Tribunal Aduanero Nacional
Expediente N° 2005 – 518
Sentencia Nº 005-2006
Voto N° 006 - 2006

SENTENCIA N° 005 - 2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las quince horas con cuarenta y cinco minutos del diecinueve de enero del dos mil seis.

Conoce este Tribunal de recurso de apelación presentado por ……., Presidente con facultades de apoderado generalísimo de ……., en contra de la resolución DN-255-2005 del catorce de setiembre del dos mil cinco.

Resultando

1.- Que en el procedimiento de verificación física de las mercancías, en aplicación del control inmediato, el funcionario a cargo, modifica la línea 1 de la declaración aduanera de importación N° ……., presentada por el agente de aduana persona física …….. modificando la descripción y clasificación merceologica declarada, en la primera declaración modificando de **unidades evaporadoras** declarada en **8415.83.00.00** a los **demás aparatos con equipo de enfriamiento en 8415.82.00.00** y en la segunda declaración, de **unidades condensadoras en 8418.61.00.90**, corrigiendo a **los demás aparatos con equipo de enfriamiento** en **8415.82.00.00**. Motiva el cambio la autoridad aduanera con base a la regla general de clasificación 1 del SAC, la nota legal de la Sección XVI-4 del SAC y artículos 94 y 98 de la Ley General de Aduanas, al dar a las mercancías como función principal el acondicionamiento del aire y se respalda en dictamen técnico del 16 de abril del 2002 de la Unidad de Supervisión de la misma aduana. (Ver declaraciones aduaneras adjuntas al expediente).

2.- Que el Presidente de la sociedad importadora, presenta los recursos de reconsideración y revisión jerárquica. En su razonamiento expone el recurrente: desconoce la aduana la circular DNP-035-98 del 01 de abril de 1998, de la División de Normas y Procedimientos, órgano competente para dictar directrices en materia de clasificación de las mercancías y base para su declaración de importación. Dice que cada partida, unidades condensadoras y unidades

evaporadoras, fueron presentadas individualmente, en forma separada y por ende no cabe clasificarlas como unidad o conjunto de aparato de aire acondicionado. La Aduana con resolución AC-UL-862-2004 del 09 de noviembre del 2004, rechaza el recurso de reconsideración manteniendo el cambio de clasificación y emplaza al recurrente ante la Dirección General de Aduanas, la que rechaza el recurso de revisión jerárquico con la resolución DN-255-2005 del 14 de setiembre del 2005.

3.- Que el recurrente interpone recurso de apelación para ante este Tribunal en fecha 06 de octubre del 2005, manifiesta reiterar los agravios formulados en sus escritos anteriores. La Dirección General de Aduanas, dicta la resolución DN-350-2005 del 19 de octubre del 2005, donde ordena remitir el expediente a este Tribunal y emplaza a la parte, la misma que al dictado de esta resolución no se ha presentado

4- Que en la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones de ley.

Redacta el Licenciado Gómez Sánchez; y

Considerando

I.- Competencia del Tribunal Aduanero Nacional. Se encuentra prescrita en el numeral 102 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano III y en el Título IX, Capítulo único de la Ley General de Aduanas y en particular el recurso de apelación contra actos dictados por las Aduanas regulado en el artículo 198 de la L.G.A. Es así como los artículos 198, 204 y 205, otorgan al Tribunal Aduanero Nacional competencia para conocer en última instancia administrativa de los recursos de apelación contra los actos del Servicio Nacional de Aduanas.

II.- Sobre la admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal: El recurso fue presentado el 06 de octubre del 2005, en tiempo (dentro del plazo de 3 días) y en forma cumpliendo con los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento, para el caso el apoderado generalísimo de la sociedad importadora, por lo que al cumplirse con dichos requisitos de admisibilidad, procede este Tribunal a tener por admitido el recurso de apelación.

III.- Objeto de la litis. Lo constituye el cambio de clasificación de las mercancías amparadas a la línea 1 de la declaración aduanera N° ……descrita por el declarante como: unidades evaporadoras y unidades condensadoras , ubicada en 8415.83.00.00 y 8418.61.00.90.

IV.- Sobre el fondo. El problema básicamente se presenta porque el importador esta utilizando dos declaraciones aduaneras, independientes en principio una de la otra, para internar al territorio aduanero nacional unidades evaporadoras y unidades condensadoras, en la subpartida **8415.83.00.00 y 8418.61.00.90** respectivamente, las que de considerarse aisladamente, como máquinas y/o aparatos por si solos que no conforman un conjunto o combinación de maquinas, nos llevaría a concluir que la clasificación declarada es correcta y la interpretación que hace el declarante de la circular que invoca, DNP-035-98, sería acertada.

Pero por el contrario, el declarante hace una lectura equivocada y conveniente a sus intereses de la circular de marras con la intención de reducir la carga de impuestos. La Aduana interpreta y el Tribunal lo respalda, que aunque se hace vía dos declaraciones aduaneras de importación, que conllevan hechos generadores diferentes y el nacimiento de obligaciones tributarias también divergentes, las mercancías constituyen una sola unidad, conjunto o combinación de máquinas que implican una clasificación merceologica diferente a la declarada. Mediante el

uso de declaraciones aduaneras diferentes consignadas al mismo importador, pero que comparten el igual proveedor, el origen, la unidad de transporte en que se trasladan, mismo conocimiento de embarque, la factura comercial, agente aduanero y presentación casi consecutiva de las declaraciones aduaneras, cumpliendo con el criterio de mismo tiempo y lugar, se pretende dejar de pagar los impuestos que legalmente corresponde, utilizando una partida refugio, que es aquella posición en el SAC que permite declarar obviando elementos esenciales de las mercancías con la intención de reducir la carga impositiva u evitar las regulaciones no arancelarias. Pero como bien lo establece la aduana en el proceso de verificación de las mercancías, ejerciendo el control inmediato, los aparatos conforman una unidad o combinación de máquinas destinadas a funcionar conjuntamente, existiendo coincidencia incluso en las referencias que permiten establecer la conexidad entre los diferentes aparatos.

En la estructura del SAC, en el capítulo 84 se ubican los productos que corresponden a "Reactores nucleares, calderas, maquinas, aparatos y artefactos mecánicos; partes de esta maquinas y aparatos" con las exclusiones que el mismo capítulo regula. En la partida 84.15, se clasifican "las maquinas y aparatos para el acondicionamiento de aire que comprenda un ventilador con motor y los dispositivos adecuados para modificar la temperatura y humedad…"

A nivel de subpartida se hace una subdivisión de manufacturas, estableciendo a nivel de 8415.8 las demás maquinas o aparatos para el acondicionamiento de aire que no estén contemplados en las aperturas anteriores a este nivel. Tenemos que en:

84 - Reactores nucleares, calderas, maquinas, aparatos y artefactos mecánicos; partes de esta maquinas y aparatos

84.15 - las maquinas y aparatos para el acondicionamiento de aire que comprenda un ventilador con motor y los dispositivos adecuados para modificar la temperatura y humedad.

8415.10 - de pared o para ventanas formando un solo cuerpo

8415.20 - del tipo de los utilizados en los vehículos automóviles para sus ocupantes.

Para el caso, las maquinas de acondicionamiento de aire importadas, no son de las del tipo para pared o ventana ni para ser usados en vehículos. Prosigue el SAC con las siguientes aperturas a nivel de subpartida:

8415. 8 - las demás

8415.81 - con equipo de enfriamiento y válvula de inversión del ciclo térmico

8415.82 - los demás, con equipo de enfriamiento.

8415.83 - sin equipo de enfriamiento.

Al descartarse las subpartidas específicas, corresponde ubicar las máquinas importadas en las aperturas anteriores. Al no tratarse de máquinas para la pared o ventanas, ni para vehículos automóviles, se desplaza a la residual “los demás”, que a su vez se subdivide en tres subpartidas, descartando la apertura 8415.81 y 8415.83, por no cumplir la mercancía importada el epígrafe de la partida. Por el contrario, al asumirse que tanto evaporadores como condensadores se presentan juntas a despacho, aunque con declaraciones aduaneras diferentes, conforman una combinación de máquinas, dedicadas al acondicionamiento del aire con equipo de enfriamiento se deben clasificar en **8415.82,** por ser esta la función principal de conformidad con lo dispuesto en la nota legal XVI-4 que refiere a unidades funcionales.

Por último, uno de los objetivos del Servicio Nacional de Aduanas es velar por la correcta percepción de los tributos y el ejercicio del control para la represión de las conductas tendientes a evadir el pago de impuestos que por ley corresponde, el fin es lograr una recaudación con justicia y equidad. En tales circunstancias, es conforme a la ley y al ordenamiento jurídico la actuación de la autoridad aduanera, tendiente a reclasificar las mercancías que nos ocupan, evitando que de esa forma se utilicen subrefugios y otras formas para cancelar impuestos en cantidad menor a las que corresponden.

En conclusión y de conformidad con el análisis merceológico-arancelario señalado y que aplica a la mercancía en cuestión y a los fines y objetivos propuestos por el Servicio Nacional de Aduanas, estima este Tribunal se debe mantener la reclasificación efectuada en las declaraciones aduaneras citadas y rechazar el recurso de apelación.

POR TANTO

Con fundamento en los artículos 204, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas y en las consideraciones de hecho y de derecho establecidas por mayoría este Tribunal resuelve sin lugar el recurso de apelación y se confirma la resolución recurrida. Se remiten los autos a la oficina de origen. Se da por agotada la vía administrativa. Voto salvado del licenciado Noel Carboni Garro, quién declara con lugar el recurso de apelación.

Notifíquese…..

Noel Carboni Garro
Presidente

Dick Rafael Reyes Vargas **Elizabeth Barrantes Coto**

Desiderio Soto Sequeira **Mariela Chacón Salas**

Alejandra Céspedes Zamora **Luis Alberto Gómez Sánchez**

Voto salvado del Licenciado Noel Carboni Garro: En el texto de mayoría se expresa en " … en el procedimiento de verificación física de las mercancías, en aplicación del control inmediato, el funcionario a cargo, modifica la línea 1 de la declaración aduanera de importación …….. presentada por el agente de aduana persona física ……., declarante ……modificando la descripción y clasificación merceologica declarada, en la primera declaración modificando de **unidades evaporadoras** declarada en **8415.83.00.00** a los **demás aparatos con equipo de enfriamiento en 8415.82.00.00** y en la segunda declaración, de **unidades condensadoras en 8418.61.00.90**, corrigiendo a **los demás aparatos con equipo de enfriamiento** en **8415.82.00.00**. Motiva el cambio la autoridad aduanera con base a la regla general de clasificación 1 del SAC, la nota legal de la Sección XVI-4 del SAC y artículos 94 y 98 de la Ley

General de Aduanas, al dar a las mercancías como función principal el acondicionamiento del aire y se respalda en dictamen técnico del 16 de abril del 2002 de la Unidad de Supervisión de la misma aduana. (Ver declaraciones aduaneras adjuntas al expediente)"

De lo expresado, el suscrito colige que el órgano administrativo varía la posición arancelaria de dos declaraciones independientes y aplica la regla general de clasificación 1 del SAC, cuestión en la que radica la violación de derecho que paso a comentar y por ello me separo del criterio de mayoría, al considerar, esencialmente, que la aduana excede sus facultades al "unir" dos importaciones que constituyen dos actos jurídicos independientes y sin aplicar los medios o mecanismos legales que la legislación ofrece . Cito en lo que interesa la reflexión de mayoría que concreta que el *"… problema básicamente se presenta porque el importador esta utilizando dos declaraciones aduaneras, independientes en principio una de la otra, para internar al territorio aduanero nacional unidades evaporadoras y unidades condensadoras, en la subpartida* ***8415.83.00.00 y 8418.61.00.90*** *respectivamente, las que de considerarse aisladamente, como máquinas y/o aparatos por si solos que no conforman un conjunto o combinación de máquinas, nos llevaría a concluir que la clasificación declarada es correcta y la interpretación que hace el declarante de la circular que invoca, DNP-035-98, sería acertada. - Pero por el contrario, el declarante hace una lectura equivocada y conveniente a sus intereses de la circular de marras con la intención de reducir la carga de impuestos. La Aduana interpreta y el Tribunal lo respalda, que aunque se hace vía dos declaraciones aduaneras de importación, que conllevan hechos generadores diferentes y el nacimiento de obligaciones tributarias también divergentes, las mercancías constituyen una sola unidad, conjunto o combinación de máquinas que implican una clasificación merceológica diferente a la declarada"*. Lo anterior delimita el marco de las apreciaciones que de seguido expongo

El fenómeno de la importación para consumo se ve supeditado al requerimiento de orden público que se define en la legislación aduanera consistente en la presentación ante la autoridad aduanera de una declaración aduanera sea esta materializada en un formato escrito o transmitida a las bases de datos del Servicio Nacional de Aduanas, en ambos casos esa acción produce efectos jurídicos ya

reconocidos como los que depara por si mismo la aceptación de la declaración, la determinación, verificación y principalmente el levante de la mercancías.

Cuando hablamos del aforo que en la actualidad ha evolucionado a los métodos aleatorios y selectivos de verificación o reconocimiento, se estudiaban los principios que informan al aforo, entre los que destaco como "acto relativo" entendiéndose que es **"…un acto relativo, porque sólo tiene relación y efecto sobre una determinada mercancía, sujeta a un despacho aduanero, por un determinado importador o su representante autorizado"** (Carvajal Contreras, Máximo. Derecho Aduanero, pag 329) aparte del principio de acertamiento que **"…es el acto por el que se determinan las contribuciones que causan las mercancías objeto de un despacho aduanero"**.

Bajo ese criterio es obvio que al presentarse una declaración aduanera nace una obligación tributaria al perfeccionarse el hecho generador, es decir la aceptación, evento que delimita la actuación administrativa en el caso del control inmediato a su verificación sea física o documental resultado ilógico revisar si ese día han existido mercancías de diversas declaraciones que unidas formen un conjunto. Si bien, en el presente caso existe un mismo importador y una misma agencia, nada obvia que en las próximas importaciones se aparezcan diferentes importadores, diferentes agencias e incluso diferir las declaraciones en el tiempo, y así burlar la interpretación que aquí se asienta, aparte de que la Aduana no indica ¿cuál? declaración aduanera subsiste sobre la otra o es nula, o cualquier otra alternativa que nos indique que tratamiento recibe uno de los dos actos administrativos que se cuestionan.

Todas las opciones anteriores no se resuelven "uniendo" declaraciones del mismo día sino aplicando las vías que ya la legislación admite y que se conoce como "principio de realidad económica" contenido en el artículo del Código de Normas y

Procedimientos Tributarios, que desecha la forma jurídica, en este caso la declaración de la posición arancelaria entre otros elementos y permite "interpretar" el hecho generador y poder, bajo las reglas propias del mismo principio ya delimitadas en la jurisprudencia nacional, determinar el verdadero significado tributario de las importaciones realizadas. Incluso traigo a cuentas que en la ley aduanera vigente, el artículo 226, se recoge el principio contenido en la norma tributaria y la presenta como vía interpretativa propia del delito aduanero y nos dice: *"En cualquiera de los delitos contemplados en este título, para establecer la verdad real de la relación tributaria aduanera, el Servicio Nacional de Aduanas, el Ministerio de Hacienda o la autoridad jurisdiccional competente, ante la presencia de fraude aduanero, podrán prescindir de las formas jurídicas que adopte un determinado agente económico nacional o transnacional, individual o bajo el crimen organizado, cuando no corresponda a la realidad de los hechos investigados. El sujeto físico y jurídico que sea en realidad el promovente de la falta tributaria deberá responder, administrativa, civil y penalmente, cuando así proceda."* (Así adicionado el párrafo anterior, por el artículo 1° de la Ley No. 8373 de 18 de agosto de 2003).

Concluyo afirmando que la opción jurídica subyace en las alternativas indicadas y no como actúa la aduana que en el fondo no es más que una interpretación sin base jurídica que la sustente y en consecuencia declaro la nulidad absoluta de todo lo actuado.

Licenciado Noel Carboni Garro