

429-2011

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San Salvador: a las trece horas cincuenta minutos del veinticinco de abril de dos mil dieciséis.

El presente proceso contencioso administrativo ha sido promovido por la Sociedad Nestlé El Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable, que se abrevia Sociedad Nestlé El Salvador, S.A. de C.V., de este domicilio, por medio de su apoderada general judicial licenciada Rosa María Figueroa Aguilar, por la supuesta ilegalidad de los siguientes actos administrativos:

(1) Resolución No. 256 de las diez horas con veintidós minutos del día veinticinco de junio de dos mil diez, emitida por el Administrador de la Aduana Terrestre de San Salvador, mediante la cual determinó que la Sociedad Nestlé El Salvador, S.A. de C.V., debía pagar en concepto de Derechos Arancelarios a la Importación por quinientos sesenta dólares de los Estados Unidos de América con ochenta y tres centavos de dólar (\$560.83); en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios setenta y dos dólares de los Estados Unidos de América con noventa y un centavos de dólar (\$72.91); y sanciona con multa por mil novecientos un dólares de los Estados Unidos de América con veintidós centavos de dólar (\$1,901.22).

(2) Resolución DJCA No. 532/J-06/10, de las nueve horas con treinta minutos del día treinta de septiembre del año dos mil diez pronunciada por el Director General de Aduanas, mediante la cual confirma en todas y cada una de sus partes la resolución descrita en el literal que antecede emitida por el Administrador de la Aduana Terrestre de San Salvador.

(3) Resolución Inc A1011004TM de las catorce horas del día veintidós de julio de dos mil once proveído por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, mediante la cual se confirmó la resolución descrita en el literal que antecede.

Han intervenido en este proceso: la Sociedad Nestlé El Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable, por medio de su apoderada especial administrativa y judicial licenciada Rosa María Figueroa Aguilar como parte actora; el Administrador de la Aduana Terrestre de San Salvador; la Dirección General de Aduanas (DGA) y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA), como autoridades demandadas; y, el Fiscal General de la República, por medio del agente auxiliar delegado licenciado Julio César Cueva Trejo, sustituida posteriormente por el licenciado Benjamín Ernesto Rivas Sermeño.

I. La parte actora, en síntesis, expone en la demanda: “(...) que con fecha veintiocho de abril del años dos mil diez, mi representada tele despacho a la Aduana Terrestre de San Salvador, la declaración de mercancías de importación definitiva N°. 4-30125, con Número de Referencia 089678 de fecha veintiocho de abril de dos mil diez, la cual amparaba un embarque compuesto de un lote de preparaciones alimenticias con nombre comercial NIDO PRE ESCOLAR 3+, productos que fueron clasificados arancelariamente en el código 1901.10.19, por considerar que las características de estos productos coincide con el texto arancelario de tal código. No obstante, al momento de realizarse la verificación inmediata por parte del Contador Vista designado por la Aduana, resultó que dicho funcionario discrepó con el criterio interpretativo de mi representada utilizado para clasificar los relaciones productos en el inciso 1901.10.19, emitiendo la **Hoja de Discrepancia No. 26362, de fecha 04 de mayo de dos mil diez,** en la que se imputo a mi representada la existencia de obligaciones tributarias no canceladas como producto de la supuesta inexactitud arancelaria en que habría incurrido, hecho que además fue calificado como infracción tributaria de conformidad con el Art.8 literal a) de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras. La declaración de mi representada del producto denominado NIDO PREESCOLAR 3+, en el inciso arancelario 1901.1019 con un DAI del 0% que corresponden a preparaciones de los productos de las partidas 04.01 a 04.04 en la que alguno de sus componentes hubiera sido sustituido total o parcialmente, que según criterio del contador vista debieron ser declarados en el inciso arancelario 1901.10.90 con un DAI del 0% (por haberse presentado Certificado de Origen al amparo del Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y las Repúblicas de El Salvador, Guatemala y Honduras). Como producto de esta disyuntiva, fue emitida la Resolución.”

La sociedad demandante hace recaer la ilegalidad de los actos controvertidos en la transgresión a la Nota General de Arancel Centroamericano de Importación “C-1” y al texto arancelario de la partida 1901.90.40; en relación con el artículo 14 inciso tercero del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano y al artículo 4 letra f) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas.

La parte actora manifestó que “(...) está en total desacuerdo con el criterio de clasificación arancelaria adoptado por la Aduana Terrestre de San Salvador para los productos importados, porque a su juicio, los incisos arancelarios declarados por la misma son más específicos para designar a tales productos que los propuestos por la aduana, por lo que

considera que a criterio interpretativo con que la Aduana Terrestre de San Salvador, y además autoridades demandadas, sostienen la legalidad de la tasación efectuada en contra de mi representada, no da cumplimiento a lo que señalan las disposiciones legales arancelarias que han sido citadas en la presente demanda como disposiciones que se consideran violados, y en esa medida, sus actuaciones se constituyen en violación de tales disposiciones legales. (...) que el criterio de clasificar los productos, NIDO PRE ESCOLAR 3+, en el inciso 1901.10.90, no ha tenido en cuenta el concepto que sobre la partida arancelaria 19.01, establece las Notas Explicativas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, las que de conformidad con el Art. 14 inciso final del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano sirven para interpretar el Arancel Centroamericano de Importación, lo cual implica que dichas notas deben tenerse en cuenta al momento de establecer los elementos de juicio que determinan la clasificación arancelaria de un producto con el fin de realizar una adecuada interpretación de los conceptos y términos utilizados por el referido Arancel. Con el producto NIDO PREESCOLAR 3+, mi representada está en total desacuerdo con el criterio de clasificación adoptado por el Administrador de Aduanas, por la Dirección General de Aduanas y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas que suscribieron las resoluciones impugnadas, por cuanto considera que, el producto importado mediante la declaración antes especificada cumple con las especificaciones técnicas necesarias para ser clasificado en el Código arancelario 1901.10.19, que fue el que se identificó para designar dicha mercancía al momento de su importación, por tratarse de una preparación a base de leche que ha sido modificada en su composición mediante una SUSTITUCIÓN PARCIAL de uno de sus elementos o componentes (la grasa animal por grasa vegetal) para poder hacerla apta para el consumo de los infantes para quienes ha sido formulada, sin que pierda su valor nutricional. En tal sentido, y por aplicación de la **Nota General No. 1 de las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Arancelario Centroamericano (SAC)**, la cual en lo pertinente señala que “....la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo “, el producto importado, de nombre comercial NIDO PREESCOLAR 3+ se encuentran específicamente designado en el Arancel Centroamericano de Importación en el código arancelario 1901.10.19, cuyo texto comprende las demás “Preparaciones de los productos de las partidas 0401. a 0404., en los que algunos de sus componentes han sido sustituidos total o parcialmente por otras sustancias”, el cual se desprende de la subpartida

1901.10 “Preparaciones para la alimentación infantil”. De acuerdo con la etiqueta del producto, la preparación alimenticia NIDO PREESCOLAR 3+ tiene los ingredientes siguientes:

“Leche semi descremada con sustitución parcial de grasa butírica por grasas vegetales (oleína de palma, maíz y canola), sólidos de maíz y/o lactosa, azúcar, suero desmineralizado, oligofructosa, inulina, carbonato de calcio, lecitina de soya, vitamina C (ascoarbonato de sodio), taurina, sulfato ferroso, sulfato de zinc, niacina (nicotidamina), vitamina E (acetato de *α*-tocoferol) pantotenato de calcio, vitamina A (acetato de retinol), vitamina B1 (tiamina), vitamina B6 (piridoxina), ácido folio (folacina), biotina, vitamina k (filoquinona), selenato de sodio y vitamina D (colecalfiferol)”.

Si contrastamos el texto arancelario del código 1901.10.10, con la realidad evidenciada en la etiqueta del referido producto, tenemos que se produce una plena correspondencia entre norma y realidad, ya que si dicho texto comprende las “Preparaciones de los productos de las partidas 0401, a 0404,, en los que algunos de sus componentes han sido sustituidos total o parcialmente por otras sustancias, de las de tipo de las utilizadas para la alimentación infantil y acondicionadas para la venta al por menor”, (...) al concluir las fases del presente. proceso, los productos NIDO PREESCOLAR 3+, cumplen con todas las especificaciones mencionadas en el texto arancelario de la partida 1901.10.19, ya que consiste en una preparación alimenticia a base de leche, en la que uno de sus elementos, que es la grasa animal, ha sido sustituida parcialmente por grasa vegetal. Esta sustitución parcial se realiza con el fin de hacer asequible dicho producto al consumo de niños de tres a cuatro años de edad, que es el rango de edad a que está destinado este producto, por lo que si bien es cierto esta leche mantiene todos sus elementos, la grasa animal incluida, pero no en su proporción natural, ya que la grasa animal ha sido rebajada en sus niveles (razón por la cual la base láctea es de leche semi descremada) y la misma ha sido sustituida con grasa vegetal (adición de aceites vegetales) que resulta menos dañina para el metabolismo de los infantes. En tal sentido, estamos frente a un caso auténtico de sustitución parcial y no de simple adición, ya que la grasa vegetal no se agrega sin más al producto, puesto que ello provocaría una sobresaturación de grasas en el mismo volviéndolo altamente dañino para la salud, es por ello que la grasa butírica debe ser reducida y su valor energético reemplazado mediante la sustitución por las grasas vegetales que son más fácilmente asimilables, digeribles e inocuas para el organismo de los niños pequeños. Dicha sustitución parcial se realiza además con el fin de mantener los requerimientos nutricionales para niños

establecidos por la FAO, el Codex Alimentario y el Comité de Nutrición de la Academia Americana de Pediatría. La leche, en su estado natural, no contiene grasa vegetal, por lo que ha sido necesario para mantener su capacidad energética realizar la relacionada sustitución eliminando una parte de su grasa natural de origen animal por grasa vegetal que resulta ser más adecuada para el metabolismo infantil, por lo que si tenemos en cuenta la descripción arancelaria del rubro declarado consideramos que el código arancelario que más específicamente designa a los productos NIDO PREESCOLAR 3+ es el Código 1901.10.19, puesto que se cumple el requisito de la sustitución parcial a que se refiere el texto arancelario de dicho código, puesto que de acuerdo con los análisis técnicos antes relacionados la grasa animal ha sido sustituida parcialmente por grasa vegetal para evitar el daño que pudiera generar la ingesta de una preparación con base láctea que por sus niveles de grasa pudiera afectar algunos órganos de los infantes en sus primeros años de vida. Por lo tanto, en aplicación de la **Regla No. 3 a) de las Reglas Generales para la Interpretación de Sistema Arancelario Centroamericano (SAC)**, consideramos que el producto importado, a pesar de que mantiene todos sus elementos constitutivos, es susceptible de clasificarse en el rubro arancelario 1901.10.19, por ser el que más específicamente lo designa debido a que se cumple la condición de tratarse de una preparación alimenticia a base de leche destinada a la alimentación infantil en una presentación para su venta al por menor, en la que uno de sus componentes ha sido sustituido parcialmente, considerando que el texto arancelario correspondiente a esta partida también considera la sustitución parcial de modo que mi representada ratifica que el código arancelario 1901.10.19, declarado en las declaración de mercancías antes detalladas es el correcto, y en consecuencia, no se ha configurado la inexactitud arancelaria que sostiene el Administrador de Aduanas en la resolución impugnada, por lo que no existe en el presente caso infracción tributaria que perseguir y consecuentemente procede la revocación de las resoluciones impugnadas. Si se examina con atención el expediente, claramente se evidencia que ninguna de las pruebas presentadas y agregadas al proceso apoya técnica y científicamente la posición arancelaria adoptada por el Administrador de Aduanas, quien sostiene que los productos en cuestión no se formulan mediante una sustitución sino mediante una simple adición de elementos, por lo que al conservar todos los elementos constitutivos de la leche, tales productos deben clasificarse arancelariamente en el código 1901.10.90 con un DAI del 10%, por tanto, dicho criterio de clasificación no puede seguir siendo sostenido si existe clara evidencia de que la base láctea

descremada evidencia la reducción de la grasa animal y la adición de aceites vegetales que entran a sustituir el valor energético que el producto pierde como consecuencia de reducción de grasa animal (proceso de descremado) cumpliéndose así los supuestos de las Notas Explicativas del Sistema Armonizado, correspondientes a la Partida 1901 Romano III Número 2), por lo que considero procedente que se declare que los productos NIDO PRE ESCOLAR 3+, son susceptibles de clasificarse en el código 1901.10.19, y que consecuentemente no hay inexactitud arancelaria que sancionar deviniendo en ilegal las resoluciones impugnadas. Para mi representada, la clasificación de las preparaciones NIDO PREESCOLAR 3+, en el código 1901.10.90: Otras, desconoce que la realidad evidenciada en los elementos de juicio que se encuentran agregados al proceso, como son la hoja técnica del producto y la viñeta, evidencia que existe una sustitución parcial de la grasa láctea, ya que la formulación de la preparación importada, se realiza mediante la sustracción parcial de la grasa láctea original de la leche (por ello su base es semidescremada) a la que luego se agrega grasa láctea o butírica en menor cantidad y se complementa con grasa vegetales (oleína de palma, maíz y canola). En tal sentido, clasificar el producto NIDO PREESCOLAR 3+ en el código 1901.10.90 es desconocer su realidad material que consiste en ser una preparación para la alimentación infantil, formulada a base de uno de los productos de la partida 04.01 como es la leche, en cuya formulación, se ha sustituido uno de los elementos de la leche, como es la grasa animal o butírica, por grasas vegetales (oleína de palma, maíz y canola) siendo dicha sustitución parcial, puesto que no se ha extraído por completo la grasa animal, por lo que su clasificación debe realizarse en el inciso que describe de manera más específica su realidad material, y ese inciso es el 1901.10.19, Por lo tanto, al haber establecido como inciso correcto el inciso 1901.10.90, en el que se comprende a las preparaciones distintas de las consideradas en el inciso 1901.10.19 se ha irrespetado el texto arancelario del inciso 1901.10.19 que designa más específicamente a este producto, situación que asimismo conlleva la violación de la Regla General para la interpretación del Sistema Arancelario Centroamericano No. C-1, que en lo pertinente dispone que la clasificación arancelaria está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo. Asimismo, se ha violado el Principio de Verdad Material, ya que la Aduana actuante y demás autoridades demandadas al desconocer la realidad material que caracteriza al producto NIDO PREESCOLAR 3+, en cuya formulación se evidencia una sustitución parcial de la grasa animal por grasa vegetal, han asignado un código arancelario cuyo texto no se

corresponde con la realidad objetiva de dicho producto. “

La parte demandante solicita que en sentencia definitiva se declare la ilegalidad de los actos administrativos emitidos por las autoridades demandadas y descritos en el preámbulo de la sentencia.

Por medio de auto de las catorce horas veintiocho minutos del tres de mayo de dos mil doce se admitió la demanda contra el Administrador de la Aduana Terrestre de San Salvador, el Director General de Aduanas y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, por la emisión los actos descritos en el preámbulo de la presente sentencia, se requirió de las autoridades demandadas un informe sobre la existencia de los actos administrativos que respectivamente se les atribuyen y se declaró sin lugar la suspensión de los efectos de los actos impugnados tal como corre agregado a folios 31.

Tanto el Administrador de la Aduana Terrestre de San Salvador, la Directora General de Aduanas y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas confirmaron la existencia de los actos impugnados.

Esta Sala mediante auto de las nueve horas quince minutos del doce de septiembre de dos mil doce (folios 45) requirió de las autoridades demandadas un nuevo informe a fin que expusieran las razones que justifican la legalidad de los actos que respectivamente se les atribuyen y se ordenó notificar tal resolución al Fiscal General de la República.

II. Al justificar los actos administrativos las autoridades demandadas expusieron:

El Administrador de la Aduana Terrestre de San Salvador manifestó que: *“(...) la mercancía fue sometida al sistema de selectividad, dando como resultado verificación inmediata, por lo que se analizó los documentos anexos a la declaración y se revisó físicamente las mercancías que ampara, con lo cual el contador vista encontró la existencia de tributos dejados de pagar y la comisión de una infracción aduanera tipificada como tributaria al haber efectuado la declaración de mercancías con inexactitud a la clasificación arancelaria. En vista de la conducta descrita y para mejor proveer, en fecha seis de mayo de dos mil diez, se procedió a realizar la Extracción de Muestras, a fin de tener la prueba sobre el producto y su forma de presentación, estando presentes en dichas diligencias, el asistente de agente aduanal y el contador vista del caso, procedimiento a partir del cual se determinó: a) De la Hoja de Discrepancia. El día cuatro de mayo de dos mil diez, el Contador Vista designado procedió a emitir la Hoja de Liquidación Correcta y la Hoja de Discrepancia No. 26362, con fundamento en*

las facultades que confiere los Arts. 31 de la Ley especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, y 349 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en la cual el contador vista establece: “Al efectuarse la revisión física y el análisis documental, se encontró la existencia de una posible infracción aduanera, por la existencia de posibles tributos no cancelados en la Declaración de Mercancías y la comisión de una posible infracción Tributaria, por “Efectuar la Declaración Mercancías de importación definitiva con inexactitudes en la información relativa a la clasificación arancelaria” debido a que en el ítem 1, se declaró 200 BOLSAS DE “NIDO 3+ BOLSA 24X360g XP”, con código de barras 7501059225503 según factura número 0947221076, en el Inciso Arancelario 1901.10.19 (- - - Las demás) con 0% de D.A.I. y con valor CPT de CINCO MIL QUINIENTOS CUARENTA 89/100 DÓLARES (\$5,540.89) en su totalidad, lo cual no procede, ya que al verificar físicamente el empaque de la mercancía se puede determinar que ostenta la leyenda “NIDO PRE-ESCOLAR DESARROLLO PREBIO 3+. ALIMENTO A BASE DE LECHE INSTANTÁNEA” y que los ingredientes son leche semi descremada con sustitución parcial de grasa butírica por grasas vegetales (oleína de palma, maíz y canola), sólidos de maíz y/o lactosa, azúcar, suero desmineralizado, oligofructosa, inulina, carbonato de calcio, lecitina de soya, vitamina C (ascorbato de sodio), taurina, sulfato, ferroso, sulfato de zinc, niacina (nicotinamida), vitamina E (acetato de α -tocoferol), pantotenato de calcio, vitamina A (acetato de retinol), vitamina B1 (tiamina), vitamina B6 (pirodoxina), ácido fólico (folacina), biotina, vitamina K (filoquinona), selenato de sodio y vitamina D (colecalfiferol). Asimismo, se observa en dicho empaque, que contiene minerales tales como calcio, potasio, fósforo, cloruros, magnesio, Hierro y Zinc. Debido a lo anterior, el Inciso Arancelario correcto es 1901.10.90 (- -Otras) con 10% de D.A.I. Además, cabe mencionar, que a pesar que se presentó ante la Autoridad Aduanera un Certificado de Origen del Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y las Repúblicas de El Salvador, Guatemala y Honduras, de fecha 01 de enero de 2010, no se declaró por escrito en la Declaración de Importación, que esta la misma se amparara a dicho Tratado. Lo anterior ocasionó que el sujeto pasivo dejara de pagar la suma de QUINIENTOS SESENTA 83/100 DÓLARES (\$560.83) en concepto de Derechos Arancelarios de Importación (D.A.I.) y la cantidad de SETENTA Y DOS 91/100 DÓLARES (\$72.91) en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios (I.V.A.); La conducta antes descrita, transgrede el Artículo 3 de la Ley de Simplificación Aduanera, el Artículo 8 literal i) de la Ley del Registro de Importadores y el

Artículo 320 literal) del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA). El Inciso Arancelario sugerido, se determinó teniendo en cuenta las Reglas 1 y 6 de las Reglas Generales para la Interpretación del S.A.C. y literal D) de las Notas Generales del Arancel Centroamericano de Importación, por lo que se considera constitutiva de una posible infracción aduanera tributaria tipificada como “Efectuar la Declaración de Mercancías de importación definitiva con inexactitudes en la información relativa a la clasificación arancelaria de conformidad a lo establecido en el Artículo 8 literal a) de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, y es sancionada con el pago de una multa de UN MIL NOVECIENTOS UNO 22/100 DÓLARES (\$1,901.22), equivalente al 300% de los derechos e impuestos que se pretendieron evadir, de acuerdo a lo establecido en el Art. 10 de la referida Ley Especial.

b) De la Apertura del Procedimiento Administrativo de Liquidación Oficiosa de Tributos y de Aplicación de Sanciones.

*En vista de la conducta descrita y conforme el Art. 31 de la Ley Especial referida, se procedió a emitir la Hoja de Discrepancia No. 26362, antes relacionada, y el Auto de Apertura No. 172, los cuales fueron legalmente notificados en fecha seis de mayo de dos mil diez, a la Sociedad NESTLÉ EL SALVADOR, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, en su carácter de sujeto pasivo, por medio del señor WALTER VLADIMIR SAAVEDRA, en su calidad de Apoderado Especial de dicha Sociedad, a quien se le hizo saber los montos a que ascienden los derechos e impuestos dejados de pagar y que la inexactitud en clasificación arancelaria se tipifica como Infracción Tributaria conforme la conducta descrita en el Art. 8 literal a) de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras; por lo que conforme al Artículo 31 de la Ley especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, y el Artículo 17 de la Ley de Simplificación Aduanera , se le concedió el plazo de audiencia y prueba de quince días a la sociedad NESTLÉ EL SALVADOR, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, para que hiciera uso de sus derechos de defensa, audiencia y debido proceso, para que presentara tanto los alegatos que estimare convenientes, así como las pruebas de descargo, que a su juicio fueran pertinentes para desvirtuar la imputación realizada. c) **Fundamento de Hecho y de Derecho.** Que en vista de que la sociedad no hiciera uso de su derecho de defensa al no haber presentado alegatos o pruebas de descargo, ni haberse apersonado persona alguna a ejercer su derecho de audiencia, por lo cual no se desvirtuo la conducta atribuida, esta autoridad consideró procedente determinar los fundamentos que dieron origen a la emisión de la Hoja de Discrepancia No. 26362 de fecha*

nueve de noviembre de dos mil nueve: En primer lugar, fue con la verificación inmediata de la Declaración de Mercancías No. 4-30125 con número de referencia 0896978 y sus documentos anexos, que se comprobó que existen tributos no cancelados en dicha declaración, y una infracción tributaria por inexactitud en clasificación arancelaria, debido a que en ítem 1, declararon 200 bolsas de NID03+ BOLSA 24X360G X con código de barra 7501059225503 según factura número 0947221076, en el inciso arancelario 1901.10.19 (---las demás) con 0% de DAI, lo cual no procede, ya que al verificar físicamente en el empaque de las mercancías se puede constatar que ostenta la leyenda NIDO PRE- ESCOLAR DESARROLLO PREBIO 3+, alimento a base de leche instantánea y que los ingredientes son. Leche semi descremada con sustitución parcial de grasa butírica por grasa vegetal (oleína de palma, maíz y canola), sólidos de maíz y/o lactosa, azúcar, suero desmineralizado, oligofructosa, inulina, carbonato de calcio, lecitina de soya, vitamina C (ascorbato de sodio), taurina, sulfato ferroso, sulfato de zinc, niacina (nicotinamida), vitamina E (acetato de a-tocoferol), pantotenato de calcio, vitamina A (acetato de retinol), vitamina B1 (tiamina), vitamina B6 (pírodoxina), ácido fólico (folacina), biotina, vitamina K Oiloquinona), selenato de sodio y vitamina D (colecalfiferol). Asimismo, se observa en dicho empaque, que contiene minerales tales como calcio, potasio, fósforo, cloruros, magnesio, Hierro y Zinc, habiéndose verificado físicamente que el inciso arancelario aplicable es el 1901.10.90 con DAI del 10%. Dicha clasificación arancelaria se determinó conforme a las Reglas 1 y 6 de las Reglas Generales para la Interpretación del S.A.C. y literal D) de las Notas Generales del Arancel Centroamericano de Importación. En segundo lugar, como se pudo constatar físicamente la mercancía NIDO PRE-ESCOLAR DESARROLLO PREBIO 3+, importada en la declaración de mercancías No. 4-30125, no es clasificable en la posición arancelaria declarada, con lo que se ha comprobado la inexactitud en la clasificación arancelaria, lo que transgrede los Art. 16 y 17 del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano y 320 letra i) del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, al no haberse declarado y pagado los derechos arancelarios establecidos en el Arancel centroamericano, conducta que causa perjuicio fiscal (...)"

La Dirección General de Aduanas manifestó que: "(...)Es importante establecer, que la materia constitutiva es el elemento principal para saber la ubicación arancelaria de una mercancía en el Sistema Arancelario Centroamericano (SAC); la Regla General Interpretativa Número 1 del SAC, indica que: "Los títulos de las Secciones, de los capítulos o de los subcapítulos

sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de capítulo...” En relación a la mercancía NIDO PRE-ESCOLAR 3+, la cual es considerada una preparación a base de leche que ha sido modificada en su composición mediante una sustitución parcial de uno de sus elementos o componente; esta Institución respecto a la postura sostenida por la Sociedad en referencia considera viable aclarar que en el caso sub júdice, el punto fundamental es determinar si en el producto importado, ha existido una sustitución o adición de ingredientes a la fórmula natural de la leche. Por lo anterior, se procede a realizar un estudio del capítulo 19 del Sistema Armonizado Centroamericano, que comprende las “Preparaciones a base de cereales, harina, almidón, fécula o leche; productos de pastelería”, en específico la partida arancelaria 1901, sub partida 1901.10, inciso arancelario 1901.10.90.” Al respecto, tenemos que la partida arancelaria 1901 comprende: “extracto de malta; preparaciones alimenticias de harina, grañones, sémola, almidón, fécula o extracto de malta, que no contengan cacao o con un contenido de cacao o inferior al 40% en peso calculado sobre una base totalmente desgrasada, no expresadas ni comprendidas en otra parte; preparaciones alimenticias de productos de las partidas 04.01 a 04.04 que no contengan cacao o con un contenido de cacao inferior al 5% en peso calculado sobre una base totalmente desgrasada, no expresadas ni comprendidas en otra parte”. Además, las notas explicativas del Sistema Armonizado Centroamericano (SAC), concernientes al capítulo 19, en lo pertinente expresan:

“Las preparaciones de esta partida se pueden distinguir de los productos de las partidas 04.01 a 04.04 porque contienen, además de los componentes naturales de la leche, otros ingredientes cuya presencia no está autorizada en los productos de dichas partidas...”.

Así, tenemos que para el caso, el producto importado antes referido, cumple con las características enunciadas en los referidos textos: 1) por ser preparaciones alimenticias obtenidas directamente de los productos de las partidas 0401 a 0404; 2) por contener otros ingredientes cuya presencia no está autorizada en los productos de dichas partidas y 3) por no contener cacao entre sus ingredientes, además, este tipo de productos no son comprendidos en otra parte; por lo que respecto de lo señalado en la partida arancelaria 1901, su ubicación se muestra adecuada. Por su parte la sub partida 1901.10 comprende a las “Preparaciones para la alimentación infantil acondicionadas para la venta al por menor:” En relación a dichos productos y su ubicación en la citada sub partida, tenemos que todos ellos según su casa

productora y distribuidora (NESTLE MÉXICO, S.A. DE C. V.), son alimentos infantiles preparados a base de leche fresca parcialmente descremada, recomendados para el consumo de infantes, lo que indica que según la misma casa productora, constituyen alimentos de transición entre la fórmula. Por lo antes expuesto, se debe considerar que los componentes de la leche son básicamente: a) lípidos o grasas, b) lactosa, c) materias nitrógenos (caseína, albúmina), d) agua y e) materias minerales; por tal razón en el presente caso, el producto objeto de estudio fue elaborado a base de leche semidescremada, amparada en la Norma Salvadoreña “Leche en Polvo”, emitida por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT), el que dispone que las especificaciones y parámetros analíticos de la materia grasa en este tipo de leche, oscilan entre un mínimo de 1.3 % y máximo de 26%; lo que nos indica que tal producto mantiene algún porcentaje de grasa butírica en su composición. Aunado a lo anterior, se hace necesario distinguir entre los conceptos adición y sustitución, para determinar el correcto inciso arancelario de los productos importados en comento, entendiendo la Real Academia de la Lengua, -www.rae.es- por adición la acción y efecto de añadir (agregar); añadidura o agregación de una cosa a otra; operación de sumar; y por su parte, sustitución, se define como acción y efecto de sustituir; reemplazo o cambio de una persona o cosa que cumpla la misma función. Es por ello que esta Institución, considera que nos encontramos ante una simple adición de grasa vegetal a la grasa butírica existente en la leche, según se demostró en dictámenes técnicos requeridos por este servicio aduanero, utilizados como base del acto impugnado, que para que exista una sustitución de grasa, se debe entender por leche sin grasa butírica (descremada) y sustituida por otro tipo de grasa, total o parcialmente en su porcentaje. Por lo que esta Dirección General, sobre la base de la interpretación de las notas explicativas y de la regla número 1 de clasificación del Sistema Arancelario Centroamericano (SAC), estima que los productos en análisis, están comprendidos en una preparación en polvo para alimentación infantil, cuyo ingrediente principal es leche semidescremada a la que se han añadido grasas vegetales. Según lo anterior, y sobre la base de las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Arancelario Centroamericano (SAC), Notas Generales del Arancel Centroamericano de Importación, evidenció que la correcta clasificación arancelaria de la mercadería objeto de análisis, se clasifica en el inciso arancelario 1901.10.90 con DAI 10%, y no en el inciso arancelario 1901.10.19 con DAI 0% declarado por la Contribuyente Social; por lo que, se evidenció ampliamente que el producto se encuentra correctamente clasificado en el inciso

arancelario determinado por esta Institución, ya que ninguno de los componentes existentes en la leche, específicamente la grasa butírica, ha sido reemplazada o sustituida por otra sustancia, al contrario se le adiciono el mismo, por lo que, el caso subjúdice se respetó los derechos y presupuestos que la ley franquea, desvirtuando lo esgrimido por la demandante en el caso subjúdice.”

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas expuso en su informe: “(...) indica que para establecer si en el producto importado existió una sustitución o adición de ingredientes a la fórmula natural de la leche es necesario realizar un estudio del capítulo 19 del SAC, que comprende las “Preparaciones a base de cereales, harina, almidón, fécula o leche; productos de pastelería”, en específico la partida arancelaria 1901, sub partida 1901.10, incisos arancelarios 1901.10.10 y 1901.10.90. Así, tenemos que la partida arancelaria 1901 comprende: “EXTRACTO DE MALTA; PREPARACIONES ALIMENTICIAS DE HARINA, GRAÑONES, SEMOLA, ALMIDON, FECULA O EXTRACTO DE MALTA, QUE NO CONTENGAN CACAO O CON UN CONTENIDO DE CACAO INFERIOR AL 40% EN PESO CALCULADO SOBRE UNA BASE TOTALMENTE DESGRASADA, NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE; PREPARACIONES ALIMENTICIAS DE PRODUCTOS DE LAS PARTIDAS 04.01 A 04.04 QUE NO CONTENGAN CACAO O CON UN CONTENIDO DE CACAO INFERIOR AL 5% EN PESO CALCULADO SOBRE UNA BASE TOTALMENTE DESGRASADA, NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE” Además, las Notas Explicativas del Sistema Armonizado (SA), concernientes al Capítulo 19, en lo pertinente expresan:

—“Las preparaciones de esta partida se pueden distinguir de los productos de las partidas 04.01 a 04.04 porque contienen, además de los componentes naturales de la leche, otros ingredientes cuya presencia no está autorizada en los productos de dichas partidas...”.

Al analizar el texto de la partida arancelaria y las Notas Explicativas concernientes a la partida 1901, observamos que las preparaciones contenidas en esta partida, se diferencian de los productos de las partidas 0401 a 0404 -leche, nata, suero de mantequilla, cuajadas, lactosuero, etc.-, porque contienen además de sus componentes naturales, otros ingredientes cuya presencia no está autorizada en los productos de dichas partidas. Para el caso del producto importado de nombre comercial NIDO PRE-ESCOLAR 3+, cumple con las características enunciadas en los referidos textos: 1) por ser preparaciones alimenticias obtenidas directamente de los productos

de las partidas 0401 a 0404; 2) por contener otros ingredientes cuya presencia no está autorizada en los productos de dichas partidas, los que para el caso de NIDO PRE-ESCOLAR 3+ son: sólidos de jarabe de maíz, olifruktosa, lecitina y minerales; lo anterior según Aduanálisis del Departamento de Laboratorio No 568 al producto el cual consta anexo a folio 108 del expediente administrativo, por lo que respecto de lo señalado en la partida arancelaria 1901, se determinó que las mercancías en comento por no contener cacao entre sus ingredientes y no estar comprendidos en otra parte, la partida arancelaria 1901 se muestra adecuada.

Por su parte la subpartida 1901.10 comprende a las “Preparaciones para la alimentación infantil acondicionadas para la venta al por menor:”

En relación al producto NIDO PRE-ESCOLAR 3+ y su ubicación en la citada subpartida, tenemos que tal producto según su casa productora y distribuidora NESTLE MÉXICO, S.A. DE C. V., es alimento infantil preparado a base de leche semidescremada, recomendada para el consumo de infantes entre las edades, de los tres a cinco años de edad, según la misma casa productora, constituyen alimento de transición de ser infantes dependientes a convertirse en niños independientes, debido a que al iniciar su mundo pre-escolar este se hace más grande con muchas cosas para aprender y descubrir; información que ha sido obtenida de las páginas web siguientes: www.nestle-centroamerica.com y www.nestle.com.mx. Aunado a ello, el producto importado está destinado para ser comercializado al por menor; por todo lo anterior, se observa que dicha mercancía también cumple con lo establecido en el texto arancelario de la subpartida 1901.10 y por tanto su ubicación se muestra igualmente adecuada. En lo que respecta al producto, NIDO PRESCOLAR 3+, es preparación para la alimentación infantil en polvo a base de leche, que contienen otros componentes no autorizados en los productos de las partidas 0401 a 0404, según se ha detallado anteriormente, por lo cual resta establecer la ubicación en el respectivo inciso arancelario, en atención a si ha existido adición o sustitución total o parcial, en alguno de los componentes de la leche. El inciso arancelario 1901.10.19 “Las demás” —que no sean alimentación para lactantes (fórmulas maternizadas”), que proviene del inciso 1901.10.1, el cual enuncia: “Preparaciones de productos de las partidas 0401 a 0404, en los que algunos de sus componentes han sido sustituidos total o parcialmente por otras sustancias” Comprende todas aquellas preparaciones alimenticias a base de leche que contienen componentes no autorizados en los productos de las partidas 0401 a 0404, que no sean alimentación para lactantes en los que se ha sustituido total o parcialmente algún componente de

la leche por otro. Para una mejor comprensión, es necesario traer a cuenta lo que conforme a un conocimiento general son los componentes de la leche: a) lípidos o grasas, b) lactosa, c) materias nitrógenas (caseína, albúmina), d) agua y e) materias minerales. El producto en estudio, se trata de leche en polvo, punto en el que coinciden tanto la demandante social y la Dirección General, los cuales han sido sometidos a un proceso de deshidratación, el que consiste en extraer el agua de la leche fluida, quedando en consecuencia en forma de polvo; igualmente, ha sido sometido a un proceso de descremación, que consiste en extraer la grasa butírica (de origen animal) existente en la leche, la cual puede ser total (descremada) o parcial (semidescremada). En el presente caso, el producto es elaborado a base de leche semidescremada, para la cual la Norma Salvadoreña—Leche en Polvo. Especificaciones', elaborada por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT), dispone que las especificaciones y parámetros analíticos de la materia grasa en este tipo de leche, oscilan entre un mínimo de 1.3 % y máximo de 26%; lo que nos indica que tales productos mantienen algún porcentaje de grasa butírica en su composición. Se hace necesario entonces distinguir entre los conceptos adición y sustitución, ya que esta diferenciación es la que ayudará a determinar el correcto inciso arancelario para los productos importados. Según la Real Academia de la Lengua, - www.rae.es- entendemos como adición la acción y efecto de añadir (agregar); añadidura o agregación de una cosa a otra; operación de sumar; por su parte, sustitución, se define como acción y efecto de sustituir; reemplazo o cambio de una persona o cosa que cumpla la misma función. Según lo dicho, adición es agregar o incorporar una cosa a otra y sustitución es colocar una cosa en lugar de otra para que la reemplace en la misma función. Aplicando los anteriores conceptos, al producto NIDO PRE-ESCOLAR 3+, al mantener el porcentaje de grasa butírica en su composición, nos encontramos ante una simple adición de grasa vegetal a la grasa butírica existente en la leche. Lo anterior, debido a que para que exista una sustitución de grasa debemos tener una leche sin grasa butírica (descremada) y sustituirla por otro tipo de grasa, total o parcialmente en su porcentaje. Lo anterior, también se encuentra sustentado en el texto de las Notas Explicativas del SA, al expresar que: "...la partida 19.01 comprende, por ejemplo:

1) Las preparaciones en polvo o líquidas para alimentación infantil o usos dietéticos, en las que el ingrediente principal sea leche a la que se le han añadido otros ingredientes (por ejemplo, copos de cereales, levadura).

2) Los productos a base de leche, obtenidos reemplazando uno o varios de los

componentes de la leche (por ejemplo, grasa butírica) por otra sustancia (por ejemplo, grasas oleicas).”

En donde, el ejemplo 1), comprende a las preparaciones en polvo para la alimentación infantil, en las que al ingrediente principal (leche) se le añaden otros ingredientes; y el ejemplo 2) comprende a los productos a base de leche, obtenidos reemplazando uno o varios de sus componentes, como en el caso de los productos fabricados a base de leche descremada en los que existe una extracción total de la grasa butírica, la cual es reemplaza por otro componente. Según lo anterior y efectuando una interpretación razonable de las notas explicativas en comento, este Tribunal según todo lo manifestado estimó que los productos en análisis están comprendidos en la situación contemplada en el número uno descrito en los párrafos que anteceden, ya que se trata de una preparación en polvo para alimentación infantil, cuyo ingrediente principal es leche semidescremada a la que se han añadido grasas vegetales. Por su parte, el inciso arancelario 1901.10.90, que comprende a: “Otras”, es del tipo genérico, lo que significa, que este inciso es propio para las preparaciones que no están comprendidas en el inciso 1901.10.1, que comprende las preparaciones en las que uno o más de sus componentes son sustituidos por otras sustancias. Por lo que, en aplicación de la Regla 1 de clasificación del SAC, que expresa: —Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y las notas de sección o de capítulo y si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas”; y la Regla 6 que cita: —La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de las subpartidas y de las notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las reglas anteriores, bien entendiendo que sólo puede compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposiciones en contrario”1; se concluye que, el producto NIDO PRE-ESCOLAR 3+, se encuentran correctamente clasificados por la Dirección General de Aduanas en el inciso 1901.10.90, ya que ninguno de los componentes existentes en la leche, en específico la grasa butírica, ha sido reemplazado o sustituido por otra sustancia; sino que por el contrario, al componente existente de grasa butírica se le ha adicionado la grasa vegetal. El criterio de este Tribunal, se ve reforzado por opinión vertida por la Facultad de Química y Farmacia de la Universidad de El Salvador, con fecha veintiocho de noviembre del año dos mil doce, remitida a esta Instancia por medio de Nota con referencia REC-2011-2015/0743/2012 de

la misma fecha, y recibida en esta Oficina el día veintinueve del mismo mes y año; dictamen emitido en respuesta a requerimiento efectuado por este Tribunal por medio de Oficio PRESI/85/2012 de fecha ocho de noviembre del año dos mil doce, la cual en lo pertinente expresa:

*% de grasa inicial presente en la leche descremada, es **aumentado por la adición** de grasa butírica y vegetal, para obtener así un producto terminado cuyo % de grasa es similar al que le corresponde a las leches semidescremadas, pero el nivel proteico se ve afectado debido a que: **se ha adicionado grasa a la leche descremada, y no es que se haya sustituido grasa en leche semidescremada.***

*Por tanto se considera que en estos productos se ha realizado un proceso de adición a la leche en polvo descremada para convertirla en un producto con un % similar de grasa al de las leches semidescremadas pero su **nivel proteico se ha visto disminuido porque es adición y no sustitución la que se ha hecho en la leche descremada.** Ya que según el concepto, Adición: Es agregar constituyentes que no estén destinados a sustituir total o parcialmente a cualquiera de los componentes **del producto o materia prima original o inicial** para este caso, el producto o materia prima inicial es la leche descremada, de la cual no se ha sustituido nada, sino que se le ha agregado la grasa butírica y vegetal. ““.*

*La opinión en referencia fue emitida respecto de las mercancías denominadas **NIDO Preescolar 3+ y NIDO Escolar 6+**, la cual se encuentra agregada al incidente con referencia A 1111010TM que lleva este Tribunal a nombre de la demandante social, de la cual se adjunta fotocopia certificada.(...)”.*

En el auto de las ocho horas un minuto del día uno de julio de dos mil trece (folio 77) se abrió a prueba el proceso por el plazo de ley y se dio intervención al Fiscal General de la República, por medio de su agente auxiliar delegado licenciado Julio Cesar Cueva Trejo.

Las partes no hicieron uso de su derecho.

Posteriormente se corrieron los traslados que ordena el artículo 28 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

- a) La parte actora ratificó los argumentos expuestos en la demanda.
- b) Las autoridades demandadas ratificaron lo expuesto en su respectivo informe justificativo; y,
- c) El agente auxiliar del Fiscal General de la República licenciado Benjamín Ernesto

Rivas Sermeño, expresó en síntesis: “(...) *El principio de legalidad consagrado en nuestra norma suprema, se erige para la Administración Pública, no como un mero límite de la actuación administrativa, sino como el legitimador de todo su accionar. Lo antes expuesto conduce a confirmar que las facultades con que se encuentran revestidos los entes y órganos de la Administración Pública para la consecución de sus fines, están expresamente consignadas en la normativa jurídica reguladora de la actividad pública que están llamados a desarrollar.*

Dentro de esta perspectiva, sus titulares tienen la obligación de supeditar las facultades encomendadas conforme a los lineamientos establecidos en la ley. Contrario sensu, conllevaría transgresiones a la ley y por supuesto violación al principio de legalidad, actuar fuera de estos marcos. (...) NESTLE EL SALVADOR, S.A. DE C. V., expresa en su demanda de folios uno y siguientes que con fecha veintiocho de Abril del año dos mil diez, la Sociedad Nestlé El Salvador, S.A. de C. V., teledespachó a la Aduana Terrestre de San Salvador, la declaración de mercancías de importación definitiva Número 4-30125, con Número de Referencia 0896978 de fecha veintiocho de Abril de dos mil diez, la cual amparaba un embarque compuesto de un lote de preparaciones alimenticias con nombre comercial NIDO PRE ESCOLAR 3 + , productos que fueron clasificados arancelariamente en el Código 1901.10.19, por considerar que las características de estos productos coincide con el texto arancelario de tal código. No obstante el momento de realizarse la verificación inmediata por parte del Contador Vista designado por la Aduana, resulto que dicho funcionario discrepó con el criterio interpretativo de la Sociedad Demandante utilizado para clasificar los relacionados productos En tal sentido la naturaleza del acto impugnado, es el acto origen es decir la resolución mediante la cual la Administración Aduanera determinó los Derechos Arancelarios a la Importación (DAD y el Impuesto a la Tránsito de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) y la respectiva sanción materializada en las Multas; además impugna la alzada o apelación mediante la cual la sociedad pretende se conozcan las situaciones tanto de forma como de fondo sobre las cuales no está de acuerdo con la resolución recurrida, por lo que resulta pertinente previo a determinar la legalidad del mismo, el conocimiento de las actuaciones que conllevaron a la imposición de las sanciones. Por lo que se vuelve necesario hacer mención sobre el Principio de Legalidad, siendo pilar fundamental del Estado de Derecho, los funcionarios públicos deben actuar con estricto apego al ordenamiento jurídico y sólo pueden ejercer aquellas potestades que dicho ordenamiento les confiere, por los cauces y en la medida que el mismo establece (Art. 86 inc. 3

Constitución de la República). Ahora bien, dentro de las facultades tributarias que tiene la Administración, para investigar el cumplimiento de una determinada obligación tributaria, se encuentran las de Fiscalización y de Verificación. La Fiscalización: Es entendida como el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos. La potestad antes relacionada es propia de la Dirección General de Aduanas, por ser el órgano encargado de la administración de los gravámenes arancelarios. El Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano. El régimen antes citado está constituido entre otros cuerpos legales, por los siguientes: El Arancel Centroamericano de Importación. En nuestro país, es el que contiene la nomenclatura para la clasificación oficial de las mercancías que sean susceptibles de ser importadas al territorio nacional, así como los derechos arancelarios a la importación y las normas que regulan la ejecución de sus disposiciones. Básicamente la potestad en mención se traduce en la autorización que la ley otorga a la Administración Aduanera para comprobar si los valores de los bienes consignados en las pólizas de importación concuerdan con las reglas y exigencias establecidas en la legislación misma para establecer el precio normal de los bienes importados, para luego reconocer que los impuestos computados en la declaración son los que legalmente corresponden al Fisco. Por su naturaleza, esta función requiere de una importante actividad probatoria y de un análisis detenido a la luz de la ley, con la finalidad de establecer los hechos y los datos que por ajustes a la realidad sirvan de base firme para la cuantificación de la prestación tributaria que legalmente corresponda. Dicha facultad también habilita a la Administración Aduanera en casos que advierta situaciones que reflejen que los valores de los bienes declarados no concuerdan con sus verdaderos precios, ya sea por error de declarar precios menores a los que realmente tienen los bienes importados, o por la omisión de datos básicos o por proporcionar datos inexactos en las declaraciones formuladas por los importadores, o por clasificar los bienes introducidos bajo el aforo que no corresponde para que investigue exhaustivamente ya sea por medio de inspecciones o auditorías, la certeza de las anomalías detectadas. De establecerse que el importador ha incurrido en cualquiera de aquellas circunstancias, procede hacer las correspondientes sanciones que establezcan las leyes aduaneras aplicables. La Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas regula las atribuciones del Administrador de Aduanas. El cual establece: Artículo. 16. En cada Administración de Aduanas, habrá un Administrador de Aduanas, quien será su máxima

autoridad y dependerá jerárquicamente del Director General o del funcionario que éste designe.

Las principales atribuciones y facultades del Administrador de Aduanas serán.

Literal c) Liquidar de Oficio los tributos que se determinen en el acto de verificación inmediata y aplicar las sanciones a que hubiere lugar.

Los Administradores de Aduana tendrán la competencia para conocer y sancionar los incumplimientos a la legislación aduanera en materia administrativa y tributaria, cuando los ilícitos se hayan establecido como producto de la aplicación de las medidas de control, en las declaraciones de mercancías que hayan sido presentadas en la administración de aduanas bajo su cargo, independientemente del resultado de selectividad y siempre que la Dirección General de Aduanas, dentro de sus facultades legales, no haya iniciado un proceso de fiscalización. Si resultaren delitos de contrabando, se deberá iniciar el procedimiento que establece la legislación sancionadora. Por lo anterior, considera la Representación Fiscal, que el acto administrativo dictado por LA ADMINISTRADORA DE LA ADUANA TERRESTRE DE SAN SALVADOR, LA DIRECTORA GENERAL DE ADUANAS Y EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, es legal, por estar apegado a derecho (...)”.

III. De la relación de los hechos proporcionados por la parte actora y los informes justificativos de las autoridades demandadas descritos en la presente sentencia, esta Sala realiza las consideraciones que se exponen a continuación:

Para resolver congruentemente la pretensión esgrimida en este proceso, es preciso que esta Sala fije con exactitud el objeto de la controversia; establezca la correcta clasificación arancelaria; se pronuncie sobre las multas establecidas, y si fuere el caso, sobre la medida para restablecer el derecho violado.

NESTLE EL SALVADOR, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, que se abrevia NESTLE EL SALVADOR, S.A. DE C.V., por medio de su apoderada especial administrativa y judicial licenciada Rosa María Figueroa Aguilar, ha demandado la supuesta ilegalidad de las resoluciones relacionadas en el preámbulo de esta sentencia, las que han determinado y confirmado derechos arancelarios a la importación (DAI), impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA) y multas tributarias. Lo anterior, como consecuencia de una supuesta inexactitud arancelaria incorporada por la sociedad demandante al haber clasificado la mercancía importada con nombre comercial NIDO PRE ESCOLAR 3+ en el código arancelario 1901.10.19, con un DAI de 0%. La administración

aduanera sostiene que la correcta clasificación arancelaria corresponde al inciso arancelario 1901.10.90, con un DAI del 10 %.

La Sociedad actora, afirmó que los productos denominados NIDO PRE ESCOLAR 3+, son preparaciones alimenticias a base de leche que ha sido modificada en su composición mediante una sustitución parcial por lo que deben ser clasificadas en la partida 19.01 pues contienen principalmente fibra vegetal soluble de origen vegetal, ingrediente que de acuerdo a las Notas Explicativas del Sistema Armonizado, no puede clasificarse en los productos lácteos de la partida 04.02 (partida arancelaria de leche), sino, en la partida arancelaria de las preparaciones a base de leche.

Respecto a este producto, la discrepancia entre la sociedad impetrante y las autoridades demandadas se centra en la partida arancelaria designada, la cual se desglosa así:

“Capítulo 19: Preparaciones a base de cereales, harina, almidón, fécula o leche; productos de pastelería.

Partida 19.01: (...) Preparaciones alimenticias de productos de las partidas 04.01 a 04.04 que no contengan cacao o con un contenido de cacao inferior al 5% en peso calculado sobre una base totalmente desgrasada, no expresadas ni comprendidas en otra parte.

Subpartida 1901.10: -Preparaciones para la alimentación infantil acondicionadas para la venta al por menor:

Inciso arancelario 1901.10.1: -Preparaciones de productos de las partidas 04.01 a 04.04., en los que algunos de sus componentes han sido sustituidos total o parcialmente por otras sustancias:

Inciso arancelario 1901.10.19: ---Las demás.”

Por su parte las autoridades demandadas han sostenido que la partida arancelaria aplicable al producto NIDO PRE-ESCOLAR 3+ es la 1901.10.90, con Derechos Arancelarios a la Importación del diez por ciento (10%) —Derechos Arancelarios a la Importación que de aplicarse el Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos Mexicanos el porcentaje es de cero por ciento (0%) — la cual se desglosa así:

“Capítulo 19: Preparaciones a base de cereales, harina, almidón, fécula o leche; productos de pastelería.

Partida 19.01: (...) Preparaciones alimenticias de productos de las partidas 04.01 a 04.04 que no contengan cacao o con un contenido de cacao inferior al 5% en peso calculado sobre una

base totalmente desgrasada, no expresadas ni comprendidas en otra parte.

Subpartida 1901.10: - *Preparaciones para la alimentación infantil acondicionadas para la venta al por menor:*

Inciso arancelario 1901.10.90: --*Otras.*”

Con respecto al producto NIDO CRECIMIENTO PRE-ESCOLAR 3+, expuso que la composición del producto era la siguiente: polvo suelto homogéneo, color blanco- amarillento, olor y sabor a leche dulce, identificación/proteína de leche (+) positivo, identificación/lactosa (+) positivo, identificación/fructuosa (+) positivo, identificación/sacarosa (+) positivo, identificación/sólidos de jarabe de maíz/IR (+) positivo, identificación/lecitina (+) positivo, identificación/minerales: calcio, hierro, zinc, fosforo, potasio y cloruros, Grasa total: 17%.

Materia Constitutiva: Preparación para la alimentación infantil en polvo a base de leche con todos los componentes naturales (lactosa, caseína, grasa), con otros ingredientes como sólidos de jarabe de maíz, azúcar, oligofructosa, lecitina y minerales.

La sociedad NESTLÉ EL SALVADOR, S.A. de C.V. ha expuesto en su demanda que el producto NIDO PRE-ESCOLAR 3+ son preparaciones a base de leche que ha sido modificada en su composición mediante SUSTITUCIÓN PARCIAL de uno de sus elementos o componentes (la grasa animal, por grasa vegetal) para poder hacerla apta para el consumo de los infantes, sin que pierda su valor nutricional.

Por su parte las autoridades demandadas argumentan que, el producto en referencia, al mantener el porcentaje de grasa butírica en su composición, nos encontramos ante una simple adición de grasa vegetal a la grasa butírica existente en la leche. Lo anterior, debido a que, para que exista una sustitución de grasa debemos tener una leche sin grasa butírica (descremada) y sustituirla por otro tipo de grasa, total o parcialmente en su porcentaje.

De ahí que sea pertinente establecer si realmente se ha modificado la composición del producto referido con una sustitución parcial de grasa animal por grasa vegetal; o solo es una simple adición de grasa vegetal.

En el caso planteado, de conformidad a lo expuesto por las autoridades demandadas, cuando la partida arancelaria 1901.10.19, hace referencia a las *«Preparaciones de productos de las partidas 04.01 a 04.04, en los que algunos de sus componentes han sido sustituidos total o parcialmente por otras sustancias»*, implica que deberá hacerse la extracción total de uno de los componentes del producto, el cual debe ser luego sustituido total o parcialmente por otro.

En contraposición a lo anterior, la sociedad actora ha entendido que un componente del producto puede extraerse de forma parcial o total y ser sustituido de la misma forma por otro elemento. Así puede darse, extracción de grasa butírica, sustituida totalmente por grasa vegetal, cuando se ha extraído completamente la grasa de origen animal y se sustituye por grasa vegetal; o sustituirlo parcialmente, cuando se ha extraído solo un porcentaje de grasa de origen animal y se sustituye ese porcentaje por grasa vegetal.

De ahí que se retoma, la definición reseñada por la Administración Pública en cuanto a las definiciones del Diccionario de la Real Academia Española, respecto de los términos “Adición” y “Sustitución”, señalando, que el primero significa: “la acción y efecto de añadir (agregar); añadidura o agregación de una cosa a otra; operación de sumar”; por su parte, sustitución, se define como acción y efecto de sustituir; reemplazo o cambio de una persona o cosa que cumpla la misma función”. Adición implica, simple y sencillamente, sumar sin alterar de ninguna manera la composición de algo; sustituir por su parte, requiere alterar la cosa, al hacer un cambio total o parcial de grasa butírica por vegetal; lo cual nos permite concluir, que en el producto referido ha existido una sustitución y no una simple adición, como ha sido sostenido por las autoridades demandadas.

Del Aduanálisis número quinientos sesenta y ocho agregado a folios 108 del expediente administrativo se evidencia la materia constitutiva del producto denominado NIDO 3+ *“Preparación para la alimentación infantil, en polvo, a base de leche con todos los componentes naturales (lactosa, caseína, grasa), con otros ingredientes como sólidos de jarabe de maíz, azúcar, oligofruktuosa, lecitina y minerales.”*

Por consiguiente, se colige que el proceder de la demandante, quien ha sustraído cierto porcentaje de grasa butírica en el producto NIDO PRE-ESCOLAR 3+, y lo ha sustituido por grasa vegetal, encaja en la regla establecida en el código arancelario 1901.10.19, el cual hace referencia a *«Preparaciones de productos de las partidas 04.01 a 04.04., en los que algunos de sus componentes han sido sustituidos total o parcialmente por otras sustancias.»*

Tal cual ya se ha sostenido en casos similares, entender como lo afirma la Administración Pública en la documentación anexa al presente proceso, que no ha habido sustitución de componentes, sino que se ha añadido otros, implicaría interpretar el supuesto de “sustitución parcial” contenido en la partida 1901.10.19 del Sistema Arancelario Centroamericano, en un sentido distinto al significado común que le da el mismo diccionario de la Real Academia

Española.

En consecuencia, la partida arancelaria aplicada por la sociedad actora a los productos en referencia, encaja perfectamente y se ajusta a las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Arancelario Centroamericano y las Notas Explicativas de cada capítulo, por lo que no se evidencian las violaciones e irregularidades alegadas por lo que los actos administrativos emitidos por las autoridades demandadas deben declararse ilegales.

De la medida para restablecer el derecho violado

Corresponde ahora examinar si en el caso que se analiza existe la necesidad de dictar alguna medida para restablecer el derecho violado, según ordena el inciso 2º del artículo 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

De acuerdo con esta disposición, cuando en la sentencia se declare la ilegalidad total o parcial del acto impugnado, se dictarán, en su caso, las providencias pertinentes para el pleno restablecimiento del derecho violado. Se instituye de esta manera en el contencioso administrativo un mecanismo para que la Sala pueda restablecer plenamente los derechos de la parte demandante.

Al determinarse que ---- existen las ilegalidades planteadas por el actor en la demanda respecto de los actos administrativos impugnados, la Administración Tributaria deberá abstenerse de ejecutar los actos administrativos impugnados en el sentido que no podrá hacer efectivo el cobro de Derechos Arancelarios a la Importación, Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y la multa.

IV. Con base en la citadas disposiciones y a los artículos 86 de la Constitución; 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, 215, 216, 217 y 218 del Código Procesal Civil y Mercantil y el Sistema Arancelario Centroamericano (SAC); a nombre de la República, esta Sala **FALLA:**

a) Declarar la existencia de los vicios de ilegalidad alegados por el actor respecto de actos administrativos siguientes:

(i) Resolución No. 256 de las diez horas con veintidós minutos del día veinticinco de junio de dos mil diez, emitida por el Administrador de la Aduana Terrestre de San Salvador, mediante la cual determinó que la Sociedad Nestlé El Salvador, S.A. de C.V., debía pagar en concepto de Derechos Arancelarios a la Importación por quinientos sesenta dólares de los Estados Unidos de América con ochenta y tres centavos de dólar (\$560.83); en concepto de

Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios setenta y dos dólares de los Estados Unidos de América con noventa y un centavos de dólar (\$72.91); y sanciona con multa por mil novecientos un dólares de los Estados Unidos de América con veintidós centavos de dólar (\$1,901.22).

(ii) Resolución DJCA No. 532/J-06/10, de las nueve horas con treinta minutos del día treinta de septiembre del año dos mil diez pronunciada por el Director General de Aduanas, mediante la cual confirma en todas y cada una de sus partes la resolución descrita en el literal que antecede emitida por el Administrador de la Aduana Terrestre de San Salvador.

(iii) Resolución Inc A1011004TM de las catorce horas del día veintidós de julio de dos mil once proveído por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, mediante la cual se confirmó la resolución descrita en el literal que antecede.

b) Como medida para restablecer el derecho violado la Dirección General de Aduanas deberá abstenerse de ejecutar los efectos de los actos administrativos impugnados, en el sentido de hacer efectivo el cobro de Derechos Arancelarios a la Importación, Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y la multa.

c) Remitir los expedientes administrativos a su lugar de origen.

d) En el acto de notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas.

Notifíquese.-

DAFNE S.-----DUEÑAS-----P. VELASQUEZ C.----- S. L. RIV. MARQUEZ-----
PRONUNCIADA POR LAS SEÑORAS MAGISTRADAS Y EL SEÑOR MAGISTRADO QUE
LA SUSCRIBEN.-----ILEGIBLE----- SRIO.-----RUBRICADAS.