Sentencia 105-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con veinte minutos del veintisiete de abril del año dos mil seis.

Recurso de apelación por xxxxxxxxxxxxxx en su condición de representante legal de la Agencia de Aduanas xxxxxxxxxxxxxxxxx, S.A. agente de aduana persona jurídica (art. 268 LGA) y este en representación por imperio de norma (art. 33 LGA) en el despacho aduanero de la sociedad xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx. S.A., contra la resolución de la Dirección General de Aduanas número RES-DN-293-2005 del 21 de setiembre del 2005.

Resultando:

1. Con resolución número RES- DN-293-2005 del 21 de setiembre del 2005 la Dirección General de Aduanas resuelve modificar las declaraciones aduaneras de importación de la Aduana Central números 00000 de 12/07/2002, 00000 de 04/09/2002, 00000 de 12/11/2002, 00000 de 12/12/2002, 00000 de 24/12/2002, 00000 de 06/01/2003, 00000 de 18/02/2003, 00000 de15/04/2003 y 00000 de 1106/2003 en su elemento clasificación arancelaria, ubicando las mercancías (Bebidas Energizantes) en la posición arancelaría 2202.90.90.12 en lugar de la posición 2202.90.10.90 en que fue declarada. En consecuencia dispuso la modificación de la determinación de la obligación tributaria aduanera lo que arrojó un adeudo a favor del Fisco por la suma de cinco millones doscientos cuarenta y tres mil seiscientos veintiún colones con setenta y siete céntimos (¢5.243.621.77) (folios 38 a 51).

2. Que el señor xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx en su condición de representante legal de la Agencia de Aduanas xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, S.A. agente de aduana persona jurídica (art. 268 LGA) y este **en representación** por imperio de norma (art. 33 LGA) en el despacho aduanero de la sociedad **xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx. S.A**, presenta recuso de reconsideración y apelación contra la resolución RES-

DN-293-2005 del 21 de setiembre del 2005 la Dirección General de Aduanas. (folio 53).

3. Con resolución número **RES-DN-042-2006** del día 13/01/2006 la Dirección General de Aduanas, conoce del recurso de reconsideración declarando sin lugar el recurso y tramita la apelación para ante el superior emplazando al interesado (folios 54 a 57)**.**

4. Mediante escrito presentado ante este Tribunal el 8 de febrero de 2006 el recurrente se apersona en esta instancia y reitera sus argumentos. Asimismo, el día 27 de abril de 2006 adiciona sus argumentos, mismos que se pueden resumir de la siguiente forma:

   (Escrito de apersonamiento del acto inicial)

   - Que las declaraciones aduaneras se realizaron a través de pago normal no autodeterminadas, por lo que fueron inspeccionadas por la aduana (revisión física), siendo responsabilidad de la aduana el resultado, el cual no fue variado.
   - Que en el despacho no medió toma de muestra
   - Se invoca el Voto 06624 de la Sala Constitucional, referido a la consulta preceptiva de constitucionalidad del CAUCA II.
   - Consecuentemente solicita se archive el procedimiento iniciado. (folios 25 a 36)

     (Escrito de apersonamiento ante este Tribunal)

     - La Administración no obtuvo muestras del producto en el proceso de verificación, lo que contraviene el procedimiento de extracción de muestras.
     - Que la Dirección General de Aduanas consolida en un solo procedimiento el ajuste de varias declaraciones, debiendo realizarlas por separado.

- No se discrimina que varias de las declaraciones se tramitaron bajo el sistema de trámite normal.
- Que no notificó al importador en forma directa solo a la agencia, debiendo notificar a todas las partes.
- No se expusieron argumentos técnicos para justificar el cambio de partida arancelaria, solo se base en un análisis del Laboratorio Aduanero que es parcial, ya que no entró a analizar si el producto tenía el carácter de energético ni indicó el contenido proteínico o vitamínico que presenta. No entra a conocer cual es la naturaleza de este tipo de bebida, sino que por tratase de bebidas carbonatadas las excluye de hecho, como este caso demuestra que las bebidas enriquecidas no pueden ser consideradas "Preparaciones alimenticias de los tipos citados en la Nota 1 a) del Capítulo 30, propias para su consumo como bebida". Por lo que la falta d elementos técnico vicia el procedimiento.
- Solicita audiencia oral y privada. (folios 60 a 64)

(Escrito que adiciona al apersonamiento)

- Que mediante Dictamen técnico DV 069-99 de 23 de febrero de 1999, que estableció el criterio de clasificación para las mercancías aparadas a las declaraciones aduaneras que se modifican posteriormente, mismo que fue cambiado sin notificación previa al sector, lo cual es injusto, ya que las importaciones realizadas fueron de buena fe y el criterio se cambió y aplicó retroactivamente, debiendo la administración aplicarlo a futuro. (folios 89 a 91)

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

Redacta la Licenciada Elizabeth Barrantes Coto; y,

Considerando:

I. **Objeto de la litis.** Lo constituye la clasificación arancelaria de las mercancías de la línea única de las declaraciones aduaneras de importación de la Aduana Central números 00000 de 12/07/2002, 00000 de 04/09/2002, 00000 de 12/11/2002, 00000 de 12/12/2002, 00000 de 24/12/2002, 00000 de 06/01/2003, 00000 de 18/02/2003, 00000 de15/04/2003 y 00000 de 1106/2003 y que se describen como "BEBIDA ENERGETICA (RED RHINO)" y "BEBIDA ENERGETICA PRIVATE ENERGY" las que solicita el recurrente se mantengan en la posición declarada 2202.90.10.90 y no en la 2202.90.90.12 en que la ubica la Administración, generando una diferencia de impuestos de cinco millones doscientos cuarenta y tres mil seiscientos veintiún colones con setenta y siete céntimos (¢5.243.621.77) .

II. **Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal**: 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 el artículo 204 de 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 el citado artículo que contra la resolución dictada por la Dirección General de Aduanas, cabe recurso de apelación ante este Tribunal, el cual debe interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación. Así, tenemos que en este caso el acto recurrido, para todo efecto legal, fue notificada al interesado el **5 de enero de 2006 mediante fax** y el recurso de apelación fue interpuesto el **10 de enero de 200** (ver folios 48 a 53), 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 certificación de la personería jurídica del señor xxxxxxxxxxxxxxxxxxx que lo acredita como

representante legal de la Agencia de Aduanas xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, S.A (ver folio **74**). 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 los argumentos alegados.** De previo a determinar sobre la correcta clasificación arancelaria, es preciso señalar al recurrente que no lleva razón sobre los vicios que alega tener el procedimiento, a saber:

- ✓ Señala que no se notificó al importador en forma directa sólo a la agencia, debiendo notificar a todas las partes, lo cual no comparte este Órgano de Alzada. Sobre este aspecto ya este Tribunal ha señalado reiteradamente la representación legal que la normativa aduanera le confiere al agente de aduanas respecto del importador/consignatario, lo cual permite que la administración aduanera llame al importador/consignatario al procedimiento a través de su agente de aduanas, notificándole por intermedio de éste último. Situación que se da en el caso ya que tanto en el acto de inicio del procedimiento de ajuste como en el acto final del procedimiento, la Dirección General de Aduanas llama al importador al proceso y lo notifica por intermedio de su representante la agencia de aduanas conforme el artículo 33 del la LGA, (folios 14 y 50 respectivamente). Asimismo, cabe indicar que la agencia de aduanas se apersona al procedimiento como agencia y representante de su cliente xxxxxxxx (folio 25). De manera que no puede argumentar que no se ha llamado al importador al proceso.

- ✓ Indica que la Dirección General de Aduanas consolida en un único procedimiento el ajuste de varias declaraciones, debiendo realizarlas por separado. Es menester indicar que tal argumentación es carente de fundamento ya que la administración tiene la facultad de acumular en un sólo proceso el ajuste de varias declaraciones aduaneras, de conformidad a la

aplicación supletoria del Código Procesal Civil que regula el tema de forma expresa, siempre que se encuentre en los siguiente supuestos:

- las pretensiones tengan identidad de elementos
- exista conexión
- que la competencia y tramitación sean comunes[1]

Asimismo la normita procesal exige para su procedencia que la acumulación de procesos se de en primera instancia y antes de que queden listos para dictar sentencia. Cuando se trate de procesos ordinarios y abreviados, la acumulación sólo se decretará después de haberse resuelto las excepciones previas o transcurrido el plazo para proponerlas. Asimismo, permite que se realice en forma oficiosa, es decir, no es necesario que las partes soliciten la acumulación de procesos[2]

En el caso, tenemos que concurren todos los elementos necesarios que permiten a la administración iniciar en un solo procedimiento el ajuste de varias declaraciones, pues si bien no se trata de la rigurosidad de procesos judiciales, se cumple con la identidad de las partes, es decir las declaraciones fueron tramitadas por la misma agencia de aduanas para el mismo importador; se trata en la especie de la discusión de la misma posición arancelaria y, no cabe duda que la Dirección General de Aduanas tiene competencia para realizar este tipo de procedimientos, razón por la cual no es de recibo lo argumentado por el recurrente.

---

[1] VER: CPC: ARTÍCULO 125.- Requisitos. Son acumulables los procesos:1) Cuando en las pretensiones haya identidad de elementos.2) Cuando exista conexión. Es necesario, además, que la competencia y la tramitación sean comunes.

[2] VER CPC ARTÍCULO 127.- Procedencia .La acumulación de procesos sólo es procedente en primera instancia y antes de que queden listos para dictar sentencia. En procesos ordinarios y abreviados, la acumulación sólo se decretará después de haberse resuelto las excepciones previas o transcurrido el plazo para proponerlas. Podrá decretarse aun de oficio.

- ✓ Cuestiona el recurrente la forma de determinación de algunas declaraciones aduanera y la participación o no del funcionario en el despacho siendo responsabilidad de la aduana el resultado, el cual no fue variado.

  Sobre este argumento, no lleva razón el recurrente, ya que este Tribunal desde el año 2000 en sentencia 11-2000, señaló básicamente que ya sea en el ejercicio de controles inmediatos, a posteriori o permanentes, la determinación de la obligación tributaria puede ser revisada por parte de la autoridad aduanera, lo anterior en virtud de que la normativa vigente no hace ninguna diferencia respecto a las determinaciones que pueden ser revisadas, sea las efectuadas por la misma autoridad aduanera o las realizadas por el agente de aduanero o las efectuadas bajo el sistema mixto, lo cual surge de interpretación armónica de los artículos 58 y 59, que ambas determinaciones son revisables, independientemente del (o los sujetos) que determinó.

  Por otra parte, la obligación tributaria aduanera se convierte en definitiva, cuando sea producto de un procedimiento ordinario, en donde ambas partes, tienen amplia oportunidad procesal para hacer alegaciones, llevar al proceso las pruebas técnicas, especializadas, o planteamientos jurídicos, que fundamenten sus pretensiones. Es decir, si no se ha realizado un procedimiento ordinario la autoridad aduanera tiene plena potestad para realizar la revisión de la determinación de la obligación tributaria aduanera, conforme el artículo 62 de la Ley General de Aduanas (en delante LGA).

  En el caso de estudio, es claro que la autoridad aduanera tiene plena potestad para realizar el ajuste pretendido.

- ✓ Invoca el recurrente la aplicación del Voto 06624 de la Sala Constitucional, referido a la consulta preceptiva de constitucionalidad del CAUCA II, la cual

tampoco es aplicable al caso ya que el voto de referencia fue emitido ante la consulta preceptiva de constitucionalidad que hiciera la Asamblea Legislativa a la Sala Constitucional, con ocasión de la aprobación de la Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano II del Tratado General de Integración Económica, suscrito en la Ciudad de Guatemala el 7 de enero de 1993, conocido como CAUCA II.

En dicho voto, la Sala se refiere a algunos artículos de dicho Código que en su criterio rozan nuestra Constitución Política. Uno de esos artículos es precisamente el 86, que regula los alcances de la prenda aduanera, por lo que la Sala en el Considerando VI del voto citado señaló:

"VI.-El artículo 86 del convenio en lo referente a su segundo párrafo contraviene los artículos 45 y 34 constitucionales. El párrafo en cuestión dispone:

> *Si ya hubieren sido despachadas podrá perseguirlas y aprehenderlas a efectos de reintegrarlas a la custodia aduanera, sin perjuicio de la ejecución que por vía de apremio puede recaer sobre el patrimonio de los sujetos pasivos y de los terceros responsables del pago de las obligaciones tributarias aduaneras."*

> *Sobre el particular esta Sala entiende que aunque la determinación de una obligación fiscal no es una (sic) acto de índole jurisdiccional, y no tiene el carácter de cosa juzgada, la certeza del derecho-como uno de sus fines-exige que una vez considerados los elementos informativos del caso y exteriorizada la opinión de la autoridad administrativa, ya no puede ser alterada discrecionalmente si fue puesta en conocimiento del deudor o responsable y aceptaba por éste. Sea, que el acto de determinación de una obligación tributaria, y particularmente en el caso que nos ocupa, de una obligación de pago de tributos aduaneros, puede ser modificado antes, pero no después de la notificación, pues una vez puesto en conocimiento del particular afectado, el acto ha salido del campo unilateral de la administración, naciendo un derecho por parte de aquél al mantenimiento de la situación dada, salvo situaciones anómalas.* ***En consecuencia, una vez satisfechos los tributos***

aduaneros y despachada la mercancía, no es posible entender que subsista el privilegio prendario de la administración, pues sería convertir tal privilegio, que no se niega cuando los tributos no han sido debidamente cancelados, en un privilegio permanente que afectaría directamente el contenido del artículo 45 de la Constitución, *en cuanto protege la facultad del propietario de la libre disponibilidad de los bienes de su pertenencia. Ahora bien, la Sala aclara* ***que para modificar la determinación firme*** *de la obligación aduanera, es necesario que el error de concepto haya sido ocasionado por el proceder del contribuyente o responsable, o que razonablemente pueda imputársele. Consideramos inadmisible la revisión del acto de determinación consentido, por las circunstancias de que los funcionarios de la administración de aduanas hayan incurrido en errónea apreciación de datos y elementos conocidos en su oportunidad, ya que, no es obligación de los particulares fiscalizar, controlar o apreciar la ineficacia de sus empleados. De manera que, el contribuyente, no debe satisfacer ningún suplemento de impuesto o tributo, en tanto la deficiencia no obedezca a la mala fe, culpa o dolo de su parte. Únicamente es admisible la rectificación de errores materiales o aritméticos mas no de concepto."* (el subrayado no es del texto) Voto 66-24-94.

Dicho voto, fue con ocasión del alcance que el CAUCA II otorgaba a la prenda aduanera, que la Sala estimó que la posibilidad de perseguir y aprehender las mercancías que ya habían sido despachadas, para reintegrarlas a la custodia aduanera con el fin de que respondieran por los tributos que no hubiesen sido cubiertos parcial o totalmente, era contrario a lo dispuesto por los artículos 45 y 34 constitucionales, lo cual este Tribunal comparte, pero que no se relaciona con el asunto que hoy se conoce y en consecuencia no es de aplicación al caso.

Otros argumentos de fondo

Estima el recurrente esencialmente que en el despacho no medió toma de muestra muestras del producto en el proceso de verificación, lo que contraviene el procedimiento de extracción de muestras. Además que no se expusieron argumentos técnicos para justificar el cambio de partida arancelaria, sólo se basa en un análisis del Laboratorio Aduanero que es parcial, ya que no entró a analizar si el producto tenía el carácter de energético ni indicó el contenido proteínico o vitamínico que presenta. No entra a conocer cual es la naturaleza de este tipo de bebida, sino que por tratase de bebidas carbonatadas las excluye de hecho, como este caso demuestra que las bebidas enriquecidas no pueden ser consideradas "Preparaciones alimenticias de los tipos citados en la Nota 1 a) del Capítulo 30, propias para su consumo como bebida". Por lo que la falta de elementos técnicos vicia el procedimiento.

Al respecto, considera este Tribunal que tales argumentos no son de recibo por las siguientes razones. Señala el artículo seis del CAUCA que esta facultado el Servicio Aduanero para aplicar la normativa aduanera y, en consecuencia le corresponde comprobar su correcta aplicación, recaudar los derechos e impuestos como la fiscalización de la correcta determinación de éstos. Por ello en el numeral nueve siguiente se le faculta para supervisar y fiscalizar el correcto cumplimiento de las obligaciones aduaneras. Note el recurrente que tales facultades están dadas en genérico y sin condicionamiento alguno relativo a la naturaleza o momento del procedimiento de control. Conteste con lo anterior el artículo 24 en su inciso a) de la LGA enumera como una de las atribuciones aduaneras la de "… comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera como… clasificación arancelaria" para luego en el artículo 23 ibidem en su párrafo tercero faculta el ejercicio del control a posteriori respecto de las operaciones aduaneras y las declaraciones que le sustentan como de las determinaciones de las obligaciones tributarias aduanas en ellas contenidas. De manera que dichas actividades conllevan implícita y necesariamente incluida la facultad de tomar

muestras para verificar la naturaleza características y demás elementos de las mercancías con el objeto de verificar su clasificación como elemento esencial en la determinación de la OTA. Dicha facultad que como indicamos se encuentra implícita en las normas de cita es posteriormente desarrollada de manera explicita en los numerales 84 y 86 de la LGA en relación con el 253 de su Reglamento; 97 relacionado con los numerales 325 a 328 de su Reglamento y Manual de Procedimientos para la extracción de muestras; 102 de la LGA y que desarrollan la extracción de muestras conforme a tres momentos procedimentales diferentes. El primero dentro de las actuaciones previas a realizar por el agente de aduanas para cumplir a cabalidad con lo dispuesto en el numeral 86 de cita; el segundo relacionado con la actividad de control a priori o inmediato ejercida por la Administración durante el despacho facultando la extracción de oficio o a instancia de parte; finalmente el artículo 102 que al regular la facultad de control a posteriori en su párrafo tercero faculta entre otros para la toma de muestras de las mercancías como bien lo reconoce el interesado en su escrito de apersonamiento a esta instancia (folio 120) párrafo dos.

Ahora bien, sobre lo que señala el recurrente de que la muestra no fue tomada en el despacho y por consiguiente contraviene el procedimiento de extracción de muestras, no comparte el Tribunal tal argumentación por cuanto el artículo cinco de la LGA indica que el régimen jurídico aduanero debe ser interpretado en la forma que garantice mejor el desarrollo del comercio exterior en armonía con la realidad socioeconómica imperante y los otros intereses públicos a la luz de los fines de dicho ordenamiento. En este sentido es claro que la facilidad y agilidad del comercio exterior que inspira la LGA (ver exposición de motivos de la LGA) considera la facilitación de las mercancías mediante un procedimiento de despacho abreviado y expedito y por ello la facultad para revisar lo actuado en un plazo de 4 años. La realidad socioeconómica indica que la revisión dentro de dicho plazo conlleva la inexistencia misma de la mercancía

importada por razón del tráfico mercantil para consumo objeto mismo de la importación. De manera que el mismo numeral 102 al concebir un plazo de 4 años para la revisión y facultar la toma de muestras parte de que trata de mercancías idénticas más no las mismas.

En el caso si bien no se extrajo muestra en el despacho y por consiguiente no se anotó en la declaración aduanera que se dejaba muestra para análisis, (porque su ajuste se realizó a posteriori) pero consta en expediente, que funcionarios de la División de Control y Fiscalización se apersonaron a la empresa y procedieron a levantar el acta N° DCF-DEN-84-03 del 30 de junio de 200 (folios 149 y 150 expediente anexo) y se procedió además a extraer muestra de los productos importados y que tienen un nombre patentado de RED RHINO BEBIDA ENERGETICA y PRIVATE ENERGY DRINK, según acta de extracción de muestras N° 36 de 30/06/2003 (folio 151 expediente anexo), por lo que se cuenta con los análisis de laboratorio N°1029 y 1030 ambos del 11 de julio de 2003 y el Criterio Técnico emitido por el Departamento de Verificación Técnica de fecha 29 de setiembre que establecen la clasificación arancelaria de dichas bebidas energéticas de conformidad con la muestra tomada (folios 175 a 177 del expediente adjunto) de unas muestras de la misma naturaleza de la mercancía que hoy se discute (ver folio 2: acta de extracción de muestra N° 144-25), misma que coincide con la naturaleza del producto importado, según descripción realizada por el propio agente de aduanas y con las facturas comerciales que acompañan las declaraciones aduaneras.

Sobre el particular, hace ver este Tribunal que no es necesario tomar una muestra por cada despacho y que en determinadas situaciones se puede tomar una muestra del producto una vez nacionalizada siempre y cuando se trate de un producto plenamente identificable, sea por sus características o por tratarse de una marca patentada reconocida en el mercado. De manera que en

el caso en examen se puede establecer sin lugar a duda la conexidad de la mercancía importada con las muestras tomadas en la empresa del importador.

Resulta claro que en el presente caso, la muestra tomada y analizada, puede no ser de la importación objeto de las presentes diligencias. Sin embargo, tal situación no vicia en nada las presentes actuaciones, toda vez que según desarrollaremos en detalle posteriormente en el apartado en que se analiza "la naturaleza de las mercancías", por tratarse de un producto identificable y reconocido según las características y referencias indicadas en las facturas comerciales, tramitadas por la misma Agencia de Aduanas, resulta totalmente posible establecer la conexidad entre las muestras analizadas y los productos desalmacenados y, en consecuencia poder adicionalmente aplicar el resultado del análisis del Laboratorio Aduanero al presente caso (corroborar con la descripción declarada y contenida en los documentos adjuntos), toda vez que del estudio de la documentación en expediente, es suficiente para determinar sobre las características y naturaleza de la mercancía que se discute.

Otro aspecto invocado por el recurrente, corresponde a que mediante Dictamen técnico DV 069-99 de 23 de febrero de 1999, se estableció el criterio de clasificación para las mercancías aparadas a las declaraciones aduaneras que se modifican posteriormente, mismo que fue cambiado sin notificación previa al sector, lo cual es injusto, ya que las importaciones realizadas fueron de buena fe y el criterio se cambió y aplicó retroactivamente, debiendo la administración aplicarlo a futuro. Al respecto no le cabe dudas a este Tribunal que la actuación de la agencia de aduanas en cuanto a la clasificación arancelaria descrita en las declaraciones de marras la realizó de buena fe y con base a un criterio técnico emitido con anterioridad por el órgano competente. Sin embargo, en cualquier momento en que la administración determine la existencia de un error en cuanto a un criterio emitido, tiene el deber de corregirlo. Tal error no genera derecho alguno a quienes lo aplicaron,

ya que el error no crea derecho, pudiendo la administración variar su posición si cuenta con los elementos necesarios y puede proceder a realizar los ajustes que estime pertinentes siempre y cuando se encuentre dentro de los parámetros previstos por la legislación. Es decir, puede revisar determinaciones hechas con base en un criterio errado, siempre que se cumpla todos los presupuestos de forma y fondo que la ley exige. Consecuentemente, no se trata de una aplicación retroactiva de un criterio técnico, sino del ejercicio de la facultad que tiene la administración de revisar la determinación de la obligación tributaria aduanera.

IV. **Sobre el fondo.** Como hemos advertido, el fondo de este asunto se limita a la diferencia de criterio entre las partes a la ubicación de las mercancías objeto de recurso en la posición arancelaria correcta del SAC, es decir, entre la posición 2209.90.90.12 que considera la Administración Aduanera como correcta y la posición 2202.90.10.90 pretendida y declarada por el recurrente.

Partiendo de que existe conexidad entre las muestras tomadas y que dan base al análisis realizado por el laboratorio y las mercancías importadas, por tratarse de productos patentados reconocidos en el mercado por su marca, lo procedente es resolver el fondo de la presente litis con base en los documentos y pruebas que constan en expediente, considerando que para el caso que nos ocupa, resulta imperioso efectuar una correcta denominación de la mercancía objeto de controversia, es decir según con las características del producto <u>designarlo</u> correctamente a fin de proceder a <u>codificarlo</u> en la Nomenclatura Internacional del Sistema Armonizado (S.A) base del Sistema Arancelario Centroamericano (S.A.C), Arancel de Importación vigente al momento que se dan los hechos.

Es así, como en primer término deben analizarse las características de la mercancía en estudio: descripción, referencias, comercialización, presentación, etc., a fin de determinar su naturaleza y proceder a analizar el alcance de cada una de las posibles clasificaciones a que se refiere el caso (2202.90.10.90 declarada ó 2209.90.90.12 modificada). En tal sentido procede este Tribunal a dilucidar sobre estos aspectos para determinar la correcta clasificación arancelaria de mercancía nacionalizada con las declaraciones aduaneras de importación de la Aduana Central números 00000 de 12/07/2002, 00000 de 04/09/2002, 00000 de 12/11/2002, 00000 de 12/12/2002, 00000 de 24/12/2002, 00000 de 06/01/2003, 00000 de 18/02/2003, 00000 de15/04/2003 y 00000 de 1106/2003.

1- Naturaleza y clasificación arancelaria de la mercancía:

En primer término resulta procedente referirnos a la naturaleza de la mercancía de controversia, a fin de determinar su correcta clasificación arancelaria. Es así, como prueba en expediente tenemos por un lado la descripción realizada por la agencia aduanal en la casilla 41 de las declaraciones y las facturas tenemos:

N° DECLARACIÓN	DESCRIPCIÓN	N° FACTURA	DESCRPCIÓN
00000 6/01/2003	Bebida Energética PRIVATE ENERGY (24X250ML)	N° PV014 24/6/2002	PRIVATE ENERGY DRINK (24X250ML)
00000 24/12/2002	Bebida Energética PRIVATE ENERGY (24X250ML)	N° PV014 24/6/2002	PRIVATE ENERGY DRINK (24X250ML)
00000 12/12/2002	Bebida Energética RED RHINO (24X250ML)	N°9536 30/12/2002	RED RHINO
00000 12/12/2006	Bebida Energética RED RHINO (24X250ML)	N° 256 29/10/2002	RED RHINO LATIN AMERICA
00000 04/09/2002	Bebida Energética RED RHINO (24X250ML)	N° 9198 16/08/2002	RED RHINO
00000 15/04/2003	Bebida Energética RED RHINO (24X250ML)	N° 297 05/03/2003	RED RHINO LATIN AMERICA

00000 12/07/2002	Bebida Energética RED RHINO (24X250ML)	N° 8928 20/06/2002	RED RHINO
00000 11/06/2003	Bebida Energética RED RHINO (24X250ML)	N° 297 05/03/2003	RED RHINO LATIN AMERICA
00000 18/02/2003	Bebida Energética RED RHINO (24X250ML)	N° 256 29/10/2002	RED RHINO LATIN AMERICA

Todas las declaraciones antes indicadas señalan como posición arancelaria la 2202.90.10.90. La Administración Aduanera dentro de sus facultades de control a posteriori procedió a revisar la clasificación arancelaria consignada en las declaraciones aduaneras referentes a la importación de este tipo de mercancías y en vista de la naturaleza de la mercancía es que solicitan apoyo del Laboratorio Aduanero.

Es así como los análisis de laboratorio señalan:
Aduanálisis N° 1029 para RED RHINO ENERGETICA: "BEBIDA NO ALCOHOLICA, GASEADA, ENLATADA, DIFERENTE DE LA SODA, A BASE DE AGUA CARBONATADA, AZUCARES, VITAMINAS, AMINOACIDOS, CAFEINA, PRINCIPALMENTE. VER CRITERIO DE CLASIFICACIÓN DV/370/2001" (Folio 176 expediente adjunto)
Aduanálisis N° 1030 para PRIVATE ENERGY DRINK: "BEBIDA NO ALCOHOLICA, GASEADA, ENLATADA, DIFERENTE DE LA SODA, A BASE DE AGUA CARBONATADA, AZUCARES, VITAMINAS, AMINOACIDOS, CAFEINA, PRINCIPALMENTE. VER CRITERIO DE CLASIFICACIÓN DV/370/2001" (Folio 177 expediente adjunto)

Con el resultado del análisis practicado, el Departamento de Verificación Técnica de la Dirección General de Aduanas procedió a rendir el dictamen correspondiente de conformidad con la composición indicada por el Laboratorio, dando como resultado que para ambos tipos de bebidas energéticas la posición arancelaria

correcta es la 2202.90.90.12[3]. (agua incluida el agua mineral, aun cuando se entiende un error material en la trascripción del dictamen ya que se tiene la partida 2209.90[4] cuando ésta corresponde a otro tipo de mercancías muy distintas de las descritas y analizadas (Vinagre y sucedáneos del vinagre…), mismo que es corregido ya tanto en el acto inicial como final del procedimiento de ajuste. En consecuencia por la naturaleza de la mercancías en cuestión se puede comparar y corroborar las características del producto desalmacenado en cada una de las declaraciones que se tramitaron en esa Aduana, pudiéndose establecer su relación con base en que se trata de un producto patentado con marca reconocida en el mercado, permitiendo establecer la conexidad entre la muestra analizada previamente por el órgano competente y el producto desalmacenado (comparando la descripción contenida en los análisis del Laboratorio, declaraciones aduaneras y documentos adjuntos, etc).

En virtud de lo expuesto anteriormente, estima este Tribunal que de conformidad con lo indicado en el resultado del análisis practicado por el Laboratorio Aduanero a mercancías de igual naturaleza (características reconocidas), a su composición y su presentación en el mercado, la mercancía declarada trata de una bebida energizante debidamente registrada y reconocida a nivel internacional por su nombre comercial. Mercancía de la partida específica 2202 de la Nomenclatura del Sistema Armonizado cuyo epígrafe o texto de partida señala:

"AGUA, INCLUIDAS EL AGUA MINERAL Y LA GASEADA, CON ADICIÓN DE AZÚCAR U OTRO EDULCORANTE O AROMATIZADA, Y DEMÁS BEBIDAS NO ALCOHÓLICAS, EXCEPTO LOS JUGOS DE FRUTAS U OTROS FRUTOS, O DE HORTALIZAS DE LA PARTIDA 20.09."

---

[3] **22.02 – AGUA, INCLUIDAS EL AGUA MINERAL Y LA GASEADA, CON ADICIÓN DE AZÚCAR U OTRO EDULCORANTE O AROMATIZADA, Y DEMÁS BEBIDAS NO ALCOHÓLICAS, EXCEPTO LOS JUGOS DE FRUTAS U OTROS FRUTOS, O DE HORTALIZAS DE LA PARTIDA 20.09.**

22.09 – VINAGRE Y SUCEDÁNEOS DEL VINAGRE OBTENIDOS A PARTIR DEL ÁCIDO ACÉTICO

Así tenemos:

2202.10 – **Agua, incluidas el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada**

2202.90 – **Las demás**

Según las Notas explicativas del Sistema Armonizado:

"Esta partida agrupa las bebidas no alcohólicas, tal como se definen en la Nota 3 de este Capítulo, **excepto** las comprendidas en otras partidas y, en especial, en las **partidas 20.09** ó **22.01.**

A**)** **Agua, incluidas el agua mineral. y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada.**

Se clasifican en este grupo, en particular:

1) El **agua mineral** (natural o artificial) **con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada.**

2) Las **bebidas, tales como gaseosa, cola, naranjada, limonada** que consisten en agua potable ordinaria, incluso con adición de azúcar u otro edulcorante, aromatizada con jugos (zumos) o esencias de frutas u otros frutos o extractos compuestos y, a veces, con ácido tartárico o ácido cítrico, añadidos; suelen gasearse con dióxido de carbono. Se presentan casi siempre en botellas u otros recipientes herméticos.

B) **Las demás bebidas no alcohólicas, excepto los jugos (zumos) de frutas u otros frutos o de hortalizas de la partida 20.09.**

En este grupo se clasifican, en particular:

1) El **néctar de tamarindo que se ha adecuado al consumo como bebida** añadiéndole agua, azúcar u otro edulcorante y tamizándolo.

2) **Algunos productos alimenticios líquidos susceptibles de consumirse directamente como bebidas,** tales como las bebidas a base de leche y cacao.

Se **excluyen** de esta partida:

a) El yogur líquido y demás leches y natas (cremas) fermentadas o acidificadas, con adición de cacao, frutas u otros frutos o aromatizantes (**partida 04.03).**

b) Los jarabes de azúcares de la **partida 17.02** y los jarabes de azúcares aromatizados de la **partida 21.06**.

c) El jugo (zumo) de frutas u otros frutos o de hortalizas, aunque se utilicen directamente como bebida (**partida 20.09**).

d) Los medicamentos de las **partidas 30.03** ó **30.04**.*".*

En el caso en estudio la nueva codificación se da a nivel de 8 y 10 dígitos, en razón de la naturaleza de la mercancía, es decir cambia de la posición 2202.90.**10.90** a la 2202.90.**90.12**, en aplicación de la Regla General de

Clasificación 1 y 6 del Sistema Armonizado, la mercancía objeto de análisis cumple con lo descrito en el inciso arancelario específico para el tipo de bebidas que se trata, ya que no es posible mantener la clasificación señalada por el recurrente toda vez que el epígrafe del inciso 2202.90.**10** corresponde a "Preparaciones alimenticias de los tipos citados en la Nota 1 a) del Capítulo 30, propias para su consumo como bebida", por cuanto esta posición es propia para preparaciones alimenticias acondicionadas para su consumo como las del tipo comúnmente usadas para la alimentación de diabéticos, enfermos en estado de coma, enfermos con dificultades para masticar alimento por ejemplo (suplementos o complementos alimenticios nutricionales) Nota Legal 30.1 a). Por el contrario, con la posición 2202.90.**90.12.** aplicada por la Dirección General de Aduanas se clasifican las otras aguas incluidas el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada, y demás bebidas no alcohólicas que se encuentren "Enlatadas distintas al inciso 2202.90.90.11 Impuesto específico por cada 250 ml" . Por tal razón la posición arancelaria indicada por la administración es la correcta y debe este Tribunal así confirmarlo.

V. En cuanto a la audiencia solicitada por el recurrente, estima este Tribunal la misma innecesaria, por obrar suficientes elementos en expediente para la resolución del asunto.

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 y: Por mayoría se resuelve sin lugar el recurso y confirmar la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado de los licenciados Gómez Sánchez y Soto Sequeira quienes declaran con lugar el recurso y revocan la resolución recurrida.

Notifíquese al recurrente en el lugar señalado:……..
y a la Dirección General de Aduanas.

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Dick Rafael Reyes Vargas **Elizabeth Barrantes Coto**

Desiderio Soto Sequeira **Mariela Chacón Salas**

Alejandra Céspedes Zamora **Luis Alberto Gómez Sánchez**

Voto salvado de los Licenciados Desiderio Soto Sequeira y Gómez Sánchez.

Nos apartamos del voto mayoritario y debe declararse con lugar el recurso en razón de las siguientes consideraciones. Al ocurrir el evento generador de la obligación tributaria, la ratio esendi del control aduanero nos predica que se da un momento según el cual la Administración Aduanera Tributaria tiene a su cuidado la verificación de los elementos que en su conjunto e integración configuran la determinación del "quantum debeatur" y cumplimientos no tributarios que interesan al comercio. Estos elementos se encuentran disponibles en el control inmediato, pero al darse el levante e iniciar el plazo prescriptivo contra las facultades de constatación de la Administración, tales elementos al ser considerados en el control a posteriori, tienen que ser ajustados a parámetros de certeza absoluta sin tener el bien, con lo que queremos expresar que si en la especie se investiga la partida arancelaria, la probatoria dentro del contradictorio se forma por otras características y medios al no poderse considerar la mercancía por no encontrarse a recaudo fiscal sino en el comercio. Ahora bien, en el proceso de verificación física, como ocurre en el caso, el Estado a través del funcionario investido de las facultades de inspección realiza su labor la cual puede ser llevada a cabo conforme a la normativa o bien con negligencia o mala praxis. Resulta obvio que en las importaciones del caso, el funcionario avaló la propuesta declarada y puede afirmarse que no consideró importante a efectos de la partida arancelaria, sacar muestra para su análisis (artículo 325 del Reglamento a la Ley 7557). Como consecuencia, la administración, dentro del control a posteriori, extrae muestras meses después sin que se logren cumplir los requisitos que permitan adquirir la certeza de naturaleza tributaria. Ello porque debemos recordar que en el procedimiento posterior al levante, y propiamente en materia aduanera, no se estila el llamado procedimiento determinativo presuntivo, que permite considerar bajo ciertos parámetros, la existencia de unja deuda, lo cual no aparece en la normativa aduanera y por tanto el requerimiento de certeza absoluta debe quedar plasmado en la tramitación aduanera, aspecto que se extraña en el procedimiento que se conoce. Lo expuesto también explica que las consultas técnicas "se

limitarán al caso concreto" sea que se limita a la clasificación arancelaria de un producto particular e individualizado que se entiende invariable hasta tanto no cambie o modifique la estructura de la nomenclatura.

Luis Alberto Gómez Sánchez **Desiderio Soto Sequeira**