SENTENCIA N°127-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las ocho horas con cincuenta minutos del trece de junio de dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por la señora **XXXXX** en calidad de agente aduanero de la **Agencia de Aduanas XXXXX**., en representación de su cliente **XXXXX**., en contra de la resolución AC-DN-041-2006 del 19 de enero de 2006 de la Aduana Central.

Resultando

I- Que a través de la declaración aduanera de importación N° **XXXXX** de fecha de aceptación de **XXXXX** de la Aduana Central, **la Agencia de Aduanas XXXXX.** a nombre del Importador **XXXXX.,** presentó a despacho mercadería consistente en Ligas de Caucho, declarando la partida arancelaria 4007.00.20.00, afecta al pago del 5% DAI, 1% de Ley 6946 y 13% del Impuesto General sobre las Ventas.

II- Con escrito sin número con fecha de recibo 23 de junio de 2005, la Agencia de Aduanas y el señor **XXXXX** en representación del importador, presentaron Reclamo por pago indebido en la Declaración de referencia, toda vez que señalan que durante el proceso de nacionalización a la declaración objeto de la listis, se le asignó revisión física y el funcionario aduanero reclasificó las mercancías a la partida arancelaria 4008.21.90.10 manteniendo el aforo e indicando que no existe incidencia fiscal, no obstante en dicha partida las mercancías no están afectas al pago del impuesto general sobre las ventas, por lo que solicita la devolución de los tributos cancelados en exceso, más los intereses de ley. (ver folios 1-4)

III- Con oficio AC-DT-SS-1067-2005 de fecha 26 de setiembre de 2005, la Aduana Central previene a la parte la presentación de varios documentos, los cuales fueron aportados en fecha 3-10-2005 (ver folios 8-16)

IV- Con Resolución No. AC-DT-SS-041-2006 de fecha 19 de enero de 2006, la Aduana Central resuelve denegar la reclamación presentada en el sentido de devolver los tributos cancelados en exceso por las mercancías amparadas a la Declaración **Aduanera XXXXX** por haberse trasladado el pago en exceso de dominio de la mercancía a su distribuidor o consumidor final. (Folios **23 a 32**)

V- Con escrito presentado el 13 de febrero de 2006, la Agencia de Aduanas **XXXXX**. presenta recurso de reconsideración y apelación contra el acto dictado con la resolución antes citada, alegando que su gestión no es una rectificación sino un reclamo por cobro indebido y que la Aduana rechaza su petición basada en una mala interpretación de la certificación emitida por el contador Público, considerando que dicha devolución ya fue recuperada, a pesar de que la misma indica claramente que no se ha considerado el crédito fiscal correspondiente, adjuntando nota aclaratoria de la certificación de referencia indicando que aunque contablemente lo correcto era registrar el porcentaje depositado a favor del fisco, y por ende dentro del costo, al conocer del error en la declaración aduanera, dicho monto no se incluyó ni en la venta final al consumidor, ni se consideró en la declaración del impuesto de ventas como crédito fiscal. (ver folios **33-34**)

VI- Que a través de resolución número **RES-AC-DN-525-2006 del 27 de marzo de 2006**, la Aduana Central rechaza el Recurso de Reconsideración, mantiene lo resuelto y emplaza al recurrente para que se apersone ante el Tribunal Aduanero Nacional a reiterar o ampliar los argumentos de su pretensión, considerando que a pesar de que mediante declaración jurada suscrita por el señor **XXXXX**, Representante Legal de la empresa **XXXXX**. señala que no se ha autoaplicado los tributos cancelados en exceso en las declaraciones mensuales del Impuesto General sobre las Ventas, sin embargo la certificación del Contador Público Autorizado No. 227, señor

José Guillermo Esquivel Solís, señala "**desde el punto de vista contable los impuestos en cuestión fueron cargados al costo de mercancía vendida, en consecuencia en la Declaración del Impuesto sobre Ventas no se consideró el Crédito Fiscal**". Siendo que del estudio de la mercancía amparada a dicha declaración aduanera al momento de su importación, como se desprende de la documentación aportada por el interesado y la factura que ampara a la declaración de estudio, lo procedente es denegar la gestión por haberse trasladado el pago en exceso de dominio de la mercancía a su distribuidor o consumidor final. (Folios **35-40**)

VII- Con fecha de recibo 28 de abril de 2006, el recurrente se apersona este Tribunal, en representación de la empresa **XXXXX**., a confirmar el recurso de apelación, ratificando en todos sus extremos los alegatos presentados y ampliando en los siguientes términos: (ver folios **48-52**)

- Ante un evidente desconocimiento de la Administración Aduanera de los términos utilizados contablemente para registrar las compras, la Aduana Central rechaza el recurso de reconsideración, fundamentándose en lo declarado por el Contador Público Autorizado, sobre el tratamiento dado a los tributos reclamados, no obstante que para facilitar la interpretación, se incluyó una adición de la referida certificación indicando que "…LA VENTA FINAL NO FUE AFECTA A DICHO TRIBUTO …", sin embargo ,la aduana no entendió como fue registrada la declaración aduanera e inventa que dicho tributo fue recuperado mediante el traslado de dominio de la mercancía a su distribuidor o consumidor final y por tanto su representada ya no tiene el derecho de recuperar el impuesto pagado, lo cual está alejado de la verdad y su representada mantiene su derecho de recuperar el impuesto pagado y depositado al fisco.

- De acuerdo a los términos contables comúnmente utilizados y reconocidos para el registro contable de las compras de una compañía, la importación de marras debió registrarse en el apartado de "Compras" por el monto total que incluye el principal y los impuestos cancelados a la aduana, bajo el término "Costo de Mercancía Vendida", ya que era el costo total desembolsado por **XXXXX**, para la compra de la mercancía, eso es lo correcto y lo que se hizo.

- Por haberse iniciado el reclamo ante la aduana, contablemente como lo certifica el CPA, NO se registra la recuperación del impuesto en la declaración mensual del impuesto de ventas correspondiente, como un crédito fiscal, ya que lo correcto era recuperarlo mediante la presente gestión. Por las mismas razones el impuesto tampoco se cargó al costo de venta del producto, ni al consumidor.

- En el caso de marras, la aduana en vez de subsanar su error, actúa de manera total y absolutamente irresponsable e ilegal, al no realizar de oficio la reliquidación y reincide en su atropellado actuar, cuando rechaza con absoluto desconocimiento y desinterés la solicitud planteada y fundamentada.

- Solicita audiencia oral y privada conforme con el artículo 201 de la LGA, a fin de llegar a la verdad real en el presente caso.

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

Redacta la licenciada Contreras Briceño; y,

Considerando:

I- Objeto de la litis. El presente asunto versa sobre la apelación interpuesta por la Agencia de Aduanas XXXXX., como representante del importador **XXXXX**, contra la denegatoria a autorizar la devolución de impuestos cancelados en exceso generados por la modificación de la posición arancelaria declarada para la mercancía amparada a la Declaración Aduanera **N XXXXX**, en la que se consignó que se despachaba "***Ligas de caucho"*** en la partida arancelaria 4007.00.20.00, y la aduana durante el despacho, la cambió a la posición 4008.21.90.10, reclasificación sobre la que las partes están de acuerdo pero respecto de la que alega el recurrente, la mercancía en esta nueva posición arancelaria no está gravada con el Impuesto General sobre las Ventas y la aduana no reliquidó la declaración de cita, razón por la cual solicita la devolución de lo pagado por concepto de impuesto de ventas, más los intereses de ley.

II.- Admisibilidad del recurso. Que previo a cualquier otra consideración, se avoca este órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme con normativa aduanera. En tal sentido dispone el artículo 198 de la Ley General de Aduanas que contra la resolución dictada por la **Aduana Central**, cabe el recurso de apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, el cual debe interponerse dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación del acto impugnado, condicionando la admisibilidad a dos requisitos procesales, sea en cuanto al tiempo que dispone el interesado para interponerlo y además el relativo a la capacidad procesal de las partes que intervienen en expediente. En el caso bajo estudio el recurso fue establecido por la **Agencia de Aduanas** *XXXXX***.,** actuando a través de *XXXXX* agente aduanero debidamente acreditado de la Agencia Aduanal citada **con código No.** *XXXXX* y en representación de la empresa *XXXXX***.,** siendo persona legitimada para recurrir según consta en el folio **42,** cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Además según consta a **folio 32**

la resolución recurrida fue notificada al recurrente en fecha de 08 de febrero de 2006 y los recursos se interpusieron el día **13 de febrero siguiente** como se observa a **folio 33**, es decir, dentro del plazo de los tres días hábiles establecidos al efecto. Por lo anterior el recurso de apelación debe admitirse para su estudio.

III.- Sobre el Fondo:

Se avoca este Tribunal a 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, resultan valiosas las pruebas e información en expediente traídas por las partes.

Es por ello que a efecto de determinar si procede o no la devolución de los impuestos cancelados en exceso por la reclasificación de la Declaración Aduanera de cita, procede 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 *XXXXX*** que la Agencia de Aduanas ***XXXXX***., declaró la mercancía nacionalizada como "Ligas de Caucho" en la posición arancelaria 4007.00.20.00 del S.A.C., afecta al pago del 5% de Derechos Arancelarios de Importación, 1% de Ley 6946 y 13% Impuesto General sobre las Ventas**.**

- Que también consta en dicha Declaración Aduanera que el funcionario aduanero que realizó la revisión física de la mercancía corrigió la clasificación arancelaria declarada a la partida 4008.21.90.10 afecta al pago d el 5% DAI, 1% Ley 6946 y exenta del pago del Impuesto General sobre las Ventas, no constando que se haya reliquidado el cálculo de la obligación tributaria aduanera.

- Que con oficio AC-DT-SS-1067-2005 de fecha 26 de setiembre de 2005 se previno al recurrente para que aportara la documentación información importante para la decisión del asunto, la cual fue presentada con fecha 03 de octubre de 2005 y entre la que se encuentra la Certificación Sobre Tratamiento Contable de Póliza No. *XXXXX* del Contador Público Autorizado No. 227, la cual en lo que interesa señala: *"… la compañía XXXXX., en el monto pagado para su desalmacenaje incluye el Impuesto sobre Ventas por ¢772,355.77 según partida arancelaria 4007002000; sin embargo, la partida correcta que corresponde al artículo mencionado y que está exenta de Impuesto sobre Ventas es la No. 4008219010 por tratarse de una mercancía incluida en la Lista de Mercancías Exentas.*
  Desde el punto de vista contable ***los impuestos en cuestión fueron cargos al Costo de Mercadería Vendida****, en consecuencia en la Declaración del Impuesto sobre Ventas no se consideró el Crédito Fiscal*". (La negrita no es del original). (Folio 14)

- Con fecha de recibo 13 de febrero de 2006 el recurrente aporta como nueva prueba, nota original aclaratoria de la citada certificación, suscrita por el mismo Contador Público Autorizado, en la cual en lo que interesa éste indica que: *"Desde el punto de vista contable dentro del costo total de la importación se incluye el Impuesto sobre las Ventas, en consecuencia en la Declaración del Impuesto sobre Ventas no fue considerado el mismo como crédito fiscal"*

  Por lo tanto, para una mejor interpretación y de acuerdo a lo registrado contablemente se certifica lo siguiente con carácter de aclaración al cuarto párrafo de la certificación citada: "***Contablemente dicho impuesto fue <u>cargado al costo</u>, y la venta final no fue afecta a dicho tributo, por lo que no fue deducido el***

impuesto pagado como Crédito Fiscal". (El subrayado no es del original) (Folio 34)

Por lo anterior, y de la prueba aportada le queda claro a este Tribunal que el importador *XXXXX*.**,** no gestionó ningún crédito fiscal en sus declaraciones mensuales del Impuesto General sobre las Ventas porque cargó al costo del producto el monto cancelado al Fisco por este concepto, tal como manifiesta el señor xxxxxxxx, Contador Público Autorizado No. 227, conforme lo antes transcrito.

Si bien es cierto el recurrente canceló en demasía al momento de la importación, el Impuesto General sobre las Ventas por la mercancía consistente en "Ligas de Caucho" de la partida 4008.21.90.10, estima este Tribunal que la empresa *XXXXX*., recuperó la suma cancelada de más no a través de un crédito fiscal sino trasladando al costo del producto la suma cancelada de más, de manera que en el precio de venta al consumidor final YA ESTABA INCLUIDA la suma cancelada al fisco por este concepto, lo cual le hace perder su legitimación para el presente reclamo.

Eso es lo que sin lugar a dudas se desprende de la certificación de CPA tanto de la inicial como de su aclaración, no pudiendo este Tribunal, llegar a otra conclusión puesto que el Contador Público en forma expresa indica que:
"***Contablemente dicho impuesto fue <u>cargado al costo</u>, y la venta final no fue afecta a dicho tributo, por lo que no fue deducido el impuesto pagado como Crédito Fiscal***". Y dado el valor de documentos públicos que por ley tienen las certificaciones de contador público, no puede sino este Tribunal darle el valor de plena prueba conforme con la legislación[1], resultando en

[1] artículo 8, Ley de Creación del Colegio de Contadores Públicos, Ley 1038 del 19-8-1947[1], y sus reformas; artículos, 369 y 370 del Código Procesal Civil:

consecuencia que no se ha demostrado que la empresa importadora haya soportado en su patrimonio, el pago en exceso, en razón de lo cual no es el sujeto legitimado para solicitar la devolución, en tanto no ostenta la titularidad del derecho subjetivo a la repetición de lo pagado indebidamente, por lo que este Tribunal considera improcedente la devolución solicitada ante la falta de legitimación del reclamante, como ampliamente lo desarrolla la Aduana en sus resoluciones.

V- En razón de lo anterior, concluye este Tribunal que lleva razón la Aduana Central al denegar la solicitud presentada por el recurrente de autorizar la devolución de la suma cancelada por concepto de Impuesto General sobre las Ventas del producto nacionalizado con la Declaración *XXXXX* Por innecesaria, se rechaza la solicitud de audiencia oral y privada solicitada por la parte.

POR TANTO

De conformidad con las facultades legales otorgadas a este Tribunal en los artículos 198 y 200 de la Ley General de Aduanas, por unanimidad este Tribunal resuelve declarar sin lugar el recurso y confirma la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase los autos a la oficina de origen.
Notifíquese,

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Shirley Contreras Briceño

Franklin Velásquez Díaz

Elizabeth Barrantes Coto

Alejandra Céspedes Zamora

Dick Rafael Reyes Vargas

Xinia Villalobos Orozco