Sentencia N° 310-2006. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con cinco minutos del catorce de noviembre del año dos mil seis.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación presentado por el agente aduanero xxxxxxxxxxxxxxx en su condición de Agente Aduanero de la Agencia xxxxxxxxxxxxxx S.A., en representación del importador xxxxxxxxxxxxxxxxx S.A, contra la Resolución AL-AL-1859-2006 del 18 de julio de 2006 de la Aduana de Limón.

RESULTANDO

I. Que mediante declaración aduanera número 0000000 del 30 de junio de 2005, la Agencia xxxxxxxxxxxxxx S.A, en representación del importador xxxxxxxxxxxxxxxx S.A, solicitó el despacho de 38 bultos de "ROLLOS DE PAPEL COPIA DE ANCHURA 870 mm y GRAMAJE 45 M2", en la posición arancelaria 4802.55.32.90 del S.A.C. En la casilla de observaciones se anota que se envía muestra al Laboratorio Aduanero con Acta N° (614-25) 613-25. (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-949-2006 del 03 de abril de 2006, tendiente a determinar la correcta clasificación arancelaria de la mercancía amparada a la declaración aduanera indicada en el punto anterior. (Ver folios 8 a 12)

III. Que mediante escrito de fecha de recibido 17 de mayo de 2006, el interesado presenta los alegatos de oposición contra el ajuste efectuado por la Aduana en la clasificación arancelaria del papel nacionalizado, argumentando en esencia lo siguiente:

- *Consultadas las Notas Explicativas de la partida arancelaria 4804 encontramos las utilizaciones para el papel y el cartón Kraft, tales como cubiertas, sacos y demás embalajes, sin embargo el papel tipo copia se utiliza para fines gráficos de calidad de acabado.*
- *Señala que la regla de clasificación 1 indica que la clasificación está determinada por los textos de partida y las notas de sección. La partida 4804 habla sobre "El papel y cartón Kraft, sin estucar, ni recubrir, en bobinas o en rollos excepto los de las partidas 4802 o 4803". El papel copia desalmacenado cumple con al menos una de las características enunciadas en la nota legal 5 del capítulo 48 y al ser para fines gráficos se excluye de la partida 4804 según su mismo epígrafe.*
- *La empresa importadora se especializa en trabajos de artes gráficas y venta a empresas con su misma línea.*
- *Solicita en consecuencia se reconsidere la reclasificación y el aduanálisis* (Ver folios 13 y 14)

IV. Con resolución AL-AL-1859-2006 del 18 de julio de 2006, la Aduana de Limón dicta acto final modificando la declaración aduanera de importación número 119293 del 30 de junio de 2005, en su elemento clasificación arancelaria, ubicando las mercancías en la posición arancelaría 4804.39.20.00 en lugar de la 4802.55.32.90 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 ¢1.351.831.51 (Ver folios 41 a 46)

V. Que dentro del plazo conferido, el interesado interpone a través de escrito recibido en la Aduana de Limón el 10 de agosto de 2006, los correspondientes recursos de reconsideración y apelación para ante este Tribunal, reiterando los mismos alegatos presentados en el descargo. (Ver folios 47 a 50)

VI. La Aduana de Limón mediante resolución RES-AL-AL-2332-2006 de 14 de setiembre de 2006, declaró sin lugar el recurso de reconsideración planteado y emplazó al interesado para ante este Tribunal. (Ver folios 51 a 56)

VII. Que el recurrente en fecha 8 de noviembre de 2006 se apersona ante esta Sede a reiterar argumentos ya presentados y ampliar los mismos en el siguiente sentido:

- *Interpone un incidente de nulidad contra la resolución que conoce el recurso de reconsideración y estima que se viola el debido proceso administrativo y el principio de legalidad, al señalar la resolución de la aduana en el considerando de fondo otra declaración aduanera que no es la que se esta revisando, señalado que lo deja en estado de indefensión.*
- *Considerar que no se aparta del criterio técnico del Laboratorio Aduanero, toda vez que basa su defensa en la errónea interpretación que realiza la Aduana sobre el mismo, ya que no discute que se trate de un papel Kraft, pero que se debe clasificar en la partida 4802 por el mismo epígrafe de partida, ya que el papel es elaborado con pasta química blanqueada, como lo demuestra el Laboratorio. Tiene un porcentaje de 6.3% de ceniza según la prueba #5. Tiene un gramaje inferior a 150 g/m2 (prueba #2). Y afirma que el factor de reflectancia es superior al 60%. Consecuentemente se debe clasificar en la partida 4802, según la nota aclaratoria número 5 del Capítulo 48, en el apartado c) por el contenido de cenizas superior al 3% y un grado de blancura (factor de reflectancia) superior o igual al 60%. Estimando que por la misma nota 5 solo se requiere que cumpla con uno de los incisos para considerarse de la partida 4802.* (folios 59 a 65)

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

Redacta la licenciada Elizabeth Barrantes Coto; y,

CONSIDERANDO

I.- OBJETO DE LA LITIS:

Se circunscribe el presente asunto a determinar la correcta clasificación arancelaria de la mercancía de la declaración aduanera 0000000 del 30 de junio de 2005, como "ROLLOS DE PAPEL COPIA DE ANCHURA 870 mm y GRAMAJE 45 M2", declarado en la posición arancelaria **4802.55.32.90** del S.A.C. y que en criterio de la Administración la posición correcta es la **4804.39.20.00** basado en el análisis del Laboratorio Aduanero practicado a la mercancía nacionalizada. El cambio realizado por la Aduana de Limón conllevó un incremento en la obligación tributaria aduanera de ¢1.351.831.51, 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-1859-2006 del 18 de julio de 2006, fue notificada al interesado el 07 de agosto de 2006, según corre a folio 46, y el recurso de apelación fue interpuesto el 10 de agosto de 2006 (folio 47), dentro del plazo legalmente permitido. Además al haber sido presentado por el agente aduanero xxxxxxxxxxxxxxx en su condición de Agente Aduanero de la Agencia xxxxxxxxxxxx S.A., en representación del importador xxxxxxxxxxxxxxxxxx S.A, cuenta con la

capacidad necesaria según constancia visible a folio 58. 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 indica como un vicio grave que la resolución que conoce el recurso de reconsideración RES-AL-AL-2332-2006 de 14 de setiembre de 2006, se viola el debido proceso administrativo y el principio de legalidad, al señalar en el considerando de fondo otra declaración aduanera (la N° 000000) que no es la que se esta revisando, señalado que lo deja en estado de indefensión. Sobre este aspecto , debe indicar este Tribunal que no lleva razón el recurrente, toda vez que se trata de un simple error material, ya que tanto en los resultandos, en los hechos probados, así como en otros aspectos valorados por la Aduana, claramente se indica que se trata de la declaración aduanera N°000000, el error mencionado, no tiene la fuerza de provocar la confusión pretendida por el recurrente pues a lo largo del proceso ha entendido cual es la discusión de fondo, razón por la cual en ningún momento se ha generado indefensión alguna.

IV.-SOBRE EL FONDO: Que al ser el objeto de la presente litis determinar la correcta clasificación arancelaria de la mercancía amparada a la declaración aduanera 0000000 del 30 de junio de 2005, declarada como “ROLLOS DE PAPEL

COPIA DE ANCHURA 870mm y GRAMAJE 45M2", procede este Órgano de seguido con el análisis de la información que consta en el expediente:

- En la declaración aduanera de cita, el agente aduanero, declaró 38 bultos de "ROLLOS DE PAPEL COPIA DE ANCHURA 870mm y GRAMAJE 45M2", bajo la posición arancelaria 4802.55.32.90. (Ver casillas 41 y 43 de la DAIM).

- Que en la factura comercial 67248 del 24-6-2005 de FORTECK, INC., el exportador describe la mercancía como *"BOISE COPIA"* de colores *"CANARY, PINK, BLUE, GREEN",* cantidad de 38 rollos. (Ver factura comercial adjunta a la DAIM).

- Mediante Acta de Extracción de Muestra N° 613-25 del 01/07/2005, se tomó muestra de la mercancía amparada a la declaración 119293 de 30/076/2005*"* (Ver folio 03).

- El Laboratorio Aduanero Nacional practicó el certificado de análisis N° 4184 del 20-09-2005 para la mercancía de la declaración aduanera 119293 señalando que se trata *de "*PAPEL KRAFT SIN ESTUCAR NI RECUBRIR CON UN PESO DE 48 G/M^2 , COLOREADO EN LA MASA" indicando para lo que interesa las siguientes características:

  1. Dimensiones de muestra 860mm x 1050 mmm
  2. Peso/ m2: 48 g
  3. Observación microscópica: revela fibras de madera obtenidas al procedimiento químico al sulfato (100%) teñidas con el reactivo C Satín Graff y fluoroglucinol)
  4. Pasta mecánica: no se encontró
  5. Cenizas: 6.3%

6. Coloreado en la masa: positivo
7. Kraftliner y kraft para sacos: negativo. (Ver folios 2)

En primer término tenemos que el recurrente señaló básicamente que revisadas las Notas Explicativas de la partida arancelaria 48.04 encontramos las utilizaciones para el papel y el cartón Kraft, tales como cubiertas, sacos y demás embalajes, sin embargo el papel tipo copia se utiliza para fines gráficos de calidad de acabado. Señala además, que la Regla General de Clasificación 1 indica que la clasificación esta determinada *por los textos de partida y las notas de sección. La partida 4804 habla sobre "El papel y cartón Kraft, sin estucar, ni recubrir, en bobinas o en rollos excepto los de las partidas 4802 o 4803".* Indicando que el papel copia desalmacenado cumple con al menos una de las características enunciadas en la Nota Legal 5 del capítulo 48 y al ser para fines gráficos se excluye de la partida 48.04 según su mismo epígrafe. Es decir fundamenta su criterio técnico en que se trata de un papel copia para fines gráficos y que está excluida de la partida 48.04, por el propio epígrafe, al estimar que se debe clasificar en 48.02, por tratarse de papel para artes gráficas. Reconoce además, que se trata de un papel Kraft, pero que se debe clasificar en la partida 4802 por el mismo epígrafe de partida, ya que el papel es elaborado con pasta química blanqueada, como lo demuestra el Laboratorio. Tiene un porcentaje de 6.3% de ceniza según la prueba #5. Un gramaje inferior a 150 g/m2 (prueba #2). Y afirma que el factor de reflectancia es superior al 60%. Consecuentemente se debe clasificar en la partida 4802, según la nota aclaratoria número 5 del Capítulo 48, **en el apartado c)** por el contenido de cenizas superior al 3% y un grado de blancura (factor de reflectancia) superior o igual al 60%. Estimando que por la misma nota 5 solo se requiere que cumpla con uno de los incisos para considerarse de la partida 48.02. Sobre ese aspecto se le debe señalar al recurrente que no lleva razón es su manifestación, por las siguientes razones:

Efectivamente el epígrafe de la partida 48.04 señala que se excluyen los papeles contenidos en la partida 48.02 (declarada por la agencia), toda vez que en dicha partida se incluyen todos los papeles y cartones de los tipos utilizados para escribir, imprimir u otros fines gráficos sin importar si son o no del tipo KRAFT, siempre y cuando cumplan las especificaciones reguladas en la Nota Legal particular 48.5, la cual para lo que interesa dispone:

"*En la partida **48.02**, se entiende por papel y cartón de los tipos utilizados para escribir, imprimir u otros fines gráficos y papel y cartón para tarjetas o cintas para perforar (sin perforar), el papel y cartón fabricados principalmente con pasta blanqueada o con pasta obtenida por procedimiento mecánico o químico-mecánico que cumplan alguna de las condiciones siguientes:*

Para el papel o cartón de peso inferior o igual a 150 g/m^2 :

a) un contenido de fibras obtenidas por procedimiento mecánico o químico-mecánico superior o igual 10 %, y

1) un peso inferior o igual a 80 g/m^2 , o

2) estar coloreado en la masa;

b) un contenido de cenizas superior al 8 %, y

1) un peso inferior o igual a 80 g/m^2, o

2) estar coloreado en la masa;

c) un contenido de cenizas superior al 3 % y un grado de blancura (factor de reflectancia) superior o igual al 60 %;

d) un contenido de cenizas superior al 3 % pero inferior o igual al 8 %, un grado de blancura (factor de reflectancia) inferior al 60 % y un índice de resistencia al estallido inferior o igual a 2,5 kPa·m^2/g;

e) un contenido de cenizas inferior o igual al 3 %, un grado de blancura (factor de reflectancia) superior o igual al 60 % y un índice de resistencia al estallido inferior o igual a 2,5 kPa·m²/g;

Para el papel o cartón de peso superior a 150 g/m² : …"

Es decir, el recurrente afirma que le aplica el apartado c) (Nota Legal 48.5 c), lo que de acuerdo con el análisis de laboratorio no le aplica tampoco. Así, tenemos que efectivamente se trata de papel con un peso inferior o igual a 150 g/m2, ya que el análisis señala un peso en /m2 de 48 g, pero no se dan ninguna de las condiciones establecidas en la Nota Legal transcrita, pues según análisis de cada uno de los apartados de la Nota y los resultados arrogados en el Análisis del Laboratorio tenemos que:

- a) Tiene un contenido de fibras de 100% obtenidas al procedimiento químico al sulfato y el apartado a) se refiere a un procedimiento mecánico o químico-mecánico. (prueba #3 apartado a) de la Nota Legal)
- b) Un contenido de cenizas <u>superior</u> al 8 %, y un peso inferior o igual a 80 g/m² o estar coloreado en la masa, según al aduanálisis el contenido de cenizas es inferior al 8% indicado, pues arroja un 6.3% (prueba #5 apartado b) de la Nota Legal)
- c) Un contenido de cenizas superior al 3 % y un grado de blancura (factor de reflectancia) superior o igual al 60%, y en el caso tenemos que efectivamente es superior al 3%, sea 6.3% pero coloreado en la masa, por lo que no tiene factor de reflactancia, ya que la blancura se mide solo para los papeles blancos y éste según la descripción de la mercancía contenida en el análisis practicado indica que es de color celeste. (prueba #5 y 6 apartado c) de la Nota Legal)

De manera que no lleva razón el recurrente en sus alegaciones técnicas, basado en la interpretación del análisis realizado por el propio laboratorio aduanero, toda vez que el papel objeto de estudio no cumple con la definición internacional de "papeles utilizados para escribir, imprimir u otros fines gráficos" de la partida declarada 48.02, puesto que no reúne ninguna de las características contenidas en los apartados de la Nota Legal 48.5 señalada supra.

Es así, que una vez analizados 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", y que para incluirlo en las distintas partidas contenidas en el capítulo 48 se requieren de pruebas fisicoquímicas a efecto de obtener su correcta clasificación.

Es por ello, que 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 el correspondiente análisis de laboratorio, a fin de obtener una correcta descripción y clasificación de esta mercancía, procedió durante el proceso de verificación física a extraer muestra del papel de la declaración aduanera N° 000000, lo que quedó constando en el acta N° 613-25, mismas que fueron debidamente analizadas por el órgano competente (Laboratorio Aduanero Nacional). Es así, que con base en el análisis practicado (visible a folio 2) la mercancía trata de: "PAPEL KRAFT SIN ESTUCAR NI RECUBRIR CON UN PESO DE 48 G/M^2 , COLOREADO EN LA MASA" . Correspondiendo incluirlo en la partida 48.04, cuyo texto o epígrafe de partida señala:

48.04 - PAPEL Y CARTÓN KRAFT, SIN ESTUCAR NI RECUBRIR, EN BOBINAS (ROLLOS) O EN HOJAS, EXCEPTO EL DE LAS PARTIDAS 48.02 Ó 48.03.

Al respecto, la Nomenclatura del Sistema Armonizado define lo que internacionalmente se entiende por "Papel y cartón Kraft" a través de la Nota Legal 48.6, la cual textualmente indica:

" 6. -En este Capítulo se entiende por papel y cartón Kraft, el papel y cartón en los que por lo menos el 80% en peso del contenido total de fibra esté constituido por fibras obtenidas por el procedimiento químico al sulfato o a la sosa (soda). "

Nótese, que de conformidad con la prueba de observación microscópica contenida en la prueba N° 3 realizada por el Laboratorio Aduanero, el papel objeto de estudio revela fibras obtenidas al procedimiento químico al sulfato (100%) teñido con reactivo C Satín Graff y fluoroglucinol (folio 2), por lo que cumple con el mínimo de 80% de fibras al sulfato regulado en la Nota Legal 48.6, correspondiendo su clasificación como un papel del tipo Kraft de la posición 48.04, toda vez que según lo señalado supra no cumplió con las condiciones de la Nota Legal 48.5 para considerarlo un papel para escribir, imprimir u otros fines gráficos de la partida 48.02, alegada y declarada por la agencia de aduanas.

Es preciso hacer ver, 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 le corresponde, en tal sentido, es que resulta valiosa la prueba traída a expediente visible al folio 02, 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. 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.

V.- En virtud de lo expuesto y de conformidad con las Reglas Generales de Clasificación 1 y 6, considera este Tribunal que la mercancía amparada a la declaración aduanera N° 00000 del 30 de junio de 2005, de la Aduana de Limón, le corresponde la posición arancelaria **4804.39.20.00** 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 mayoría este Tribunal resuelve declarar sin lugar el recurso y confirmar la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase el expediente autos a la oficina de origen. Voto salvado de los Licenciados Contreras Briceño y Velásquez Díaz quienes anulan todo lo actuado a partir del acto final inclusive.

Notifíquese, al recurrente por el medio disponible y a la Aduana de Limón.

Loretta Rodríguez Muñoz
Presidenta

Alejandra Céspedes Zamora **Shirley Contreras Briceño**

Elizabeth Barrantes Coto **Dick Rafael Reyes Vargas**

Franklin Velazquez Díaz **Xinia Villalobos Orozco**

Voto salvado de los Licenciados Velázquez Díaz y Contreras Briceño: Nos separamos de la mayoría en el presente caso que corresponde a la sentencia 310-2006, toda vez que encontramos vicios en el acto final del procedimiento que en nuestro criterio generan la nulidad absoluta de lo actuado a partir del acto final inclusive

En efecto si revisamos el por tanto del acto final, se comete un vicio evidente y manifiesto porque a pesar de ser el por tanto la parte dispositiva del acto donde consta la decisión que se toma, se indica que se rechazan los argumentos expuestos, que se modifica la clasificación arancelaria de las mercancías de referencia y que se genera una diferencia de impuestos pendiente de cancelar, no obstante, no se señala quién o quiénes son los sujetos deudores, pues no se dispone la deuda a cargo del agente o del importador o de ambos, sino que por el contrario, no se dispuso a ninguno como deudor del monto en descubierto determinado, de tal suerte que por no haberse indicado, ni el agente ni el importador están obligados al pago determinado., lo cual implica una violación no sólo por aplicación del artículo 102 y 196 de la LGA sino también del artículo 132 de la LGAP, pues existe un vicio en el contenido del acto, al ser omiso en cuanto al sujeto contra el cual se establece el pago del deudo.(ver folios 30-31) Contrario a lo que sucede en el acto inicial, en donde la aduana en forma expresa comunica tanto al agente como al importador el inicio del procedimiento. Sin embargo, tal claridad se echa de menos en el acto final del procedimiento, puesto que en el por tanto, no se estableció el sujeto deudor y responsable del pago de la suma pendiente de cancelar que se determinó con ocasión del procedimiento, lo cual constituye un vicio del acto final, y por esa razón debe anularse como en efecto se hace.

En virtud de lo expuesto, consideran los suscritos que los vicios presentes en el procedimiento llevado a cabo por la Aduana de Limón, obligan a declarar la nulidad absoluta a partir del acto final inclusive, de conformidad con el artículo 39

de la Constitución Política, 102, y 196 de la Ley General de Aduanas; artículos 128, 132 y 158 de la Ley General de la Administración Pública.

Lic. Frankiln Velázquez Díaz **Licda. Shirley Contreras Briceño**