Sentencia N° 101-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con diez minutos del veinticinco de abril del año dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por el agente aduanero xxx en su condición de Agente Aduanero de la Agencia Aduanal xxx S.A., en representación del importador xxxxxxxx, contra la Resolución AL-AL-210-2006 del 07 de febrero de 2006 de la Aduana de Limón.

RESULTANDO

I. Que mediante declaración aduanera número xxx del 15 de diciembre de 2004, el agente aduanero xxxx en su condición de Agente Aduanero de la Agencia Aduanal xxxx S.A, en representación del importador xxx S.A, solicitó el despacho de la siguiente mercancía: Línea 01: 88 bultos de "Papel Kraft Liner para la fabricación de cajas de cartón" declarado en la posición arancelaria 4804.19.00.00 del S.A.C. En la casilla de observaciones se anota que se deja muestra para análisis de laboratorio. (Ver declaración aduanera original adjunta al expediente)

II. Que la Aduana de Limón dicta acto de apertura de procedimiento ordinario, mediante la resolución RES-AL-AL-2805-2005 del 13 de diciembre de 2005, tendiente a determinar la correcta clasificación arancelaria de la mercancía amparada a la línea 01 de la declaración aduanera indicada en el punto anterior. (Ver folios 15 a 19)

III. Que mediante escrito de fecha de recibido 30 de enero de 2006, el interesado presenta los alegatos de oposición contra el ajuste efectuado por la Aduana en la clasificación arancelaria del papel kraft nacionalizado, argumentando en esencia lo siguiente:

- *No considera propio de la aduana supeditar el resultado final al solo indicativo del laboratorio aduanero sino que la sujeción al proceso determina la participación efectiva del funcionario aduanero. Además que las muestras para efectos de control aduanero se reputan válidas en el evento de que se cumplan las exigencias legales entre las que encontramos la confección del acta y el momento procesal legalmente señalado.*

- *Sostiene que el acto es nulo, por supeditar la aduana el cambio de clasificación a la regla general de clasificación N° 1, pero que en ningún momento indica las pruebas fehacientes que indiquen el porqué la mercancía solicitada a despacho no puede ser clasificada en la posición arancelaria originalmente declarada.* (Ver folios 20 a 23)

IV. Con resolución AL-AL-210-2006 del 07 de enero de 2006, la Aduana de Limón dicta acto final modificando la declaración aduanera de importación número 000000 del 15 de diciembre de 2004, en su elemento clasificación arancelaria, ubicando las mercancías de la línea 01 en la posición arancelaría 4804.41.00.00 en lugar de la 4804.19.00.00 en que fuere declarada. En consecuencia dispuso la modificación de la determinación de la obligación tributaria aduanera generando un adeudo a favor del Fisco por la suma de ¢4.700.870.75 (Ver folios 24 a 31)

V. Que dentro del plazo conferido, el interesado interpone a través de escrito recibido en la Aduana de Limón el 15 de marzo de 2006, los correspondientes recursos de reconsideración y apelación para ante este Tribunal (Ver folio 32)

VI. La Aduana de Limón mediante resolución RES-AL-AL-868-2006, declaró sin lugar el recurso de reconsideración planteado y emplazó al interesado para ante este Tribunal. (Ver folios 33 a 37)

VII. El agente aduanero xxx de la Agencia Aduanal xxx S.A, mediante escrito presentado el día 05 de abril de 2006, se apersona ante esta sede reiterando los alegatos interpuestos. (Ver folio 40)

VIII. En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones de ley.

Redacta la licenciada Céspedes Zamora; y,

CONSIDERANDO

I.- OBJETO DE LA LITIS:

Se circunscribe el presente asunto a determinar la correcta clasificación arancelaria de la mercancía descrita en la línea 01 de la declaración aduanera xxx del 15 de diciembre de 2004, como "Papel Kraft Liner para la fabricación de cajas de cartón" declarado en la posición arancelaria **4804.19.00.00** del S.A.C. y que en criterio de la Administración la posición correcta es la **4804.41.00.00** basado en los análisis de laboratorio practicados a la mercancía nacionalizada. El cambio realizado por la Aduana de Limón conllevó un incremento en la obligación tributaria aduanera de de ¢4.700.870.75, acto al cual se opone el recurrente.

II.- SOBRE LA ADMISIBILIDAD DEL RECURSO DE APELACIÓN ANTE ESTE TRIBUNAL:

En cuanto a la admisibilidad del recurso de apelación interpuesto conforme la Ley General de Aduanas, y sus reformas, como paso necesario para determinar si cumplen los requisitos procesales, determinamos que la normativa aduanera prevé la posibilidad de impugnar la resolución dictada por la Aduana competente, dentro de los tres días siguientes al acto, siendo que permite la interposición del recurso de apelación ante el Tribunal. Así las cosas, tenemos que en este caso la resolución recurrida AL-AL-210-2006 del 07 de febrero de 2006, fue notificada al interesado el 10 de marzo de 2006, según corre a folio 31, y el recurso de apelación fue interpuesto el 15 de marzo de 2006, dentro del plazo legalmente

permitido. Además al haber sido presentado por el agente aduanero xxx en su condición de Agente Aduanero de la Agencia Aduanal xxx S.A., en representación del importador xxx S.A, cuenta con la capacidad necesaria según constancia visible a folio 39. Por lo expuesto, tenemos que en la especie se respetaron los requisitos de procedibilidad, motivo por el cual el Tribunal tiene por bien admitido el presente recurso.

III.- SOBRE LAS NULIDADES: Que en primer término este Tribunal como contralor de legalidad se avoca a revisar la actuación administrativa, determinando si en la especie se han violentado los principios procesales esenciales que todo acto administrativo debe salvaguardar en aplicación del principio de legalidad y del derecho del administrado a un debido proceso, pronunciándose previamente sobre la existencia o no de nulidades del acto administrativo, debiendo este último ser dictado de conformidad con el ordenamiento jurídico, tanto en sus elementos esenciales como formales, puesto que lo contrario puede generar vicios que afecten su validez.

En su defensa el apelante apunta problemas en cuanto a la justificación que ofrece la Administración para proceder a modificar el elemento clasificación, por ello debe tenerse en consideración que la motivación consiste en la necesaria indicación de todos y cada uno de los elementos de hecho, es decir, las razones, el fundamento jurídico, los estudios y general todos los antecedentes e informes que previamente haya realizado la Administración que la llevaron a la decisión de abrir un procedimiento. Revisados los autos este Órgano estima que la justificación consignada satisface la exigencia de una debida motivación, en la que se indicaron todos y cada uno de los elementos de prueba con que contaba la autoridad aduanera, se indicó la posición arancelaria en que debe ubicarse, así como el fundamento con base en el cual se realizaba. Respecto a la falta de motivación se estima que la Administración la ofreció de forma suficiente, al poner en conocimiento del afectado los fundamentos de hecho y de derecho que

sustentan el acto, respetando así la jurisprudencia constitucional emitida, la cual ha señalado:

> *"…en cuanto a la motivación de los actos administrativos se debe entender como la fundamentación que deben dar las autoridades públicas del contenido del acto que emite, tomando en cuenta los motivos de hecho y de derecho, y el fin que se pretende con la decisión…" (voto 7924-99)*

Tampoco lleva razón el apelante al aducir la nulidad del acto por falta del elemento contenido, pues este consiste en la definición del efecto del acto, al decir de Zanobini es *"lo que el acto dispone, certifica, declara o juzga"*, de forma tal que sin lugar a dudas del acto emanado de la Aduana se identifica plenamente su contenido, el cual consiste en el cambio de posición arancelaria de la mercancía con la consecuente reliquidación.

En criterio de este Tribunal, el procedimiento en estudio no ha violentado el principio de legalidad y los derechos de debido proceso y defensa, pues el mismo fue emitido en total apego con la normativa aduanera vigente, cumpliéndose así con lo establecido en los artículos 11 de la Constitución Política y de la Ley General de la Administración Pública, encontrándose la actuación administrativa ajustada a la normativa.

IV.-SOBRE EL FONDO: Que al ser el objeto de la presente litis determinar la correcta clasificación arancelaria de la mercancía amparada a la línea 01 de la declaración aduanera xxx del 15 de diciembre de 2004 declarada como "Papel Kraft Liner para la fabricación de cajas de cartón", procede este Órgano de seguido con el análisis de la información que consta en el expediente:

- En la declaración aduanera xxx, el agente aduanero, declaró en la línea 01: 88 bultos de "Papel Kraft Liner", bajo la posición arancelaria 4804.19.00.00. (Ver casillas 41 y 43 de la DAIM).

- Que en la factura comercial CO41412 del 08/12/2004 de FORTECK, INC., el exportador describe la mercancía como *"Papel kraftlinerboard para la fabricación de cajas de cartón"* (Ver factura comercial adjunta a la DAIM).

- Mediante Acta de Extracción de Muestra N° 744-24 del 15/12/2004, se tomó muestra de la mercancía declarada como *"papel kraft liner"* (Ver folio 03).

- El Laboratorio Aduanero Nacional practicó los certificados de análisis números 3467 a 3475 para las mercancías de la línea 01 de la declaración aduanera 000000 señalando para cada análisis lo siguiente: (Ver folios 4 a 12)

N° ANALISIS	**PESO/m^2**	**ESTALLIDO DE MULLEN**
3467	180 g	550 KPa
3468	180 g	563 KPa
3469	185 g	545 KPa
3470	185 g	576 KPa
3471	181 g	556 KPa
3472	182 g	554 KPa
3473	183 g	525 KPa
3474	180 g	540 KPa
3475	184 g	493 KPa

En primer término tenemos que el recurrente no ofreció ningún tipo de argumentos o pruebas de orden técnico, en contra del cambio de clasificación efectuado por la Aduana, en tanto ésta sustentó la reclasificación llevada a cabo en la extracción de muestras de cada tipo de papel a que se refiere la línea 1 de la declaración aduanera de marras, mismas que fueron debidamente analizadas por parte del Laboratorio Aduanero Nacional. A la luz de los hechos y pruebas, tenemos que la naturaleza de la mercancía refiere a un producto ubicado según la Nomenclatura del Sistema Armonizado en la Sección X de "Pasta de Madera o de las Demás Materias Fibrosas Celulositas; Papel o Cartón para Reciclar (Desperdicios y Desechos); Papel o Cartón y sus Aplicaciones", específicamente en la posición **48.04**, la que corresponde a ***"papel y cartón kraft, sin estucar ni recubrir, en bobinas (rollos) o en hojas, excepto el de las partidas 48.02 ó 48.03",*** por su parte los epígrafes de las subpartidas en discusión señalan:

Papel y cartón para caras (cubiertas) («kraftliner»):

4804.11 - - Crudos.

4804.19 - - Los demás

Los demás papeles y cartones kraft, de peso superior a 150 g/m^2 pero inferior a 225 g/m^2.

4804.41 - - Crudos

4804.42 - - Blanqueados uniformemente en la masa y en los que más del 95% en peso del contenido total de fibra esté constituido por fibras de madera obtenidas por procedimiento químico.

4804.49 - - Los demás.

Estas mercancías por su naturaleza, tienen especificaciones muy técnicas, señalan las disposiciones generales de las Notas Explicativas del Sistema Armonizado que ***"El papel se compone de las fibras celulósicas de la pasta del Capítulo 47 entremezcladas y aglomeradas en forma de hojas."*** Por lo

que para determinar el tipo, calidad, textura, tamaño, grosor y demás características de este producto se requiere un análisis de laboratorio, a fin de realizar pruebas fisicoquímicas, que describa correctamente el tipo de papel de que se trata. De allí que las mismas Notas Explicativas del Sistema Armonizado señalan que ***"Para determinar las propiedades físicas del papel y cartón del capítulo 48 y con el fin de evitar cualquier incoherencia que pueda resultar de la aplicación de diferentes métodos de ensayo, es especialmente deseable que todas las administraciones utilicen los de la Organización Internacional de Normalización (ISO)"*** . Recomendando el uso de una serie de normas ISO, para determinar: el contenido de ceniza, el grado de blancura, establecer la resistencia e índice de estallido, resistencia de formación por choque o aplastamiento, composición de fibras, gramaje o peso, índice de rugosidad, espesor de una hoja sola, resistencia al desgarro, entre otros.

La Aduana de Limón, siguiendo lo dispuesto por las Notas Legales del Capítulo 48 del Sistema Armonizado Arancelario Centroamericano (SAC), en relación con la necesidad de contar con los correspondientes análisis de laboratorio, a fin de obtener una correcta descripción y clasificación de esta mercancía, procedió durante el proceso de verificación física a extraer muestras de cada uno de los tipos de papel de la línea 1 de la declaración aduanera N° xxxx, lo que quedó constando en el acta N° 744-24, mismas que fueron debidamente analizadas por el órgano competente (Laboratorio Aduanero Nacional). Por ello, procederemos a determinar con base en los análisis practicados (N° 3467 a 3475, los cuales corresponden a la línea 01), cual es la posición correcta que le corresponde a la mercancía en litis.

La Nota de Subpartida 1 al Capítulo 48, establece que:

> *"En las subpartidas 4804.11 y **4804.19**, se considera papel y cartón para caras (cubiertas) («Kraftliner») el papel y cartón alisados o satinados en ambas o una cara, presentados en*

bobinas (rollos) en los que por lo menos el 80% en peso del contenido total de fibra esté constituido por fibras de madera obtenidas por el procedimiento químico al sulfato o a la sosa (soda), de gramaje superior a 115 g/m² y con una resistencia mínima al estallido Mullen igual a los valores indicados en el cuadro siguiente o, para cualquier otro gramaje, sus equivalentes interpolados o extrapolados linealmente.

Peso g/m²	*Resistencia mínima al estallido Mullen kPa*
115	*393*
125	*417*
200	***637***
300	*824*
400	*961*

Vemos que en razón de la naturaleza de las mercancías objeto de importación, el análisis del laboratorio constituye el elemento fundamental para determinar la posición arancelaria que les corresponde, en tal sentido, es que resulta valiosa la prueba traída a expediente visible a folios 04 a 12, la que no puede desconocer este Tribunal, al emanar del Laboratorio Aduanero, Órgano competente encargado del análisis físico-químico de productos que por su naturaleza así lo requieran. Al respecto, hace ver este Tribunal que el Laboratorio Aduanero no es un simple laboratorio de análisis, sino que es un órgano especializado del Servicio Nacional de Aduanas, por lo que sus análisis van enfocados hacia la merceología, pues su razón de ser es servir de apoyo en la correcta descripción y codificación de aquellas mercancías que ameriten un estudio físico-químico para ubicarlas correctamente en la Nomenclatura Internacional que rige la clasificación de las mercancías. Nótese que el análisis practicado a la mercancía por el Laboratorio Aduanero, era sin lugar a dudas indispensable, y por eso dicha prueba es fundamental, por ser la que en definitiva establece la verdadera naturaleza de la mercancía y permite a la Aduana una vez determinadas las características por el

Laboratorio Aduanero, establecer la verdadera clasificación arancelaria de la mercancía en controversia, sin que existan motivos para que ello sea considerado por el recurrente como fallo procesal de la Administración como hace notar en su escrito. Vale acotar que la toma de muestras, se ajustó estrictamente a lo dispuesto por la normativa aduanera, tanto en lo relativo a la extracción llevada a cabo, como el momento en que ésta fue practicada.

Los análisis de laboratorio entre otras pruebas, determinaron para cada muestra el peso en g/m^2 así como la prueba de resistencia mínima al estallido de Mullen, dando como resultado que ninguno de los papeles analizados cumplió con lo dispuesto en la Nota Legal de Subpartida 48.1 transcrita, la cual señala los requisitos que debe cumplir el papel para ser considerado como "papel kraftliner" declarado por la agencia en la subpartida **4804.19**, en tal sentido al estar los papeles analizados por debajo de la resistencia mínima al estallido de Mullen, de conformidad con lo indicado en la columna 2 de la Nota Legal de Subpartida 48.1 es que estima este Tribunal que el papel nacionalizado no corresponde al tipo "Kraftliner", toda vez que, las características presentes en la mercancía objeto de litigio, no se adecuan al texto del epígrafe en que fue declarado por el agente aduanero, lo que impide tener por bien clasificada la mercancía bajo la posición 4804.19.00.00; correspondiendo ubicarlo como un producto de los demás papeles y cartones kraft, de peso superior a 150 g/m^2 pero inferior a 225 g/m^2 de la posición 4804.41.00.00, tal y como lo realizó la Aduana de Limón, pues encaja dentro de lo dispuesto por el epígrafe respectivo.

V.- En virtud de lo expuesto y de conformidad con la Regla General de Clasificación 1, considera este Tribunal que la mercancía amparada a la línea 01 de la declaración aduanera N° xxx del 15 de diciembre de 2004, de la Aduana de Limón, le corresponde la posición arancelaria **4804.41.00.00** del S.A.C., siendo procedente declarar sin lugar el recurso de apelación interpuesto, por lo que en tal sentido es menester confirmar lo dispuesto por la Aduana.

POR TANTO

Con base en las facultades otorgadas por el artículo 91 del CAUCA, artículos 203, 204, 205 de la Ley General de Aduanas, y demás consideraciones de hecho y de derecho expuestas en esta sentencia. Por unanimidad 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.

Notifíquese, a la Aduana de Limón por el medio disponible y al recurrente en sus oficinas, sita xxx.

Shirley Contreras Briceño
Presidenta

Alejandra Céspedes Zamora **Luis Alberto Gómez Sánchez**

Elizabeth Barrantes Coto **Dick Rafael Reyes Vargas**

Desiderio Soto Sequeira **Mariela Chacón Salas**