TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL
Expediente Nº 027-2006
Voto Nº 089-2006

SENTENCIA N° 075-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las quince horas con cuarenta minutos del día diecisiete de marzo de dos mil seis.

Conoce este Tribunal sobre el recurso de apelación interpuesto por los señores xxx, los dos primeros apoderados generalísimos de la Agencia Aduanal xxx S.A. y la última como xxx, contra la resolución RES-DN-441-2005 del 07 de diciembre del 2005 de la Dirección General de Aduanas.

RESULTANDO

I- Que mediante resolución RES-DN-441-2005 del 07 de diciembre del 2005 la Dirección General de Aduanas dictó acto final del procedimiento ordinario iniciado contra la Agencia de Aduanas xxx S.A. y el Importador xxx S.A., referente al ajuste de la clasificación arancelaria de mercancía nacionalizada con declaración aduanera N° xxxx del 30-1-2002, consistente en "Ácido Tricloroisocianúrico en tabletas" modificando la posición arancelaria declarada: 2811.19.00.90 por la 3808.40.90.00 del Sistema Arancelario Centroamericano (S.A.C), lo anterior con fundamento en el criterio técnico emitido por el Departamento de Verificación Técnica de la Dirección General de Aduanas con oficio DNP-DV-025-2003 del 30-1-2003. La decisión de modificar la obligación tributaria aduanera genera una diferencia de impuestos a cancelar por la suma de 368.913.62 colones. (Ver folios 113 a 125, declaración aduanera original y documentos adjuntos).

II- Que contra el acto final dictado por la Dirección General de Aduanas, el interesado dentro del plazo correspondiente presenta recurso de apelación, para ante este Tribunal. (Ver folio 127)

III- Con resolución RES-DN-046-2006 del 17 de enero de 2005, la Dirección General de Aduanas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 200 de

la Ley General de Aduanas (LGA) emplaza al recurrente para que dentro del plazo de diez días hábiles, se apersone ante este Órgano a mantener, reiterar o ampliar sus alegatos. (Ver folio 140 a 143).

IV- Que con escrito N° DR-0178-06 del 3 de febrero de 2006 los interesados se apersonan ante esta Sede para mantener y reiterar sus argumentos en cuanto consideran que la mercancía nacionalizada con la declaración aduanera N° xxxx se presentó en tambores de 50 kilos de peso, no pudiendo considerarse como un producto para la venta al por menor, sino un producto a granel. (Ver folios 146 y 147)

V- Que con Auto N° 014-2006, Voto N° 063-2006 del 27 de febrero del 2006 este Tribunal por unanimidad acogió la inhibitoria presentada por la Licda. Chacón Salas, teniéndola por separada para el conocimiento del presente asunto. En consecuencia, se integra este Tribunal con la Licda. Campos Briceño, Miembro Suplente Abogada, nombrada mediante Acuerdo N° 044-H-2006 del 07 de marzo de 2006. (Ver folios 155 a 159 y 165)

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

Redacta la Licenciada Céspedes Zamora; y,

CONSIDERANDO

I- **OBJETO DE LA LITIS**: Conforme con lo que ha venido estableciendo la Dirección General de Aduanas 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° xxxx del 30 de enero de 2002, tramitada en la

Aduana de Caldera, consistente en "Ácido Tricloroisocianúrico en tabletas" modificando la posición arancelaria declarada: 2811.19.00.90 por la 3808.40.90.00 del Sistema Arancelario Centroamericano (S.A.C), lo anterior con fundamento en el criterio técnico emitido por el Departamento de Verificación Técnica de la Dirección General de Aduanas con oficio DNP-DV-025-2003 del 30-1-2003. La decisión de modificar la obligación tributaria aduanera genera una diferencia de impuestos a cancelar por la suma de 368.913.62 colones.

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 Dirección General de Aduanas, 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-DN-441-2005 recurrida, fue notificada al interesado el 09 de diciembre de 2005, según corre a folios 124 y 125, y el recurso de apelación fue interpuesto el 14 de diciembre de 2005 (folio 127), dentro del plazo legalmente permitido. Además al haber sido presentado el recurso de apelación por los representantes legales de la Agencia de Aduanal xxx S.A y por la agente aduanera señora xxx, personas con capacidad de representación según constancias visibles a folios 151 y 163, debe el mismo ser admitido.

III- **Sobre el fondo del asunto.**

Vista la discrepancia de criterio en expediente sobre la clasificación de la mercancía, es que se avoca este Tribunal a resolver el fondo de la presente litis, considerando que para el caso que nos ocupa, resulta imperioso

efectuar una correcta denominación de la mercancía objeto de controversia, es decir según con sus características: descripción, referencias, comercialización, presentación, etc., determinar su naturaleza y proceder a analizar el alcance de cada una de las posibles clasificaciones a que se refiere el caso (**2811.19.00.90** declarada por la Agencia ó **3808.40.90.00** modificada por la Dirección General de Aduanas).

En tal sentido, con base en las pruebas e información en expediente procede este Tribunal a dilucidar sobre estos aspectos para determinar la correcta clasificación arancelaria de mercancía nacionalizada en la Aduana de Caldera.

- Con la declaración aduanera Nº xxx del 30-1-2002 de la Aduana de Caldera, la Agencia de Aduanas xxx S.A., declaró en la Línea 001: 100 tambores de "Ácido Tricloroisocianúrico en TABLETAS (5 TM)", posición arancelaria **2811.19.00.90** del S.A.C. (Ver declaración aduanera original adjunta al expediente).

- En el Bill of Lading N° FC-07M del 05-12-2001, en la casilla correspondiente a la descripción del producto indica: "100 DRUMS Trichloroisocyanuric Acid 200 GR TABLETS packed in 50 Kg Net.." (Ver B/L ajunto a la declaración aduanera)

- En la factura Nº 1324595 de fecha 05-12-2001 consignada a xxx S.A., la casilla de descripción de la mercancía indica en la línea 9: "Ácido Tricloroisocianúrico en TABLETAS DE 200 GR." (Ver factura comercial adjunta a la declaración aduanera original)

- En el Certificado de Registro de Productos Químicos, Boleta N° 20175, se certifica el nombre comercial del producto como: "Ácido Tricloroisocianúrico, N° Registro Q-12270-5-8". (Ver Certificado adjunto a la declaración aduanera)

De acuerdo con los hechos y pruebas en expediente, tenemos entonces que la naturaleza de la mercancía que se discute trata de un producto químico inorgánico del tipo "Ácido Tricloroisocianúrico", los productos químicos inorgánicos corresponden al Capítulo 28 de la Nomenclatura del Sistema Armonizado (S.A) el cual comprende: **"PRODUCTOS QUÍMICOS INORGÁNICOS; COMPUESTOS INORGÁNICOS U ORGÁNICOS DE LOS METALES PRECIOSOS, DE LOS ELEMENTOS RADIACTIVOS, DE METALES DE LAS TIERRAS RARAS O DE ISÓTOPOS"**

Sobre el punto en particular, hace ver este Tribunal que la Nomenclatura Internacional del Sistema Armonizado (S.A.), en aras de facilitar la correcta clasificación de las mercancías establece varios "Criterios de Clasificación", que deben tomarse en cuenta al momento de su análisis, entre ellos se encuentran:

- Criterio de función: Se toma en cuenta el uso, razón de ser y el para qué fue concebido dicho artículo, indistintamente del material de fabricación. Ejemplos: Juguetes, muebles, vehículos, relojería, maquinaria, etc.

- Criterio de composición: La clasificación se basa en el análisis de la materia constitutiva del artículo. Ejemplo: productos químicos, madera, textil, metal, caucho, plástico, cerámica, etc.

- Criterio de grado de elaboración: De lo simple a lo complejo, incorpora a lo interno de cada capítulo el gradiente de mercancías presentadas en bruto, semimanufacturas o el producto terminado (manufacturas).

- Criterio de presentación en el mercado: Interesa la forma de presentación para su comercialización en surtidos, acondicionados para la venta al por menor, **dosificados**, etc.

En el caso tenemos, un producto químico inorgánico que en primera instancia debería clasificarse en el capítulo 28 en aplicación del criterio de composición del producto, no obstante, en busca de la agilización y simplificación en la clasificación arancelaria de sustancias químicas (las cuales requieren de análisis de laboratorio para determinar su verdadera naturaleza y correcta clasificación dentro de los capítulos de la industria química y conexas), la Nota Legal 2 de la Sección VI (N.L. VI-2) permite que ciertos productos que siendo químicamente puros de los capítulos 28 y 29 del S.A., puedan clasificarse de acuerdo al criterio de presentación en partidas específicas señaladas en dicha Nota Legal, la cual reza:

"Sin perjuicio de las disposiciones de la Nota 1 anterior, cualquier producto que por su presentación en forma de ***dosis o por su acondicionamiento para la venta al por menor,*** *pueda incluirse en una de las partidas 30.04, 30.05, 30.06, 32.12, 33.03, 33.04, 33.05, 33.06, 33.07, 35.06, 37.07 ó* ***38.08****, se clasificará en dicha partida y no en otra de la Nomenclatura".* (El resaltado no es del original)

De la norma trascrita, tenemos que cualquier producto químico que no sean los señalados en la Nota Legal VI-1 a) (28.44 Radioactivos ó 28.45 Isótopos) y b) (28.43 metales preciosos en estado coloidal ó 28.46 Tierras Raras) -

partidas que son prioritarias en la Nomenclatura-, podrán clasificarse en partidas específicas siguiendo el criterio de presentación, entendido como tal: aquel producto químico que se presente en cualquiera de las siguientes formas:

1) Dosificado: Son aquellas sustancias o productos que han sido repartidos uniformemente para un fin o uso determinado. Ejemplo: reveladores, medicinas, abonos en pastillas, pellets, etc.

ó

2) Acondicionado para la venta al por menor: Se consideran aquellos productos que se presentan a despacho plenamente identificados: nombre comercial, composición o ingredientes declarados, aplicaciones y uso, precauciones, etc. Ejemplo: Medicamentos, cosméticos, pinturas, barnices, surtido de herramientas, etc

Valga aclarar que la Nota Legal VI-2 regula dos formas diferentes de presentación en el mercado, al indicar que pueden presentarse los productos en forma de dosis **ó** acondicionados para la venta al por menor, es decir que un producto puede haber sido repartido uniformemente para conformar una pastilla o tableta para un uso específico **ó** puede presentarse solamente acondicionado en cajas, estuches o envases listos para su venta al por menor (listos para uso del consumidor), o bien puede ser que un producto químico sea dosificado (repartido en cantidades apropiadas para un fin) y también presentarse acondicionado para su venta, por ejemplo: medicamentos, los cuales generalmente se importan ya dosificados para ser terapéuticos o profilácticos y a su vez se presentan acondicionados en sus envase, cajas, con el nombre patentado del producto, composición, indicaciones, uso, contraindicaciones, etc.

Es así, como en aplicación de la normativa trascrita tenemos por ejemplo que la Hidroquinona químicamente es un producto orgánico que corresponde a la subpartida 2907.22, pero si se presenta acondicionada **o** dosificada como revelador fotográfico corresponde su clasificación en la partida **37.07** (reveladores) aplicando no el criterio de composición del producto o sustancia química orgánica sino aplicando el criterio de presentación al venir acondicionada para un uso específico y que se encuentra en las partidas señaladas en la Nota Legal (N.L VI-2), o bien un compuesto orgánico que se presente en forma de bolas o tabletas exclusivo para utilizarse como materia colorante, corresponde su clasificación no como producto orgánico en el capítulo 29 sino en la partida 32.12 (colorantes) aplicando el criterio de presentación de dosificado regulado en dicha nota legal.

En el caso concreto, tenemos que el producto químico inorgánico del tipo ácido tricloroisocianúrico, cuando se presente a granel (líquido, polvo, etc) corresponde en aplicación al criterio de composición clasificarse en la partida 28.11, sin embargo consta en expediente que el mismo se presenta en TABLETAS, al respecto es preciso señalar que la presentación en forma de Tabletas, se refiere a un producto que ha sido repartido en cantidades apropiadas para conformar tabletas de 200 gr y que por lo general en una relación de volumen de producto gramos/agua se pueda con esa dosificación utilizar por ejemplo como desinfectante de piscinas, es decir, estamos en presencia de una sustancia química presentada en forma dosificada (sustancias repartidas uniformemente para un fin determinado) y no presentada acondicionada para la venta al por menor (plenamente identificadas para su venta en envases rotulados con el nombre del producto, composición, utilización, etc) ya que es claro también que el producto se presenta en tambores, pero que al venir en forma de tabletas se

considera un producto dosificado pero no acondicionado para su venta al por menor, que son dos cosas diferentes que están reguladas por la misma Nota Legal VI-2 según se señaló supra.

De lo expuesto podemos resumir:

1- Que el ácido tricloroisocianúrico es un producto químico inorgánico al cual le corresponde su clasificación en la partida 28.11 cuando se presente a granel, es decir que no se presente ni dosificado en tabletas o formas similares ni acondicionado para la venta al por menor. (Criterio de composición)

2- Que a efecto de agilizar y simplificar la clasificación arancelaria de sustancias químicas contenidas en los capítulos 28 y 29, la Nomenclatura del Sistema Armonizado a través de la Nota Legal VI-2 permite clasificar productos químicos aplicando el **criterio de presentación** (1-dosificados **ó** 2-acondicionados para la venta al por menor) en otras partidas específicas del S.A. y que se encuentran detalladas en dicha nota legal.

3- Que en expediente consta que el ácido tricloroisocianúrico se presenta en forma de TABLETAS DE 200 GR, que de conformidad con el criterio de presentación en el mercado, se considera un producto químico DOSIFICADO para un fin determinado. (Aplicación de la Nota Legal VI-2)

4- Que dentro de las partidas mencionadas en la N.L. VI-2 se encuentra la partida específica 38.08 que corresponde a desinfectantes y siendo que el ácido tricloroisocianúrico se utiliza para esos fines, por su presentación especial en tabletas, corresponde clasificarlo en 3808.40 y no como producto químico inorgánico a granel de 28.11 (Criterio de Presentación)

5- Que si bien la Dirección General de Aduanas aplicó la Nota Legal VI-2 no lo es porque el producto químico se presente acondicionado para la venta al por menor, toda vez que lleva razón el recurrente cuando señala que el mismo viene en tambores, es decir no se presenta plenamente identificado en envases para su venta al por menor; no obstante, tenemos comprobado en expediente que dentro de estos tambores el producto químico inorgánico del tipo ácido tricloroisocianúrico se presenta en TABLETAS DE 200 GR, es decir producto repartido en cantidades apropiadas para ser utilizado en un fin determinado (desinfectante de piscinas, jacuzzis, etc), siendo dicha presentación una dosificación que también está regulada por la Nota Legal VI-2. En tal sentido, es preciso aclarar al A quo que la sustancia química en discusión es considerada como presentada en forma dosificada y no acondicionada para la venta al por menor como lo apuntan en la resolución recurrida.

Siendo que en aplicación de la Regla General de Clasificación 1 y 6 del Sistema Armonizado, la mercancía objeto de análisis cumple con el criterio de presentación regulado en la Nota Legal VI-2 del S.A. al presentarse el ácido tricloroisocianúrico en tabletas (dosificado), su clasificación corresponde a la posición arancelaria **3808.40.90.00** del S.A.C. En consecuencia, este Tribunal declara sin lugar el recurso de apelación y confirma la resolución recurrida con las consideraciones expuestas en la presente sentencia.

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, Por mayoría este Tribunal resuelve declarar sin lugar el recurso y confirmar la resolución recurrida. Se da por

agotada la vía administrativa. Remítase los autos a la oficina de origen. Voto salvado del Lic. Reyes Vargas quien declara inadmisible el recurso en tanto es presentado por xxxx como representantes de xxxx S.A. Se admite el recurso en tanto lo presentan los mismo como representantes de la Sociedad xxx S.A. en su calidad de responsable solidario, igualmente se admite el recurso en tanto es presentado por xxx como Agente de Aduanas de la Agencia xxxx en representación de xxx S.A. Finalmente declarar sin lugar los recursos admitidos y confirma la resolución recurrida.

Notifíquese al recurrente en la dirección señalada al efecto: xxx San José y a la Dirección General de Aduanas.

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Elizabeth Barrantes Coto **Alejandra Céspedes Zamora**

Sheila Campos Briceño **Desiderio Soto Sequeira**

Dick Rafael Reyes Vargas **Luis Gómez Sanchez**

Voto particular del licenciado Reyes Vargas. No comparte el suscrito lo resuelto y por ello salvo el voto con sustento en las siguientes consideraciones:

Sobre la Admisibilidad. Dispone el artículo 33 de la Ley General de Aduanas, LGA que el agente de aduana será el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho y los actos que se deriven de él. Esta probado en autos que el agente aduanero en el presente asunto lo es la sociedad Agencia Aduanal xxxx , S.A. es decir es la sociedad de cita la representante legal del importador xxxx de Costa Rica, S.A. y no los xxxx . Por su parte el artículo 268 ibidem, dispone que los agentes aduaneros, personas jurídicas, para actuar en los regímenes y operaciones aduaneras deberán hacerlo mediante un agente de aduana persona física y, ésta será su representante ante el Servicio Nacional de Aduanas. Lo anterior excluye toda participación y representación de los personeros legales comunes en asuntos relacionados con trámites y operaciones aduaneras. Lo anterior es absolutamente congruente con lo dispuesto en el numeral 37 en relación con el 33 y 34 de la LGA que exigen ciertas características personalísimas que se exigen al agente de aduana persona natural para el ejercicio de la correduría aduanera. Así las cosas la actuación de los señores xxx en un procedimiento como el presente de revisión de la Obligación Tributaria Aduanera en su elemento clasificación en la línea 1, resulta contraria a la norma de cita, es decir, carecen los recurrentes señalados en su carácter de apoderados generalísimos de la sociedad Agencia de Aduanas xxxx, S.A., de capacidad de actuar conforme al derecho aduanero en el presente asunto en representación del importador y por ello su recurso en tanto se establece en tal condición debe ser declarado inadmisible por haberse realizado por persona sin capacidad legal. Es por ello que el suscrito declara inadmisible el recurso en tanto lo presentan los señores xxx como representantes de la sociedad xxxx, S.A..

El recurso, en tanto es presentado por los señores xxx ambos xxx en su calidad de apoderados generalísimos de la sociedad Agencia Aduanal xxxx, S.A. y en tanto esta se apersona como interesada directa en virtud de carácter de responsable solidario con sustento en el numeral 36 ibidem en relación con los artículos 102

párrafo dos, 196 inciso a), de la LGA y 275 de la Ley General de la Administración Pública, estima el suscrito debe ser admitido.

El recurso, en tanto es presentado por la agente de aduana xxx como agente de aduana persona física al servicio y en como representación del agente de aduana persona jurídica y en representación de su mandante la sociedad xxx, S.A., igualmente estima el suscrito debe ser admitido por las razones apuntadas supra.

Finalmente declara el suscrito sin lugar, por las mismas razones apuntadas por la mayoría, el recurso de apelación, en tanto es presentado por xxx en su calidad de apoderados generalísimos de la sociedad Agencia Aduanal xxx, S.A. como cuando es presentado por xxx como agente de aduana persona física al servicio y en representación del agente de aduana persona jurídica y éste actuando en representación de su mandante la sociedad xxxx S.A.

DICK RAFEL REYES VARGAS