SENTENCIA N° 048-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con treinta y ocho minutos del día veintisiete de febrero de dos mil seis.

Conoce este Tribunal sobre el recurso de apelación interpuesto por el señor **XXXXX** en su condición de agente aduanero de la Agencia de Aduanas **XXXXX.,** contra la resolución **RES-AL-AL-2155-2005 del 30 de setiembre del 2005 de la Aduana de Limón.**

RESULTANDO

I- Que mediante resolución **RES-AL-AL-2155-2005 de 30 de setiembre de 2005**, la Aduana de **Limón** dictó acto final del procedimiento ordinario iniciado contra la Agencia de Aduanas **XXXXX**. y el Importador **XXXXX**., referente al ajuste de la clasificación arancelaria de mercancía nacionalizada con declaración aduanera **N° XXXXX,** consistente en **"Base Láctea en Polvo (BMP)"** modificando la posición arancelaria declarada: de **0404.90.00.90 a la 0403.90.10.90** del Sistema Arancelario Centroamericano (S.A.C), lo anterior con fundamento en el análisis de laboratorio N° **892 del 08-4-2005, que indica que se trata de suero de mantequilla en polvo**. La decisión de la Aduana de Limón de modificar la obligación tributaria aduanera genera una diferencia de impuestos a cancelar por la suma de **¢10.283.566.52**. (Ver folios **63 a 74,** declaración aduanera original y documentos adjuntos).

II- Que contra el acto dictado por la Aduana, el interesado dentro del plazo correspondiente presenta los recursos de reconsideración y apelación, solicitando el emplazamiento de ley. (Ver folio **75**)

III- Con resolución **AL-AL-041-2006 del 10 de enero de 2006**, la Aduana de Limón rechaza el recurso de reconsideración interpuesto y emplaza al interesado para que de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 200 de la Ley General de Aduanas se apersone dentro del plazo de diez días hábiles a reiterar o ampliar los argumentos de su pretensión ante el Tribunal Aduanero Nacional. (Ver folios **92 a 99**).

IV- Que mediante escrito de fecha de recibido **20 de febrero de 2006**, el recurrente se apersona ante esta Sede argumentando en esencia lo siguiente:

- *Vicios de nulidad procesal que afectan directamente el derecho de defensa con daño a los intereses de su representada.*

- *Violación del derecho de audiencia.*

- *Que existe una mala praxis del Laboratorio Aduanero lo que elimina el valor probatorio del análisis, impidiendo tener la certeza y seguridad necesaria para que pueda autorizar un cambio de partida y un cobro de tributos.*

- *No evacuación de pruebas solicitando criterio técnico al Departamento de Verificación de la DGA y a la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA) sobre la historia de ajuste a la tarifa para las partidas 04.03 y 04.04.* (Ver folios **102 a 109**)

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

Redacta la Licenciada Contreras Briceño; y,

CONSIDERANDO

I- **OBJETO DE LA LITIS**: Conforme con lo que ha venido estableciendo la Aduana durante el desarrollo del presente procedimiento ordinario, el fondo del asunto se contrae en determinar la correcta clasificación arancelaria para la mercancía despachada mediante la declaración aduanera N° **XXXXX**, tramitada en la Aduana de Limón, consistente en "Base láctea en polvo (BMP)" la cual fue declarada por el agente aduanero en la posición arancelaria **0404.90.00.90**, o bien, la reclasificación propuesta por la Administración en la posición **0403.90.10.90** del SAC. La decisión de la Aduana de **Limón** de modificar la obligación tributaria aduanera genera una diferencia de impuestos a cancelar por la suma de **¢10.283.566.52.**

II- **Admisibilidad del recurso de apelación.** En cuanto a la admisibilidad del recurso de apelación interpuesto conforme la Ley General de Aduanas, y sus reformas, como paso necesario para determinar si cumplen los requisitos procesales, determinamos que la normativa aduanera prevé la posibilidad de impugnar la resolución dictada por la Aduana competente, dentro de los tres días siguientes al acto, siendo que permite la interposición del recurso de apelación ante el Tribunal. Así las cosas, tenemos que en este caso la resolución **RES-AL-AL-2155-2005** recurrida, fue notificada al interesado **el 18 de octubre de 2005**, según corre a folio **74**, y el recurso de apelación fue interpuesto el **21 de octubre de 2005** (folio **75**), dentro del plazo legalmente permitido. Además al haber sido presentado por el señor **XXXXX,** agente aduanero inscrito por la agencia

de aduanas **XXXXX**., persona con capacidad de representación según constancia visible a folio **101**, debe el mismo ser admitido.

III- **Sobre los vicios alegados.**

De previo a determinar sobre la correcta clasificación arancelaria, es preciso hacer ver que el interesado entre otras cosas argumenta que existen vicios en la extracción de la muestra. Además aduce que para efecto de la toma o recepción de las muestras para la práctica del análisis citado, no se observaron las prescripciones establecidas por la Ley General de Aduanas y su Reglamento, lo que torna ineficaz y carente de valor jurídico dicho análisis.

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 al 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 segundo faculta el ejercicio del control inmediato respecto de las mercancías desde su ingreso al territorio aduanero o desde que se presenten para su salida y hasta que se autorice

su levante. 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 inmediato ejercida por la Administración durante el despacho facultando la extracción de oficio o a instancia de parte, siendo en este momento en que la Aduana procedió a extraer la muestra que posteriormente analizó el Laboratorio; 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.

Ahora bien, en la especie las muestras tomadas corresponden precisamente a la presente importación realizada, y durante su extracción se cumplió con el procedimiento regulado en el numeral 326 del RLGA, lo cual se evidencia en el acta **N° 144-25** (folio **57 vuelto**), en donde consta la presencia del señor **XXXXX,** como asistente de la Agencia **XXXXX**, por lo que no lleva razón el apelante al aducir vicios durante ese proceso.

Si bien es cierto en este caso concreto, la muestra efectivamente corresponde al presente despacho, hace ver este Tribunal que no es necesario tomar una muestra por cada despacho -si se puede comprobar que se refieren a las mismas características de la mercancía (naturaleza), mismo importador, mismo exportador, misma descripción en la factura comercial, etc-. Asimismo, considera este Tribunal que como una situación adicional se evita el saturar al Laboratorio Aduanero con una cantidad de muestras iguales que perfectamente pueden ser comparadas y corroboradas con la muestra analizada y evitar así el envío de muestras de la misma naturaleza, mismo importador, agencia, exportador, como sucedió en el caso de estudio, así como provocar la menor perturbación y costo posible del desarrollo normal de las actividades de la persona sujeta a control aduanero. (Ver artículo 67 del Reglamento a la LGA).

Resulta claro que en el presente caso, la muestra tomada y analizada, es de la importación objeto de las presentes diligencias, resultando totalmente posible establecer la conexidad entre la muestra analizada y el producto desalmacenado, ello aunado a 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.

De la audiencia. Lleva razón la parte en señalar que contestes con el numeral 196 de la Ley General de Aduanas la fase demostrativa (ofrecimiento, presentación, recepción o evacuación) es previa a la conclusiva como que esta última en el procedimiento aduanero puede o no incluir una audiencia oral y privada para desarrollar conclusiones finales. Note el recurrente que, la audiencia para conclusiones finales no constituye una etapa necesaria, sino que, debe concederse a petición de parte, es

decir, si no existe tal y, concluida la fase demostrativa, debe la administración dictar resolución dentro del plazo de los diez días siguientes sin mayor preámbulo. En el caso, no se comparte la apreciación tendente a considerar la inexistencia misma de la audiencia por el hecho de que en el acto la Administración decidiera evacuar la testimonial solicitada por la parte, por el contrario, estima el Tribunal que tal hecho si bien no respondió en strictu sensu a lo dispuesto por la norma, en nada afecto su contenido o la defensa del recurrente en tanto tuvo su espacio para realizar sus conclusiones finales previa evacuación de la prueba. Es más, nótese incluso como dicha testimonial llevo a la parte a aceptar el criterio vertido por los técnicos y proponer un arreglo de pago sujeto a la inexistencia de consecuencias sancionadoras, al considerar que, todo obedeció a un simple error. Lo anterior se observa en la única alegación de conclusiones realizada en la audiencia que reafirma el recurrente en sus escritos del 20 de Octubre de 2005 visible a folio 75. En consecuencia y conforme lo dispuesto por el numeral 223 de la LGAP se estima no existe el vicio alegado.

De la Prueba. La única no evacuada es la relacionada con la petición a la SIECA del historial de los ajustes aspecto que siendo de mero derecho no requiere tal evacuación ni consideración. En cuanto a las demás pruebas, la referida determinar el porcentaje de lactosa de la partida 04.04 como la de la 04,03 se estima como evacuada en la testimonial del técnico del laboratorio. En cuanto a la relacionada con que si la nomenclatura determina o no los componentes y porcentajes propios de cada epígrafe, es claro que es un asunto también de naturaleza jurídica que se evacua mediante el análisis del contenido normativo por lo que no corresponde técnicamente a elemento probatorio alguno. Además, consta a folio **9** el

criterio técnico emitido para la mercancía en estudio por el Departamento de Verificación Técnica de la Dirección General de Aduanas, así como el criterio de la Aduana referente a la solicitud del interesado de requerir a la SIECA el historial de ajustes a la tarifa de las partidas 04.03 y 04.04, quedando demostrado en expediente que la Aduana con el dictado del acto final **resolución RES-AL-AL-2155-2005 en su considerando IV 1**) manifiesta: *"En cuanto a la presente solicitud de prueba esta Administración considera innecesario al ser irrelevante para el presente caso, pues el porcentaje de derechos arancelarios a la importación era de conocimiento general al momento de la importación"* (folio **72**). Punto que comparte este Tribunal, toda vez que si el interesado considera que con la información a cargo de la SIECA se puede sustentar la discriminación inconstitucional, no es ante este Sede que debe realizarse y además que el historial de los ajustes de la tarifa no son aspectos a tomar en cuenta para determinar sobre la litis que se discute, cual es la correcta clasificación de la mercancía nacionalizada en la línea **1** de la declaración aduanera N° **XXXXX**

En tal sentido, es claro que la Administración en la resolución del asunto si se refirió a cada una de las pruebas ofrecidas por el interesado, no existiendo en consecuencia vicios en el proceso seguido.

IV- Sobre el fondo del asunto.

Una vez dilucidado sobre los antecedentes o base en que se fundamentó la Aduana para realizar la reclasificación de la mercancía consistente en "Base láctea en polvo (BMP)", procede 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, resulta imperioso efectuar una correcta denominación de la mercancía objeto de

controversia, es decir según con las características del producto designarlo correctamente a fin de proceder a codificarlo 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 (**0404-90.00.90** declarada ó **0403.90.10.90** modificada por la Aduana). En tal sentido procede este Tribunal a dilucidar sobre estos aspectos para determinar la correcta clasificación arancelaria de mercancía nacionalizada con la declaración aduanera **N XXXXX de la Aduana de Limón:**

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 la declaración aduanera de cita que indica *"Base láctea en polvo **(BMP)**"*, asimismo, en la factura comercial Nº **2521/2005**, en el BL N° **MEB024694,** en el Formulario de Autorización de Desalmacenaje N° **0655429,** en el Certificado de Registro Fitosanitario N**° 101675**, en el Certificado de Origen y en el Análisis Físico, Químico y Bacteriológico Australiano N° **1822-00**, se

describe la mercancía como Base Láctea en polvo **(BMP)** (Ver documentos originales adjuntos a la declaración aduanera).

Por otra parte, la Administración Aduanera dentro de sus facultades de control inmediato, procedió a extraer muestra mediante acta N°**144-25**, y en vista de la naturaleza de la mercancía es que solicitan apoyo del Laboratorio Aduanero, mismo que se pronuncia sobre ésta en el certificado de análisis N° **892 del 08/04/2005**, determinando que el producto analizado trata de *"Suero de mantequilla en polvo".*

Es así, como se pudo constatar que efectivamente la mercancía trata del mismo producto identificado a nivel internacional con las características de **BMP** siglas en inglés de Butter Milk Powder (Suero de mantequilla en polvo).[1] Descripción por demás aceptada y confirmada en forma expresa por el personero del importador señor **XXXXX** en la audiencia.

Con el resultado del análisis practicado, la Aduana estableció la conexidad entre la muestra analizada previamente por el órgano competente y el producto desalmacenado, toda vez que en el caso concreto se trata de una muestra tomada del propio despacho, objeto de la presente litis.

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 las mercancías importadas, a su composición, así como demás pruebas analizadas en expediente, que la mercancía declarada trata de un: ***"Suero de Mantequilla en Polvo"*** reconocido a nivel

[1] http://encyclopedia.thefreedictionary.com/suero+de+mantequilla+en+polvo+bmp

internacional como **BMP**. Mercancía que cuenta con la partida específica 04.03 de la Nomenclatura del Sistema Armonizado cuyo epígrafe o texto de partida señala:

"SUERO DE MANTEQUILLA (DE MANTECA)*, LECHE Y NATA (CREMA) CUAJADAS, YOGUR, KÉFIR Y DEMÁS LECHES Y NATAS (CREMAS), FERMENTADAS O ACIDIFICADAS, INCLUSO CONCENTRADOS, CON ADICIÓN DE AZÚCAR U OTRO EDULCORANTE, AROMATIZADOS O CON FRUTAS U OTROS FRUTOS O CACAO".

Siendo que 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 suero de mantequilla, según las pruebas tenidas en expediente (análisis de laboratorio, documentos adjuntos a la declaración aduanera e información técnica del Exportador), este Tribunal considera que le asiste la razón a la Aduana y en consecuencia, la mercancía nacionalizada con la declaración aduanera Nº **XXXXX** de la Aduana de Limón corresponde a la posición arancelaria **0403.90.10.90** del S.A.C., debiendo este Tribunal declarar sin lugar el recurso de apelación y confirmar la resolución recurrida.

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, este Tribunal por mayoría se resuelve sin lugar el recurso y confirmar la resolución recurrida y dar por agotada la vía administrativa. Devuélvanse los autos a la oficina de origen. Voto salvado de los licenciados Gómez Sánchez y Soto Sequeira quienes resuelven con lugar el recurso.

Notifíquese

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Mariela Chacón Salas **Desiderio Soto Sequeira**

Dick Rafael Reyes Vargas **Luis Gómez Sanchez**

Voto salvado de los licenciados Gómez Sánchez y Soto Sequeira. No compartimos la posición del **voto Nº 59, sentencia 048-2006** donde la mayoría declara sin lugar el recurso de apelación interpuesto en contra la resolución de la Aduana Limón por ello salvamos el voto considerando que se debe declarar con lugar el recurso de apelación por los siguientes argumentos de derecho:

Relación de hechos relevantes para la decisión del caso. 1. No se dejó nota en la declaración aduanera **XXXXX** de la extracción de muestra de la mercancía objeto de despacho. 2. En la audiencia de las 10 horas del 30 de setiembre del 2005, convocada por la aduana para pruebas y conclusiones de las partes interesadas, aparte de la nulidades advertidas sobre su realización u omisión en cada caso solicitado, que será objeto de análisis en otro punto, hacemos notar que el Lic. José Luis Aronne, funcionario destacado en el Laboratorio Aduanero Nacional, manifestó *"…revisando los documentos adjuntos a la declaración (factura, Certificado de Origen) se puede determinar la correcta clasificación arancelaria sin embargo es necesario por la complejidad del producto efectuar un análisis de la mercancía a fin de tener certeza de la correcta clasificación..."* (ver folio 65 del expediente administrativo). De lo dicho por el funcionario, resalta la importancia del análisis del elenco probatorio que le asiste tanto a la Administración como al Administrado en aplicación de los criterios de la sana crítica y al no considerarse este elemento como corresponde en derecho debemos declarar con lugar el recurso de apelación, toda vez que el juzgamiento del caso conlleva el estudio a fondo de las argumentaciones y pruebas que en su momento procesal presentaron las partes en el contradictorio. En ese sentido tenemos que un *"… elemento del acto administrativo es la causa y su existencia se encuentra directamente relacionada con el estudio de la prueba ya que el acto debe encontrarse fundado en los hechos y antecedentes y si estos se encuentran controvertidos, es necesaria la acreditación de la certeza respecto de los mismos, o sea que se corresponda con la realidad.-Sin embargo, no solo los hechos son materia de prueba sino también las afirmaciones, es decir, todas las alegaciones que se efectúen y que necesiten acreditarse en el expediente, a efectos de que no sea discutida su verdad y que no implique una decisión o afirmación dogmática"* (Aberastury, Pedro; Cilurzo, Rosa María. Curso de Procedimiento Administrativo. Pag. 102. En conclusión era fundamental en razón de la complejidad de la mercancía y el método empleado por el laboratorio para verificar la naturaleza y

composición de la mercancía "base láctea en polvo" contar con un análisis y el razonamiento lógico indicado en el método de la sana crítica según lo ordena el artículo 522 literal b del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

En otro orden, conforme el artículo 196 de la Ley General de Aduanas, se regula en lo que interesa el tema de audiencias de la partes en procedimientos aduaneros de la siguiente forma: *"Artículo 196.-Actuaciones comunes del procedimiento ordinario. Para emitir cualquier acto que afecte derechos objetivos o intereses legítimos, deberán observarse las siguientes normas básicas:*
a)…
b)…
c) A solicitud de parte interesada, el órgano instructor dará audiencia oral y privada por un término de ocho días, una vez evacuadas las pruebas para que las partes desarrollen las conclusiones finales.
d)…" (El resaltado no es del original)

Entonces, procesalmente tenemos dos actividades que constituyen elementos básicos del debido proceso de arraigo constitucional, como son por un lado la evacuación de pruebas de conformidad con los artículos 27, 106, 196 de la Ley General de Aduanas, y 523 del Reglamento a la LGA, (en igual sentido ver artículo 298 Ley 6227) donde resultan admisibles las pruebas contempladas en derecho público y civil, para ser apreciadas conforme las reglas de sana crítica y por otro el derecho de exponer directamente los argumentos y conclusiones finales en audiencia oral y privada.

De acuerdo a los autos, la Aduana de Limón levanta el día 30 de setiembre un "acta de audiencia", donde procede a tomar declaración a los funcionarios del Laboratorio Aduanero. Al final del acta se asienta por parte de la Aduana: *"El acta levanta resulta ser un extracto de la exposición efectuada por los señores del*

Laboratorio Aduanero Nacional al haber sido muy amplía, por la complejidad en la explicación de los componentes de la mercancía analizada", manifestación que identifica con suma claridad y sin lugar a dudas el carácter del acto efectuado en ese momento. Si bien es cierto, el documento que corre en estos autos se identifica como "Acta de Audiencia" lo cierto del caso, es que por su contenido y la etapa procesal en que se encontraba el procedimiento ordinario determinativo, y atendiendo la naturaleza del acto interlocutorio se originó para la evacuación de prueba testimonial de los funcionarios destacados en el Laboratorio Aduanero en condición de prueba requerida por el recurrente. Posterior a dicha actuación y dentro del plazo de ocho días dispuesto en el artículo 196 de la LGA, estaba obligada la Aduana a convocar a una audiencia oral y privada para que las partes desarrollen conclusiones, etapa procesal echada de menos en el procedimiento, y cuya omisión debe subsanarse para asegurar a las partes el derecho de defensa y cumplimiento del debido proceso administrativo previsto en la legislación aduanera. Por todo ello es que estimamos que el recurso debe declararse con lugar.

Luis Alberto Gómez Sánchez **Desiderio Soto Sequeira**