen otras funciones accesorias. Por ello, es preciso determinar las características, naturaleza y sobretodo su uso o función para establecer su correcta clasificación, toda vez que existen vehículos que son excluidos del capítulo 87, precisamente por no ser su función primordial o fundamental de "vehículo terrestre", sino de máquinas o aparatos que pueden ser autopropulsados, pero que la función principal consiste en realizar un trabajo mecánico industrial.

En tal sentido, se pueden incluir en la partida 87.05 por ejemplo los chasis de vehículos automóviles o de camiones combinados con artefactos de trabajo, sin embargo debe consistir en un verdadero chasis de vehículo automóvil o de camión que reúna, en sí mismo, como mínimo, los órganos mecánicos siguientes: motor de propulsión, caja y dispositivos de cambio de velocidad y órganos de dirección y frenado.[1]

Conviene destacar que, este Tribunal una vez analizadas las características de la Autohormigonera Mariner 25G (fotografías, catálogo y video) determina que la mercancía en cuestión no reúne las características necesarias para ubicarlo en la partida 87.05, toda vez que si bien la mercancía presenta ciertos órganos mecánicos (motor, dirección, etc.) estos son de diferente construcción, de diferente

[1] Ver Notas Explicativas del Sistema Armonizado, partida 87.05, página 1737.

frenada, con velocidades también diferentes que hacen que los mismos se excluyan del capítulo de vehículos terrestres y se incluyan por sus características particulares y su función principal como una máquina o aparato de los contenidos en la partida 84.74. En especial, hacer ver este Tribunal que una vez observado el video aportado se puede constatar que la mercancía presenta un funcionamiento de autocarga con chasis homóneneo, es decir, el artefacto de trabajo está totalmente integrado a un chasis cuya principal función es la fabricación de mezcla para concreto, aunque el mismo pueda ser autopropulsado.

Al respecto, resulta imperioso transcribir la exclusión señalada en las Notas Explicativas de la partida 87.05:

"….se excluirán de esta partida las máquinas autopropulsadas de ruedas en las que chasis y artefacto de trabajo estén especialmente diseñados el uno para el otro de modo que formen un conjunto mecánico homogéneo (por ejemplo, ciertas niveladoras autopropulsadas llamadas motoniveladoras). En tales casos, el artefacto de trabajo no está simplemente montado en un chasis de vehículo automóvil, sino que está totalmente integrado en un chasis inutilizable para otros fines y puede llevar los mecanismos automóviles esenciales antes mencionados…."
(El resaltado no es del original)

Es así, como estima este Tribunal que la mercancía en cuestión no está constituida por un simple chasis de camión o automóvil, sino que el mismo está diseñado especialmente para la máquina o aparato encargado de la producción de concreto, aunque de manera accesoria pueda trasladar la mezcla de concreto en el mismo lugar de la obra de construcción, aspectos que son válidos debido al avance tecnológico imperante día a día en esta rama industrial, resaltando este Órgano que la parte recurrente de una manera bastante amplia se refiere a dichos aspectos aportando las pruebas necesarias para fundamentar la solicitud de rectificación en el elemento de clasificación arancelaria y que sin lugar a dudas

permitieron a este Tribunal una vez analizadas dichas pruebas, corroborar la naturaleza, características y función de la maquinaria en discusión. Sobre este punto en particular, llama la atención este Colegiado que la administración aduanera no desvirtúa la prueba técnica ofrecida, sino que se limita a señalar que la mercancía contiene los órganos de transmisión, dirección, frenado, etc sin tomar en cuenta las exclusiones contenidas en las Notas Explicativas de la partida 87.05 señaladas supra, por lo que a criterio de este Tribunal el Dictamen Técnico visible a folio 21 emitido por la administración Aduanera resulta insuficiente, ya que no motiva ni fundamenta sobre las características y función principal alegadas en expediente para la maquinaria específica de Autohormigonera Mariner 25G.

IV- En virtud de lo expuesto, considera este Tribunal que en el presente asunto lo procedente es declarar con lugar el recurso de apelación interpuesto y rectificar la clasificación arancelaria de la Línea N° 1 de la declaración aduanera N° xxx de la Aduana de Limón para que la Autohormigonera se clasifique en la posición arancelaria solicitada 8474.31.90.00 del SAC, lo anterior de conformidad con las Notas Legales de la Sección XVI, Notas Explicativas de la partida 87.05 y Reglas Generales de Clasificación 1 y 6 de la Nomenclatura Internacional de Sistema Armonizado; consecuentemente, debe proceder la administración a determinar la obligación tributaria aduanera de conformidad con los impuestos y tasas vigentes al momento de los hechos y devolver lo correspondiente, toda vez que en el presente asunto procede la devolución de impuestos por ser el reclamante la persona legitimada, en virtud de que dichos impuestos no repercutieron en un tercero sino que el costo lo asumió el importador xxx[2], por tratarse la maquinaria de un activo fijo que no se vende sino que es utilizado en la producción de su empresa; no obstante hace ver este Tribunal que se debe ajustar el costo de dicho activo para efectos de gastos de depreciación, por lo que es menester comunicar lo resuelto en la presente sentencia a la Dirección General de Tributación para lo de su competencia.

[2] Ver Prueba solicitada por este Tribunal de Contador Público Autorizado (CPA) visible a folio 68.

Por innecesario no se otorga la audiencia oral y privada solicitada por el recurrente.

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 con lugar el recurso de apelación y se revoca la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase los autos a la oficina de origen.

Notifíquese al recurrente en la dirección señalada al efecto: xxx y a la Aduana de Limón por el medio disponible. Comuníquese a la Dirección General de Tributación para lo de su competencia.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Alejandra Céspedes Zamora **Elizabeth Barrantes Coto**

Dick Rafael Reyes Vargas **Shirley Contreras Briceño**

Franklin Velasquez Diaz **Xinia Villalobos Orozco**