

ISSN: 2344-7389

NÚM. 5 DICIEMBRE 2013

Revista

DERECHO ADUANERO

Publicación del Instituto Colombiano de Derecho Aduanero



Revista DERECHO ADUANERO

Publicación del Instituto Colombiano de Derecho Aduanero

NÚM. 5 DICIEMBRE 2013

CONSEJO DIRECTIVO ICDA

PRINCIPALES

José Tomás Barreto Ramírez
Óscar Mauricio Buitrago Rico
Juan Manuel Camargo González
Ingrid Magnolia Díaz Rincón
Silvia Paula González Anzola
Gustavo Adolfo Lorenzo Ortíz
Rogelio Perilla Gutiérrez

SUPLENTE

Ramiro Ignacio Araujo Segovia
Juan David Barbosa Mariño
Andrés Forero Medina
Adriana Grillo Correa
José Francisco Mafla Ruiz
Germán Pardo Carrero
Nicolás Potdevin Stein

DIRECTOR REVISTA

Rogelio Perilla Gutiérrez

COORDINADOR COMITÉ

EDITORIAL REVISTA

Andrés Forero Medina

COMITÉ EDITORIAL

Ramiro Ignacio Araujo Segovia
Juan David Barbosa Mariño
José Tomás Barreto Ramírez
Juan Manuel Camargo González

COMITÉ CIENTÍFICO

Silvia Anzola
Norma Caballero
Juan Patricio Cotter
Germán Pardo Carrero
André Rohde Ponce
Daniel Zolezzi
Ricardo Xavier Basaldúa

PARES QUE COLABORARON EN LA REVISTA

Camilo Castrillón Velasco
Diana Carolina Rodríguez Bermúdez
Erwin Blanco Nagle
Ramiro Ignacio Araujo Segovia
Adriana Grillo Correa
Gloria Esperanza Cárdenas Moreno
Andrés Forero Medina
Juan David Barbosa Mariño
Juan Manuel Camargo González
Silvia Paula González Anzola

El Instituto Colombiano de Derecho Aduanero - ICDA, es una organización sin ánimo de lucro, dedicada a incentivar el estudio, la investigación, la discusión y la divulgación del derecho aduanero, tanto a nivel nacional como internacional. Todas las opiniones incluidas aquí son personales y no comprometen al Instituto.

CONTENIDO

- 5** **EDITORIAL**
La indebida aplicación de la consulta previa como obstáculo al progreso del país
Rogelio Perilla Gutiérrez
- 15** **Agentes en aduanas. Estudio recopilativo del agente en aduanas en el sistema francés, su responsabilidad, la noción de “devoir de conseil - obligación de asesoramiento e información” frente a su cliente y aproximaciones con el derecho colombiano**
Cynthia López Rivera
- 25** **Las garantías en el Derecho Aduanero Colombiano**
Ramiro Araújo Segovia
- 43** **La Alianza del Pacífico y su importancia dentro del contexto de América Latina**
Gustavo Adolfo Lorenzo Ortiz
- 47** **La nomenclatura arancelaria y la clasificación de las mercaderías en Uruguay y en el Mercosur**
Pablo González Bianchi
- 106** **Reseña Jurisprudencial. Naturaleza de las Resoluciones de Clasificación Arancelaria**
Tomás Barreto

LA INDEBIDA APLICACIÓN DE LA CONSULTA PREVIA COMO OBSTÁCULO AL PROGRESO DEL PAÍS

Sin perjuicio que el Proyecto de Estatuto se ha venido gestando en la necesidad de actualizar la legislación colombiana a las más recientes prácticas internacionales y a los avances que en la materia se han dado en el seno de las organizaciones internacionales (por excelencia la OMA), dentro de los principales catalizadores de su nacimiento se encuentran los compromisos asumidos por el país en el marco de los diferentes Tratados de Libre Comercio, en especial los celebrados con los Estados Unidos de América y la Unión Europea.

En este escenario, la expectativa por su expedición ha desbordado las inquietudes de propios y extraños, en especial, por la activa participación que se le ha permitido al sector privado en su redacción, recuérdese como en el pasado las autoridades aduaneras solían tejer las normas que regularían los destinos de nuestro comercio internacional de mercancías en el más absoluto secreto y sin posibilidad de participación alguna.

Es importante resaltar que los valiosos aportes no solo han venido del sector privado a través de foros, consulta a los gremios, aportes de la academia y la posibilidad de recibir comentarios provenientes de todos los actores de la cadena de abastecimiento en general, también se ha contado con la calificada opinión de la OMA con ocasión de la visita de algunos de sus más importantes funcionarios en días anteriores, aspectos que en conjunto, aseguran que este Proyecto por su amplio debate se perfila como una de las legislaciones aduaneras más técnicas y ajustadas a la normatividad mundial que hayamos tenido en toda nuestra historia.

Sin embargo, la expedición de esta nueva regulación ha encontrado múltiples obstáculos al punto que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales desde el año 2010 ha venido trabajando en su expedición sin que a la fecha haya podido lograr su cometido.

La última traba a la expedición de la norma se presentó en virtud de la Acción de Tutela incoada por las Comunidades Negras de Bocachica y Caño de Oro por la falta de agotamiento del requisito de Consulta Previa respecto de las operaciones de fondeo contempladas en el Proyecto.

Para entender la afirmación referente al uso de la Consulta Previa como simple herramienta para obstruir la expedición del Nuevo Estatuto, es precisa una primera aproximación a la figura señalando que la Consulta es aquel derecho fundamental que asiste a las comunidades indígenas y demás grupos étnicos para ser consultados previa y de buena fe, acerca de las medidas tanto administrativas como legislativas que se pretendan tomar y puedan afectarlos directamente en aras de respetar y reconocer su cultura, así como asegurar su supervivencia como riqueza inmaterial de la Nación y prueba de su carácter plural y participativo.

La institución jurídica de la Consulta Previa fue introducida formalmente al Ordenamiento Jurídico colombiano a través de la Ley 21 de 1991 por medio de la cual se aprobó “... el Convenio 169 sobre pueblos indígenas y tribales en países independientes, adoptado por la 76ª. Reunión de la Conferencia General de la OIT, Ginebra, 1989” (más conocido como Convenio No. 169 de la OIT); sin perjuicio, de la obligación de consultar previamente a las comunidades indígenas por la explotación de recursos naturales ubicados en su territorio contemplada en el artículo 330 Superior.

Pese a lo descrito en líneas anteriores, el verdadero desarrollo y alcance de la Consulta Previa ha sido desarrollado principalmente vía jurisprudencia de la Corte Constitucional, al punto que por medio de sus providencias se le ha otorgado el estatus de derecho fundamental (ver entre otras la SU-039 de 1997 y la C-366 de 2011), se han esclarecido sus requisitos y se ha ampliado su cobertura de las comunidades indígenas a las comunidades afro-descendientes (Ver la T-745 de 2010, la T-1045A de 2010, la T-376 de 2012 entre otras), al pueblo rom y a los raizales (Ver la T-129 de 2011, la C-359 de 2013 entre otras).

En este escenario la Corte Constitucional en decantada jurisprudencia ha dicho que Consulta Previa solo es obligatoria cuando se produzca una afectación directa a la comunidad étnica.

Sobre la afectación directa la Corte en Sentencias C-030 de 2008, T-769 de 2009 y T-693 de 2011 entre otras ha dicho que:

“... la consulta, resulta obligatoria cuando las medidas que se adopten sean susceptibles de afectar específicamente a las comunidades indígenas en su calidad de tales, y no en aquellas disposiciones que se han previsto de manera uniforme para la generalidad de los colombianos. Igualmente preciso que no todo lo concerniente a los pueblos indígenas y tribales está sujeta al deber de consulta, puesto que como se ha visto, en el propio Convenio se contempla que, cuando no hay una afectación directa, el compromiso de los Estados remite a la promoción de

oportunidades de participación que sean, al menos equivalentes a las que están al alcance de otros sectores de la población”.

La afectación directa se presenta cuando se altera el estatus de la persona o comunidad sin interesar si la eventual consecuencia pueda ser positiva o negativa; sobre este punto en Sentencia C-293 de 2012 (entre otras como la C-030 de 2008, C-461 de 2008, C-750 de 2008) la Corte indicó que hay “... *afectación directa cuando la ley altera el status de la persona o la comunidad bien sea porque le impone restricciones o gravámenes, o por el contrario otorga beneficios. De manera que procede la consulta, cuando la ley contiene disposiciones susceptibles de dar lugar a una afectación directa a los destinatarios, independientemente de que tal efecto sea positivo o negativo, aspecto este que debe ser, precisamente, objeto de consulta*”.

En conclusión la Consulta Previa solo es exigible cuando la medida tenga la propiedad de afectar el status de la persona y/o la comunidad, pero no se predica de aquellas normas de carácter general que se apliquen de forma uniforme a toda la sociedad sin generar una afectación directa de forma especial.

“La jurisprudencia constitucional ha sostenido que la preservación de la identidad diferenciada de los pueblos indígenas y tribales y la eficacia del mandato superior de reconocimiento y protección de la diversidad étnica, se logra a través de, entre otros mecanismos, la consulta previa. Para el caso particular de las medidas legislativas, la consulta se predica solo de aquellas disposiciones legales que tengan la posibilidad de afectar directamente los intereses de las comunidades, por lo que, aquellas medidas legislativas de carácter general, que afectan de forma igualmente uniforme a todos los ciudadanos, entre ellos los miembros de las comunidades tradicionales, no están sujetas al deber de consulta, excepto cuando esa normatividad general tenga previsiones expresas, comprendidas en el ámbito del Convenio 169 de la OIT, que sí interfirieran esos intereses” (C-175 de 2009).

Según la Corte Constitucional la Consulta Previa se hace obligatoria respecto a las medidas legislativas cuando:

“... Así, en conclusión la afectación directa a las comunidades indígenas y tradicionales por parte de una medida legislativa puede verificarse en tres escenarios: (i) cuando la medida tiene por objeto regular un tópico que, por expresa disposición constitucional, debe ser sometido a procesos de decisión que cuenten con la participación de las comunidades étnicas, como sucede con la explotación de recursos naturales; (ii) cuando a pesar de que no se trate de esas materias, el asunto regulado por

la medida está vinculado con elementos que conforman la identidad particular de las comunidades diferenciadas; y (iii) cuando aunque se está ante una medida de carácter general, regula sistemáticamente materias que conforman la identidad de las comunidades tradicionales, por lo que puede generarse bien una posible afectación, un déficit de protección de los derechos de las comunidades o una omisión legislativa relativa que las discrimine". (Sentencia C-194 de 2013).

Sobre la obligatoriedad de la Consulta Previa de medidas administrativas la Corte Constitucional ha dicho en la T-693 de 2011:

"Decisiones administrativas relacionadas con proyectos de desarrollo: licencias ambientales, contratos de concesión y concesiones mineras, entre otros. (...) Sobre la naturaleza de este tipo de decisiones a consultar, la jurisprudencia ha tenido una evolución importante. Parte importante de la jurisprudencia en la materia se ha concentrado **en medidas administrativas –especialmente licencias ambientales y contratos de obra o concesión- ligadas a proyectos de desarrollo que afectan directamente a las comunidades étnicas**, particularmente decisiones que permiten la explotación o el aprovechamiento de recursos naturales ubicados en sus territorios. Por ejemplo, en la sentencia **SU-039 de 1997**[22] la Corte tuteló el derecho fundamental a la consulta previa de la comunidad indígena U'wa, debido que el Ministerio de Medio Ambiente había otorgado licencia ambiental a Occidental de Colombia Inc. para realizar actividades de explotación de hidrocarburos en áreas del resguardo de la comunidad, sin llevar a cabo un proceso previo de consulta. (...) Posteriormente, en la **sentencia T-547 de 2010**[26], en la que la Corte revisó los fallos de instancia dictados dentro de la acción de tutela interpuesta por pueblos Kogi, Arhuaco, Kankuamo y Wiwa de la Sierra Nevada de Santa Marta contra los ministerios de Interior y Ambiente y otras autoridades, con ocasión del inicio de las obras de Puerto Brisa, la Corte precisó que los actos administrativos que preceden el desarrollo de un proyecto de infraestructura –en ese caso portuaria, como la respectiva licencia ambiental, así como la ejecución misma del proyecto, deben ser consultados previamente a las comunidades étnicas, no solamente cuando el proyecto se ubica dentro de los resguardos de las comunidades, sino también **cuando se planea realizarlos en territorios de usos ancestrales y donde las comunidades desarrollan prácticas tradicionales**". (Negrillas originales).

Sin perjuicio que la Consulta Previa sea obligatoria para la adopción de Medidas Legislativas o Administrativas según líneas anteriores, tam-

bién es obligatoria en ciertos casos extremos tal y como fue explicado en la T-693 de 2011 (en el mismo sentido ver la T-129 de 2011), así:

“(…) Es por ello que en reciente jurisprudencia se ha resaltado que con la consulta previa se debe busca el **consentimiento libre e informado** de las comunidades étnicas frente a las medidas que puedan afectar directamente sus intereses. Tal consentimiento es además indispensable cuando las medidas, entre otros casos extremos, “(i) impliquen el traslado o desplazamiento de las comunidades por la obra o el proyecto; (ii) estén relacionados con el almacenamiento o vertimiento de desechos tóxicos en las tierras étnicas; y/o (iii) representen un alto impacto social, cultural y ambiental en una comunidad étnica, que conlleve a poner en riesgo la existencia de la misma, entre otros”.^[40] En estos casos, dada la gravedad de sus posibles consecuencias, el deber de las autoridades de llevar a cabo procesos de concertación con las comunidades étnicas se refuerza, sin que ello signifique en modo alguno que se dote a las comunidades de un poder de veto”. (*Negrillas originales y subrayas nuestras*).

De igual forma, el Derecho Fundamental a la Consulta Previa no constituye un derecho absoluto de veto frente a las medidas legislativas o administrativas, siempre y cuando el proceso de Consulta se haya celebrado de buena fe. En este sentido es preciso una cita *in extenso* de la C-891 de 2002, así:

“El derecho de consulta indígena no es absoluto, pues, si bien la Constitución ordena que se propicie la participación de las respectivas comunidades en los asuntos relacionados con la explotación de recursos naturales en los territorios indígenas, de ninguna manera puede entenderse que deba necesariamente llegarse a un acuerdo como requisito sine qua non para radicar el proyecto del ley. A decir verdad, la irreductible exigencia de un tal acuerdo solo haría nugatoria la iniciativa legislativa del Ejecutivo en la materia vista. Conforme a lo anterior, por principio general el Gobierno está obligado a propiciar mecanismos efectivos y razonables de participación en los asuntos que afecten a las comunidades indígenas. Sin embargo, si no se llega a un acuerdo con estas últimas, no tiene por qué frenarse el proceso legislativo en asuntos que a la vez son de interés general, como ocurre en el caso minero”.

El hecho que la autoridad no pierde competencia para adoptar la medida aunque no se haya logrado un acuerdo se observa en la C-620 de 2003, así:

“f. Finalmente, debe tenerse en cuenta que la consulta, como mecanismo de participación en la adopción de decisiones y de garantía de la

identidad cultural de los pueblos indígenas y tribales, es obligatoria en cuanto a su verificación, pero no sustrae de la competencia de las autoridades la adopción final de la medida legislativa o administrativa, como en general sucede con todos los mecanismos de concertación”.

Dentro de los Criterios Generales para Consulta Previa establecidos por la Corte Constitucional en la T-376 de 2012 se dice que la imposibilidad de llegar a un acuerdo no constituye un derecho de veto, así:

“10. La jurisprudencia constitucional, así como las normas de derecho internacional relevantes, han definido los contornos de la consulta previa mediante un conjunto de subreglas, principios y criterios que pueden ser concebidos como guías para los órganos competentes de adelantarla, los pueblos interesados y los particulares que se vean inmersos en el proceso consultivo. Así, en la sentencia T-129 de 2011[45] se recogieron las principales subreglas, que pueden sintetizarse así:

11. Criterios generales de aplicación de la consulta: (i) el objetivo de la consulta es alcanzar el consentimiento previo, libre e informado de las comunidades indígenas sobre medidas que las afecten (esto es, normas, políticas, planes, programas, etc.); (ii) el principio de buena fe debe guiar la actuación de las partes, condición imprescindible para su entendimiento y confianza y, por lo tanto para la eficacia de la consulta; (iii) por medio de las consultas se debe asegurar una participación activa y efectiva de los pueblos interesados. Que la participación sea activa significa que no equivale a la simple notificación a los pueblos interesados o a la celebración de reuniones informativas, y que sea efectiva, indica que su punto de vista debe tener incidencia en la decisión que adopten las autoridades concernidas; **(iv) la consulta constituye un proceso de diálogo entre iguales; no constituye, por lo tanto, un derecho de veto de las comunidades destinatarias del Convenio 169 de la OIT.** Finalmente, (iv) la consulta debe ser flexible, de manera que se adapte a las necesidades de cada asunto, y a la diversidad de los pueblos indígenas y las comunidades afro-descendientes”. (Negritas y subrayas fuera del original).

Por tanto siguiendo la misma T-376 de 2012, se entiende que cuando la autoridad no pueda llegar a un acuerdo con la respectiva comunidad, queda autorizada a tomar la medida de forma razonable y proporcional, así:

“12. Reglas o subreglas específicas para el desarrollo o aplicación de la consulta: (i) la consulta debe ser previa a la medida objeto de examen, pues de otra forma no tendrá incidencia en la planeación e implementación de la medida; (ii) es obligatorio que los estados definan junto

con las comunidades el modo de realizarla (preconsulta o consulta de la consulta); (ii) debe adelantarse con los representantes legítimos del pueblo o comunidad concernida; y, **(iv) en caso de no llegar a un acuerdo en el proceso consultivo, las decisiones estatales deben estar desprovistas de arbitrariedad, aspecto que debe evaluarse a la luz de los principios de razonabilidad y proporcionalidad**; (v) cuando resulte pertinente en virtud de la naturaleza de la medida, es obligatorio realizar estudios sobre su impacto ambiental y social.[46]". (Negrillas y subrayas fuera del original)

LA CONSULTA PREVIA Y EL CASO CONCRETO DEL NUEVO ESTATUTO ADUANERO

En líneas anteriores se esbozaron algunas ideas básicas sobre el tratamiento de la Consulta Previa en nuestro Ordenamiento Jurídico sin pretensión alguna de hacer un estudio juicioso y sistemático de la figura, simplemente contar con algunos elementos de juicio para hacer una reflexión que pretende dejar al descubierto el despropósito consistente en suspender el trámite de expedición del Nuevo Estatuto que recoge serios compromisos internacionales y urgentes necesidades nacionales, por la regulación de una sola operación (el cargue y descargue de mercancía en zonas de fondeo).

La reflexión en este punto girará en torno a:

- El Estatuto Aduanero como norma de carácter general que no se limita a regular las operaciones de cargue y descargue en zonas de fondeo.
- La atipicidad en el caso en concreto de la obligatoriedad de la Consulta Previa por los presupuestos jurisprudenciales desarrollados para medidas legislativas y administrativas, así como en los otros eventos extraordinarios en que es obligatoria.
- Una breve reflexión sobre las consecuencias nefastas de paralizar tan importante norma como el Estatuto Aduanero, por una decisión carente de razonabilidad y proporcionalidad, lo que abre la pregunta de si existen otros sectores diferentes a los tutelantes interesados en que el proceso no avance.

El Estatuto Aduanero es una regulación general que no se limita a establecer las condiciones en que se puede o no llevar a cabo operaciones de fondeo, al contrario tal aspecto constituye un elemento menor de la regulación aduanera.

En este punto baste recordar que tal norma entre otros importantes asuntos busca regular la importación y exportación de mercancía, los diversos regímenes aduaneros así como las formalidades y condiciones relativas a su aplicación, los procedimientos y recursos ante la administración, las relaciones entre el usuario aduanero y la administración, la armonización de la norma local con los avances internacionales, la facilitación del comercio internacional, la seguridad en la cadena de abastecimiento, asegurar el cumplimiento de compromisos internacionales, entre otros importantes asuntos.

El Estatuto Aduanero entonces no busca regular o afectar de forma especial a las comunidades étnicas, al contrario es una norma de carácter general que aplica de idéntica manera a todas las personas en el país. Es decir no impone gravámenes, restricciones o beneficios especiales a las comunidades étnicas o les produzcan un déficit de protección a sus derechos.

De igual forma no hay norma constitucional expresa de la cual se pueda predicar que el Estatuto Aduanero deba ser sometido al trámite de la Consulta Previa por su mera expedición. Lo anterior bajo el entendido que si la medida tanto administrativa como legislativa cumple con las otras condiciones prescritas jurisprudencialmente se hace entonces obligatoria.

Tampoco los temas generales regulados por el Estatuto Aduanero están directamente vinculados con los elementos que conforman la identidad particular de las comunidades presuntamente afectadas o que puedan afectar decisivamente su forma de vida tradicional.

El Estatuto Aduanero no regula el tema de las licencias ambientales, explotación de recursos naturales, contratos de obra o de concesión y demás proyectos que puedan afectar de forma directa y especial a dichas comunidades.

El Proyecto de Estatuto tampoco implica el traslado o desplazamiento de las comunidades por obra alguna, tampoco regula el vertimiento de desechos tóxicos o representan de forma concreta un alto impacto social, cultural y ambiental de la comunidad étnica.

Finalmente el único antecedente del que podría citarse alguna conexión sería el contemplado en la T-547 de 2010 sobre las obras de infraestructura portuaria que afectaban los territorios de usos ancestrales y donde las comunidades desarrollan prácticas tradicionales. Sin embargo, este precedente tampoco sería aplicable en la medida que no se prueba fehacientemente la afectación de las comunidades presuntamente afectadas y parece ser, que tal tutela responde a la afectación de los intereses de grupos económicos afectados por las eventuales actividades en las zonas de fondeo

(sin pretender defender o satanizar tales actividades de fondeo y quienes las apoyan o atacan).

El mero hecho que el Proyecto de Estatuto contemple la posibilidad de llevar a cabo operación de cargue y descargue en zonas de fondeo, no implica *per se* que tales actividades se llevarán a cabo en las zonas donde las comunidades tutelantes tienen influencia, tampoco implica que tales actividades se puedan llevar a cabo inmediatamente sin la intermediación de la Autoridad competente. Precisamente en este último punto, implica que a nivel de la Expedición del Estatuto Aduanero no hay afectación directa y en consecuencia obligación de consulta, teniendo en cuenta que para que implementar tal actividad se necesita que la autoridad competente determine las condiciones de tiempo, modo y lugar para llevarlo a cabo, momento en el cual, si es del caso y se reúnen los requisitos jurisprudenciales, se debería llevar a cabo la explicada Consulta Previa para cada caso en concreto.

Para aclarar lo dicho, simplemente piénsese que sucede con las otras comunidades étnicas en cuyos territorios se puedan llevar a cabo tales actividades de cargue y descargue en zonas de fondeo, o es que acaso solo de las zonas de Bocachica y Caño de Oro se puede predicar tal condición. De ser así, solamente con las nombradas comunidades se debe llevar a cabo la Consulta Previa, en caso contrario, la Consulta Previa no se debe llevar a cabo a nivel de expedición del Estatuto Aduanero sino de la aplicación de la medida administrativa en concreto por cada una de las comunidades afectadas.

Incluso en el evento que las mencionadas operaciones de cargue y descargue en zonas de fondeo tuvieran la virtualidad de afectar directamente a las comunidades étnicas, una decisión más salomónica que hubiera preservado en mejor manera los intereses de los hoy tutelantes como del propio país, hubiera sido suspender la eventual efectividad de tales apartes normativos, pero no la suspensión total del proceso de expedición del Estatuto, norma requerida con suma urgencia, que frena el comercio internacional en un momento neurálgico donde han entrado en vigor una serie de tratados internacionales y se hace urgente su actualización.

Por tanto se reitera, la obligación de Consulta Previa a las comunidades étnicas no se debía llevar a cabo a nivel de la expedición del Nuevo Estatuto Aduanero, sino, exclusivamente a nivel de la operación de cargue y descargue en zonas de fondeo en cada caso particular por comunidad. En este sentido, no quisiéramos siquiera imaginar que más allá de los legítimos derechos que le asisten a las comunidades hoy tutelantes, pudiesen existir sectores económicos específicos que están en contra de la expedición del Nuevo Estatuto en los términos que hoy se presenta.

Valga recordar que si para la propia Corte Constitucional la Consulta Previa no constituye un derecho absoluto de veto, los eventuales o aparentes conflictos con otros derechos como la seguridad jurídica aduanera de toda la población, deben ser resueltos con decisiones ponderadas que evalúen concretamente el nivel de afectación de cada derecho en colisión, para evitar llegar a decisiones absurdas o contrarias a derecho.

Por tal razón se indica que la suspensión total del Estatuto Aduanero por unas cuantas de sus disposiciones es una decisión que carece de toda proporcionalidad y razonabilidad por lo expuesto en líneas anteriores.

También se debe decir que la presente reflexión no es un ataque a los intereses de las Comunidades Étnicas o al Derecho Fundamental de Consulta Previa propiamente dicho, es simplemente la manifestación de la inconformidad cuando tan importante norma como el Nuevo Estatuto Aduanero se ve estancada por una interpretación sesgada de una sola de las innumerables operaciones establecidas en su cuerpo.

La Consulta Previa utilizada de tal manera no solo constituye un abuso del derecho, es un verdadero obstáculo al progreso del país en perjuicio de su desarrollo y el de sus habitantes.

Esperamos que el desenlace de esta historia llegue a feliz término y tengamos pronto tan anhelada legislación para beneficio de todos los usuarios del comercio internacional, cuyo último capítulo tuvo lugar con la orden del Tribunal Superior del Distrito Judicial de Cartagena- Sala Penal en decretar la nulidad de lo actuado en la acción de tutela por la falta de notificación a ciertas entidades y que desafortunadamente sigue manteniendo paralizada la expedición del Nuevo Estatuto.

Rogelio Perilla Gutiérrez
Presidente
ICDA

AGENTES EN ADUANAS

Estudio recopilativo del agente en aduanas en el sistema francés, su responsabilidad, la noción de “*devoir de conseil*” – obligación de asesoramiento e información” frente a su cliente y aproximaciones con el derecho colombiano

Cynthia López Rivera*

Resumen

El agente en aduanas en el sistema francés, constituye una de las fuentes del contencioso aduanero más significativo en el país, particularmente a causa de la noción de “*obligación de asesoramiento e información – devoir de conseil*” que el operador debe cumplir hacia su cliente. En los últimos años un desarrollo jurisprudencial eminente se ha hecho presente afín de delimitar esta obligación y mitigar los efectos de una gran responsabilidad. Mientras tanto, en Colombia el agente de aduanas sufre una transformación total con la llegada del proyecto de regulación aduanera, renovación de funciones, cambio de su estatus como declarante a operador y reducción de responsabilidad.

Palabras clave: agente de aduanas, modelo francés, responsabilidad, noción extensiva “*devoir de conseil*”, aproximaciones al derecho colombiano.

Abstract

The customs broker under French law is one of the most significant sources in the country of customs litigation, particularly because of the concept of “*duty to provide advice and information – (devoir de conseil)*” the operator must comply with its client. In recent years, a jurisprudential development has been present, eminently akin to defining this obligation and mitigating the effects of a weighty responsibility.

Meanwhile, in Colombia the customs broker undergoes a total transformation with the arrival of the draft of the Customs regulation; renewal of functions, change of its status of declarant to operator and the reduction of responsibility.

Key words: Customs broker, Responsibility, extended duty to advise, limited, Colombian law approximation.

* Abogada. Paris – Bogotá. Derecho Aduanero y Tributario. Magister en Derecho Marítimo y Transportes.



INTRODUCCIÓN

Como resultado inherente de la globalización, la tecnología y las facilidades en los medios de transporte, los intercambios comerciales internacionales han aumentado exponencialmente en las últimas décadas. Así mismo, la incursión de nuevos mercados, ha producido el acelerado incremento en los volúmenes de la actividad aduanera y con ello, la complejidad en las operaciones aduaneras no se ha hecho esperar.

El rol de la administración aduanera se ha venido transformando y la cooperación con otros operadores del comercio exterior (agentes de carga, agentes en aduanas, transportadores, prestatarios informáticos, responsables de logística) es ineludible. La participación de profesionales capaces de ofrecer por una parte, la oferta aduanera diversificada, y por otra, la optimización en los procesos aduaneros y logísticos de importación, exportación o tránsito, toma mayor fuerza en los países que buscan asegurar la rapidez, la transparencia y la seguridad jurídica en el flujo internacional de sus mercancías y bienes.

Igualmente, los importadores y exportadores buscando mejorar sus niveles de rendimiento, delegan a expertos en la materia del derecho aduanero el diligenciamiento de sus trámites aduaneros que suelen ser técnicos y complejos, (tal es el caso de la nomenclatura aduanera, la descripción arancelaria, clasificación aduanera, el valor en aduana, la aplicación de regímenes aduaneros especiales, las preferencias arancelarias, entre otros...).

Como resultado inherente de la globalización, la tecnología y las facilidades en los medios de transporte, los intercambios comerciales internacionales han aumentado exponencialmente en las últimas décadas.

Bajo este marco, el agente de aduanas posee un rol clave en el desarrollo del sistema de comercio exterior, a él pertenece, en su calidad de profesional especializado, asegurar que las declaraciones efectuadas cumplan con la reglamentación aduanera vigente.

Dada su relevancia en las operaciones aduaneras su estudio no se ha hecho esperar en Francia, donde particularmente existe una gran producción jurisprudencial acerca del alcance de sus obligaciones y responsabilidades y especialmente, sobre la noción "devoir de conseil o bien llamada obligación de asesoramiento e información" que enciende todo tipo de debates entre los abogados y jueces de saber si debe ser comprendida de una forma extensiva o si debe reducirse su campo de acción.

La observación del modelo francés me parece útil como punto de referencia y discusión y por qué no de transposición en la legislación colombiana en los respectivos límites que nuestro sistema jurídico permita. Evidentemente, no pretendo insinuar que el modelo francés del agente de aduanas sea el mejor y que deba ser calcado al pie de la letra, simplemente pretendo, que los lectores y muy seguramente profesionales en el tema, reflexionemos acerca de rol que cobra el agente de aduanas como intermediario del comercio exterior.

Justamente con la actual coyuntura normativa, la entrada del tratado de libre comercio con la Unión Europea y la discusión acerca del nuevo estatuto de regulación aduanera, donde se ha expuesto los cambios esenciales que sufrirían los agentes aduaneros, considero que este estudio puede ser pertinente.

Aprovecho para aclarar que este es un estudio recopilativo que pretende exponer la actualidad jurisprudencial y doctrinal desarrollada en Francia en lo concerniente a la figura del “Agente de aduanas”, y a través de este, lograr un acercamiento con el derecho colombiano.

Naturaleza jurídica del agente de aduanas en Francia

Hasta la implementación del código aduanero comunitario, el agente de aduanas en Francia era considerado exclusivamente como un ejecutor de las instrucciones suministradas por su mandante y sujeto a las reglas del contrato de mandato¹. Sin embargo a partir de 1993 y posteriormente con la modificación en el 2008 del código aduanero modernizado, las reglas comunitarias cambiaron el estatus único del agente de aduanas.

La apertura de nuevos mercados en la comunidad europea, hizo necesaria la anticipación de un marco jurídico que pudiera responder a la nueva demanda de servicios aduaneros, así grandes líneas, se abrió paso para que el agente de aduanas pudiese intervenir en representación indirecta, es decir, a nombre propio y por cuenta y riesgo de su mandante. Resultado, al momento de firmar la declaración de aduanas, tanto él como su mandante son responsables solidariamente del pago de la deuda aduanera.

Las grandes compañías conscientes de los riesgos que generan las operaciones de comercio exterior, prefieren contratar en representación in-

1 Artículo 1984 y siguientes del Código Civil Francés. “El mandato o poder es un acto por el que una persona da a otra la facultad de hacer alguna cosa para el mandante y en su nombre. El contrato solo se crea por la aceptación del mandatario”. Traducción del sitio web: www.legifrance.gouv.fr (Fecha de actualización 04/04/2006).

directa, afín de equilibrar y compartir la carga de responsabilidades y de esta forma consolidar sus lazos contractuales. En efecto, este tipo de contratos permiten reforzar la obligación de “devoir de conseil - asesoramiento e información” y de gozar de una asistencia completa por parte de los agentes de aduanas.

Siguiendo esta filosofía, el artículo 18 del proyecto del Código Aduanero de la Unión Europea (aún no vigente), busca poner fin al monopolio de la representación directa para los agentes en aduanas, permitiendo la práctica de la representación aduanera sobre todo en el territorio de europeo, sin necesidad de autorización alguna².

A pesar de las innovaciones normativas, en la práctica la mayor parte de los agentes de aduanas optan por la contratación en representación directa. Bajo este régimen, el agente aduanero actúa en nombre y por cuenta de su comitente, es este último, único responsable del pago de los derechos e impuestos adeudados a la administración, lo cual se traduce para el agente de aduanas, en una limitación de sus riesgos financieros en caso de incurrir en una falta personal.

La relación jurídica entre comitente y agente de aduanas, así como su régimen de responsabilidad, están regidas por los artículos 1991 y siguientes del código civil francés que hacen alusión al contrato de mandato³.

En el desarrollo de su contrato, sus obligaciones son de medio y no de resultado y en consecuencia, él responde únicamente por sus faltas personales debidamente probadas, esto se traduce a que la carga de la prueba está en manos del mandante, quien deberá probar: la falta, la relación de causalidad y el daño recibido.

2 Guide de Procédures Douanières, Ed Lamy, 2013.

3 Artículo 1991 del Código Civil “El mandatario queda obligado a cumplir el mandato mientras esté encargado de él y responde de los daños y perjuicios que se ocasionen de no ejecutarlo. Debe también acabar el negocio que ya estuviese comenzado al morir el mandante, si hubiere peligro en la tardanza”.

El artículo 1992 del Código Civil francés establece “el mandatario responde no solo del dolo, sino también de las faltas que cometa en su gestión”.

Igualmente el artículo 1993 del Código Civil francés menciona, “todo mandatario está obligado a dar cuenta de sus operaciones y a abonar al mandante cuanto haya recibido en virtud del mandato, aun cuando lo recibido no se debiera al segundo. Por último, el artículo 1994 instaura, “el mandatario responde de la gestión del sustituto: 1º cuando no se le dio facultad para nombrarlo; 2º cuando se le dio esta facultad sin designar la persona y el nombrado era notoriamente incapaz o insolvente.

En todos los casos el mandante puede dirigir su acción contra la persona que sustituye al mandatario.

Finalmente, el agente de aduanas tiene derecho al reembolso de los avances (impuestos y derechos arancelarios) que hubiese efectuado en ejecución del contrato, si ninguna falta en su contra es probada.

El Agente de aduanas y su “devoir de conseil – obligación de asesoramiento e información”. Noción extensiva

Una gran parte del contencioso aduanero francés está altamente ligado a las controversias suscitadas por la noción confusa que enmarca la “obligación de asesoramiento e información –devoir de conseil–”, este concepto es completamente impreciso y se ha prestado a interpretaciones erróneas sobre el alcance que debe tomar. Es por ello, que jueces y magistrados guardando una misma corriente jurídica, aspiran a delimitar las operaciones que pueden enmarcarse dentro de esta obligación, no obstante, el problema no es fácil de resolver, ya que la noción debe ser observada casuísticamente, teniendo en cuenta los elementos y pruebas aportadas al litigio.

Los jueces hoy por hoy, han establecido ciertas operaciones en las que la responsabilidad del agente de aduanas se ve comprometida, por ser inherente a su misión.

Sin embargo, los jueces hoy por hoy, han establecido ciertas operaciones en las que la responsabilidad del agente de aduanas se ve comprometida, por ser inherente a su misión; estas operaciones son por ejemplo, las referentes a la clasificación arancelaria:

En sentencia del 8 de diciembre de 2011, el Tribunal Superior de París, estableció que el agente en aduanas que se encuentre en presencia de un producto desconocido, del cual exista una duda jurídica respecto a su clasificación arancelaria, deberá proceder a la solicitud de la información arancelaria vinculante al interior de la autoridad aduanera competente, afín de determinar la clasificación aduanera correcta.

En el sub lite, el Tribunal, determinó además, que correspondía al agente de aduanas, informar a su contratante la existencia de este procedimiento. En caso omiso, incurre en violación de su “deber de asesoramiento e información”, perdiendo la posibilidad de reclamar el reembolso de los derechos e impuestos pagados por este como avance en la ejecución del contrato⁴.

En el mismo orden de ideas, el Tribunal Superior de Lyon, estipuló que el profesional de aduanas que comunica una clasificación arancelaria equi-

4 Tribunal de Paris – CA Paris, pôle 5, ch. 5, 8 déc. 2011, no RG: 09/02797, SA Composants acquisition traitement signal (CATS) – nom commercial Micro el solutec c/ SAS Qualitair & Sea International, Lamylin.

voca a su cliente, indicándole que al arancel determinado para el tipo de mercancía que el mandante deseaba importar es de cero, y posteriormente cuando este último realiza la comanda de la mercancía en China y al momento de importarla, descubre el error en la clasificación arancelaria, debiendo pagar los derechos de Antidumping por 42%, incurre en violación de su obligación. El agente de aduanas habiendo cometido una falta, no podrá invocar como defensa, que el importador, es responsable de todas formas del pago de derechos de antidumping. De haberlo sabido, el importador habría escogido otra destinación como proveedor. El agente es condenado a reembolsar los derechos antidumping pagados⁵.

En sentencia del 04 de julio de 2013, el Tribunal Superior de Rouen estableció que el agente de aduanas-profesional, no cumple con su deber de proporcionar información y asesoramiento, al no sugerir la realización de los estudios necesarios para la determinación en la clasificación arancelaria de las mercancías.

En el presente litigio, el agente estuvo obligado a reparar el daño de su mandante ya que no se estableció la falta de este último en el desarrollo del procedimiento aduanero.

Si el deber de asesoramiento e información del agente de aduanas puede ser ejercido la medida en que él disponga de informaciones suficientes, no obstante, él tiene la obligación de solicitar las respectivas aclaraciones o los documentos adicionales si los que están disponibles no parecen ser suficientes para la ejecución de su contrato⁶.

Limitación de la responsabilidad de agente de aduanas

La atenuación de la responsabilidad cuando en el contrato las partes son profesionales. En palabras de los magistrados franceses “*pertenece al agente de aduanas, en su calidad de profesional especializado, asegurar que las declaraciones efectuadas por él cumplan con la reglamentación aduanera vigente, (...) y dado el caso, aconsejar a su mandante, así este sea igualmente un profesional del sector, de hacer lo necesario para llevar a cabo una debida diligencia del contrato...*”

En caso de fraude del mandante. No incurre en falta el agente de aduanas que habiendo solicitado un tratamiento arancelario favorable, de acuerdo a lo solicitado por su mandante (intermediario no propietario de la

5 Tribunal Superior de Lyon – CA Lyon, 1ère ch. civ. A, 19 avr. 2013, no RG: 12/02485, SA Clasquin c/ Sarl France Alu Film (FAF)

6 Tribunal Superior de Rouen – CA Rouen, 4 juillet 2013; RG n° 12/04561; SAS AMC C/ Distillerie Merlet.

carga), descubre una vez efectuada la operación aduanera el fraude de su mandante.

En sentencia del 4 de julio de 2013⁷ emitida por el Tribunal Superior de Rouen, los magistrados franceses establecieron que el agente de aduanas no había violado su “obligación de asesoramiento - *devoir de conseil*” ya que, obedeciendo a las consignas de su mandante, este había solicitado ante la administración un tratamiento arancelario favorable - exoneración del IVA sobre la importación de vehículos de lujo accidentados provenientes de los Estados Unidos hacia la Unión Europea.

Sin embargo, poco después de la entrada de estos bienes a la UE, el mandatario constató el fraude de su mandante. Este último busco introducir los bienes bajo una exoneración de IVA para luego venderlos a una compañía belga.

Para el tribunal de Rouen y de acuerdo con las pruebas recogidas, el agente de aduanas no tuvo en ningún momento un interés particular que pudiera beneficiarlo de la maniobra fraudulenta cometida por el mandante. A la única persona que podía favorecer el artificio, era evidentemente al intermediario no propietario de los bienes. En decisión entregada por el tribunal, el agente de aduanas fue absuelto y reconoció su derecho a ser reembolsado por el mandante de los impuestos y aranceles que este había pasado ante la administración.

Este cambio ideológico, es uno de los recientes ejemplos que muestran como poco a poco en la jurisprudencia francesa, la responsabilidad del agente de aduanas tiende a aliviarse, sobre todo cuando este actúa con otros profesionales del sector.

Si bien todavía el camino es largo, poco a poco los integrantes que participan de las operaciones aduaneras se muestran expertos y conocedores de las temáticas aduaneras y logísticas, así que el “interés de proteger al cliente inocente” no será evaluado de la misma forma.

El agente de aduanas en Colombia

El marco jurídico que enmarca el agente en aduanas en Colombia es, en un primer tiempo el decreto 2685 de 1999 y posteriormente, el decreto 2883 del 2008. Ambos dieron luz verde al desarrollo de esta figura. Sin embargo, hoy, se hace imperativo hablar del proyecto de regulación aduanera, que

7 Tribunal Superior de Rouen - CA Rouen, 4 de julio de 2013, N° 12/04520. Sociedad Programers vr. Sociedad Westmar.

aunque no ha entrado en vigor, podría modificar sustancialmente la estructura de estas agencias.

Y es justamente bajo la ideología del proyecto de regulación aduanera que quiero centrar la discusión de la consolidación de la agencia de aduanas en Colombia.

Ahora bien, este proyecto cuenta con puntos positivos innegables; una redacción coherente y límpida, demostrando un gran esfuerzo por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Naciones y un acercamiento en términos ideológicos a las políticas europeas arancelarias.

Un ejemplo, es la redacción del artículo 52 de la última versión del proyecto de regulación, que define la agencia en aduanas, cambiándole por completo la connotación un poco oficinesca que se tenía de las funciones del agente en aduanas, otorgándole un nuevo aire a este operador y mostrándolo como un actor que surge con fuerza en las relaciones del flujo internacional de mercancías.

No obstante, me queda el vacío de los cambios fundamentales en la estructura y organización de los agentes aduaneros. Leyendo el proyecto y aún más, los diferentes borradores emitidos por algunas agremiaciones y asociaciones del sector, me surgen algunas preguntas.

1. Respecto a la representación indirecta del agente en aduanas.

Los artículos 21, 31, 32, 39 y 53 del proyecto dejan entrever como única representación directa como única posibilidad. Esto un poco en contravía con los aspiraciones de rapidez y flexibilidad del comercio exterior. Justamente el código aduanero de la unión europea, no vigente, promulga este tipo de contratación a fin que otros operadores del sistema pueden mitigar sus riesgos financieros, con la solidaridad en el pago de la deuda aduanera.

2. A propósito de la responsabilidad de las agencias aduaneras.

Este es un punto neurálgico entre operadores y (exportadores – importadores), para unos, agencias de aduanas, puede convertirse en un punto positivo, como alivio a la carga de sus obligaciones, pero inversamente, para los exportadores e importadores esto es un completo viacrucis.

El proyecto dispone que los agentes en aduanas pasaran de ser declarantes a ser operadores, actuando únicamente como intermediarios de los exportadores, importadores o transportadores, quienes adquieren la calidad de declarantes.

Esto me deja dubitativa, sobre el espíritu de la norma, ya que como observamos, en otros países el interés máximo, es proteger al “incauto clien-

te" importador o exportador, no profesional en las áreas del comercio exterior. Mientras que el agente en aduanas es justamente este profesional especializado que "asesora y asiste" a su cliente.

Veo un poco borroso, como la DIAN pondrá en marcha la responsabilidad de declarantes y operadores. Sin embargo, creo que en un primer tiempo será necesario no estigmatizar y poner a todos los declarantes en la misma situación; existen unos, que poseen el mismo nivel de experticia y profesionalismo en comercio exterior que los agentes aduaneros, y es en este caso que la aplicación de la responsabilidad no puede ser abordada de la misma forma.

CONCLUSIONES

Partir de la estructuración hecha en Francia para los agentes en aduanas y luego hacer una aproximación con el desarrollo hecho en Colombia, fue un buen ejercicio, justamente para cuestionarse: dónde estamos, que queremos y para dónde vamos.

Decir que el modelo francés, es perfecto, no! Sin embargo, observar un sistema organizado y mucho más consolidado es un buen ejemplo para saber que podemos mejorar, ahora bien, la realidad colombiana no es la misma que la francesa y nuestras apuestas tampoco lo son, aunque en materia de comercio exterior todo tienda a generalizarse....

Creo que la legislación en Colombia no va por mal camino, todo lo contrario, sin embargo, los procesos de reestructuración demandan muchísimo tiempo y esto nos hace perder en competitividad.

BIBLIOGRAFÍA

Bonassies Pierre et Scapel Christian, *Droit Maritime*, L.G.D.J. Lextenso, 2^{ed}. 2010.

Bulletin des Transports et de la Logistique, *Commission en Douane – Etendue Devoir de Conseil*, N°3441, ed. Lamy, 14 enero 2013.

Bulletin des Transports et de la Logistique, *Responsabilité Commission en Douane*, N°3471, ed. Lamy, 9 septiembre 2013.

Bulletin des Transports et de la Logistique, *Douane –Origine et Accords de Libre-Echange*, N°3477, ed. Lamy, 21 octubre 2013.

Código Civil Francés - *Code Civil* 2013.

Decreto 2685 de 1999, por el cual se establece el Estatuto Aduanero.



Decreto 2823 de 2008, *por el cual se modifica artículos del estatuto aduanero y se modifican las agencias de aduanas.*

Ley Marco de Aduanas 1609 del 2013.

Guide de Procédures Douanières, Ed Lamy, 2013.

Tribunal Superior de Lyon - CA Lyon, 1ère ch. civ. A, 19 avr. 2013, no RG: 12/02485, SA Clasquin c/ Sarl France Alu Film (FAF).

Tribunal Superior de Rouen - CA Rouen, 4 juillet 2013; RG n° 12/04561; SAS AMC c/ Distillerie Merlet.

Tribunal Superior de Paris - CA Paris, pôle 5, ch. 5, 8 déc. 2011, no RG: 09/02797, SA Composants acquisition traitement signal (CATS) - nom commercial Microelsolutec c/ SAS Qualitair&Sea International, Lamyline.

Tribunal Superior de Rouen - CA Rouen, 4 de julio de 2013, N° 12/04520. Sociedad Programersvr. Sociedad Westmar.

LAS GARANTÍAS EN EL DERECHO ADUANERO COLOMBIANO

Ramiro Araújo Segovia.*

Resumen

La legislación aduanera consagra la obligación de garantizar distintos tipos de incumplimientos y no solo la falta de pago de tributos aduaneros. En algunos casos las garantías implican más una sanción que una forma de obtener el cumplimiento de un pago o de recibir una indemnización.

La jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el tema es poco rigurosa e injusta y, por tanto, debería ser corregida por vía legal.

Palabras clave: Garantías, tributos, sanciones, desproporción.

Abstract

Colombian custom law establishes the obligation to render guarantees to assure the comply of diferent tipos of legal requirements and not only the payment of import duties. In some cases, the guarantee involves a santon instead of a way to obtain the satisfaction of a payment of duties or an indemnity.

The judgements of Consejo de Estado are conceptually week and lacks of justice and therefore must be corrected by written law.

Key words: Garantee, duties, punishment, disproportion.

Las garantías son un instrumento legal (generalmente un contrato) para asegurar que si quien debe cumplir una obligación a otro, en este caso al Estado a través de la DIAN, no la cumple, el garante o asegurador la cumplirá por quien incumple, o indemnizará los perjuicios que el sujeto a quien se le incumplió haya sufrido por el incumplimiento de la obligación¹.

* Abogado. Consultor Profesor Universitario. Expresidente y Miembro del Consejo Directivo del ICDA.

1 Las garantías aduaneras en Colombia se ubican en el género de los seguros de cumplimiento. Jorge Eduardo Narváez Bonnet, en su libro "El Seguro de Cumplimiento de Contratos y Obligaciones" (Edit. Ibáñez y Pontificia Universidad Javeriana. Colección

Las obligaciones aduaneras son múltiples, como lo son los sujetos que las adquieren y deben cumplirlas.

De acuerdo con el artículo 496 de la resolución 4240 de 2.000 (modificado por el art. 8 de la resolución 8571 de 2010) las garantías pueden ser globales, específicas, bancarias, de compañías de seguro, o reales.² Más o menos en la misma línea conceptual se hace referencia al tema en el artículo

8 del proyecto de reforma a la legislación aduanera (que aparecía en la página de la DIAN al 1 de mayo de 2013). Al cual nos referiremos de aquí en adelante como “el proyecto”.

Las obligaciones aduaneras son múltiples, como lo son los sujetos que las adquieren y deben cumplirlas.

El punto al que pretendemos hacer referencia es al del objeto garantizado por las diversas garantías exigidas en la legislación aduanera. En algunos casos el objeto de la garantía es el pago de los tributos aduaneros (derechos e impuestos a la importación en la terminología propuesta en el proyecto). En otros, el objeto incluye el pago de las sanciones y, en otros, la garantía se refiere, en adición o no a alguno de los anteriores, al cumplimiento de obligaciones aduaneras, distintas de las tributarias, a cargos de algún sujeto aduanero.

Profesores N° 52. 2011. Pág. 69 y ss.) nos aporta la noción del profesor Manuel Broseta Pont sobre el seguro de cumplimiento: “son los (seguros) que suelen estipularse para garantizar que serán resarcidos al acreedor de un obligación no directamente dineraria, los daños que puedan provocar su incumplimiento”. De las garantías aduaneras específicamente, nos dice que son “garantías financieras en sentido amplio y, por lo tanto, se contraponen a las garantías financieras en sentido estricto, que tienen por finalidad satisfacer obligaciones que emanan de una obligación de crédito y en donde la obligación principal asumida por el deudor guarda completa identidad con la obligación asumida por el garante. Garantías financieras que están proscritas del ámbito propio de los seguros de cumplimiento, ante el carácter de aval y por una razón de carácter histórico consistente en los resultados desastrosos de que dan cuenta las entidades especializadas en seguros de cumplimiento y que se presentaron en Dinamarca, Noruega y Venezuela hace algunas décadas.

Es, sin duda, la obligación asumida por el asegurador bajo el seguro de cumplimiento, una obligación de garantía para el acreedor, por cuanto se traduce en que la prestación prometida por el deudor le será satisfecha en la forma y tiempo estipulados y que en el evento en que ello no sea así, será indemnizado hasta concurrencia de los perjuicios sufridos que sean materia de cobertura y del importe de la respectiva garantía.”

- 2 Artículo 8°. Modifícase el artículo 496 de la Resolución 4240 de 2000, el cual quedará así: “Artículo 496. *Clases de garantías.* Las garantías constituidas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, serán globales o específicas y podrán ser bancarias, de compañías de seguros o reales. Estas últimas se podrán constituir para los casos de valoración aduanera en forma de depósito en efectivo y para la modalidad de transporte internacional de mercancías por carretera como garantía de pleno derecho.

Las globales son las que se constituyen para respaldar varias operaciones de un mismo responsable y las específicas para respaldar una sola operación.

ALGUNOS CASOS DE GARANTÍAS PARA ASEGURAR EL PAGO A LA ADUANA DE LOS TRIBUTOS ADUANEROS:

- a. Controversias de valor en la diligencia de inspección aduanera. Art. 128, numeral 5, del decreto 2685 de 1999, en concordancia con el art. 254 del mismo decreto y con el artículo 13 del Acuerdo del Valor de la Organización Mundial de Comercio (OMC) (Art. 239, numeral 3, del proyecto).
- b. Garantía para asegurar la exportación o destrucción de mercancía que es reemplazada por otra que suministra el fabricante o proveedor, la cual se importa sin pago de tributos aduaneros. Inciso 4 del art. 141 del decreto 2685 de 1999, en concordancia con el art. 510 de la resolución DIAN 4240 de 2.000. (En el proyecto esta garantía debe cubrir, además de los tributos, el valor de la sanción a que haya lugar. Parágrafo 2 del artículo 259).
- c. Garantía del 100% de los tributos aduaneros, para asegurar que el bien de capital será sometido a reparación o acondicionamiento, que permanecerá en las instalaciones industriales habilitadas y que será reexportado en el plazo fijado en las declaraciones de importación temporal para perfeccionamiento activo. Artículo 165 del decreto 2685 de 1999, en concordancia con el art. 512 de la resolución 4240 del 2.000. (En el proyecto la garantía será por el 10% del los derechos e impuestos a la importación y cubrirá el cumplimiento

Cuando sea necesario garantizar los tributos en discusión por dudas u otra razón en relación con los elementos del valor en aduana de las mercancías importadas las garantías específicas en forma de depósito en efectivo, se constituirán por el 100% de los tributos en discusión, cuyo valor se dejará en custodia, en una cuenta bancaria específica definida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para respaldar los tributos en discusión, o por el 10% del valor CIF declarado en los casos en que las mercancías gocen de la exención parcial o total de los tributos aduaneros.

Para el transporte internacional de mercancías por “carretera” “los vehículos y unidades de carga” registrados ante la Subdirección de Gestión de Registro Aduanero o la dependencia que haga sus veces, se constituyen de pleno derecho como garantía exigible para responder por los gravámenes a la importación así como por los tributos, finalización de la modalidad y el cumplimiento de las formalidades aduaneras establecidas en Colombia.

Parágrafo 1°. En el texto de las garantías de compañías de seguros o bancarias constituidas a favor de la Nación-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, deberá constar expresamente la mención de que renuncian al beneficio de excusión.

Parágrafo 2°. Las garantías constituidas en forma de depósito en efectivo se administrarán en cuenta diferente a aquellas correspondientes a los tributos aduaneros y serán consignadas por el declarante, dentro del término previsto en el artículo 172 de esta resolución, en la entidad bancaria que para tal efecto determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, conforme a los lineamientos previstos para tal fin”.

de las obligaciones del régimen y las derivadas de la habilitación de la instalación industrial. Artículo 272 en concordancia con el 95, incisos 3 y 4).

ALGUNOS CASOS DE GARANTÍAS PARA ASEGURAR, ADEMÁS DEL PAGO A LA ADUANA DE LOS TRIBUTOS ADUANEROS, LAS SANCIONES A QUE HAYA LUGAR

- a. Las agencias de aduana deben constituir garantía para asegurar el pago de los tributos y sanciones a que haya lugar por el incumplimiento de las obligaciones y responsabilidades del decreto 2685 de 1999, Artículo 27-2 (De acuerdo con el art. 58 del proyecto, el objeto de la garantía que deben constituir los agentes de aduana es garantizar el cumplimiento de las obligaciones y responsabilidades consagradas en el proyecto. Es decir, ya no es para responder por el valor de los tributos y sanciones que se causen cuando no cumplan sus obligaciones, sino para garantizar el cumplimiento de esas obligaciones, muchas de las cuales no generan pago de derechos e impuestos a la importación). Surge la pregunta de por cuánto deberá hacerse efectiva la garantía global que se exige, en caso de, por ejemplo, cuando se omita mantener a disposición del público la página web, o cuando no se demuestre la vinculación laboral directa y formal de sus agentes de aduana, o cuando no se mantenga actualizado el manual de funciones de cada uno de los cargos de la empresa, etc. Podría pensarse que la garantía se hará efectiva por el valor de la sanción que esté prevista para este tipo de incumplimientos, que, cuando no tenga sanción específica, sería la sanción residual prevista en el art. 558 del proyecto. Por ejemplo, si se incurre en incumplimiento de una de las obligaciones ya mencionadas de no tener la página web a disposición del público, o cuando no se vincula formalmente a un empleado, el numeral 1 del artículo 558 dice que la sanción será el 10% del valor del servicio prestado; pero, en el caso de los ejemplos no hay un servicio de por medio por el cual se cobre algo. Una opción sería suponer que la sanción sería la correspondiente a “cuando no sea posible conocer el valor de los servicios prestados”, para lo cual el inciso 4 establece una sanción de 80 unidades de valor tributario -UVT- Pero, como en realidad no se da la situación de “un servicio prestado”, de acuerdo con el principio de tipicidad no sería posible imponer sanción alguna en este caso.
- b. Garantías de los usuarios aduaneros permanentes (art. 31 del d. 2685 de 1999) y de los usuarios altamente exportadores. Art. 38 del

- d. 2685 de 1999. El proyecto no contempla la existencia de estos sujetos aduaneros, los cuales, parece, serán reemplazados por el Operador Económico Autorizado -OEA-.
- c. De los puertos y muelles. Art. 43-1 del d. 2685 de 1999. (El proyecto, para los puertos, establece una garantía global por el 0.125% del valor CIF promedio trimestre de las mercancías que pasaron por el puerto en el año anterior, o, para nuevos puertos, un valor estimado en términos CIF. El objeto de la garantía será el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la habilitación, con lo cual queda totalmente indeterminado el valor por el que se podrá hacer efectiva la garantía global)
- d. Para los depósitos, hay una referencia en el artículo 43-1, en el cual se dice que al igual que los puertos, el objeto de la garantía será asegurar el pago de los tributos y sanciones, pero, en el artículo 71 "Régimen de garantías de los depósitos", a lo que nos referiremos adelante, se dice que el objeto de la garantía es "asegurar el cumplimiento de las obligaciones contempladas en este decreto y el pago de los tributos aduaneros y/o sanciones a que haya lugar, con lo cual se abre la posibilidad de que se haga efectiva la garantía aun en casos en los que se hayan pagado los tributos y la sanción, como lo demostraremos más adelante al analizar las sentencias del Consejo de Estado sobre estos temas. (El artículo 114 del proyecto establece que la garantía tendrá por objeto asegurar el pago de los derechos e impuestos y sanciones a que haya lugar por el incumplimiento de obligaciones o responsabilidades consagradas en el proyecto, con lo cual queda claro, como es debido, que el incumplimiento de obligaciones o responsabilidades que no de lugar a pago de impuestos o a sanciones no activará la garantía y que esta solo se hará efectiva por el monto de dichos impuestos o sanciones)
- e. Numeral 10 del artículo 128. Garantía por el valor de los tributos y las sanciones a que haya lugar, para asegurar la presentación del certificado de origen. En el artículo 239, numeral 3.6, del proyecto, la garantía asegura solo el pago de los tributos aduaneros, dado que no se impondrá sanción en caso de no presentarlo.
- f. Artículo 103. Reexportación del medio de transporte respecto del cual haya orden de autoridad que impida su salida, o cuando el transportador deba responder ante la autoridad aduanera por infracciones al régimen de aduanas. En este caso se permitirá la salida del medio de transporte si otorga garantía para asegurar el pago de los tributos y sanciones a que haya lugar. En el artículo 205 del

proyecto la garantía ya no se exige para asegurar el pago de los tributos (derechos e impuestos a la importación) sino solo para pagar la sanción a que haya lugar, lo cual parece más ajustado a la realidad, dado que el medio de transporte en estas circunstancias no está sujeto al pago de tributos aduaneros.

ALGUNOS CASOS DE GARANTÍAS PARA ASEGURAR EL PAGO A LA ADUANA DE LOS TRIBUTOS ADUANEROS, LAS SANCIONES A QUE HAYA LUGAR, Y OTRAS OBLIGACIONES

- a. Artículo 71 del d. 2685/99. Garantías de los depósitos. En esta norma se establece que la garantía no solo es para asegurar el pago de los tributos y las sanciones a que haya lugar, sino para asegurar también el cumplimiento de las obligaciones de los depósitos. Por lo tanto, estas garantías se harán efectivas cuando se incumpla cualquiera de las obligaciones previstas en el artículo 72 del d. 2685 de 1999, dentro de las que se pueden destacar:
- Recibir, custodiar, y almacenar únicamente aquellas mercancías que pueden permanecer en sus recintos.
 - Contar con los equipos de seguridad, de cómputo y de comunicaciones que la autoridad aduanera establezca.
 - Contar con los equipos necesarios para el cargue, descargue, pesaje, almacenamiento y conservación de las mercancías.
 - Mantener en adecuado estado de funcionamiento los equipos necesarios para el cargue, descargue, pesaje, almacenamiento y conservación de las mercancías.
 - Mantener claramente identificados por grupos, las mercancías en proceso de importación, en proceso de exportación, en transbordo, la aprehendidas, etc.

De acuerdo con el Consejo de Estado, según se explica adelante, cuando se incumplan estas obligaciones se podrá hacer efectiva la garantía aun cuando no se hayan causado tributos (o derechos e impuestos a la importación según la terminología del proyecto) y se hayan pagado también las sanciones derivadas de dicho incumplimiento.

En el proyecto (art. 114) la garantía exigida a los depósitos temporales y aduaneros tendrá por objeto asegurar solamente el pago de los derechos e impuestos y las sanciones a que haya lugar.

- b. Art. 147. Garantía para asegurar, en las importaciones temporales “la finalización de la modalidad con el pago de los tributos aduaneros, los intereses moratorios y las sanciones a que haya lugar”. En esta situación se incluyen los intereses como parte del objeto de la garantía, lo cual no se nombra en las otras normas sobre garantías.

En el artículo 270 del proyecto, para el régimen de “admisión temporal para reexportación en el mismo estado”, la garantía se limita al valor de los derechos e impuestos a la importación, sin incluir las sanciones a que pudiera haber lugar.

Sin embargo, el proyecto, en el régimen de “importación temporal de mercancías alquiladas o con contrato de arrendamiento”, establece que el objeto de la garantía, cuyo monto será el 100% de los derechos e impuestos a la importación, será asegurar la finalización del régimen al vencimiento del plazo señalado en la declaración aduanera de importación y el pago de los derechos e impuestos a la importación y las sanciones e intereses a que haya lugar. Como se observa, la garantía se podrá hacer efectiva aun habiéndose pagado todos los tributos causados durante la importación temporal, si vencido el plazo de la importación temporal no se procede a finalizar el régimen de acuerdo con alguna de las opciones del artículo 306 del proyecto, es decir, por vía de reexportación, importación, o destrucción por fuerza mayor o caso fortuito. Se dispone que si pasados los 5 años de la importación temporal el declarante ejerce la opción de compra, deberá finalizar la importación temporal en el mes siguiente. Por lo tanto, si no la finaliza en ese plazo se hará efectiva la garantía aunque ya se hayan pagado los derechos e impuestos, e, incluso, si se ha pagado la sanción.

Para contrarrestar ese exceso, se propone la siguiente interpretación: el artículo 580 del proyecto consagra como infracción, entre otras, no terminar el régimen suspensivo de que se trate en el término y forma establecidos (numeral 8). Señala que la multa a imponer será del 20% del valor FOB de la mercancía en admisión temporal y que el acto administrativo que declare el incumplimiento ordenará:

- a. Hacer efectiva la garantía, si ella se hubiere constituido, por el monto de los derechos e impuestos y/o la sanción;
- b. Que cubierto los anteriores valores se tenga por modificada de oficio la declaración inicial.
- c. ...

De esta disposición, lo razonable, nos parece, es deducir que al pagarse los derechos e impuestos y la sanción, no se haría efectiva la garantía o, contrario sensu, al hacer efectiva la garantía quedan extinguidos los derechos e impuestos y la sanción.

Sin embargo, surge el problema de que la garantía se exige solo por el 100% de los derechos e impuestos y, en cambio, la sanción es del 20% del valor FOB de la mercancía. Por lo tanto, la garantía podrá no cubrir en todos los casos los derechos y la sanción. Pero, asumiendo que se pagaron los derechos y se impone la sanción por no finalizar la importación temporal en el término y forma establecidos y que la garantía por el 100% del valor de los derechos cubre ese 20% del valor FOB de la mercancía que es el monto de la multa, con esto el asunto queda saldado, es decir, que en caso de incumplimiento del plazo o la forma de terminar la importación temporal se impondrá la multa del 20% del valor FOB de la mercancía, sanción que si no se paga después del debido proceso sancionatorio, se hará efectiva acudiendo a la garantía. Si la garantía se hizo efectiva para cubrir impuestos no cancelados, el monto de la multa habrá de hacerse efectivo acudiendo al proceso ejecutivo normal por deudas aduaneras.

En todo caso, nos parece que este artículo del proyecto deja claro que no será posible hacer efectiva la garantía y, además, cobrar los tributos y la multa.

- c. Garantías en el régimen de tránsito. El art. 357 del d. 2685 de 1999 exige 2 garantías: una a cargo del declarante, para respaldar el pago de los tributos aduaneros y las sanciones que haya lugar y, además, otra, a cargo del transportador por 1000 salarios mínimos legales mensuales, para asegurar las obligaciones de finalización del régimen dentro de los plazos autorizados y la correcta ejecución de la operación de tránsito.

La segunda garantía, a cargo del transportador, es obvio que asegura el cumplimiento de obligaciones diferentes al pago de los tributos aduaneros y las sanciones a cargo del declarante, porque estas están cubiertas por la garantía que presta el declarante. En la práctica, las aduanas hacen efectiva esta garantía a cargo del transportador por el valor de los tributos aduaneros, pero aduciendo que no se están cobrando los tributos, sino un monto coincidentalmente igual a ellos pero derivado del incumplimiento de obligaciones del transportador y no derivado del no pago de sanciones a cargo de este. Por esto estas garantías se hacen efectivas en un proceso espe-

cial de cobro, no sujeto al mismo trámite procesal establecido para imponer las sanciones a cargo del transportador.

En las modalidades de tránsito bajo transporte multimodal o cabotaje (de acuerdo con la definición de tránsito del art. 1 del d. 2685/99 el tránsito cubre el tránsito terrestre, el cabotaje y el transporte multimodal) la garantía es una sola, a cargo del transportador, como debe ser dado que es él quien puede causar el incumplimiento del régimen, para responder por el valor de los tributos y las sanciones a cargo del transportador a que haya lugar en el caso del transporte multimodal (art. 373 d. 2685/99) y para responder por los tributos aduaneros en el caso del cabotaje (art. 378 d. 2685/99)

El artículo 431 del proyecto conserva idéntico este régimen de doble garantía para el caso del tránsito. Para el caso del cabotaje (art. 444) se establece que la garantía cubrirá el valor de los derechos e impuestos y el valor de las sanciones del transportador a que haya lugar. En el caso del transporte multimodal no se menciona la exigencia de garantías (arts. 454 a 459) quizá teniendo en cuenta que bajo ese proyecto esta modalidad aduanera implicaría la utilización de dispositivos electrónicos de seguridad. En el caso de la operación de transporte combinado en territorio aduanero nacional (nueva modalidad aduanera) no se le exige garantía a los transportadores, aunque son, obviamente, quienes deben responder por la entrega de las mercancías en el destino convenido, sino al importador, para cubrir el valor de los derechos e impuestos de la importación y las sanciones por infracciones cometidas por ellos a que haya lugar. Entendemos que no hay prevista garantía para el pago de las sanciones por infracciones de los transportadores.

No se entiende por qué estas diferencias (tanto en el régimen actual como en el proyecto) entre transportadores que, en esencia, están asumiendo el transporte de mercancía sin nacionalizar, con independencia del nombre jurídico aduanero bajo el cual ejecuten la operación aduanera.

OTRAS GARANTÍAS

- a. Garantía en reemplazo de aprehensión. El artículo 233 del d. 2685 de 1999 consagra la posibilidad de recibir de la aduana una mercancía aprehendida, mientras se adelanta el debido proceso para decidir sobre su decomiso, contra garantía por el valor en aduana de la misma, más el 100% del valor de los tributos aduaneros.

En el artículo 598 del proyecto la garantía para estos efectos es solo por el 100% del valor FOB de la misma.

- b. Garantía para asegurar que la mercancía cuyo reembarque ha sido solicitado saldrá del país en el término que se autorice. La garantía se exige por el 100% del valor CIF de la mercancía. Art. 306 del d. 2685/99 y art. 158 del proyecto.
- c. Garantía para asegurar la reimportación en el mismo estado de bienes que formen parte del patrimonio cultural de la Nación, la cual se constituirá por el 100% del valor del bien declarado en la declaración de exportación (art. 297 del d. 2685 de 1999 y art. 515 de la resolución DIAN 4240 de 2.000). Art. 400 del proyecto.

La jurisprudencia del Consejo de Estado sobre efectividad de garantías

Para el efecto analizaremos las siguientes sentencias:

- Expediente: 7600123310001997-25164-01. Sentencia del 3 de mayo de 2007. Consejero Ponente: Martha Sofía Sanz Tobón.
- Expediente: 47001 2331 000 1999 00034 01. Sentencia del 24 de abril de 2008. Consejero Ponente: Rafael E. Ostau De Lanfont Pianeta
- Expediente: 25000 2327 000 2002 00097 01. Sentencia del 4 de septiembre de 2008. Consejero Ponente: Rafael E. Ostau De Lanfont Pianeta
- Expediente: 2000 - 00022. Sentencia del 2 de abril de 2009. Consejero Ponente: Marco Antonio Velilla Moreno.
- Expediente: 25000 2327 000 2003 00 612 01. Sentencia del 2 de julio de 2009. Consejero ponente: Rafael E. Ostau De Lanfont Pianeta.
- Expediente: 1998-01438-01. Sentencia del 15 de abril de 2010. Consejera ponente: María Clara Rojas Lasso
- Expediente: 130012331000200300194001 (17399). Sentencia del 29 de septiembre de 2011. Magistrado sustanciador: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Veamos con detenimiento los razonamientos de estas sentencias, a efectos de extraer y valorar los principios aplicados.

1. Expediente: 7600123310001997-25164-01. Sentencia del 3 de mayo de 2007. Consejera Ponente: Martha Sofía Sanz Tobón.

En este caso, un transportador de mercancías en tránsito entregó las mercancías transportadas por fuera del plazo que le señaló la Aduana de partida en la autorización de tránsito. En la época de los he-

chos (1997) al igual que hoy (mayo de 2013. Art. 357 del d. 2685/99) y tal como está previsto en el proyecto (art. 431) para el régimen de tránsito nacional de mercancías se exigía una garantía al declarante (el importador o su agente de aduana) para asegurar el pago de los tributos aduaneros en caso de que la mercancía no llegue a su destino y una garantía al transportador para responder ante la Aduana por la finalización del régimen dentro de los plazos autorizados y por la correcta ejecución de la operación de tránsito.

La Aduana, sin tener en cuenta si los tributos aduaneros fueron o no pagados por el declarante, hizo efectiva la garantía global constituida por transportador por un valor igual a los tributos aduaneros. El Consejo de Estado entendió que el simple retraso en la entrega de la mercancía podía dar lugar a exigir la garantía a cargo del transportador por el valor total de los derechos de importación, bajo el supuesto de que no se estaba exigiendo esa suma como pago de los tributos sino como consecuencia del incumplimiento de la obligación de terminar a tiempo el tránsito aduanero, aunque la suma exigida fuera la misma al monto de los tributos con sus intereses. La tesis es que las garantías son independientes. No se analiza si el perjuicio del Estado se resarcó en más del daño sufrido, ni si había una sanción aplicable al transportador como consecuencia de la infracción consistente en la finalización extemporánea de la operación.

2. Expediente: 47001 2331 000 1999 00034 01. Sentencia del 24 de abril de 2008. Consejero Ponente: Rafael E. Ostau De Lanfont Pianeta

En este caso la mercancía en tránsito llegó a su destino a tiempo, pero el documento para formalizar la terminación de acuerdo con las normas, se entregó un día tarde.

Se hizo efectiva la garantía del transportador por el valor de los tributos aduaneros, no a título de pago de esos tributos, sino como consecuencia del incumplimiento de la obligación del transportador de finalizar el régimen de tránsito aduanero a tiempo.

3. Expediente: 25000 2327 000 2002 00097 01. Sentencia del 4 de septiembre de 2008. Consejero Ponente: Rafael E. Ostau De Lanfont Pianeta

En una importación temporal de largo plazo, en la cual se había adquirido el compromiso por parte del importador de pagar los tributos aduaneros en cuotas trimestrales, se pudo establecer que

todas las cuotas se pagaron, aunque algunas por fuera del plazo establecido.

La norma vigente sobre garantías para este tipo de importaciones establecía que el objeto de la garantía era asegurar el pago oportuno de los tributos aduaneros (art. 42 del d. 1909 de 1992)

Con base en esta norma y, asumimos, en el texto de la póliza, se hizo efectivo todo el valor de la misma, porque se consideró que la póliza garantizaba todas y cada una de las obligaciones aduaneras y que esa garantía se daba, sin realmente explicar por qué, haciendo efectiva toda la póliza por el mero retardo en el pago de algunas de las obligaciones parciales, sin consideración a que en esos casos se habían pagado intereses de mora.

No se explicó cuál fue el daño sufrido por el Estado, ni por qué este terminó recibiendo 2 veces el valor de los tributos aduaneros causados por esta importación.

El Tribunal de primera instancia había declarado la nulidad de las resoluciones demandadas aduciendo, entre otras cosas, que resultaba excesivo hacer efectiva la totalidad de la póliza por un retraso parcial por el que se habían pagado intereses. Ese cobro total, según dicho Tribunal, iba en contra del principio de justicia consagrado en el artículo 65 del decreto 1909 de 1992, vigente para la época de los hechos. El consejo de Estado no refutó este argumento.

4. Expediente: 2000 - 00022. Sentencia del 2 de abril de 2009. Consejero Ponente: Marco Antonio Velilla Moreno.

Aquí se trata de que el transportador de una mercancía en tránsito entregó la mercancía a tiempo a la aduana de destino, con lo cual se acepta que se cumplió buena parte de la obligación contraída con la Aduana, pero la declaración de tránsito (el documento) solo se entregó a esa aduana 3 días después, cuando ya había vencido el plazo para la terminación del régimen de tránsito.

En cuanto al alegato del transportador en el sentido de que nunca le hicieron pliego de cargos para hacerle efectiva esa garantía, que para él era una sanción, sostuvo el Consejo de Estado, citando jurisprudencia previa sobre el mismo tema:

“Ciertamente, el artículo 29 del decreto 1800 de 1994 prevé que para la imposición de sanciones y multas se formule pliego de cargos al presunto infractor. Sin embargo, conforme lo precisó el quo, dicha disposición no tiene aplicación en este caso, ya que la norma

pertinente es el artículo 41 de la resolución 4324 de 10 de agosto de 1995, expedida por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, que prevé que para la efectividad de las garantías la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas declarará de oficio, mediante resolución motivada, el incumplimiento de las obligaciones aduaneras respaldadas con garantía bancaria o de compañía de seguros, y no supedita tal declaración a la formulación previa de un pliego de cargos.”

5. Expediente: 25000 2327 000 2003 00 612 01. Sentencia del 2 de julio de 2009. Consejero ponente: Rafael E. Ostau De Lanfont Pianeta.

En este negocio, en una importación temporal de largo plazo, con pago de los tributos aduaneros en cuotas semestrales, la última cuota se pagó tarde y no se finalizó a tiempo la importación temporal.

Se adujo en la demanda, entre otras cosas, que como ya se habían pagado todas las cuotas de los tributos aduaneros, el hecho de la no finalización de la importación temporal no debía generar la efectividad de la póliza en toda su cuantía, porque no había perjuicio para el Estado y, por ende, ese pago implicaría un enriquecimiento sin causa a favor del Estado.

El Consejo de Estado sostuvo que la garantía amparaba la finalización del régimen y que el pago de los tributos no estaba previsto en las normas vigentes como una forma de finalización del mismo y que, en cuanto a la supuesta falta de perjuicio patrimonial del estado.

“la póliza... no se constituyó para amparar perjuicio patrimonial alguno, sino para garantizar el cumplimiento de dos obligaciones aduaneras claras: la finalización por cuenta suya (del importador) del régimen que le fue otorgado y el pago oportuno de los tributos, de suerte que el riesgo amparado y, por ende, el siniestro que da lugar a su efectividad, es sencillamente el incumplimiento de cualquiera de esas obligaciones, sin que de ello deba desprenderse necesariamente un perjuicio o daño pecuniario concreto o específico.”
-El paréntesis no es del texto-

Agrega el Consejo de Estado:

“Si de perjuicio debiera hablarse, ese estaría dado por el que se llega a causar por el importador al ordenamiento jurídico aduanero y a su cumplido obediencia como instrumento de protección del interés general y del orden público económico, así como para la

preservación de la soberanía del Estado sobre su espacio y territorio en relación con el flujo internacional de bienes.

De no ser así, por el prurito de la falta de daño patrimonial concreto o específica, todos los sujetos intervinientes en el proceso aduanero resultarían autorizados o justificados para incumplir sus obligaciones aduaneras que no implican pago de sumas de dinero tales como las relativas a plazos, formalidades, etc., de donde el régimen aduanero devendría en un ordenamiento subjetivizado y relativizado, cuya efectividad quedaría dependiendo de la voluntad de dichos sujetos, es decir, que dejaría de tener el carácter de ordenamiento jurídico de orden público que se predica del régimen aduanero.”

Y remata el Consejo:

“Si el siniestro, constituido por el solo incumplimiento de la obligación, tuvo ocurrencia, quiere decir que el pago que se llegare a hacer por concepto de la garantía, tiene una causa legal, por lo tanto no es cierto que se dé un enriquecimiento sin causa.”

6. Expediente: 1998-01438-01. Sentencia del 15 de abril de 2010. Consejera ponente: María Clara Rojas Lasso.

En esta decisión se reafirma que en el régimen e tránsito aduanero todas las obligaciones derivadas del mismo, incluidas las documentales, deben cumplirse a cabalidad y a tiempo, so pena de que se haga efectiva la garantía constituida por el transportador en cuantía equivalente al valor de los tributos aduaneros, con independencia de si estos y las sanciones hayan o no sido cancelados.

7. Expediente: 130012331000200300194001 (17399). Sentencia del 29 de septiembre de 2.011. Magistrado sustanciador: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

En este caso, una importación temporal de largo plazo no se terminó a tiempo. Se habían pagado todos los tributos aduaneros. La Aduana hizo efectiva la garantía por el total de los tributos aduaneros, aduciendo básicamente lo siguiente:

La norma aplicable, el art. 147 del decreto 2685 de 1999, y el texto de la póliza, decían que se aseguraba la finalización de la importación temporal en los plazos establecidos y el pago oportuno de los tributos aduaneros. Por lo tanto, se discurrió de la siguiente forma:

“...lo razonable es interpretar que las autoridades aduaneras pueden adelantar las gestiones tendientes a verificar el cumplimiento

de las obligaciones aduaneras inherentes al régimen de importación temporal desde que este régimen inicia hasta el momento que debe culminar de manera normal.

Así mismo, es razonable interpretar que el monto a hacer exigible al hacer efectiva la póliza, por el incumplimiento de cualquier obligación inherente al régimen de importación temporal para reexportación en el mismo estado, era el 100% de los tributos aduaneros.”

Y más adelante:

“De manera que, si en vigencia del decreto 2685 de 1999 un importador que importó mercancía bajo la modalidad de importación temporal para reexportación en el mismo estado no finaliza el régimen, sea reexportando la mercancía o modificando la declaración de importación para dejar la mercancía en el país, bajo la modalidad de importación ordinaria, incurrirá en infracción aduanera sancionable con multa y la mercancía podía ser objeto de decomiso. Adicionalmente, la DIAN podía hacer efectiva la póliza de cumplimiento por el total del monto asegurado y, por tanto, exigir la orden de pago a la empresa aseguradora que hubiera otorgado la garantía.”

Al final:

“...solo en el caso del incumplimiento en el pago de las cuotas de tributos aduaneros, la resolución 7002 de 2.001 reguló que la efectividad se hiciera en forma proporcional al monto de tributos inclusivos. Esa proporcionalidad, se reitera, no se previó para cuando se incumple la obligación de terminar el régimen de importación temporal y, por eso, a la DIAN no le correspondía demostrar ni tasar ningún daño, pues este se materializa con el solo hecho de dejar en el país bienes importados temporalmente sin definirle su situación jurídica y sin haber cumplido los requisitos previstos para su estancia permanente en el territorio nacional, sin consideración a los efectos nocivos que de ese hecho se pueden derivar. Luego, no se viola ni el preámbulo ni el art. 2 de la Carta Política, en la medida en que conforme con estas disposiciones también prima el interés general sobre el particular.”

De las sentencias del Consejo de Estado queda claro que para esta corporación, salvo norma específica en contrario, cuando se ha prestado garantía para el cumplimiento de una disposición aduanera:

1. Si se incumple cualquiera de las obligaciones garantizadas se puede hacer efectiva la totalidad de la garantía, con independencia de si obligaciones que en principio son las sustanciales, como pagar los tributos o las sanciones, ya han sido canceladas. No es aplicable el principio de proporcionalidad en estos casos.
2. No se puede hablar de enriquecimiento sin causa, porque la causa es la ley. Es decir, no se trata de analizar si el Estado, al hacer efectiva por la totalidad una garantía queda en mejor situación patrimonial de la que tendría en caso de que la obligación se hubiera cumplido en manera rutinaria, sino que el análisis se limita a si la norma, literalmente, permite considerar que hubo el incumplimiento de una obligación aduanera.
3. En tratándose de garantías de obligaciones aduaneras no se trata de reparar al Estado en un menoscabo patrimonial pecuniario específico, sino que el fin de la garantía es asegurar que el orden jurídico no sea menoscabado en un punto tan delicado como lo es la cuestión aduanera.
4. El hecho de que existan infracciones administrativas aduaneras respecto del incumplimiento de obligaciones aduaneras no impide que, además del pago de la sanción, se haga efectiva la garantía exigida respecto de la obligación incumplida

NUESTRA OPINIÓN

1. La posición argumental del Consejo de Estado nos parece jurídicamente perturbadora, por lo extremadamente literal, fiscalista, y reiteradamente negada a considerar principios básicos del Derecho como la proporcionalidad y la justicia, aducidos en algunos casos por los Tribunales de origen, sin que el Consejo les haya dedicado una sola línea a intentar refutarlos. Incluso el mismo Consejo de Estado, en sentencias que se menciona en alguno de los casos analizados, pero sin darle siquiera la categoría de digna de ser refutada, también los reconoció (ver sentencia del 26 de octubre de 2.006, expediente 25000 23 27 000 2001 02402 1444, consejero Héctor J. Romero Díaz)
2. La teoría de que el daño en estos casos se da por la mera violación del orden jurídico contradice la naturaleza de seguro de daño y, por tanto, indemnizatorio, que se le reconoce en nuestra ley comercial y en la tradición doctrinal, a las garantías aduaneras.

3. La aplicación de la tesis del Consejo de Estado lleva a situaciones poco razonables como la siguiente: si un importador no paga una sola de las cuotas de una importación temporal de largo plazo y tampoco termina a tiempo la modalidad de importación, se le haría efectiva la garantía por la totalidad de los derechos de importación. Este importador quedaría en paz con la Aduana. Sin embargo, un importador que haya pagado todas las cuotas y terminado la importación en tiempo, pero al que se le descubre, como es la situación en alguna de las sentencias comentadas, que una de las cuotas fue pagada tarde aunque con los intereses correspondientes, también se le haría efectiva la totalidad de la garantía. En este caso el Estado está recibiendo el doble de lo que recibiría en el primer caso, a pesar de que el incumplimiento en el primer evento fue descomedidamente más grave y cuantioso que en el segundo. Pero, paradójicamente, por efecto de una rigurosidad literal digna de mejor causa, el importador que resulta más duramente sancionado es el segundo, quien no incumplió ninguna obligación esencial.

Frente a esta lamentable situación jurisprudencial, encuentro que la ley aduanera colombiana debería:

1. Definir de manera clara e inequívoca que las garantías aduaneras no son para sancionar en vez de las sanciones previstas frente a las infracciones aduaneras.

Esto, porque es el derecho sancionatorio aduanero el instrumento para salvaguardar el ordenamiento jurídico aduanero, no la figura de las garantías, las cuales tienen solo una función de asegurar el pago de tributos o sanciones y no el de reemplazar al derecho sancionatorio, el cual, como Derecho, comporta un principio de herramienta del Estado, pero, también, de protección del ciudadano frente a la arbitrariedad.

2. Que cuando en algunas normas específicas se enuncie que la garantía es para responder por obligaciones de hacer, la garantía solo se hará efectiva si el incumplimiento de esa obligación tiene señalada una sanción en una infracción debidamente tipificada cuyo monto no es pagado.
3. Las garantías para asegurar el pago de tributos aduaneros solo se harán efectivas, en cualquier caso, respecto de tributos no pagados y no como una sanción que implique doble recaudo de tributos. Por ejemplo, en el caso del artículo 29 del proyecto, debe quedar claro que el 100% del valor de los tributos solo se hará efectivo si se ha dejado de pagar el 100% de esos tributos.



BIBLIOGRAFÍA

- Expediente: 7600123310001997-25164-01. Sentencia del 3 de mayo de 2007.
Consejero Ponente: Martha Sofía Sanz Tobón.
- Expediente: 47001 2331 000 1999 00034 01. Sentencia del 24 de abril de 2008.
Consejero Ponente: Rafael E. Ostau De Lanfont Pianeta
- Expediente: 25000 2327 000 2002 00097 01. Sentencia del 4 de septiembre de 2008.
Consejero Ponente: Rafael E. Ostau De Lanfont Pianeta
- Expediente: 2000 - 00022. Sentencia del 2 de abril de 2009. Consejero Ponente:
Marco Antonio Velilla Moreno.
- Expediente: 25000 2327 000 2003 00 612 01. Sentencia del 2 de julio de 2009.
Consejero ponente: Rafael E. Ostau De Lanfont Pianeta.
- Expediente: 1998-01438-01. Sentencia del 15 de abril de 2010. Consejera ponente:
María Clara Rojas Lasso
- Expediente: 130012331000200300194001 (17399). Sentencia del 29 de septiembre
de 2011. Magistrado sustanciador: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

LA ALIANZA DEL PACÍFICO Y SU IMPORTANCIA DENTRO DEL CONTEXTO DE AMÉRICA LATINA

*Gustavo Adolfo Lorenzo Ortiz**

Resumen

Colombia cada día está desarrollando más y mejores alianzas con jurisdicciones interesantes que ofrecen más que un mercado competitivo uno complementario. En este caso, la alianza del Pacífico con Chile, México y Perú se propone establecer nuevas relaciones comerciales con los países asiáticos principalmente, tomando ventaja de factores geográficos obvios como las costas de todos ellos en el Océano Pacífico, las facilidades logísticas inherentes a dicha alianza, sus rutas, etc.

Palabras clave: Alianza del Pacífico, acuerdos de libre comercio, integración, acceso a mercados.

Abstract

Colombia is in the process to develop more and better strategic alliances with interesting jurisdictions around the world that offers to our country more than a competitive market a complementary one.

In this case, the Pacific Alliance among Chile, Colombia, México and Peru, has the objective to establish new commercial relationships with the Asian countries, taking advantage of geographical location of each country, its coasts on the Pacific Ocean and the logistics facilities, their maritime routs, etc.

Key words: Pacific Alliance, free trade agreements, integration, market access.

Hoy en día y cada vez con mayor fuerza, se hacen importantes y necesarios los Acuerdos de Integración Económica y Comercial así como los Tratados de Doble Tributación, demostrando que la tendencia global es la de unir esfuerzos y satisfacer las necesidades de todos; esto es, el pensamiento colectivo sobre el individual como mecanismo que garantice la evolución de las distintas jurisdicciones en el mundo y disminuya las diferencias entre los diferentes grupos sociales.

* Abogado. Correo electrónico: Gustavo.lorenzo@co.ey.com

En este sentido, Colombia ha venido negociando más y mejores acuerdos de integración, dentro de los cuales se encuentra la Alianza del Pacífico, de la cual hacen parte Chile, Colombia, México y Perú. Como países observadores están Canadá, Estados Unidos, República Dominicana, Costa Rica, Japón, China, Corea, Francia, España y Portugal, entre otros.

Esta Alianza nace con la Declaración Presidencial de Lima del 28 de abril de 2011, con la presencia de los Presidentes de Perú, Alan García, Chile, Sebastián Piñera, Colombia Juan Manuel Santos y México Felipe Calderón y posteriormente se han emitido las declaraciones de Paranal (Antofagasta - Chile) del 6 de junio de 2012; la de Cádiz (España) del 17 de noviembre de 2012; la de Santiago de Chile el 27 de enero de 2013 y por último la de Santiago de Cali del 23 de mayo de 2013 con la presencia de los presidentes Juan Manuel Santos (Colombia), Sebastián Piñera (Chile), Enrique Peña (México) y Ollanta Humala (Perú).

La Alianza del Pacífico presenta unas particulares condiciones que la hacen muy atractiva, tales como:

1. Los cuatro países tienen estructuras democráticas sólidas.
2. Poseen economías dinámicas y con marcada tendencia a la globalización.
3. Según el Doing Business de 2012, de los 32 países que conforman América Latina y El Caribe, los países de la Alianza ocupan los lugares 1, 3, 4 y 5 respectivamente en el ranking de facilidad para hacer negocios.
4. Poseen una tasa promedio de desempleo del 7.1% y una inflación promedio de 2.7%.
5. Los cuatro países integrantes de la Alianza representan al menos el 50% del comercio de la región, con un total de US\$556 mil millones de exportaciones y US\$551 mil millones de importaciones.

Los sectores económicos que tendrán mayor oportunidad con los mercados de Asia-Pacífico, serán los correspondientes a combustibles y productos mineros, productos agrícolas y manufacturas. Lo anterior por cuanto los 4 países que integran la Alianza tienen costas sobre el pacífico y tendrían, por facilidad de fletes, rutas y temas logísticos en general, la posibilidad de acceder a los mercados asiáticos, cada vez mas importantes y con mayor capacidad adquisitiva.

Es importante mencionar que la vocación y dinamismo de los países que integran la Alianza puede verificarse fácilmente si se atiende la cantidad de tratados de libre comercio que cada uno de ellos ha venido cele-

brando con jurisdicciones con creciente importancia y economías dinámicas. En efecto, Chile ha celebrado 22 acuerdos comerciales con 60 países, Colombia 12 Tratados de Libre Comercio con 30 países, México 12 Tratados de Libre Comercio con 44 países y finalmente Perú con 15 Tratados de Libre Comercio con 50 países.

Los Objetivos de esta Alianza podrían resumirse así:

1. Crear un área de integración profunda para avanzar progresivamente hacia la libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas.
2. Impulsar un mayor crecimiento, desarrollo y competitividad de las economías de los Estados partes.
3. Convertirse en una plataforma de articulación política, integración económica y comercial y proyección al mundo, con especial énfasis a la Zona denominada Asia-Pacífico.

Tomando en cuenta el objetivo mencionado en el numeral uno del párrafo precedente, se están negociando capítulos ambiciosos en materia de acceso a mercados, reglas de origen, facilidad del comercio y cooperación aduanera. Por ejemplo, en materia de aranceles, las 4 jurisdicciones han acordado tener liberalizado al menos el 90% de las líneas arancelarias al momento de entrada en vigencia del acuerdo (protocolización), y el resto de productos, en 3.7 años, salvo por supuesto los tratamientos especiales para los bienes considerados sensibles para cada uno de ellos.

En materia de acumulación de origen, se está revisando un mecanismo que lo permita, con el consecuente crecimiento del mercado y de diferentes oferentes. Adicionalmente, se encuentran analizando la implementación de un sistema de certificación de Origen electrónico (COE), la interoperabilidad de las VUCE y sus análogas en los demás países, y los estándares y lineamientos mínimos para la suscripción de Acuerdos de Reconocimiento Mutuo (ARM) entre los OEA (Operadores Económicos Autorizados) de los países de la Alianza del Pacífico.

Los sectores económicos que tendrán mayor oportunidad con los mercados de Asia-Pacífico, serán los correspondientes a combustibles y productos mineros, productos agrícolas y manufacturas.

CONCLUSIÓN

De todo lo anterior puede concluirse que resulta altamente conveniente que Colombia continúe con su política integracionista en materia de

comercio exterior, buscando acordar cada vez más y mejores tratados de libre comercio con jurisdicciones que tengan más que mercados competitivos, mercados complementarios al colombiano.

En este sentido, estimamos que la Alianza del Pacífico contiene importantes ventajas comparativas frente a otros acuerdos firmados por nuestro país, toda vez que los países miembros han convenido desde su génesis, el interés en desarrollarlo a través de políticas democráticas, economías de mercado y desarrollos no proteccionistas, generadores de beneficios transversales que se traduzcan en riqueza para el país.

BIBLIOGRAFÍA

Abecé Alianza del Pacífico. Ministerio de Relaciones Exteriores.

Declaraciones presidenciales de Lima, de Paranal (Antofagasta - Chile) del 6 de junio de 2012; de Cádiz (España) del 17 de noviembre de 2012; de Santiago de Chile el 27 de enero de 2013 y de Cali del 23 de mayo de 2013.

www.mincit.gov.co

LA NOMENCLATURA ARANCELARIA Y LA CLASIFICACION DE LAS MERCADERÍAS EN URUGUAY Y EN EL MERCOSUR

*Pablo González Bianchi*¹

Resumen

Las mercaderías requieren un sistema de clasificación para los efectos aduaneros y de comercio exterior que obedecen a la Aplicación del sistema Armonizado y su aplicación en el comercio regional en la República Oriental del Uruguay y en el comercio entre los países miembros del MERCOSUR.

Palabras clave: Mercosur, Uruguay, Tarifas, Clasificaciones Arancelarias, Nomenclatura, Sistema Armonizado,

Abstract

The goods require a classification system for customs purposes and foreign trade that is applicable for the Implementation of the Harmonized System and its application in regional trade in the Eastern Republic of Uruguay and trade between the member countries of MERCOSUR.

Key words: Mercosur, Uruguay, Tariff, Nomenclature, Harmonized System Code.

INTRODUCCIÓN. ASPECTOS GENERALES

1. La identificación de las mercaderías

En el comercio internacional es necesario identificar a las mercaderías.

En primer lugar, y por principio, la importación de mercaderías con destinación aduanera para consumo es un hecho generador de tributos. Así, en nuestro país el Impuesto Aduanero Único a la Importación grava la introducción al país, en forma definitiva, para consumo o uso propio, o

1 Profesor Titular de la materia Derecho del Comercio Internacional en la Universidad de Montevideo, República Oriental del Uruguay.



de terceros, de toda mercadería procedente del exterior (art. 1º del decreto-ley No. 14.629 de 5 de enero de 1977). Dado que por motivos de política económica las alícuotas de los tributos a la importación varían según la mercadería, se hace necesario identificar cuál es la naturaleza del bien cuya importación se solicita.

En segundo lugar, debe tenerse en cuenta que otras normas aduaneras no gravan, sino que prohíben, permiten, condicionan, limitan, benefician, suspenden o conectan infinitas consecuencias en relación a determinadas mercaderías, por lo que se hace necesario identificarlas correctamente en vista a la aplicación de un particular régimen jurídico².

En tercer lugar, en las transacciones comerciales internacionales, es importante que quienes contratan identifiquen en forma concreta el bien objeto de su transacción.

En cuarto lugar, en los convenios bilaterales o multilaterales por los cuales diversos Estados se conceden preferencias arancelarias en relación a determinadas mercaderías, es necesario que dichos Estados se pongan de acuerdo sobre la identificación de las mismas.

En quinto lugar, la identificación de las mercaderías es útil por otras varias razones: estadísticas, posibilidad de aplicar los criterios de identificación para otros casos que no sean de tributación al comercio exterior como derechos antidumping, compensatorios o salvaguardias; la identificación de la mercadería a los efectos de la aplicación de ciertos tributos internos que refieren específicamente a determinadas mercaderías, o aún para la aplicación de adelantos de esos tributos en el momento de la importación (es el caso en nuestro país del Impuesto Específico Interno -IMESI- o del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas -IRAE-), etc. La identificación de las mercancías tiene pues varias utilidades, lo que le otorga *polivalencia* a los sistemas que han sido creados para tal identificación.

2. La Nomenclatura

Lo expresado anteriormente, nos lleva al concepto de “Nomenclatura”, como sistema para poder identificar correctamente las mercaderías. Indica la doctrina que la palabra Nomenclatura viene del latín “nomenclature”, concepto que en una primera aproximación comprende toda aquella lista, rol o catálogo de nombres de personas o cosas. La Nomenclatura es así un método que tiene su expresión en forma de lista o de

2 Ferrere, Daniel: “La regulación del Comercio Exterior”. Parte General. Amalio Fernández, Montevideo, s/ fecha, pág. 71.

relación, y más concretamente, que consiste en una forma de nombrar y ordenar los elementos de una disciplina. Los componentes de una Nomenclatura son: (i) los términos usados para designar las cosas; (ii) el método, esquema o procedimiento que permite su aplicación; (iii) es necesario que se encuentre estructurada, es decir que disponga de un procedimiento que permita organizar y relacionar los distintos elementos de que se compone. PÁEZ, luego de estos razonamientos, define el término “Nomenclatura” como: *“el sistema que permite identificar y aplicar con orden las cosas propias de una materia, facultad, ciencia o arte, apoyándonos en una terminología especializada y mediante un esquema o método determinado”*³. Otros autores eligen una definición más simple e indican que la Nomenclatura, a efectos del comercio internacional de bienes, puede definirse como una lista exhaustiva de productos de cualquier naturaleza enumerados en un cierto orden⁴. También se ha definido como una lista ordenada y sistemática de mercaderías o grupos de mercaderías, según reglas y principios técnico-jurídicos⁵.

Esa lista exhaustiva se compone normalmente de dos columnas: en la primera figura un cierto número de dígitos (“código” o “partida”); en la segunda, al lado de cada serie de dígitos, se establece una breve descripción de la mercadería (“Descriptor” o “Designaciones”⁶). Los Estados nacionales colocan una tercera columna, en la cual aparece el arancel de importación (o de exportación) aplicable a la importación o exportación del producto de que se trata (y que responde al Descriptor y Código que precede al arancel).

Es decir que al lado de lo que es propiamente “Nomenclatura”, o sea descripción de la mercadería e identificación con un código numérico, se indica también el arancel aplicable. De allí la denominación de “Nomenclatura Arancelaria”, “Nomenclatura Tarifaria”, “Tarifa”, “Arancel”, etc.

3. Requisitos generales de una Nomenclatura

Para que una Nomenclatura pueda cumplir cabalmente su rol en el medio en el cual se aplica, es necesario que posea determinadas caracterís-

3 Páez, Enrique Bernaldo: “Clasificación arancelaria de mercaderías”, Taric, 3ª. Ed., págs. 22-23.

4 Berr Claude J. y Trémeau, Henri: “Le Droit Douanier”, Ed. Economica 1988, pág. 115.

5 Fernández, Silvina Sandra; Pellegrino, Leonardo; y PRANTEDA, Nicolás Natalio: “Clasificación Aduanera de Mercaderías (Sistema Armonizado - Nomenclatura Común del MERCOSUR - Nomenclatura de ALADI)”, Guía Práctica S.A. y Ediciones IARA S.A., Buenos Aires 2011, 1ª. Ed., pág. 22.

6 Denominación tomada de Páez, op. cit., págs. 25-26.

ticas generales, las que han sido señaladas por la doctrina⁷ de la siguiente manera:

En primer lugar, debe ser *técnicamente neutra* (se emplea también el término “objetiva”). La neutralidad implica que la Nomenclatura no debe tener por cometido influir en los intercambios comerciales de mercaderías, esto es no debe propender a favorecer ni a desfavorecer los referidos intercambios generando mayores flujos de determinadas mercaderías en detrimento de otras.

En segundo lugar, debe ser *completa y cerrada*; Carvajal Contreras⁸ indica a este respecto –en referencia al “Sistema Armonizado” que examinaremos más adelante– que en aras de la simplicidad, una Nomenclatura debe codificar una sola vez por todas cada mercancía, con una sola clave aceptada y reconocida universalmente. Un sistema de clasificación arancelaria, para ser completamente coherente, debe asociar cada producto individual con una sola subpartida o, según el caso con una sola partida, excluyendo todas las demás que parezcan puedan ser incluidas.

La eficacia de una Nomenclatura destinada a la identificación de mercaderías en el comercio internacional no radica solo en el aspecto global de incluirlas todas, sino en el hecho de que cada mercancía solo pueda encontrarse en un único lugar⁹. Por tanto la Nomenclatura debe conformar un *sistema absoluto*, y debe tener *precisión* para que a cada mercancía solo pueda corresponderle una sola partida o subpartida.

En tercer lugar, el sistema creado por la Nomenclatura debe ser *fundamentalmente jurídico*. Indica la doctrina que la Nomenclatura debe responder a las necesidades de los usuarios, y teniendo en cuenta la cantidad de éstos, debe ser versátil y flexible, sin perjuicio del rigor que debe imperar para que sea algo más que una simple enumeración de cosas. Ello obliga a la creación de normas de interpretación jurídicas, que aseguren su aplicación correcta en los distintos circuitos en los que pueda utilizarse.

En cuarto lugar, es deseable que una Nomenclatura sea *polivalente*, esto es que pueda ser utilizada para distintos fines. En particular, no solo para

7 Páez, op. cit., págs. 22-26; Carvajal Contreras, Máximo: “Derecho Aduanero”, Porrúa. México 1993, págs. 230-232; Cañas Carvallido, Miguel: “La nueva nomenclatura -El sistema armonizado de designación y codificación de mercaderías-”, Guía práctica del Exportador e Importador, Buenos Aires, Nos. 330 y 331, julio de 1984, año XXVIII, pág. LXVI.

8 Op. cit., págs. 230 a 232

9 Páez, op. cit., págs. 23-24

finances arancelarios, sino también para la elaboración de estadísticas comerciales, identificación de bienes a los efectos de la aplicación de la tributación interna, necesidades del transporte, etc. Esta polivalencia de la Nomenclatura es destacada por la Organización Mundial de Aduanas, en referencia a la actual Nomenclatura Uniforme internacional (“Sistema Armonizado”) al que haremos referencia más adelante. Expresa el organismo: “Al permitir la utilización en todo el mundo de un mismo código de designación para una misma mercadería, el SA contribuye a la armonización de los regímenes aduaneros, de los procedimientos comerciales y aduaneros y facilita el intercambio de datos comerciales. Paralelamente, tiene incidencia en la reducción del costo de los intercambios comerciales. Es además un instrumento utilizado en forma frecuente por los gobiernos, las organizaciones internacionales y el sector privado para muchos otros fines, tales como la determinación de derechos y tasas, la elaboración de políticas comerciales, la vigilancia del comercio de ciertas mercancías objeto de reglamentación especial, la elaboración de reglas de origen, el establecimiento de gastos de transporte, la recolección de estadísticas relativas a los transportes, el control de los precios y de los contingentes, la investigación y el análisis económico. Como lenguaje económico universal de las mercaderías, el SA es un instrumento indispensable para la fluidez de los intercambios internacionales¹⁰.”

La Nomenclatura tiene incidencia en la reducción del costo de los intercambios comerciales.

LOS ESFUERZOS HACIA UNA NOMENCLATURA UNIFORME

1. El Sistema Armonizado (SA)

Las necesidades del comercio internacional, determinaron esfuerzos de organismos internacionales tendientes a crear Nomenclaturas uniformes. Los antecedentes de Nomenclaturas son remotos; sin necesidad de adentrarnos en un análisis histórico profundo, podemos remontarnos a la Nomenclatura de Ginebra de 1937, consecuencia de los trabajos emprendidos por la Sociedad de Naciones¹¹, y a la denominada Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera, también conocida como Nomenclatura de Bruselas (“NAB” en la jerga de los operadores en comercio exterior); esta última denominación responde a que la sede del Consejo¹² es en la

¹⁰ Sitio web: <http://www.wcoomd.org/fr/topics/nomenclature/overview/what-is-the-harmonized-system.aspx>. Consultado en julio de 2013.

¹¹ Ver más ampliamente: Páez, op. cit., págs. 28-29.

ciudad de Bruselas. A partir de 1994, esta Nomenclatura fue denominada como Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera NCCA), para evitar cualquier confusión acerca del organismo internacional responsable de su elaboración¹³.

La Nomenclatura de Bruselas se aprobó como anexo a un Convenio sobre Nomenclatura Aduanera, que fue suscrito en Bruselas el 15 de diciembre de 1950. En esta misma fecha se suscribió el Convenio por el cual se creó el denominado "Consejo de Cooperación Aduanera". El Consejo estaba encargado de administrar la Convención sobre Nomenclatura y de adaptarla periódicamente a las necesidades del comercio internacional. Esta Convención significó un progreso decisivo sobre las anteriores Nomenclaturas, debido a la prohibición a los países signatarios de toda iniciativa unilateral en el área de la Nomenclatura; su autonomía se limitaba a la facultad de crear subdivisiones de las partidas generales creadas por la Convención¹⁴.

Uruguay no suscribió la Convención indicada. No obstante, por decreto No. 787/79 de 31 de diciembre de 1979 se aprobó el "Proyecto de Nomenclatura Arancelaria y Derechos de Importación" (NADI), sus reglas generales y Tasas Globales Arancelarias. Esta Nomenclatura se dividía en Secciones, capítulos, subcapítulos, posiciones, subposiciones, e ítems, tomando como base la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas; se trató por lo tanto de un caso de armonización de nuestra legislación a una norma de fuente internacional.

Asimismo, se creó en forma paralela una NADE (Nomenclatura de Exportación) similar a la NADI.

Con el paso de los años, la comunidad internacional encaró la reforma de la NAB. Luego de su sesión plenaria del 14 de junio de 1983, el Consejo de Cooperación Aduanera aprobó la "Convención Internacional sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías" -también denominado con su sigla "HS" producto de su designación en inglés "Harmonized System"-, que entró en vigor el 1º de enero de 1988, luego de que se lograra la suscripción del número necesario de países conforme al art. 13 del mismo Convenio.

La nueva nomenclatura resultante de dicho Convenio, denominada en forma breve "Sistema Armonizado" (en adelante también "SA"), apareció

12 A partir de 1994 el referido Consejo modificó su denominación pasándose a identificar como Organización Mundial de Aduanas.

13 Fernández, Pellegrino y Pranteda, op. cit., págs. 337-338.

14 Berr y Trémeau, op. cit., pág. 107.

como una refundición general de la nomenclatura precedente, realizada a la luz de múltiples nomenclaturas concurrentes y de ciertos instrumentos de clasificación de vocación no aduanera utilizados en el comercio internacional (estadísticas, transportes, etc.). El Sistema está marcado por la preocupación de tener en cuenta las exigencias de la gestión informatizada de las empresas¹⁵.

El “Sistema Armonizado” es por tanto un cuadro clasificatorio de artículos, los cuales se designan de manera uniforme para todos los países y se identifican con un Código de 6 cifras de uso obligatorio¹⁶. El Sistema es *polivalente* ya que está creado no solo para atender las necesidades de clasificación arancelaria, de estadística, de estadística internacional, de estadísticas de producción, de sistemas de codificación de los transportes, de comercialización¹⁷. La Organización Mundial de Aduanas (OMA) ha destacado este aspecto –la polivalencia del Sistema Armonizado– según hemos visto al comienzo de este trabajo¹⁸.

La OMA agrega, bajo el título: “El Sistema Armonizado de la OMA – Un instrumento polivalente” que a medida que los intercambios internacionales devienen cada vez más complejos y que los gobiernos del mundo entero exigen de la Administración de Aduanas una mayor eficacia, los estados adoptan uno tras otro el Sistema Armonizado, de designación y codificación de mercaderías de la OMA, para convertirlo en uno de los pilares centrales de su reglamentación en materia de control y fiscalidad.

Es difícil imaginar en forma inmediata el rol determinante de un pequeño código de seis cifras sobre las medidas internacionales tendientes a reducir el calentamiento global, el desmantelamiento de organizaciones criminales o aún la capacidad de un país en desarrollo de ofrecer a su población los cuidados médicos fundamentales. No obstante, sin esta nomenclatura, numerosas reglamentaciones nacionales y convenciones internacionales no podrían ser puestos en ejecución y las negociaciones comerciales bilaterales y multilaterales de libre intercambio y de facilitación, tendrían lugar en un clima de confusión y malentendidos.

El Sistema Armonizado se ha convertido en un instrumento polivalente, una verdadera navaja suiza, que permite asegurar que el producto desig-

15 Berr y Trémeau, op. cit., pág. 117.

16 Gómez García-Arguelles, Ricardo: “Sistema Armonizado de designación de mercaderías” en Revista “Aduanas” -España- Revista de Comercio Internacional y Estudios Fiscales No. 358, Noviembre de 1987, pág. 50.

17 Carvajal Contreras, op. cit., pág. 230.

18 Supra No. 3.

nado como “manzana” en un país, no sea considerado “naranja” en otro. El SA proporciona informaciones fundamentales a los funcionarios de las aduanas destacados en frontera y encargados de proceder a la verificación de los envíos por vía terrestre, mar, aire, ferrocarril y de los envíos postales. Sin el código de clasificación del SA existiría confusión, búsqueda de información y retardos en el tráfico, lo que sería deplorable.

En su aplicación a escala internacional, el SA se divide en secciones, capítulos y posiciones tarifarias. Esta estructura permite responder a las preocupaciones de numerosos gobiernos y organizaciones internacionales. La creación de subpartidas para las sustancias que afectan la capa de ozono, para los precursores químicos utilizados en la fabricación de drogas ilícitas, para los desperdicios peligrosos, las especies amenazadas por la extinción, los estupefacientes, las sustancias psicotrópicas y las armas químicas son otros tantos ejemplos.

En relación al medio ambiente el siglo XXI ha sido descrito como “la era del reciclaje”. Esta evolución, combinada con la aparición de nuevas tecnologías, tales como la obtención de alimentos genéticamente modificados, ha convertido a los problemas medioambientales en una de las prioridades del orden del día de quienes toman las decisiones internacionales. A medida que estas cuestiones de política general son debatidas, las naciones tienden inevitablemente a recurrir al SA a los efectos de cumplir con sus obligaciones internacionales y de respetar su propio cuadro legislativo y reglamentario¹⁹.

2. La aplicación del Sistema Armonizado. Uruguay, ALADI y MERCOSUR

La resolución No. 84 de 23 de marzo de 1988 del Comité de Representantes de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), recomendó a los países miembros realizar los máximos esfuerzos para adoptar sus nomenclaturas arancelarias en base al Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías. Sucesivas resoluciones del Comité de Representantes de la ALADI entre los años 1989 a 1991, dispusieron la adopción de la “Nomenclatura de la Asociación Latinoamericana de Integración” basada en el Sistema Armonizado, como base común para la realización de negociaciones, así como para expresar las concesiones otorgadas a través de cualquiera de sus mecanismos y la presentación de las estadísticas de comercio exterior.

¹⁹ Página web: <http://www.wcoomd.org/fr/topics/nomenclature/overview/hs-multi-purposes-tool.aspx>. Consultada en julio de 2013.

Uruguay no podía ser ajeno a este proceso, y en consecuencia, por decreto No. 20/92 de 2 de enero de 1992, se dispuso que a partir del 1º de enero de 1992, el comercio exportador e importador debería declarar conjuntamente con la Nomenclatura NADI y NADE (con origen en el decreto No. 787/79 citado) los códigos de las Nomenclaturas de Exportación e Importación base Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías correspondientes a las mercancías objeto de comercio.

El art. 3º dispuso que a partir del primer día hábil del mes de julio de 1992, toda declaración relativa a operaciones de comercio exterior, debería efectuarse “únicamente en las Nomenclaturas Arancelarias base Sistema Armonizado, sus respectivos códigos a diez dígitos y glosas correspondientes a los mismos”.

Este proceso se completó con la adopción, dentro del MERCOSUR, del referido Sistema como base del Arancel Externo Común (Decisiones Nos. 7/94 y 22/94 del Consejo Mercado Común). El decreto No. 564/94 de 29 de diciembre de 1994 adoptó el referido “Arancel Externo Común del MERCOSUR” (AEC). Dentro del sistema jurídico del MERCOSUR, se delegó en el Grupo Mercado Común la realización de los ajustes necesarios al Arancel Externo Común (Decisión No. 7/94 del Consejo Mercado Común arts. 7 a 9; Decisión No. 22/94 del CMC, art. 8). Año a año, dichos ajustes son consolidados por los Estados Parte.

En cuanto a la Nomenclatura en la cual iría incluido el AEC, el decreto No. 466/95 de 29 de diciembre de 1995 aprobó la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM), ajustada a la Enmienda del Sistema Armonizado (la referencia a la “Enmienda” es al Protocolo de enmienda a la Convención del Sistema Armonizado del 24 de junio de 1986), a partir del 1º de enero de 1996, en base a la Resolución del Grupo Mercado Común No. 36/95 que aprobó el AEC basado en la NCM ajustada a dicha Enmienda del Sistema Armonizado. Hacemos notar que el SA está estructurado con posiciones de 6 dígitos; la NCM agregó dos dígitos más (8 dígitos en total), y finalmente Uruguay agregó dos dígitos adicionales (10 dígitos en total), a los efectos puramente estadísticos.

Pues bien; el hecho de que en las fechas referidas los países del MERCOSUR hayan adoptado el SA como base de la NCM no implicaba que todos ellos fueran partes del Convenio sobre el Sistema Armonizado. Tal era el caso de Uruguay, que recién años más tarde lo suscribió²⁰. En el

20 La República Argentina adecuó su Nomenclatura al SA a partir del dictado del Decreto No. 2657/91, por el cual se puso en vigencia la primera nomenclatura arancelaria y estadística nacional aplicable a al importación y exportación basada en el SA (Fernández,



caso de la República Argentina, esta ya había aprobado dicho Convenio por la ley No. 24.206 (publicada en el Boletín Oficial de 6 de agosto de 1993), lo que determinó además la nueva redacción de los artículos 11 y 12 del Código Aduanero argentino. De cualquier forma, no se producían desajustes, ya que los seis primeros dígitos de la NCM coincidían con los respectivos dígitos del SA, con lo cual los Estados Partes que habían suscrito el Convenio sobre dicho Sistema, no violaban el texto internacional. Por otro lado, la apertura a 8 dígitos les daba a los Estados Partes un gran poder de maniobra para poder especificar aún más el universo de mercaderías y adjudicarles un arancel.

Como se adelantaba más arriba, el proceso de “ajuste” de la NCM a cargo del Grupo Mercado Común ha continuado desde el año 1995. Así, por decreto No. 511/96 de 31 de diciembre de 1996 se aprobó la NCM ajustada a la Enmienda del Sistema Armonizado (art. 1º) recogiendo las modificaciones realizadas a lo largo del año 1996. Por decreto No. 485/97

(art. 1º) de 29 de diciembre de 1997 se modificó nuevamente la NCM y su correspondiente AEC aprobados por el art. 1º del decreto 511/96, recogiendo las modificaciones efectuadas en 1997 por el Grupo Mercado Común.

A lo largo de los años, cada Estado Parte internalizó las modificaciones a la NCM con su correspondiente AEC realizadas por el Grupo Mercado Común.

Por tanto, a lo largo de los años, cada Estado Parte internalizó las modificaciones a la NCM con su correspondiente AEC realizadas por el Grupo Mercado Común; y por lo menos en el caso de Uruguay, el Ministerio de Economía y Finanzas publica un texto consolidado año a año (aunque en algún período no se hizo la “consolidación” por no haber existido modificaciones, quedando por tanto vigente la última publicada) en el cual se incluyen todas las modificaciones en las glosas o en el AEC. Esta consolidación entonces es un “texto ordenado” que recoge todas las modificaciones producidas durante el año. La otra particularidad de esta consolidación, como se señaló anteriormente, es que estructura la NCM a 10 dígitos con fines estadísticos.

Así, por resolución del Ministerio de Economía y Finanzas de 29 de diciembre de 1997 (Diario Oficial de 2 de enero de 1998) se consolida la Nomenclatura y su correspondiente régimen arancelario. Por resolución

Pellegrino y Pranteda, op. cit., pág. 130). En el caso de la República del Paraguay, por Ley 2953 de 29 de agosto de 2006 se aprobó el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación Y Codificación de Mercancías, y su Protocolo de Enmienda (página web <http://www.aduana.gov.py/uploads/archivos/Nomenclatura-Arancelaria-09.pdf>, consultada en septiembre de 2013).

del Ministerio de Economía y Finanzas de 30 de diciembre de 1998 (Diario Oficial de 5 de enero de 1999) se efectúa una nueva consolidación de modificaciones de la NCM y su correspondiente régimen arancelario. Las siguientes consolidaciones han sido efectuadas por Resoluciones del Ministerio de Economía y Finanzas de fechas 29 de diciembre de 1999 (Diario Oficial de 3 de enero de 2000), 27 de diciembre de 2000 (Diario Oficial de 2 de enero de 2001) y 26 de diciembre de 2001 (Diario Oficial de 31 de diciembre de 2001). Estas consolidaciones recogen las modificaciones arancelarias efectuadas en el año respectivo por los decretos Nos. 425/99 de 29 de diciembre de 1999, 391/00 de 27 de diciembre de 2000 y 511/01 de 26 de diciembre de 2001.

Continuando con esta evolución, la Resolución del Ministerio de Economía de 31 de diciembre de 2003 (Diario Oficial de 5 de enero de 2004) consolida las modificaciones arancelarias establecidas por los decretos de 31 de diciembre de 2003; la Resolución del Ministerio de Economía y Finanzas de 30 de diciembre de 2005 (Diario Oficial de 2 de enero de 2006) sustituye la nomenclatura consolidada de la Resolución precedente. El decreto s/n de fecha 27 de diciembre de 2006 (Diario Oficial de 2 de enero de 2007), aprueba a partir del 1º de enero de 2007 la “Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM) ajustada a la IV Enmienda del Sistema Armonizado”, con sus correspondientes Arancel Externo Común (art. 1º)²¹. En forma simultánea y en la misma fecha (27 de diciembre de 2006) el Ministerio de Economía y Finanzas dicta una Resolución por la cual sustituye la Nomenclatura consolidada de la Resolución de 30 de diciembre de 2005, por una nueva consolidación –siempre a 10 dígitos– ajustada a lo dispuesto en el decreto s/n de 27 de diciembre de 2006.

Con fecha 17 de julio de 2011 fue dictada la Resolución del Grupo Mercado Común No. 05/11 por la cual se resolvió aprobar el “Arancel Externo Común (AEC) basado en la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM)”, en sus versiones en los idiomas español y portugués, ajustado a la V Enmienda del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, que constan como Anexo y forman parte de la Resolución (art. 1º). El artículo 2º de dicha Resolución indicó que la misma incluía las modificaciones al Arancel Externo Común aprobadas hasta el 15 de junio de 2011 por el Consejo del Mercado Común y el Grupo Mercado Común.

Finalmente, el art. 4º de dicha Resolución estableció que las modificaciones de la Nomenclatura Común del MERCOSUR y su correspondiente

21 La Nomenclatura así descripta había sido aprobada por la Resolución No. 70/06 del Grupo Mercado Común de 13 de diciembre de 2006.

Arancel Externo Común, aprobadas por la misma Resolución tendrían vigencia a partir del 1º de enero de 2012, debiendo los Estados Partes del MERCOSUR asegurar su incorporación a sus respectivos ordenamientos jurídicos nacionales antes de esa fecha.

El decreto No. 426/2011 de 8 de diciembre de 2011 (Diario Oficial de 28 de diciembre de 2011) aprueba a partir del 1º de enero de 2012 la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM) ajustada a la V Enmienda del Sistema Armonizado, con su correspondiente Arancel Externo Común. Este decreto internaliza el contenido de la Resolución 05/11 del Grupo Mercado Común de 17 de julio de 2011, que había aprobado la Enmienda y Arancel precitados.

Y con fecha 19 de diciembre de 2011 el Ministerio de Economía y Finanzas, teniendo en cuenta el decreto antedicho, resuelve la aprobación de un nuevo texto consolidado de la NCM a 10 dígitos, sustituyendo la Resolución de la misma Secretaría de Estado de 27 de diciembre de 2006 y sus modificativas (la Resolución de 19 de diciembre de 2011 fue publicada en el Diario Oficial de 29 de diciembre de 2011).

Recordemos que a lo largo de todo este proceso, Uruguay no fue Parte Contratante del Convenio sobre el Sistema Armonizado, pero los decretos preindicados, constituyen la adopción de normas nacionales que se adecuan a la NCM aprobada por los órganos del MERCOSUR (Consejo Mercado Común que la aprobó originalmente y Grupo Mercado Común que realiza a año a año los “ajustes” de la NCM que luego son consolidados, también anualmente por los Estados Parte), y en forma inmediata al “Sistema Armonizado”, que fue tomado como modelo por el MERCOSUR para formular la NCM.

Paralelamente existe un Arancel Externo Común, que implica la adjudicación de un determinado arancel (alícuota tributaria) a cada una de las posiciones de la NCM.

Esta situación, como veremos, cambió para Uruguay a partir del año 2012; pero hasta el 2011 la situación era, en resumen:

- a. Uruguay había adoptado la “Nomenclatura Común del Mercosur” (NCM), la cual a su vez está basada en el Sistema Armonizado;
- b. Ello se debió a que en cumplimiento de una obligación de fuente internacional (Decisiones indicadas del Consejo Mercado Común, obligatorias para los Estados Parte conforme al art. 9º. del Protocolo de Ouro Preto, Adicional al Tratado de Asunción sobre estructura institucional del MERCOSUR, aprobado por la ley No. 16.712 de 1º. de setiembre de 1995) nuestro país debió adaptar su Nomenclatura

a la NCM, y paralelamente debió aprobar un AEC para cada una de las posiciones de dicha Nomenclatura (sin perjuicio de excepciones a dicho AEC);

- c. Por consiguiente, hasta el año 2011, y sin ser Parte Contratante del Convenio sobre el Sistema Armonizado, Uruguay dispuso de una Nomenclatura basada en dicho Sistema; adicionalmente, al lado de cada posición arancelaria se estableció la respectiva alícuota de AEC, todo lo cual surge de la “consolidación” que se ha indicado en los numerales anteriores.

Finalmente, y como adelantamos, por medio de la ley No. 18.800 de 26 de agosto de 2011, nuestro país aprobó el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías, hecho en Bruselas, el 14 de junio de 1983, y el Protocolo de Enmienda de 24 de junio de 1986. De tal forma, nuestro país le dio a la NCM una fuente legal (en tanto dicha NCM está basada en el SA), a diferencia de la situación anterior ya descrita, por la cual Uruguay incorporaba en su ordenamiento jurídico la NCM basada en el SA, por medio de normas reglamentarias que internalizaban las Decisiones del Consejo Mercado Común²².

BREVE ANÁLISIS DE LA CONVENCION INTERNACIONAL SOBRE EL SISTEMA ARMONIZADO. EL CONSEJO DE COOPERACION ADUANERA (ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS -OMA-) Y EL COMITÉ DEL SISTEMA ARMONIZADO

1. La Convención. Estructura

La “Convención internacional sobre Sistema armonizado de designación y codificación de mercancías” indica en su art. 1º a) que por Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, llamado en adelante *Sistema Armonizado*, debía entenderse la Nomenclatura que comprende las partidas, subpartidas y los códigos numéricos correspondientes, las Notas de las Secciones, de los Capítulos y de las subpartidas, así como las Reglas generales para la interpretación del Sistema Armonizado que figuran en el anexo al presente Convenio.

Es decir que existen dos instrumentos:

²² Por decreto No. 9.430 de 19 de marzo de 2013 (art 1º), La República Bolivariana de Venezuela adoptó la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM) “basada en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (SA) del Consejo de Cooperación Aduanera (C.C.A.) - Organización Mundial de Aduanas (O.M.A.)”.

- a. La Convención, que es un instrumento jurídico internacional de 20 artículos.
- b. El Anexo a la Convención, esto es el “Sistema Armonizado”, consistente en una Nomenclatura, esto es una lista exhaustiva de productos de cualquier naturaleza enumerados en un cierto orden, según el concepto vertido al comienzo de este trabajo.

La doctrina ha indicado que el SA proporciona una clasificación arancelaria con una estructura lógica y legal en la cual se han agrupado 1.241 partidas contenidas en 96 capítulos agrupados a su vez en 21 secciones. Las partidas a su vez están divididas en 2 o más subpartidas. Las subpartidas del Sistema Armonizado son en total 5.019, las cuales son identificadas con una clave numérica de 6 cifras; de estas, las cuatro primeras indican el capítulo y la partida y las dos restantes la subpartida²³.

Además de las Secciones, Capítulos, posiciones y subposiciones, con su correspondiente numeración, existen otros dos elementos que forman parte integrante del Sistema Armonizado:

- a. las “Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado”, que en número de 6 (seis), figuran al comienzo del SA y de cuya aplicación –obligatoria- resulta la clasificación de una mercadería en la Nomenclatura;
- b. las “Notas” de Sección o de Capítulo, que están al comienzo de cada Sección o Capítulo y que constituyen, en forma conjunta con los términos literales de las posiciones, el primer método de clasificación, conforme a lo que dispone la Regla 1 para la interpretación del Sistema Armonizado.

Existen finalmente otro dos instrumentos jurídicos, que nos adelantamos a decir *que no forman parte de la Nomenclatura*²⁴, que son las “Notas Explicativas” y las “Opiniones de Clasificación”. Estas Notas y Opiniones constituyen la interpretación oficial del Sistema Armonizado, y a ellas nos referiremos más adelante.

2. Obligaciones de las Partes Contratantes

El art. 3º de la Convención se refiere a las obligaciones de las Partes Contratantes, y entre otras establece que cada Parte Contratante se obliga a partir de la fecha en la cual la Convención entre en vigor a su respecto, a

23 Cf. Máximo Carvajal Contreras, op. cit., pág. 231. Actualmente el SA consta de 97 capítulos.

24 Carvajal Contreras, op. cit., pág. 235.

que sus Nomenclaturas arancelaria y estadística sean conformes al Sistema Armonizado.

De esto se deduce que las Partes Contratantes deben: a) respetar la estructura del Sistema Armonizado (sus partidas y subpartidas, así como los códigos numéricos correspondientes), incorporándolo a su derecho interno; b) incorporar a su derecho interno cualquier modificación de dicho Sistema, modificación que puede referirse a cualquiera de los contenidos de dicho Sistema: numeración y textos de los capítulos, secciones, partidas y subpartidas; modificaciones de los textos de las Reglas Interpretativas y de las Notas de Sección o Capítulo.

Otras obligaciones de las Partes Contratantes son: (i) aplicar las Reglas Generales para la interpretación del Sistema Armonizado, así como todas las Notas de las secciones, capítulos, y subpartidas y no modificar el alcance de las secciones, de los capítulos, partidas o subpartidas del SA; (ii) seguir el orden de numeración del Sistema Armonizado.

Se establece asimismo que el Acuerdo no prohíbe a las Partes contratantes crear en su propia nomenclatura, subdivisiones para la clasificación de mercaderías a un nivel más detallado que el del Sistema Armonizado, siempre que tales subdivisiones se añadan y codifiquen a un nivel superior al del código numérico de seis cifras que figura en el anexo al Convenio.

3. Comité del Sistema Armonizado. Notas explicativas y opiniones de clasificación

En el artículo 6º de la Convención se instituye un Comité denominado "Comité del Sistema Armonizado", compuesto de representantes de cada Parte Contratante que deberá reunirse por lo general dos veces por año. Sus reuniones son convocadas por el Secretario General y tienen lugar en la sede de la Organización Mundial de Aduanas. En el seno del Comité, cada Parte tiene derecho a un voto. Este sistema tiene además la particularidad de que una Unión Aduanera o Económica puede ser Parte Contratante; en consecuencia, si varios Estados son Partes Contratantes y a la vez son miembros de una Unión Aduanera o Económica, emiten solamente un voto en conjunto. Va de suyo que la misma regla rige cuando la totalidad de los Estados miembros de una Unión aduanera o económica son Partes Contratantes.

El art. 7º de la Convención se refiere a las funciones del Comité.

El Comité tiene, entre otras, las funciones de proponer proyectos de enmienda a la Convención; *redactar Notas Explicativas, Criterios de Clasificación y otros Criterios para la interpretación del Sistema Armonizado*; formular recomendaciones a efectos de asegurar la interpretación y aplicación uni-

formes del Sistema Armonizado; proporcionar, de oficio o a pedido de parte, informaciones o consejos sobre todas las cuestiones relativas a la clasificación de las mercaderías en el Sistema armonizado a las Partes Contratantes, a los Estados miembros de la Organización Mundial de Aduanas, así como a las organizaciones intergubernamentales y otras organizaciones internacionales que el Comité estime apropiado.

Ya hemos dicho que las “Notas” y “Opiniones” no forman parte de la Nomenclatura y constituyen simplemente la interpretación oficial que hace el Comité sobre la clasificación de determinadas mercaderías. Las Partes Contratantes no están por tanto obligadas por esas interpretaciones. Como se vio anteriormente, las obligaciones de dichas Partes son únicamente las previstas en el artículo 3º de la Convención.

El art. 8º de la Convención se refiere al papel que tiene el Consejo de Cooperación Aduanera (hoy Organización Mundial de Aduanas). El Consejo examina las proposiciones de enmienda a la Convención elaboradas por el Comité del Sistema Armonizado y las recomienda a las Partes Contratantes.

Asimismo, en el numeral 2 de dicho artículo se establece que las Notas explicativas, los Criterios de Clasificación y demás criterios relativos a la interpretación del SA y las recomendaciones tendientes a asegurar una interpretación y una aplicación uniforme del Sistema Armonizado que han sido redactadas en el curso de una sesión del Comité del Sistema Armonizado, son reputadas haber sido aprobadas por el Consejo si, antes del fin del segundo mes que sigue a aquel en el curso del cual esta sesión hubiera sido cerrada, ninguna Parte Contratante de la Convención haya notificado al Secretario General que pide que la cuestión sea sometida al Consejo.

El numeral 3º del mismo artículo indica que cuando el Consejo toma intervención en una cuestión conforme al parágrafo 2 indicado, deberá aprobar las Notas Explicativas, Opiniones, etc., a menos que un Estado Miembro del Consejo que sea Parte Contratante de la Convención, no pida su reenvío en todo o en parte al Comité para un nuevo examen.

La doctrina²⁵ ha indicado que la facultad concedida a las Partes Contratantes según el art. 8.2. citado constituye el llamado *derecho de veto*: dentro de 2 meses de la clausura de la sesión del Comité, cada Parte Contratante puede pedir al Secretario General que las Notas Explicativas, criterios de clasificación, etc. redactadas en la sesión se sometan al Consejo donde cual-

25 Cañas Carballido, Miguel: “La nueva nomenclatura -El sistema armonizado de designación y codificación de mercaderías-”, Guía práctica del Exportador e Importador, Buenos Aires, Nos. 330 y 331, julio de 1984, año XXVIII.

quier Parte Contratante puede pedir que se devuelvan total o parcialmente al Comité para un nuevo estudio.

4. Otros aspectos

Las Partes Contratante tienen otros derechos, tales como el voto en el seno del Comité del Sistema Armonizado, y gozan de ciertas ventajas, tales como la posibilidad de someter al Consejo sus problemas de clasificación, tomando parte en el examen de éstos e influyendo en la elaboración de decisiones²⁶.

LA NOMENCLATURA ARANCELARIA DEL MERCOSUR (NCM BASE SISTEMA ARMONIZADO)

1. El Sistema Armonizado. Estructura básica

El SA consta de 97 capítulos, los cuales, en número de uno o más, se agrupan en 21 Secciones, las cuales se identifican con números romanos (I, V, X, XX por ejemplo) y son por tanto el continente más amplio de la Nomenclatura. Algunos capítulos se han subdividido en Subcapítulos para facilitar el ordenamiento de las mercaderías dentro de ellos; por ejemplo el capítulo 72 contiene cuatro subcapítulos, siendo que éstos se identifican nuevamente con números romanos (para el caso del capítulo 72: I, II, III y IV)²⁷. Veamos algunos ejemplos.

Así, la Sección I agrupa 5 capítulos:

Sección I

ANIMALES VIVOS Y PRODUCTOS DEL REINO ANIMAL

Notas de Sección

- 1 Animales vivos
- 2 Carne y despojos comestibles
- 3 Pescados y crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos
- 4 Leche y productos lácteos; huevos de ave; miel natural; productos comestibles de origen animal, no expresados ni comprendidos en otra parte.
- 5 Los demás productos de origen animal no expresados ni comprendidos en otra parte

26 Op. cit. en nota anterior, págs. LX y LXIV.

27 Fernández, Pellegrino y Pranteda, op. cit., pág. 28.

La Sección IX agrupa 3 capítulos:

Sección IX

MADERA, CARBÓN VEGETAL Y MANUFACTURAS DE MADERA; CORCHO Y SUS MANUFACTURAS; MANUFACTURAS DE ESPARTERÍA O CESTERÍA

44 Madera, carbón vegetal y manufacturas de madera

45 Corcho y sus manufacturas

46 Manufacturas de espartería o cestería

La Sección XVI agrupa 2 Capítulos:

Sección XVI

MÁQUINAS Y APARATOS, MATERIAL ELÉCTRICO Y SUS PARTES; APARATOS DE GRABACIÓN O REPRODUCCIÓN DE SONIDO, APARATOS DE GRABACIÓN O REPRODUCCIÓN DE IMAGEN Y SONIDO EN TELEVISIÓN, Y LAS PARTES Y ACCESORIOS DE ESTOS APARATOS

Notas de Sección

84 Reactores nucleares, calderas, máquinas, aparatos y artefactos mecánicos; partes de estas máquinas o aparatos

85 Máquinas, aparatos y material eléctrico, y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos

Luego de la sección, el continente más grande es el capítulo, y, en orden decreciente de amplitud le sigue la partida y luego la subpartida. La doctrina ha indicado que el SA proporciona una clasificación arancelaria con una estructura lógica y legal en la cual se han agrupado más de 1.200 partidas contenidas en 96 capítulos (agrupados a su vez en 21 secciones como se indicó). Las partidas a su vez están divididas en 2 o más subpartidas. Las subpartidas del Sistema Armonizado son más de 5.000, y son identificadas con una clave numérica de 6 cifras; de estas, las dos primeras indican el capítulo; en forma conjunta con las dos siguientes (4 dígitos) indican la partida; y finalmente, con el agregado de las dos cifras finales, queda identificada la subpartida²⁸. A su vez, cada capítulo, partida y subpartida tiene un texto asociado, que identifica a las mercaderías o

28 Cf. Máximo Carvajal Contreras, op. cit., pág. 231.

grupos de mercaderías en ellos contenidas. Estas mercaderías pueden denominar a los bienes de forma nominal, genérica o residual²⁹.

Así, podemos indicar los siguientes ejemplos:

Capítulo 15

“GRASAS Y ACEITES ANIMALES O VEGETALES; PRODUCTOS DE SU DESDOBLAMIENTO; GRASAS ALIMENTICIAS ELABORADAS; CERAS DE ORIGEN ANIMAL O VEGETAL”.

Partida

15.04 GRASAS Y ACEITES, Y SUS FRACCIONES, DE PESCADO O DE MAMÍFEROS MARINOS, INCLUSO REFINADOS, PERO SIN MODIFICAR QUÍMICAMENTE

Subpartida

1504.10 - Aceites de hígado de pescado y sus fracciones

En este último caso estamos en presencia de la décima subpartida de la cuarta partida del capítulo 15. Como puede apreciarse, la partida es un continente más grande que la subpartida. En efecto, dentro de la partida 15.04, pueden encontrarse varias subpartidas (de las cuales solo hemos brindado un ejemplo) que pueden referirse ya sea a aceites de hígado de pescado (como la ejemplificada) o a aceites de pescado en bruto, a aceites de bacalao o de otro pescado, o a otros productos como grasas.

El total de capítulos (indicados como se ha dicho por los dos primeros números) es de 97. Los capítulos se identifican con números arábigos y se numeran del Capítulo I al Capítulo 76 y del Capítulo 78 al Capítulo 97, en tanto el Capítulo 77 no ha sido utilizado y se ha reservado para un uso futuro del SA y los Capítulos 98 y 99 se han dispuesto para usos particulares de las Partes Contratantes.

2. Fundamento de la estructura del SA

La Nomenclatura está basada en el “principio de producción” y por tanto los criterios de agrupamiento, establecidos en los títulos de las Secciones, responden a una división convencional de los sectores productivos. Se parte así de los productos naturales (materias primas) que son colocados al principio de la Nomenclatura; luego, en las Secciones y Capítulos centrales

²⁹ Fernández, Pellegrino y Pranteda, op cit., págs. 30 a 34.

se coloca a los productos intermedios, y en la parte final figuran los productos enteramente manufacturados, de tecnología sofisticada. Aunque debe indicarse que este principio de producción no es aplicado en toda la Nomenclatura³⁰. Así, las primeras Secciones consideran el origen de las mercaderías en los tres reinos: animal, vegetal y mineral, tal como se encuentran en la naturaleza o en condiciones simples de elaboración que no los hacen perder sus características esenciales como el corte, lavado, conservación, etc. (Secciones I a V). Después, se contienen las mercancías para determinadas industrias como la química (Sección VI). Las Secciones VII y XI agrupan mercancías elaboradas con cierta materia prima y ordenadas en modo progresivo atendiendo a lo elaborado de las mismas (productos en bruto, semielaborados o manufacturados)³¹. Luego, al avanzar en el desarrollo de la nomenclatura, es relevante considerar la aplicación o función que tienen las mercaderías, significando ello que a medida que los bienes incorporan valor agregado, en general, pierde relevancia el material constitutivo de los mismos a los efectos de su clasificación. Así por ejemplo en un reloj no es la materia (generalmente múltiple), lo que le confiere carácter, sino el hecho de haberse conformado diversas materias constitutivas (metal precioso, acero, piedras gemas, vidrio, etc.) en forma tal que, al ensamblarlas, den lugar a un artículo especialmente concebido para medir el tiempo. Siguiendo estos criterios se llega a la Sección XXI que contiene el Capítulo 97 con el mayor grado de elaboración y complejidad que conceptualmente son las características que reúnen las obras de arte, manifestación de lo más elaborado y perfecto del ser humano³².

La Nomenclatura está basada en el “principio de producción” y por tanto los criterios de agrupamiento, establecidos en los títulos de las Secciones, responden a una división convencional de los sectores productivos.

Este orden progresivo, desde el reino animal hasta el mineral, desde el producto natural o bruto al más elaborado, desde la materia prima a la

30 Weerth, Carsten: “Basic Principles of Customs Classifications under the Harmonized System”, en “Global Trade and Customs Journal”, Volume 3, Issue 2, pág. 61.

31 Gómez García-Arguelles, Ricardo. (“Introducción al estudio del arancel”, Revista “Derecho Aduanero”, Tomo V, pág. 876) entiende que en lo que denomina “clasificación por materia” (origen de la mercadería) se sigue siempre el orden progresivo, atendiendo al grado de elaboración, desde lo natural o bruto hasta lo más elaborado, lo mismo si esta agrupación se ha efectuado por secciones como si se ha hecho por capítulos o simplemente agrupando partidas.

32 Fernández, pág. 69. Páez, pág. 67. Rohde Ponce, Vol. 2, págs. 304-305. Gómez García-Arguelles, “Introducción al estudio del arancel”, cit., pág. 875.

manufactura y desde el bien de producción al bien de consumo, se conserva de tal forma en la nomenclatura aduanera que prácticamente impide la reversibilidad en la clasificación. Cuando se intentó clasificar artículos de una materia conocida por “vitrocerámica”, existía la posibilidad de incluirlos como “materias minerales manufacturadas” (partida 68.16), materia cerámica (capítulo 69) o vidrio (capítulo 70). La materia de origen mineral, tratada en forma especial se convierte en cerámica, pero el tratamiento puede ser más intenso hasta el punto de que dicha materia puede quedar convertida en una nueva materia (vidrio). La vitrocerámica es un estado aún más avanzado, puesto que prosigue el estado de vidrio, tratándolo de forma especial (cristalización), adquiriendo el aspecto de un producto cerámico. Participa de la cerámica y del vidrio, pero clasificarla como tal, supondría un retroceso en el orden clasificatorio, que sigue un sistema progresivo³³.

3. Estructura de la nomenclatura común del MERCOSUR (NCM). La Nomenclatura nacional

Al analizar el texto del Acuerdo por el que se crea el Sistema Armonizado, pudimos comprobar que las Partes pueden crear subdivisiones en su propia nomenclatura, a un nivel más detallado que el del Sistema Armonizado, siempre que tales subdivisiones se añadan y codifiquen a un nivel superior al del código numérico de seis cifras que figura en el anexo al Convenio.

Esto es lo que ha sucedido en el MERCOSUR, en cuyo ámbito la NCM consta de 8 dígitos, esto es que se han añadido 2 dígitos más al SA, creando, al nivel de 8 dígitos, lo que podemos llamar “subpartidas regionales”. Esto ha sido hecho con la finalidad de aumentar el número de mercaderías distinguibles unas de otras, de forma tal que se pueda manejar con mayor amplitud y variada el arancel de importación. Por tanto, si bien se sigue manejando la estructura del SA, el nivel arancelario del MERCOSUR (es decir el nivel “*ad valorem*” de los impuestos a la importación), está fijado en los códigos numéricos a 8 dígitos (subpartida regional).

El Uruguay ha agregado dos dígitos adicionales (creando con un código de 10 dígitos una “subpartida nacional”) pero a los meros efectos estadísticos. Esto quiere decir que si Uruguay subdividió una subpartida regional en dos subpartidas nacionales, ello no significa un cambio en el arancel aplicable (las dos subpartidas nacionales van a tener el mismo arancel que la subpartida regional); simplemente, al Estado uruguayo, le interesa, por

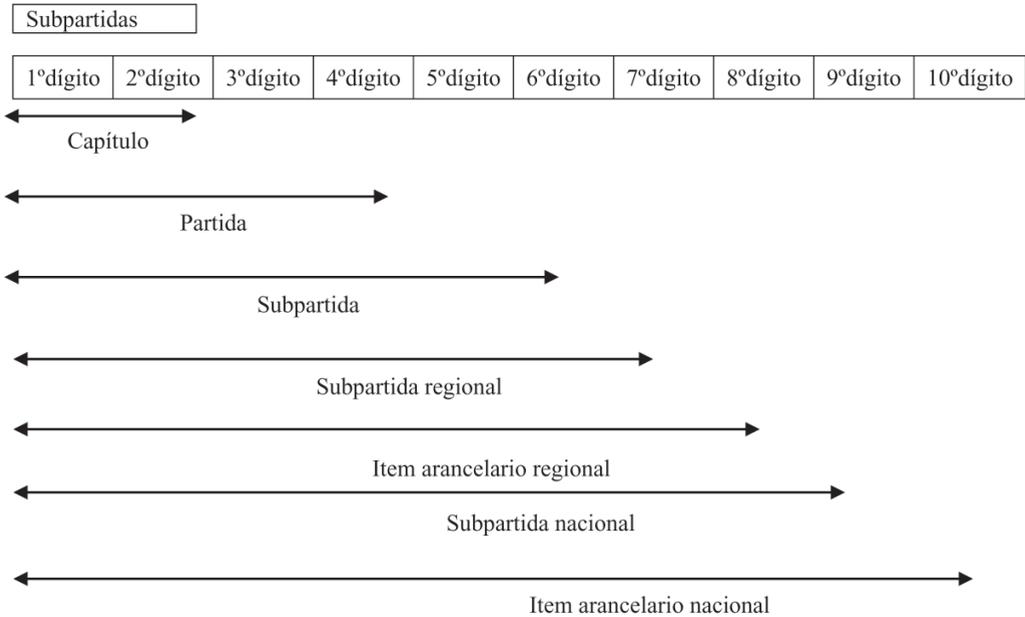
33 Gómez García-Arguelles, Ricardo. “Introducción al estudio del arancel”, cit., pág. 877.



razones estadísticas, una ulterior diferenciación de las mercaderías que están comprendidas en una misma subpartida regional.

La Nomenclatura en Uruguay sigue por tanto el siguiente esquema. Ver cuadro 1.

Cuadro 1



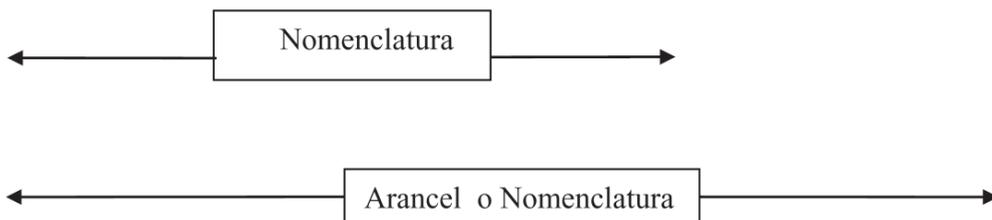
Es bueno insistir entonces en que la alícuota arancelaria de la NCM (o sea el AEC) va a estar al nivel del 8º dígito (de ahí la denominación “ítem arancelario regional”). Y la alícuota arancelaria de la Nomenclatura nacional va a estar al nivel del 10º dígito (de ahí la denominación de “ítem arancelario nacional”), aunque dicho ítem (alícuota) nacional no va a diferir del ítem (alícuota) regional, si la subpartida nacional en consideración es una subdivisión de una subpartida regional, ya que hemos indicado que los dos últimos dígitos se expresan solamente a los fines estadísticos; y por tanto en este caso no existirá diferencia numérica entre los ítems (alícuotas) arancelarios.

Como habíamos adelantado, los códigos numéricos (tanto a nivel de partida, subpartida, subpartida regional y subpartida nacional), tienen a continuación una glosa (descriptores o designaciones) que consiste en una breve descripción de la mercadería de que se trata. Finalmente, a lo que es propiamente nomenclatura, los Estados nacionales agregan la cuantía (expresada en forma porcentual) del derecho de importación *ad valorem* aplicable a cada mercadería. Este conjunto (Nomenclatura + Arancel de

importación) es comúnmente denominado “Nomenclatura arancelaria” o más sencillamente “Arancel”. Ver cuadro 2.

Cuadro

CÓDIGO O PARTIDA	DESCRIPTORES O DESIGNACIONES	DERECHOS O TARIFAS
------------------	------------------------------	--------------------



Se reproducen a continuación tres ejemplos, correspondientes a los capítulos 01 (Animales vivos), 40 (caucho y sus manufacturas) y 82 (Herramientas y útiles, artículos de cuchillería y cubiertos de mesa, de metal común; partes de estos artículos, de metal común) de la Nomenclatura nacional. Cuadros 3, 4 y 5.

La primer precisión que debe hacerse a la luz de los cuadros anteriores, es la existencia de *guiones* a nivel de subpartida. Se trata de las subpartidas de primer nivel o de un guión en las cuales el quinto dígito es distinto a “0”, lo que significa que la partida se ha subdividido en varias subpartidas.

Cuadro 3

T.G.A.

NCM	DESCRIPCIÓN	A.E.C.	CL	E/Z	I/Z	UVF
01.01	Caballos, asnos, mulos y burdéganos, vivos					
0101.2	- Caballos					
0101.21.00.00	-- Reproductores de raza pura	0		0	0	11
0101.29.00	-- Los demás					
0101.29.00.10	De carrera (pura sangre de carrera)	2		2	0	11
0101.29.00.20	Para polo	2		2	0	11
0101.29.00.30	Reproductores	2		2	0	11
0101.29.00.9	Los demás					
0101.29.00.91	Aptos para faena o consumo	2		2	0	11
0101.29.00.99	Los demás	2		2	0	11
0101.30.00	- Asnos					
0101.30.00.10	Reproductores de raza pura	4		4	0	11
0101.30.00.90	Los demás	4		4	0	11
0101.90.00.00	Los demás	4		4	0	11

Cuadro 4**T.G.A.**

NCM	DESCRIPCIÓN	A.E.C.	CL	E/Z	I/Z	UVF
40.12	Neumáticos (llantas neumáticas) recauchutados o usados, de caucho; bandajes (llantas macizas o huecas), bandas de rodadura para neumáticos (llantas neumáticas) y protectores («FLAPS»), de caucho.					
4012.1	Neumáticos (llantas neumáticas) recauchutados:					
4012.11.00.00	De los tipos utilizados en automóviles de turismo (incluidos los del tipo familiar («break» o «station wagon») y los de carreras).	16		16	0	11
4012.12.00.00	De los tipos utilizados en autobuses o camiones.	16		16	0	11
4012.13.00.00	De los tipos utilizados en aeronaves	16		16	0	11
4012.19.00.00	Los demás.	16		16	0	11
4012.20.00.00	Neumáticos (llantas neumáticas) usados.	16		16	0	11
4012.90	Los demás.					
4012.90.10.00	Protectores («FLAPS»).	16		16	16	11
4012.90.90.00	Los demás.	16		16	16	11

Un primer ejemplo es la subpartida 0101.2 seguida de un guión (“Caballos”); ello significa que existe una ulterior subdivisión dentro de la misma. Así, el SA no reconoce a los “Caballos” considerados en su conjunto, sino que entiende, a sus efectos, imprescindible distinguir dentro de ellos si son “0101.21.00.00”: “reproductores de raza pura” o “0101.29.00: “los demás”. Pero, ¿cuál es el contenido de “0101.29.00”: los demás”? Agrupa a todos aquellos animales vivos (ver texto de la partida 01.01), que siendo caballos, no son reproductores de raza pura. Las subpartidas de segundo nivel o de dos guiones están subordinadas a la subpartida de un guión de la cual son una parte, por lo que su contenido es necesariamente un subconjunto del contenido global de la subpartida de un guión a la que pertenecen.

Así también la subpartida 4012.1 a un guión (“Neumáticos –llantas neumáticas– recauchutados”). Ello indica, como señalábamos antes, que estamos en presencia de una subpartida de primer nivel, que se subdivide en agrupamientos todavía menores, que dan lugar a las subpartidas de segundo nivel o de dos guiones, las cuales, en la NCM consolidada por nuestro país, ya se encuentran a nivel de subpartida nacional. Así, dentro

Cuadro 5

NCM	DESCRIPCIÓN	A.E.C.	CL	E/Z	I/Z	UVF
85.25	Aparatos emisores de radiodifusión o televisión, incluso con aparato receptor o de grabación o reproducción de sonido incorporado; cámaras de televisión, cámaras fotográficas digitales y videocámaras.					
8525.50	Aparatos emisores.					
8525.50.1	De radiodifusión.					
8525.50.11.00	Con modulación en amplitud por código o ancho de pulso, totalmente a semiconductores y de potencia de salida superior a 10KW.	0	BIT	0	0	11
8525.50.12.00	Con modulación en frecuencia, etapa de salida valvular y potencia superior a 30 KW.	0	BIT	0	0	11
8525.50.19.00	Los demás.	12	BIT	2	0	11
8525.50.2	De televisión.					
8525.50.21.00	De frecuencia superior a 7 GHz.	0	BIT	0	0	11
8525.50.22.00	En banda UHF, de frecuencia superior o igual a 2,0 GHz pero inferior o igual a 2,7 GHz, y de potencia de salida superior o igual a 10 W, pero inferior o igual a 100 W	0	BIT	0	0	11
8525.50.23.00	En banda UHF, de potencia de salida superior a 10 KW	0	BIT	0	0	11
8525.50.24.00	En banda VHF, de potencia de salida superior a 20 KW.	0	BIT	0	0	11
8525.50.29.00	Los demás.	12	BIT	2	0	11
8525.60	Aparatos emisores con aparato receptor incorporado.					
8525.60.10.00	De radiodifusión.	12	BIT	2	0	11
8525.60.20.00	De televisión, de frecuencia superior a 7 GHz.	0	BIT	0	0	11
8525.60.90.00	Los demás.	12	BIT	2	0	11
8525.80	Cámaras de televisión, cámaras. fotográficas digitales y videocámaras					
8525.80.1	Cámaras de televisión.					
8525.80.11.00	Con tres o más captores de imagen	0	BK	0	0	11
8525.80.12.00	Con sensor de imagen basado en semiconductores tipo CCD, de más de 490 x 580 pixeles activos, sensibles a intensidades de iluminación inferiores a 0,20 lux.	0	BK	0	0	11
8525.80.13.00	Las demás para captar imágenes exclusivamente en el espectro infrarrojo con longitud de onda superior o igual a 2 micrómetros pero inferior o igual a 14 micrómetros.	0	BK	0	0	11
8525.80.19.00	Las demás.	20		20	0	11
8525.80.2	Cámaras fotográficas digitales y videocámaras.	0	BK	0	0	11
8525.80.21.00	Con tres o más captores de imagen.					
8525.80.22.00	Las demás para captar imágenes exclusivamente en el espectro infrarrojo con longitud de onda superior o igual a 2 micrómetros pero inferior o igual a 14 micrómetros.	0	BK	0	0	11
8525.80.29.00	Las demás.	20		20	0	11

de la subpartida a un nivel 4012.1, encontramos cuatro subpartidas de segundo nivel o de dos guiones: 4012.11.00.00, 4012.12.00.00, 4012.13.00.00 y 4012.19.00.00. El sexto dígito de estas subpartidas de segundo nivel, indica el número de orden de la subpartida de segundo nivel³⁴.

Como la NCM ha efectuado ulteriores agrupamientos a 8 dígitos (subpartida regional), también encontramos subpartidas regionales de primer nivel (aunque en este caso no llevan guión). Un ejemplo de esta subpartida regional de primer nivel es la 8525.80.1, que se divide en cuatro subpartidas nacionales (que tampoco llevan guiones): 8525.80.11.00, 8525.80.12.00, 8525.80.13.00 y 8525.80.19.00. El octavo dígito de estas subpartidas nacionales de segundo nivel, indica el número de orden en la subpartida regional de primer nivel. Los números que corresponden al sexto dígito o al octavo dígito (según sea la subpartida -regional o nacional- a que nos referimos), no tienen por qué ser siempre correlativos (no lo son en los ejemplos propuestos); esto responde a la necesidad de tener en reserva espacios donde poder insertar subdivisiones suplementarias en el futuro, sin modificar los códigos subsiguientes³⁵.

4. La Nomenclatura "Arancelaria"

Como se expresó anteriormente, en la Nomenclatura nacional la alícuota arancelaria está fijada al nivel de 10 dígitos (ítem arancelario nacional), nivel que sigue al de la subpartida nacional (9 dígitos). Esta alícuota refleja el Arancel Externo Común del MERCOSUR (AEC). En el cuadro siguiente, existen tres subpartidas con otros tantos ítems arancelarios. Al tratarse de subpartidas nacionales (esto es la división, a efectos estadísticos, de una subpartida regional), estas tres subpartidas tienen el mismo arancel: 2% (dos por ciento). Estas subpartidas constituyen la ulterior división de la subpartida regional "los demás" (0101.29.00 - -), que comprende a todos los caballos (0101.2 -) que no sean reproductores de raza pura (0101.21.00.00), y como puede verse, se subdividen a nivel del 9º dígito³⁶.

0101.29.00.10 De carrera (pura sangre de carrera) 2%

0101.29.00.20 Para polo 2%

0101.29.00.30 Reproductores 2%

34 Fernández, Pellegrino y Pranteda, op cit., págs. 34-40.

35 Páez, op. cit., págs. 56-57.

36 Ver Cuadro No. 1.

Pueden también existir subpartidas nacionales que se subdividan a nivel de ítem arancelario (10° dígito). En este caso, la subpartida “Los demás”, se subdivide en dos ítems arancelarios

0101.29.00.9	Los demás
0101.29.00.91	Aptos para faena o consumo
0101.29.00.99	Los demás

Los bienes clasificados en la subpartida nacional 4012.20.00.00 (Neumáticos -llantas neumáticas- usados) están sujetos a un arancel de importación del 16%. Los bienes clasificados en la subpartida nacional 8525.80.12.00 (Cámaras de televisión con sensor de imagen basado en semiconductores tipo CCD, de más de 490 x 580 pixeles activos, sensibles a intensidades de iluminación inferiores a 0,20 lux) están sujetos a un arancel del 0%³⁷.

Puede verse que las columnas siguientes (dejando por el momento de lado el estudio de la columna “CL”), responden a la sigla “TGA”, que a su vez se divide en “E/Z” (extra zona) e “I/Z” (intra zona). La denominada “Tasa Global Arancelaria” (TGA) es un mero mecanismo formal de denominación del conjunto de la carga tributaria aduanera al comercio exterior de importación³⁸. La TGA es el resultado de la suma de las alícuotas vigentes para cada producto, de dos tributos: los recargos creados por la ley No. 12.670 de 17 de diciembre de 1959 (art. 2°) y el Impuesto Aduanero Único a la Importación 8IMADUNI), creado por el decreto-ley No. 14.629 de 5 de enero de 1977. Ambas leyes delegan en el Poder Ejecutivo la facultad de variar dichas alícuotas (los Recargos, entre el 0 y el 300% y el IMADUNI entre el 0 y el 110%). Lo que el cuadro en estudio permite ver, es que en nuestro país no se tratara propiamente de una aprobación del AEC, sino una armonización de nuestra TGA haciéndola coincidir (o no, en el caso de las excepciones al AEC) con el AEC. En efecto, en todos los decretos mencionados por los cuales Uruguay aprueba las sucesivas modificaciones a la NCM, hacen mención en su parte expositiva al art. 2° de la ley No. 12.670 y al artículo 4° del decreto-ley No. 14.629, normas legales por las cuales se delega en el Poder Ejecutivo la fijación de las alícuotas tributarias (de los Recargos y del IMADUNI, respectivamente).

37 Ver *supra* Cuadros Nos. 3 y 4.

38 Mazz, Addy en “Jornadas de Derecho Tributario Aduanero”, Revista Tributaria No. 96, Tomo XVII, mayo-junio 1990, pág. 246.

Lo que hace entonces el Poder Ejecutivo mediante decreto (y en ejercicio de la delegación que la ley le efectúa), es “mover” la TGA en dos direcciones: (i) en cuanto a las importaciones de terceros países –TGA extra zona–, se fija una alícuota de la TGA igual al Arancel Externo Común (salvo respecto a las mercaderías que integran la lista de excepciones); (ii) en cuanto a las importaciones de zona –TGA intra zona–, se ha reducido la alícuota mediante rebajas porcentuales año a año a partir del 1º de enero de 1995, llegando al 0% en casi todo el universo arancelario.

En los cuadros que hemos examinado antes, la TGA E/Z coincide en casi todos los casos con el AEC (salvo en el caso de las mercaderías que en la columna “CL” tienen la mención “BIT”). Esta coincidencia implica que Uruguay no ha establecido una excepción al Arancel Externo Común. Asimismo, en la mayoría de los casos, la TGA I/Z

En los cuadros que hemos examinado antes, la TGA E/Z coincide en casi todos los casos con el AEC (salvo en el caso de las mercaderías que en la columna “CL” tienen la mención “BIT”). Esta coincidencia implica que Uruguay no ha establecido una excepción al Arancel Externo Común. Asimismo, en la mayoría de los casos, la TGA I/Z está al 0%³⁹, lo que indica que, conforme a la proclamada vocación de unión aduanera del MERCOSUR, la mercadería correspondiente circula libre de derechos de aduana entre los territorios de los países miembros⁴⁰.

Especial atención merece el hecho de que en algunas subpartidas, (básicamente en las del Capítulo 85) figuren en la columna “CL” las expresiones “BK” o “BIT”. La primera identifica a las mercaderías definidas como Bienes de Capital; la segunda a las mercaderías definidas como Bienes de Informática y Telecomunicaciones.

Esta identificación responde a que, dentro del MERCOSUR, tanto uno como otro tipo de bienes tienen (o pueden tener) diferente tratamiento tributario según los países. Así, Uruguay no es productor de este tipo de bienes (de capital, informática o telecomunicaciones), y por tanto tradicionalmente se ha establecido para ellos la desgravación al 0%. Brasil y Argentina, por su parte, tienen aranceles elevados para dichos bienes, ya

39 En los ejemplos propuestos, ha de advertirse que existen dos subpartidas nacionales (4012.90.10.00 y 4012.90.90.00) que constituyen una excepción a la libre circulación intra MERCOSUR, ya que la TGA I/Z en esos casos está al 16%.

40 Para esta libre circulación, deben acreditar además el origen MERCOSUR, ya que la existencia de excepciones al AEC puede producir “perforaciones”, al ingresar la mercadería o el insumo con el cual se produce, por el Estado con arancel más bajo. La forma de evitar esta circunstancia es la acreditación del origen MERCOSUR. Todo ello da lugar a la denominación de “Unión Aduanera Imperfecta” con la cual se cataloga al MERCOSUR.

que existe producción nacional. La idea original que primó en el MERCOSUR, fue la de fijar un punto de encuentro en un 14% para los BK y un 16% para los BIT. Se suponía por tanto que año a año, Uruguay (y Paraguay) iban a modificar su arancel, en relación a los BK y BIT, en forma ascendente hasta llegar a ese nivel arancelario. Por su lado, Brasil y Argentina iban a modificar su arancel en forma descendente hasta llegar al mencionado nivel.

Por cierto que los cronogramas de convergencia “ascendente” o “descendente” han sufrido numerosas variaciones a lo largo de los años. Sin pretender entrar en detalles, puede advertirse que en las subpartidas 8525.50.19.00, 8525.50.29.00, 8525.60.10.00 y 8525.60.90.00, el AEC está al 16%, en tanto que nuestro arancel nacional (TGA E/Z) está al 2%. Se trata pues de excepciones al AEC, en las cuales nuestro país tiene un arancel más bajo que el AEC. Si fructificara una unión aduanera perfecta, las excepciones desaparecerían, en cuyo caso en el 100% de las subposiciones nacionales, habría una equivalencia entre el AEC y la TGA E/Z. Asimismo, en este caso, en el 100% de las subposiciones nacionales, la TGA I/Z estaría al 0%.

La última columna de los cuadros indicados más arriba indica la “Unidad de Volumen Físico” (UVF) bajo la cual se importa cada grupo de mercaderías. En los casos ejemplificados, la UVF luce el número 11, que responde a ...

LA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA

1. Complejidad de la cuestión. Instrumentos

Con este nombre, se designa al conjunto de operaciones encaminadas a determinar la subpartida nacional en que debe ser clasificada una mercadería, o, lo que es lo mismo, la localización del texto de la subpartida nacional más idóneo, utilizando para ello los instrumentos de aplicación obligatoria previstos en el propio SA, que son las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado⁴¹. Las mercaderías deben clasificarse en la subdivisión de nivel más bajo, entendiéndose por tal la subpartida correspondiente al producto a clasificar que esté precedida del mayor número de guiones, que es donde el producto se encuentra descrito de forma más completa⁴². En el caso de la NCM, y específicamente para

41 Se sigue, con variantes, lo expresado por Páez, op. cit., pág. 65.

42 Páez, op. cit., pág. 56.

Uruguay, la clasificación así entendida debe hacerse a nivel de la subpartida nacional (10 dígitos), que es por otra parte la única subpartida que tiene señalado el arancel de importación. La clasificación es un acto jurídicamente relevante, en tanto el régimen jurídico aplicable a la circulación de la mercadería en la nomenclatura, dependerá de su ubicación en la Nomenclatura⁴³.

La clasificación tarifaria puede ser comparada como una operación por la cual se deben colocar millones de diferentes clases de bienes dentro de un limitado número de jaulas de palomas. En este caso, el conjunto de jaulas de palomas del Sistema Armonizado llega a más de 5.000. Considerando los millones de diferentes clases de bienes existentes en el mercado internacional, no es tarea fácil hacer una objetiva, precisa y predecible clasificación.

En este aspecto, dos puntos tienen especial consideración. En primer lugar, la absoluta completitud de las previsiones legales. Y en segundo lugar, el enorme volumen de publicaciones complementarias para completar y asegurar las previsiones legales.

Existen instrumentos interpretativos que forman parte del SA (y de la NCM) y son por tanto de aplicación obligatoria a la hora de interpretar la Nomenclatura. Así, en el artículo 1 del Convenio sobre el SA (cuyo texto hemos analizado anteriormente), se indica que por “Sistema Armonizado de Designación Codificación de Mercaderías” se entiende: (i) la nomenclatura que comprenda las partidas, subpartidas y los códigos numéricos correspondientes; (ii) las Notas de las secciones, de los capítulos y de las subpartidas; (iii) las Reglas Generales para la interpretación del Sistema Armonizado. El artículo 3.1.a). 1º del Convenio sobre el SA establece que las Partes contratantes se comprometen a aplicar las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado, así como todas las Notas de las secciones, capítulos y subpartidas.

En adición a ello, existen otros instrumentos de interpretación, que emanan del Comité del Sistema Armonizado (ver artículos 6 y 7 del Convenio sobre dicho sistema). Así, este Comité tiene, entre otras, la función de redactar notas explicativas, criterios de clasificación y otros criterios, para la interpretación del Sistema Armonizado. Como consecuencia de esta función, el Comité ha redactado Notas Explicativas y también ha emitido Opiniones de Clasificación. Las Notas Explicativas y las Opiniones se reúnen respectivamente en cuatro volúmenes y un volumen y son textos de particular importancia por el hecho de que constituyen la interpretación

43 Ferrere, Daniel M.: “La regulación del comercio exterior por el Estado (Parte General)”, Amalio Fernández sin fecha, págs. 80-81.

oficial del Sistema Armonizado por parte del Consejo de Cooperación Aduanera⁴⁴. Así pues, estas Notas y Opiniones no forman parte integral del Convenio sobre el SA. Pero su importancia radica en que constituyen la interpretación oficial del Sistema Armonizado a nivel internacional y son un complemento indispensable de la nomenclatura⁴⁵.

Por tanto, para desarrollar la tarea de clasificación, conviene tener en cuenta los siguientes instrumentos, algunos obligatorios, y otros no obligatorios, aunque es difícil imaginar que no se recurra a estos últimos, dado el elevado nivel técnico al que son desarrollados, y su carácter de “interpretación oficial”.

Cuadro 6

Instrumentos de aplicación obligatoria	Instrumentos que no son de obligatoria aplicación
Reglas Generales para la interpretación del Sistema Armonizado (6 reglas)	Notas explicativas elaboradas por el Comité del Sistema Armonizado (OMA)
Notas de Sección o de Capítulo (en realidad de aplicación obligatoria por la Regla General No. 1).	Opiniones de Clasificación (OMA)

Es muy excepcional que un producto no entre en ninguna posición de la Nomenclatura dado que la mayor parte de los capítulos comprenden posiciones y subposiciones rotuladas bajo la forma de “otras”.

Sin embargo, puede darse el caso de productos nuevos que no encuadran en las previsiones de la Nomenclatura. El derecho aduanero hace uso en estas situaciones del método analógico. Las mercaderías nuevas deben ser clasificadas en la posición correspondiente a los artículos más análogos. Dado el carácter necesariamente relativo de una clasificación por analogía, ninguna definición precisa puede ser formulada. De todas formas se puede decir que la analogía se establece por la reunión de elementos de hecho suficientemente próximos, tales como el uso, la destinación industrial y comercial cuyo conjunto presenta una similitud suficiente con el producto conocido⁴⁶.

44 Asakura, Hironori: “The Harmonized System and Rules of Origin”, “Journal of World Trade”, Vol 27, agosto de 1993, Num. 4, págs. 5 y ss.

45 Carvajal Contreras, op. cit., pág. 235

46 Berr y Tremeau, op. cit., 1988, pág. 122



2. Unicidad en la clasificación

CARVAJAL CONTRERAS⁴⁷ indica que el Sistema Armonizado mantiene la simplicidad, la cual se pretende lograr codificando una sola vez por todas cada mercancía, con una sola clave aceptada y reconocida universalmente. Un sistema de clasificación arancelaria, para ser completamente coherente, *debe asociar cada producto individual con una sola subpartida o, según el caso con una sola partida, excluyendo todas las demás que parezcan puedan ser incluidas.*

Esto se logra con el cumplimiento estricto de las Reglas Generales Interpretativas que forman parte del propio Sistema, como ya hemos visto, y que remiten, como primer elemento de interpretación al propio texto de las partidas y a las Notas de Sección o Capítulo.

Continúa diciendo el autor citado que el Sistema es:

- a. técnicamente neutro, completo y cerrado⁴⁸.
- b. fundamentalmente jurídico, ya que basa su desarrollo en la aplicación de sus Reglas Generales de Interpretación, Notas de Sección o Capítulo, textos de partidas y subpartidas;
- c. absoluto, ya que cita expresamente el universo de mercaderías que puede ser objeto de transportación en el comercio internacional. Identifica unívocamente a las mercancías con grupos de mercancías.

De todo lo antedicho se desprende una conclusión que ya había sido adelantada: *una mercadería determinada solo puede estar clasificada en una posición (subpartida) arancelaria*⁴⁹.

El Sistema Armonizado es un sistema completo y cerrado, en el sentido de que necesariamente comprende a todo el universo arancelario. Y mediante las Reglas de Interpretación –que forman parte del propio Sistema, se llega necesariamente a clasificar una mercadería en una determinada posición arancelaria.

De ello se sigue que *una mercadería no puede clasificarse simultáneamente en dos posiciones, porque ello significaría el absurdo de afirmar que un mismo bien tiene dos naturalezas distintas.*

47 Op. cit., págs. 230 a 232

48 Característica indicada también por Cañas Carballido, op. cit., pág. LXVI. Se reiteran en ese punto varias de las características de una Nomenclatura, a las que se hizo referencia en el Capítulo I.3.

49 Ver opinión de Carvajal Contreras, *supra* nota al pie No. 46

En el mismo sentido, en nuestro país Daniel FERRERE⁵⁰ examinando la situación existente hace varios años, en la cual el Banco de la República y la Dirección Nacional de Aduanas podían llegar a clasificar una misma mercadería en dos posiciones diferentes, expresaba: “...no es jurídicamente posible, a la luz de las Reglas Generales para la interpretación de la Nomenclatura que acabamos de analizar, que una misma mercadería sea clasificada correctamente en dos posiciones diferentes. Si Aduana y Banco de la República requieren la clasificación en dos posiciones diferentes, ello será porque, necesariamente, uno de los dos organismos está aplicando las Reglas Generales en forma errónea” (los destacados nos pertenecen)⁵¹.

También se sigue de todo ello que si una mercadería se clasificó por una Administración Aduanera durante un lapso en una determinada posición, y luego se clasificó en otra, *la Administración Aduanera está asumiendo que la primera clasificación era errada*. En efecto, una misma mercadería no puede tener la naturaleza “X” durante un tiempo y a renglón seguido pasar a tener la naturaleza “Y”.

En conclusión, si la Aduana variara una clasificación, *no podría sostener que la naturaleza de la mercadería en cuestión coincidió alguna vez con la descripción de las mercaderías de la anterior posición*. Y debería proceder a una devolución de tributos, si la nueva posición arancelaria resultara estar sometida a un gravamen menor que la anterior.

Para garantizar la seguridad y certeza de los particulares, hemos afirmado que el “Sistema Armonizado” parte de la base de que cada mercadería, con la ayuda de las Reglas Interpretativas, se clasifica de una vez y para siempre en una posición determinada. Procederemos en consecuencia al análisis de dichas Reglas.

LAS REGLAS GENERALES (RG) PARA LA INTERPRETACIÓN DEL SISTEMA ARMONIZADO

1. Aspectos generales

Como primera observación, antes de entrar al examen de las reglas, es importante señalar que toda clasificación debe estar precedida de un estudio tecnológico de la mercadería involucrada; y que este estudio debe ser

50 “La regulación del comercio exterior por el Estado” -Parte General- Amalio Fernández, sin fecha, pág. 89.

51 Ferrere formula su apreciación en base a las reglas de interpretación de la NAB, Nomenclatura que precedió a la SH, tal como se ha visto *supra* Cap. 1.4, Reglas que eran similares a las del SA.

tanto más profundo cuanto más compleja sea aquella y más delicada, por ende, su correcta ubicación arancelaria. Ello obliga a que se disponga en forma total o por lo menos parcial, de ciertos conocimientos tecnológicos de la mercadería: a) características físicas, químicas, mecánicas y morfológicas; b) materia prima utilizada para su elaboración; c) procedimientos o procesos empleados para su obtención; d) grado de manufactura; e) uso a que será destinada. Una vez en posesión de los datos necesarios, puede llegarse a la identificación perfecta del producto y recién encararse la segunda parte del proceso clasificatorio, esto es, su ubicación en la Nomenclatura, para lo cual existen 6 (seis) reglas a las que nos referiremos seguidamente⁵².

Estas Reglas, en número de 6 (seis), deben ser aplicadas estrictamente en el orden en el cual están establecidas. Las Reglas Generales 1 a 4 son aplicables para determinar la *partida* asignable a la mercadería o grupo de mercaderías. Determinada la *partida*, la RG 5 define la clasificación de los estuches, continentes similares y demás envases que se presenten con la mercadería al momento del despacho aduanero y la RG 6 resuelve la clasificación dentro de la *partida*, a nivel de *subpartida*⁵³.

En la NCM, dado que la Nomenclatura se ha desarrollado a 8 dígitos, se han establecido, luego de las RG, las Reglas Generales Complementarias (RGC). Así, la primera RGC establece que las RG se aplicarán *mutatis mutandis*, para determinar dentro de cada *partida* o *subpartida* del Sistema Armonizado, la *subpartida* regional aplicable y dentro de esta última el ítem correspondiente, entendiéndose que solo pueden compararse desdoblamientos regionales del mismo nivel.

Finalmente, también en la NCM se ha establecido una Regla General Complementaria Nacional (RGCN) que indica que las RG se aplicarán *mutatis mutandis*, para determinar dentro de cada *subpartida* o ítem Regional, la *subpartida* nacional y dentro de esta el ítem correspondiente, entendiéndose que solo pueden compararse desdoblamientos nacionales del mismo nivel.

2. La Regla General No. 1 (“Regla Básica” - “Basic Rule”)⁵⁴

La RG No. 1, denominada por la doctrina “Regla básica” (“Basic Rule”) establece que: **“Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está**

52 Manzano, Felipe J. “La Clasificación Arancelaria de las Mercaderías”, en *Revista Derecho Aduanero*, Buenos Aires, T. IV págs. 778-779.

53 Fernández, Pellegrino y Pranteda, op. cit., págs. 67-68.

determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas siguientes”. Esta regla general puede conocerse como la “regla de la jerarquía normativa”, puesto que establece la primer regla de interpretación, así como el orden de aplicación de las restantes reglas⁵⁵.

Se comprende fácilmente que el texto de los títulos de las Secciones, Capítulos o Subcapítulos no podría tener más valor que el puramente *indicativo*, es decir el de un título⁵⁶. Pero a pesar de no tener relevancia jurídica, su valor *indicativo* no deja de ser importante, ya que cuando se inicia el proceso de clasificación, es necesario, como *primer paso*, seleccionar las Secciones en que la mercadería puede estar incluida, para luego leer las Notas de Sección correspondientes, si las hubiera⁵⁷; estas Notas (así como las de Capítulo) podrán incluir o excluir a la mercadería objeto de clasificación en o de una de las Secciones consideradas (Notas de naturaleza excluyente), aportar alguna definición, aclaración (Notas de naturaleza aclaratoria), definir formas o conceptos técnicamente variables en función de la naturaleza de la materia de procedencia⁵⁸ o definir términos⁵⁹, o conceptos y productos⁶⁰ (Notas de naturaleza definitoria), ampliar conceptos⁶¹ (Notas de naturaleza ampliatoria), con fin clasificatorio⁶² (Notas de naturaleza clasificatoria) o simplemente no tener incidencia alguna en la clasificación de dicha mercadería. Resulta por tanto obvio que deben considerarse en forma conjunta (lo que anula cualquier posible sentido de prioridad) los textos de las partidas y de las referidas Notas, no solo porque la normativa lo impone (“la clasificación está determinada legalmente *por*

54 Esta denominación de “Regla Básica” corresponde a la doctrina (WEERTH, “Basic Principles...”, cit., pág. 62).

55 Rohde Ponce, op. cit., Vol. 2, pág. 309.

56 Mordeglia y Martínez, pág. 11.

57 En este párrafo, y en los ejemplos de Notas, se ha seguido lo expresado por PÁEZ, op. cit., págs. 75-79.

58 Por ejemplo las aplicables a ciertas formas de los plásticos (Capítulo 39), de los textiles (Sección XI) y de la metalurgia (Sección XV).

59 Por ejemplo “crin”, “marfil” (Capítulo 5), “lana”, “pelo fino” y “pelo ordinario” (Capítulo 51), “metales comunes así como la forma y clases de aleaciones (Sección XV).

60 Por ejemplo, las combinaciones de prendas conocidas como trajes, trajes sastre, conjuntos textiles y los monos y conjuntos para esquiar (Capítulo 61 y 62)

61 Por ejemplo la Nota de la Sección I que extiende el texto de la partida que comprende los productos ecos, a los productos deshidratados, evaporados o liofilizados.

62 Por ejemplo, la Nota del Capítulo 12 efectúa una distinción entre las plantas y los productos vegetales destinados a otros fines, ya se trate de la perfumería, la farmacopea o para fines insecticidas.

los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo”), sino también porque las Notas son una prolongación de las partidas que, como se ha dicho anteriormente, definen los conceptos en ellas contenidos y amplían o restringen su alcance⁶³

Como *segundo paso*, una vez identificadas la o las Secciones probables, procederá el mismo esquema para seleccionar dentro de ella o de ellas, el o los Capítulos que pudieran comprender a la mercadería, y en tal caso, habrán de leerse las Notas de Capítulo, si las hubiera. Nuevamente estas Notas, que se encuentran subordinadas a lo establecido en las Notas de Sección, aportarán o no conclusión al proceso clasificatorio. Finalmente, como *tercer paso*, si del referido proceso resulta la consideración de un único Capítulo, resta la elección del texto de partida apropiado, la que se efectuará con los datos que eventualmente hubieran aportado las Notas de Sección o de Capítulo⁶⁴. Este proceso responde a elementales reglas de lógica, ya que la partida, como se verá, está subdividida en subpartidas (regionales y nacionales), a las cuales es necesario llegar para determinar el nivel arancelario de un producto. Para ello, debe determinarse previamente el contenido de la partida, por la sencilla razón de que ninguna parte de esta puede contener más de lo que ella contiene, y, si es una subpartida, a la vez contiene menos que la partida a la cual pertenece. Si no se siguiera tal procedimiento, podría llegar a adjudicarse a un producto una subpartida al cual no pertenece, tarea que a su vez resultaría impracticable puesto que los textos de cualquier subdivisión de menor contenido no son suficientemente completos para precisar por sí mismos todas las características que le vienen impuestas forzosamente por todas las categorías que le son superiores y que la comprenden⁶⁵.

Como ejemplo de Nota de Sección, puede indicarse la Nota 1 de la SECCIÓN I (“ANIMALES VIVOS Y PRODUCTOS DEL REINO ANIMAL”) que establece:

1. *En esta Sección, cualquier referencia a un género o a una especie determinada de un animal se aplica también, salvo disposición en contrario, a los animales jóvenes de ese género o de esa especie.*

Como ejemplo de Nota de Capítulo, reproducimos las dos Notas del Capítulo 57 (“Alfombras y demás revestimientos para el suelo, de materia textil”)

63 Gómez García-Arguelles, Ricardo. “Introducción al estudio del Arancel”, cit., pág. 866.

Hagamos notar que este autor se refería a la Nomenclatura de Bruselas

64 Fernández, Pellegrino y Pranteda, op. cit., pág. 70.

65 Manzano, op. cit., págs. 782-783.

1. En este Capítulo, se entiende por *alfombras y demás revestimientos para el suelo, de materia textil*, cualquier revestimiento para el suelo cuya superficie de materia textil quede al exterior después de colocado. También están comprendidos los artículos que tengan las características de los revestimientos para el suelo de materia textil pero que se utilicen para otros fines.
2. Este Capítulo no comprende los productos textiles planos y bastos de protección que se colocan bajo las alfombras y demás revestimientos para el suelo.

Es necesario ligar esta RG No. 1 con la RG No. 6, a los efectos de lograr la clasificación en una subpartida. La Regla 6 expresa que la clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, *mutatis mutandis*, por las Reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario. Luego, para llegar a la subpartida regional en la NCM, habrá que aplicar la Regla General Complementaria No. 1. Esta indica que las RG se aplicarán, *mutatis mutandis*, para determinar dentro de cada partida o subpartida del Sistema Armonizado, la subpartida regional aplicable y dentro de esta última el ítem correspondiente, entendiéndose que solo pueden compararse desdoblamientos regionales del mismo nivel. Y finalmente, para llegar a la subpartida nacional del NCM habrá que aplicar la Regla General Complementaria Nacional No. 1, la cual establece que las RG para la interpretación del SA se aplicarán, *mutatis mutandis*, para determinar dentro de cada subpartida o ítem Regional, la subpartida nacional y dentro de esta el ítem correspondiente, entendiéndose que solo pueden compararse desdoblamientos nacionales del mismo nivel.

Por tanto, de acuerdo a la RG 1, complementada con la Regla General complementaria No. 1 y la Regla Complementaria Nacional No. 1, habrá que estar al texto de la partida o de las subpartidas, con el auxilio de las Notas de Sección o de Capítulo, y de las Notas de subpartida. Si bien en el proceso de clasificación conviene seguir los pasos anteriormente detallados (identificación de la Sección, luego del Capítulo y finalmente de la Partida), se ha sostenido en doctrina que el texto de la partida (o de la subpartida) es la norma de mayor jerarquía en la clasificación de la mercadería, complementado con las Notas de Sección o de Capítulo, pues ellas delimitan, interpretan o precisan el alcance o ámbito de las primeras⁶⁶.

66 Rohde Ponce, Andrés: "Derecho Aduanero Mexicano", ISEF, México, 4ª. Reimpresión (2005), Volumen 2, pág. 309.

Ello no se vería confirmado por la RG No. 1, en tanto su última parte abre el camino a las Reglas siguientes, siempre que dichas Reglas no sean “.....contrarias a los textos de dichas partidas y Notas”; por lo que en la clasificación según la RG No. 1, ambos elementos (textos y Notas) pueden ser indistintamente aptos para determinar la clasificación.

Los textos de las partidas y subpartidas tienen un carácter eminentemente restrictivo y limitado a su propio contenido, hasta el punto que es suficiente la mutación en el calificativo de un descriptor para que se produzca una substancial modificación en la clasificación del producto considerado. Es el caso de la partida 2006 que clasifica los frutos almibarados (glaseados, escarchados, etc.) frente a la 2008 que clasifica estos mismos productos cuando están conservados en almíbar, cuya diferencia consiste en que los primeros se presentan en estado seco, en tanto que la conserva en almíbar implica la presencia de un líquido de gobierno⁶⁷.

Asimismo, puede hacerse una distinción entre los textos que citan artículos concretos, los que pueden denominarse **específicos** y aquellos otros que, por comprender un grupo de artículos más o menos afines, pueden denominarse **genéricos**⁶⁸.

Así, los textos de las siguientes subpartidas nacionales podrían considerarse **genéricos**:

8443.14.00.00 - - Máquinas y aparatos para imprimir, tipográficos, alimentados con bobinas, excepto las máquinas y aparatos flexográficos

8443.15.00.00 - - Máquinas y aparatos para imprimir, tipográficos, distintos de los alimentados con bobinas, excepto las máquinas y aparatos flexográficos

8443.16.00.00 - - Máquinas y aparatos para imprimir, flexográficos

En tanto los textos de las siguientes subpartidas nacionales podrían considerarse **específicos**:

8443.17.10.00 Rotativas para huecogrado

1604.11.00.00 - - Salmones

Dentro de los textos genéricos pueden denominarse propiamente tales sin otra calificación, a los que ocupan lugares indiferenciados dentro de la Nomenclatura. En cambio, pueden denominarse **genérico residuales** aquellos textos que ocupan el último lugar de la respectiva subpartida nacional, cuyo nivel genérico es más intenso:

67 Páez, op. cit., pág. 68.

68 Se sigue con variantes, a PÁEZ, op. cit., págs. 69-70.

Así, en el siguiente ejemplo,

8443.17 - - Máquinas y aparatos para imprimir, heliográficos
(huecograbado)

8443.17.10.00 Rotativas para huecograbado

8443.17.90.00 Los demás.

La posición genérico-residual es la indicada en último lugar. Este texto es genérico residual, puesto que no comprende la enunciación de ningún artículo. Comprende en forma genérica todas las máquinas y aparatos para imprimir, heliográficos (huecograbado), que no sean “Rotativas para huecograbado”.

Los textos de partidas de naturaleza genérica son los que presentan mayores dificultades y en ellos se ha de favorecer la aplicación de las posiciones genéricas de partida sobre las de carácter residual. Estas últimas han de ser estimadas solo en aquellos casos en los que un producto no tenga otra posible localización⁶⁹.

La RG No. 1 establece que: “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 de las Notas de Sección o de Capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas siguientes”. Se trata de la “regla de la jerarquía normativa”, a la que aludimos antes⁷⁰, la cual establece la prioridad de la RG No. 1, la aplicación subsidiaria de las demás Reglas y el orden de aplicación de estas.

3. La Regla General No. 2 (“Regla para los bienes y mezclas incompletos o sin terminar” - “Rule for Incomplete/Unfinished Goods and Mixtures”⁷¹)

La parte final de la RG No. 1 da lugar a que, en los casos en que sea necesario, se pase a la aplicación de las Reglas siguientes, siempre que dichas reglas no sean “.....contrarias a los textos de dichas partidas y Notas”, lo que indica la prioridad de la RG No. 1 sobre las demás reglas⁷².

La **RG No. 2** expresa:

69 Páez, op. cit., pág. 71.

70 Supra No. 17 de este Capítulo.

71 Weerth, op. cit., pág. 62.

72 Gómez García-Arguelles, Ricardo. “Introducción al Estudio del Arancel”, cit., pág. 867.

- a. Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que este presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía.
- b. Cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada o asociada con otras materias. Asimismo, cualquier referencia a las manufacturas de una materia determinada alcanza también a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. La clasificación de estos productos mezclados o de estos artículos compuestos se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la Regla 3.

Lo expresado anteriormente (“si no son contrarias...”) marca la supremacía legal de la RG No. 1. La doctrina da este ejemplo a título ilustrativo⁷³:

La partida 96.17 expresa: **TERMOS Y DEMÁS RECIPIENTES ISOTÉRMICOS, MONTADOS Y AISLADOS POR VACÍO, ASÍ COMO SUS PARTES (EXCEPTO LAS AMPOLLAS DE VIDRIO)**; puede verse que el texto de la partida no admite la clasificación de dichos recipientes desmontados, de conformidad con su expresa mención a la condición de *montados*; en consecuencia, se torna inviable la aplicación de la RG No. 2 a) para clasificar termos desmontados en la partida en análisis.

La RG No. 2 no es en puridad una regla de clasificación; en efecto, amplía los términos de una partida hacia los bienes incompletos, sin terminar o que se presenten desmontados, a la manufacturas de una materia determinada y a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. Pero una vez ampliada la partida, la clasificación se hará por la RG No. 1 o por la RG No. 3, según los casos⁷⁴.

La RG 2 a) comprende en principio dos situaciones. La primera es que la referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso *incompleto* o *sin terminar*, siempre que este presente las características esenciales del artículo completo o terminado.

Un artículo se compone por lo general de una agrupación de “partes” o “piezas”. Por tanto, será *incompleto* aquel artículo al que le falten partes

73 Fernández, Pellegrino y Pranteda, op. cit., pág. 75.

74 Ferrere, op. cit., pág. 82; Weerth, op. cit., pág. 62; Gómez García-Arguelles, Ricardo, “Introducción al Estudio del Arancel”, cit., pág. 868.

o piezas, o mejor dicho, se presente a despacho con la falta o carencia de partes o piezas que lo componen. No obstante, para poder ser clasificado en la misma partida que el artículo completo, este agrupamiento de piezas deberá presentar las características esenciales del artículo completo, esto es las características propias del artículo terminado, que le permiten diferenciarlo de otros⁷⁵, situación que obviamente deberá ser examinada caso a caso, sin poder efectuar generalizaciones al respecto⁷⁶.

Un zapato que se presente sin su piso o suela es un zapato incompleto, sin que pueda decirse que presenta las características esenciales del artículo completo, ya que le falta uno de los elementos determinantes de su clasificación; en efecto, los textos de partida relativos a la clasificación del calzado lo hacen en consideración a los materiales constitutivos de su parte superior o corte y los de su piso o suela, cuestiones que no pueden ser apreciadas en el caso que se ejemplifica⁷⁷.

Un artículo *sin terminar* será aquel al que le faltan procesos de manufactura, y se le aplican los mismos conceptos expresados anteriormente para los artículos incompletos. Esta categoría comprende los “esbozos” (salvo que éstos estén expresamente citados en una partida determinada y en consecuencia se clasifiquen por aplicación de la RG No. 1). Los esbozos son artículos sin terminar, que no son utilizables en el estado en que se presentan, pero que tienen aproximadamente la forma o el perfil del artículo terminado y no pueden utilizarse razonablemente para otros fines que la fabricación o acabado de dicho artículo. Por ejemplo, una camisa tejida para hombre a la cual le falten las costuras, estará todavía clasificada en la partida 6203, ya que las características esenciales del producto terminado están presentes⁷⁸.

Los productos semimanufacturados que no presenten todavía la forma esencial del artículo terminado (grado de elaboración inferior al esbozo), tales como barras, tubos, hojas, tiras, chapas, placas, etc., no quedan comprendidos en el concepto de esbozos; pueden ser mercaderías de utilización general, pero ello implica que pueden utilizarse para diversos fines y no solo para la fabricación del producto terminado cuya clasificación se está considerando⁷⁹. Contrariamente, podrán considerarse esbozos los tacos de corcho que por su forma y dimensiones no pueden ser destinados

75 Ferrere, Daniel M., op. cit., pág. 83.

76 Páez, págs. 80-81.

77 Páez, pág. 81.

78 Weerth, pág. 63. Gómez García-Arguelles, Ricardo, pág. 871.



más que a la fabricación de tapones, o las láminas de acero estampadas para la fabricación de hojas de afeitar⁸⁰. El esbozo se clasifica en la misma partida o subpartida que el artículo terminado, salvo que el texto de dichas partidas o subpartidas, o sus Notas, impidan tal ampliación, en aplicación de la Regla No. 1.

Asimismo, la Regla 2 a) es de aplicación a partir de la Sección VII de la Nomenclatura, ya que este criterio relativo a la forma de presentación es inaplicable a los artículos que se encuentran clasificados en las primeros 6 Secciones de la Nomenclatura⁸¹.

El segundo contenido de la Regla 2 a) es la disposición de que cualquier referencia a un artículo en una partida determinada “*Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía*”. Las mercaderías alcanzadas por esta disposición se presentan a despacho en estas condiciones, principalmente por las necesidades o la facilidad del embalaje, manipulación o transporte, ello en razón del gran volumen o complejidad de las mercaderías, de sus procesos de montaje o de los distintos orígenes de sus componentes⁸².

Esta normativa fue erróneamente interpretada durante muchos años al encontrarse descripta equívocamente en las Notas Explicativas cuando citaban que la estructuración de estos artículos había de hacerse mediante sencillas operaciones de montaje⁸³. Esto hubo de ser subsanado, y en tal sentido, la disposición actual no distingue en función de la complejidad del método de montaje, que pueden ser la unión de partes mediante elementos de fijación como tornillos, pernos, tuercas, o a través de operaciones de remachado, soldadura, etc. Como se decía, se trata de artículos que por su volumen o por su forma no resultan cómodos de transportar, por lo que, después de haber sido fabricados, se dividen en dos o más partes. Es posible inclusive que las diferentes partes se fabriquen en diferentes países, y el montaje final se realice *in situ*, en el país de importación. Debe tenerse

79 Ferrere, Daniel M., op. cit., pág. 83-84; Fernández, op. cit., págs. 87-88. Gómez García-Arguelles, Ricardo, pág. 871.

80 Páez, págs. 81-82.

81 Páez, pág. 81, Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 87.

82 Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 87. En cuanto al montaje o instalación, PÁEZ indica que en muchas oportunidades, estas operaciones solo son posibles en el lugar al que va destinado el producto (colocación de motores, bancadas, cadenas de transporte o de transmisión, etc. -op. cit., pág. 82)

83 Páez, pág. 82.

presente que lo que se admite no es un conjunto heterogéneo de piezas o de partes, sino precisamente el conjunto que, una vez montado, dará lugar a un artículo completo, que se clasificará como el artículo completo o terminado, o considerado como tal “en virtud de las disposiciones precedentes”, esto es según la RGI No. 1⁸⁴.

Son condiciones necesarias para la aplicación de esta Regla: (i) que sean presentadas todas las partes destinadas a ser ensambladas; (ii) que estas además sean identificables como destinadas a integrarse en el producto terminado; (iii) las partes a ensamblar deben presentarse listas, es decir que no pueden someterse a ninguna operación adicional de acabado para alcanzar su estado final. Asimismo, solo las partes excedentes del montaje, con las que ya no es posible obtener un artículo completo, pueden tener la calidad de parte o accesorio y pasarán a tener su propio régimen de clasificación⁸⁵.

Es necesario que el montaje no precise de operaciones distintas de la simple unión de los diferentes elementos mediante tornillos, pernos, remaches u otros artículos de unión semejante, pudiendo admitirse, en caso necesario, incluso la soldadura. La ausencia de estas piezas accesorias en el momento del despacho (clavazón, tornillería, remaches, bisagras, etc., así como la falta de zócalos, placas de asiento u otras bases sobre las que se apoyen los artículos, no hace perder al conjunto el carácter de desmontado en el sentido de la regla. Diferente sería la ausencia de un elemento o elementos que, integrados en el artículo, permitirán el montaje. La realización de operaciones superiores, como acabado o perfilado de piezas, perforado o cualquier otro tipo de trabajo industrial, como el cortado y conformado a la medida requerida de determinados elementos, hacen perder al conjunto de piezas y partes el carácter de artículos desmontados o sin montar⁸⁶.

La doctrina extiende esta regla a la situación de artículos incompletos o sin terminar que presenten las características esenciales de los artículos completos o terminados, desmontados o sin montar todavía, con la condición que solo requieran operaciones de montaje⁸⁷.

Un ejemplo de la aplicación de la última parte de la Regla No 2 a) es un ropero presentado en sus partes de madera listas para armar mediante

84 Gómez García-Arguelles, Ricardo, pág. 871-872.

85 Páez, pág. 82; Fernández, pág. 87

86 Gómez García-Arguelles, Ricardo, pág. 873.

87 Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 88

tornillos y clavos, con instrucciones de montaje, sin herrajes, cerraduras ni barral. Se trata de un artículo incompleto con las características esenciales del artículo completo, sin montar y que solo requiere operaciones de montaje. Clasificación: Subpartida 9403.50 (RG(2 a y RGI 6 – texto de subpartida de primer nivel)⁸⁸. Asimismo, un centro de mecanizado para trabajar metal (partida 8457) que es desarmado por razones de transporte en dos contenedores que luego son presentados en aduana en forma conjunta, deberá ser clasificado en la partida 8457, en aplicación del segundo contenido de la Regla 2 a)⁸⁹.

En resumen, mientras no resulte dispuesto lo contrario del texto de las partidas y notas, cuando en la nomenclatura se designe un artículo, debe entenderse que se refiere⁹⁰:

- a. Al artículo completamente terminado y al mismo desmontado o sin montar.
- b. A los esbozos del artículo.
- c. Al artículo al que le falte algún elemento, parte o complemento de mano de obra, sin que por ello haya perdido el carácter de artículo completo y al mismo tiempo desmontado o sin montar.

En otro caso, la mercancía se clasificará como pieza, parte, semimanufactura o simple manufactura de la materia, o, en su caso, como otro artículo distinto comprendido en partida diferente.

La Regla 2 b) indica que *“cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada o asociada con otras materias. Asimismo, cualquier referencia a las manufacturas de una materia determinada alcanza también a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. La clasificación de estos productos mezclados o de estos artículos compuestos se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la Regla 3”*.

La primera parte de la Regla 2 a) no es aplicable a las preparaciones alimenticias, ni a las preparaciones químicas o derivadas de la química, ya que a ello no se les pueden aplicar los conceptos de “esbozos”, “piezas”, “partes” y “accesorios”; tampoco este tipo de productos puede presentarse desmontados o desarmados. Si bien no se puede negar la existencia de preparaciones intermedias con un grado tal de elaboración que ya presenten las características de un producto terminado, los textos de las partidas

88 Fernández, Pellegrino y Pranteda, págs. 91-92.

89 Weerth, pág. 63.

90 Gómez García-Arguelles, Ricardo, pág. 874.

de este tipo de productos no permiten de todas formas la extensión prevista en la Regla 2 a)⁹¹. De ahí que sea necesario, en estos casos, recurrir a la Regla 2 b).

La doctrina⁹² ha señalado que los conceptos relevantes de esta Regla son:

- Las partidas que mencionan una materia determinada alcanzan a dicha materia pura –aplicación de la RG No. 1- como mezclada o combinada con otras materias; del mismo modo, las partidas que incluyen a las manufacturas de una materia alcanzan a las manufacturas constituidas total –aplicación de la RG No. 1- o parcialmente por dicha materia.
- Esta Regla no es en sí misma clasificatoria, sino ampliatoria (tal como se había señalado más arriba) y, en consecuencia, los productos mezclados y los artículos compuestos, cuya clasificación no proceda por aplicación de la RG No. 1, son susceptibles de clasificarse en dos o más partidas y deben, por tanto, clasificarse de acuerdo con la RG No. 3.

Dicho de otra forma, la aplicación de esta Regla ha de utilizarse para ampliar el texto de una partida comprensiva de artículos constituidos por una materia determinada y que solo están constituidos parcialmente por dicha materia, que se presenta unida, mezclada o asociada con otra u otras de naturaleza diferente. En los casos en que las materias mezcladas u asociadas y las manufacturas constituidas por dos o más materias puedan clasificarse en dos o más partidas (“concurso” de partidas), la Regla 2 b) remite, para dilucidar la clasificación de estos productos mezclados, a la RG No. 3⁹³.

La ampliación prevista por la Regla 2 b) se refiere a la presencia y existencia física de varias materias en el artículo en cuestión, es decir que tal ampliación no alcanza a la asociación de materias en forma tal que origine una nueva materia. Así, la partida 68.16 comprende manufacturas de materias minerales, en la que esta materias pueden presentarse asociadas entre sí o con otras materias, siempre que tal asociación no haya sido realizada de forma que origine una nueva materia cerámica del capítulo 69 o un vidrio del capítulo 70. La ampliación resultante de la Regla 2 b) no

91 Gómez García-Arguelles, Ricardo, pág. 873-874.

92 Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 94.

93 Páez, pág. 84. Mordeglia y Martínez, pág. 11.

puede alcanzar a aquellas materias que son objeto de clasificación en otras partidas, y ello como consecuencia de lo establecido en la Regla 1⁹⁴.

Debe tenerse siempre en cuenta la supremacía de la RG No. 1. Por ejemplo, la partida 15.17 expresa:

MARGARINA; MEZCLAS O PREPARACIONES ALIMENTICIAS DE GRASAS O

ACEITES, ANIMALES O VEGETALES, O DE FRACCIONES DE DIFERENTES

GRASAS O ACEITES, DE ESTE CAPÍTULO, EXCEPTO LAS GRASAS Y ACEITES

Y SUS FRACCIONES, DE LA PARTIDA 15.16.

Esta glosa comprende expresamente a las mezclas alimenticias constituidas por dos o más aceites o grasas, animales o vegetales. En virtud de ello, el texto de la partida constituye claramente el elemento legal determinante para la clasificación de las citadas mezclas en la partida 15.17, y por aplicación de la RG No. 1 y no resulta procedente su encuadre en los términos de la RG No. 2 b). Debe concluirse en relación a la RG No. 2 b) que la misma remite a la RG No. 3 para concluir la clasificación de los productos mezclados y de las manufacturas de diferentes materias, cuya clasificación no haya podido resolverse por aplicación de la RG No. 1⁹⁵.

La asociación de hortalizas (partida 07.01) y el vinagre (partida 22.10) podría estar permitida por el simple espíritu de la Regla 2 b) en cualquiera de estas dos partidas. Sin embargo, tal asociación, como forma de conservación de las hortalizas, es precisamente el objeto de la partida 20.01. Pero por otra parte, la partida 07.01 se refiere a las legumbres y hortalizas *frescas o refrigeradas*, por lo que la adición de vinagre, que es un método de conservación de estos vegetales, es una forma de presentación que excede de la admitida en dicha partida 07.01, que solo se refiere a las legumbres y hortalizas en estado fresco o simplemente refrigeradas, por lo que tal asociación nunca podría incluirse en esa partida, pues ello sería contrario a su propio contenido, es decir a la Regla 1. En otros términos, la Regla 2 b) no puede ir más allá de los *casos no previstos en la nomenclatura*⁹⁶.

Determinadas mezclas, por sus especiales características, han sido consideradas por la Nomenclatura en forma concreta, ya sea en el texto de las

94 Gómez García-Arguelles, Ricardo. "Introducción al Estudio del Arancel", cit., pág. 878.

95 Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 94

96 Gómez García-Arguelles, Ricardo. "Introducción al Estudio del Arancel", cit., pág. 878.

partidas, ya sea en las Notas. Así, están previstas con partidas especiales determinadas mezclas o asociaciones: impregnación, baño, recubrimiento, revestimiento de unas materias con otras; por ejemplo la partida 40.07 prevé la asociación hilados-textiles-cauchos; la partida 44.15 admite expresamente la madera chapada o contrachapada asociadas con otras materias y la 44.16 los tableros de madera recubiertos con chapas de metales comunes. En cuanto a las notas: v.g. las mezclas de especias entre sí o con otras materias están reguladas por la Nota 1 del Capítulo 9; la nota 2 del capítulo 40 que, junto con la nota 3 del Capítulo 59 determina la forma de clasificación de las asociaciones textiles-caucho; las notas 2 del la sección XI, 5 del capítulo 71, 3 y 5 de la sección XV que, en lo que refiere a las asociaciones de textiles entres sí, de aleaciones de metales preciosos y de aleaciones y asociaciones de metales comunes, establecen la forma de determinar la materia a considerar⁹⁷; los productos textiles y las aleaciones metálicas, que aparecen reguladas por las notas de la Sección XI en el primero de los casos, del Capítulo 71 para los metales preciosos y por las de la Sección XV y las de sus Capítulos para las aleaciones de los metales comunes, lo que determina su clasificación por aplicación de la RG No. 1⁹⁸

Dicho de otra manera, si la glosa o descriptor de la partida contempla en forma concreta una determinada mezcla o manufactura, deberá aplicarse la RG No. 1. Si ese no fuera el caso y la mezcla o manufactura en cuestión no estuviera claramente indicada o descripta en la glosa, y por tanto fuera susceptible de clasificarse en dos o más partidas, habrá de recurrirse a la RG No. 3. Finalmente, no solo resulta inoperante la aplicación de la Regla 2 b) cuando existen *limitaciones* frente a determinadas mezclas o asociaciones. También resulta así cuando las partidas, bien por su propio texto, bien por las notas, no admiten mezcla o combinación alguna. Así, la partida 15.03 exige que el aceite de manteca de cerdo esté sin mezcla aguan. Las notas 1 de los capítulos 28 y 29 exigen que los productos químicos inorgánicos u orgánicos de tales capítulos se presenten *aislados*, es decir sin mezcla ni asociación con otras materias (a no ser las soluciones acuosas u otras adiciones que no les hagan perder el carácter de productos químicos aislados)⁹⁹.

Como ejemplo de este último caso, una mezcla de centeno y cebada (50/50) puede ser incluida en la partida 1002 (centeno) pero también en la partida 1003 (cebada), conforme a la RG 2 b), primera parte, ya que las

97 Gómez García-Arguelles, Ricardo. "Introducción al Esudio del Arancel", cit., pág. 879.

98 Páez, pág. 84.

99 Gómez García-Arguelles, Ricardo. "Introducción al Estudio del Arancel", cit., pág. 879.

partidas son también aplicable para las mezclas; una cuchara de acero con mango de madera puede ser clasificada en la partida 4419 y en la partida 8215, ya que los términos de las partidas son también aplicables para bienes que están constituidos en parte por un cierto material.

La Regla 2 b) tiene un campo de acción limitado a los artículos que se clasifican según su *materia constitutiva* y no según su *función*, sin que en ningún momento pueda referirse a las combinaciones de diversos artículos clasificados con independencia de la materia, esto es la combinación o asociación de funciones diversas. Por ejemplo la partida 91.02 comprende a los “relojes con mecanismo de pequeño volumen”, cualquiera que sea su materia constitutiva y dedica la partida 98.10 a los “encendedores” asimismo sin atender a la materia constitutiva. Un artículo compuesto por la asociación de un reloj y de un encendedor no queda contemplado por la Regla 2 b), o lo que es lo mismo, esta regla no permite ampliar la partida 91.02 a la asociación reloj-encendedor, ni la partida 98.10 a la asociación encendedor-reloj. Por tanto las partidas afectadas por la Regla 2 b) son aquellos que hacen referencia a una materia o a manufacturas de tal materia, sin atender, a estos efectos, a la función que cumpla la manufactura. Por ejemplo crin de la partida 05.03, legumbres y hortalizas de la partida 07.01 o productos de condensación de la partida 39.01, o bien conservas de carne de la partida 16.02, etc.¹⁰⁰

En resumen, la Regla 2 b) no establece norma de clasificación, sino que se limita a ampliar el alcance de las partidas (Regla 1) a las mezclas o asociaciones de materias distintas. La norma de clasificación la señala la regla 3, pero los resultados estarán siempre subordinados al sentido de clasificación deducible de los propios textos de las partidas y notas, es decir de la Regla No. 1 como lo recuerda su último párrafo:

“Siempre que no sean contrarias al texto de las partidas y notas”¹⁰¹

4. Regla General No. 3 (Regla decisoria –“Deciding Rule”¹⁰²)

Esta Regla expresa:

Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la Regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue:

100 Gómez García-Arguelles, Ricardo. “Introducción...”, cit., pág. 877-878.

101 Gómez García-Arguelles, Ricardo. “Introducción...”, cit., pág. 880.

102 Weerth, pág. 63.

- a. la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deben considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa;
- b. los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la Regla 3 a), se clasificarán según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo;
- c. cuando las Reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta.

La RG No. 3 busca resolver los conflictos de clasificación que se producen cuando una mercadería puede racionalmente clasificarse en más de una posición. Prevé tres métodos de clasificación diversos, que se aplican en un orden escalonado: la Regla 3 b) solo se aplicará si la Regla 3 a) no permite solucionar el problema, y la Regla 3 c) solo se aplicará en el caso de que las anteriores no sean suficientes para solucionar el conflicto¹⁰³.

La Regla 3 a) establece la prioridad de aplicación de la partida con descripción más específica (es decir la más definitoria con relación a la mercadería a clasificar) sobre la o las partidas de alcance más genérico. No es posible establecer principios rigurosos que permitan establecer si una partida es más específica que otra. No obstante, a título general puede decirse que: a) una posición que designa nominalmente un artículo determinado es más específica que otra que comprende una familia de productos; b) debe considerarse más específica la posición que identifica más claramente y con una descripción más completa y precisa la mercancía considerada¹⁰⁴.

103 Ferrere, pág. 85. Mordegliá y Martínez, pág. 12.

104 Ferrere, págs. 85-86; Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 97. Mordegliá y Martínez, pág. 12.

Por ejemplo, consideremos la situación de las alfombras de materia textil (poliéster) con pelo insertado, reconocibles como destinadas a vehículos automotores. Dicha mercadería está comprendida en dos partidas:

57.03: “Alfombras y demás revestimientos para el suelo, de materia textil, con mechón insertado, incluso confeccionados”.

87.08: “Partes y accesorios para vehículos automotores de las partidas 87.01 a 87.05”.

La mercadería en consideración, está totalmente comprendida en ambas partidas. Pero analizadas ambas glosas, la partida 57.03 resulta más específica al referirse en particular a alfombras, en tanto la partida 87.08 admite a esta mercadería genéricamente como accesorios de vehículos automotores¹⁰⁵.

Asimismo, un tenedor de madera debería ser clasificado en la partida 4419 como “Artículos de mesa o de cocina, de madera”, desde que este exacto término de la partida es preferible al término genérico de la partida 4421: “Otros artículos de madera”¹⁰⁶.

En el caso de una cuchara de metal con mango de madera, existen dos posibles partidas (4419 y 8215) que pueden ser consideradas como igualmente específicas. En tal caso, la decisión debe ser tomada aplicando la RG 3b) o la RG 3c)¹⁰⁷.

La segunda parte de la Regla 3 a) refiere a casos en que las partidas son *parcialmente específicas*¹⁰⁸: las partidas en las cuales puede clasificarse la mercadería se refieren solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor. En estos casos, tales partidas deben considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa, lo que conduce a la imposibilidad de aplicar la Regla 3 a) y a considerar la aplicación de la Regla 3 b).

Esta última Regla, como se vio, indica que los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos

105 Ejemplo suministrado por Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 98.

106 Weerth, pág. 64.

107 Weerth, pág. 64.

108 Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 99.

aconditionados para la venta al por menor, *cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la Regla 3 a*), se clasificarán según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo.

Existen casos claros en que es imposible determinar la materia o artículo que le confiere al producto su carácter esencial; así en el ejemplo ya citado de una mezcla por partes iguales (50/50) de cebada y centeno, en cuyo caso habrá que recurrir a la Regla 3 c)¹⁰⁹.

La determinación de la “esencia” de cada producto no puede hacerse a priori, ya que dicho carácter puede estarle conferido por un sinnúmero de circunstancias que deben ponderarse según las particularidades de cada caso¹¹⁰. En consecuencia, el carácter “esencial” de una mercadería deberá ser objeto de un análisis casuístico, de imposible generalización. Puede resultar tanto de un análisis cuantitativo (el carácter preponderante -peso, volumen, cantidad- de una materia en una mezcla de diferentes materias) o cualitativo (la utilidad, función o importancia del elemento o materia de un conjunto o compuesto, que le da su carácter esencial). Por tanto, el carácter esencial deberá resultar de un análisis del caso concreto¹¹¹.

Esta Regla comprende cuatro tipos de mercaderías:

- Productos mezclados.
- Manufacturas compuestas de materias diferentes.
- Manufacturas constituidas por la unión de artículos diferentes.
- Mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor.

La expresión “productos mezclados” comprende una vasta gama de mercaderías: disoluciones de compuestos químicos en solventes, mezclas de productos naturales, mezclas de productos químicos y sustancias alimenticias; especialidades medicinales constituidas por uno o más principios activos y otras sustancias excipientes; mezclas de fibras de distintas materias textiles; etc.

Las manufacturas compuestas de materias diferentes comprenden las obras obtenidas, elaboradas o fabricadas con dos o más materias constitutivas, por ejemplo, los artículos para servicio de mesa, cocina o tocados, de vidrio combinado con metales comunes o con madera; los muebles de ma-

109 Weerth, pág. 64.

110 Mordegia y Martínez, pág. 12.

111 Ferrere, pág. 86, Páez, págs. 87-88; Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 101.



dera con partes de mármol, vidrio u otras materias, las prendas de vestir conformadas por partes de materia textil y partes de peletería, plástico, plumas, etc.

Las manufacturas constituidas por la unión de artículos diferentes, comprenden las mercaderías que resultan de la combinación de artículos distintos, no solo cuando los componentes están fijos, sino también separables, cuando estos artículos tengan adaptabilidad entre sí, sean complementarios los unos de los otros y que unidos conformen un todo que no pueda venderse normalmente por elementos separados, o alguno de sus componentes sea difícilmente vendible por separado. Como ejemplos pueden citarse: bolígrafos que llevan adosados un reloj digital, encendedores combinados con linternas, azucareras que disponen de una apertura en su tapa para disponer una cuchara, etc.¹¹²

En cuanto a las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor deben cumplir simultáneamente las siguientes tres condiciones¹¹³: deben estar constituidas por lo menos por dos artículos diferentes clasificables en distintas partidas, se presentan juntos para la satisfacción de una necesidad específica o el ejercicio de una actividad determinadas, y deben estar acondicionados de modo que puedan venderse directamente al por menor, o sea a los usuarios directos sin previo reacondicionamiento.

Pueden darse algunos ejemplos para facilitar la explicación. Así, como ejemplos de *juegos* podemos citar: juegos o surtidos de viaje para costura; juegos de mesa, café o té presentados en un envase común; juegos de herramientas; juegos de micrófono y altavoces, etc. En cuanto a los *surtidos*, los trajes son surtidos formados por dos o tres prendas de vestir confeccionadas en su superficie exterior con la misma tela; surtidos de cuchillos, surtidos de viaje para aseo personal, juguetes conformados por un surtido, etc.

Así, un cuaderno de estampas para colorear, un pincel y una paleta de plástico, con témperas de distintos colores, todo en un envase para venta directa al por menor, se clasifica por aplicación de la Regla 3 b) en la subpartida 4903.00, dado que el carácter esencial está dado por el cuaderno para colorear.

Una preparación alimenticia consistente en arroz precocido (60%), carne de pollo (15%), hortalizas diversas (225) y el resto de su contenido en

112 En las tres referencias hemos seguido a Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 100-101.

113 Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 101.

peso lo componen especias, agentes aromatizantes y conservantes, presentada en envases de 500 g. se clasifica por la Regla 3 b) en la subpartida 1904.90, por ser un producto mezclado al que el arroz precocido le confiere el carácter esencial¹¹⁴.

La Regla 3 c) establece, como se vio anteriormente, que cuando las Reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta. En el caso multicitado de la mezcla de centeno y cebada al 50/50, que podía ser incluida en las partidas 1002 y 1003, la decisión clasificatoria final deberá ser en la partida 1003, por ser la última en orden de numeración¹¹⁵.

5. Regla General No. 4 (Regla residual o “Catch-all rule”¹¹⁶)

La Regla No. 4 expresa.

“Las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las Reglas anteriores se clasificarán en la partida que comprenda aquellas con las que tengan mayor analogía”.

La analogía es un último recurso para completar el círculo clasificatorio de forma que, al menos teóricamente, no exista la posibilidad de que quede fuera de la nomenclatura ningún artículo¹¹⁷. El nudo gordiano radica en qué debe entenderse por analogía, ya que según el criterio que sigamos en cada caso concreto hallaremos una partida u otra con las consiguientes consecuencias en el régimen tributario; la analogía puede estar dada por varios factores, a saber: su utilización para un mismo destino, su materia constitutiva, sus características físicas, su esencia, su origen, etc. y no es muy raro que se dé la concurrencia de características semejantes, razón por la cual es muy posible que al buscar la partida análoga nos encontremos con varias, por lo que deberemos recurrir en tal caso a la RGI No. 3 y solucionar el conflicto, ya sea por el carácter esencial de alguno de los elementos de la mercadería en cuestión o recurriendo al criterio de la última partida por orden de numeración, entre las que son susceptibles de aplicación¹¹⁸. La doctrina más moderna, continuando en cierta forma con el razonamiento anterior, ha indicado que esta Regla no es de

114 Ejemplos brindados por Fernández, Pellegrino y Pranteda, págs. 106-107.

115 Weerth, pág. 64.

116 Weerth, pág. 64.

117 Páez, pág. 89

118 Mordeglija y Martínez, pág.14.

aplicación normal, ya que la clasificación de los bienes puede ser realizada en forma suficiente mediante la aplicación de las Reglas 1 a 3. La RG No. 4 ha sido creada para clasificar cualquier bien que se cree en el futuro, así como para prevenir “huecos” en la clasificación¹¹⁹.

Como ejemplos de aplicación de esta Regla, pueden citarse los casos relativos a la clasificación de los parapentes en la partida correspondiente a los paracaídas, hasta el momento en que se acordó su inclusión en un texto de partida; y la de las “barbacoas solares”, un sistema de calentamiento que como no se encuentra recogido en ninguna subpartida del código 73.21 ni existe una subposición de “los demás”, ha sido preciso clasificarlas en la partida 7321.81 en tanto se crea el código correct¹²⁰. Asimismo, en el caso de pinturas y dibujos de pintores sin manos, hechos con la boca o con los pies, se podría proponer por analogía la Subpartida 9701.10 que comprende pinturas y dibujos hechos a mano¹²¹.

6. Regla General No. 5 (Regla para estuches y material de empaque - Rule for Cases and Packing Materials¹²²)

El texto de esta Regla es:

Además de las disposiciones precedentes, a las mercancías consideradas a continuación se les aplicarán las Reglas siguientes:

- a. Los estuches para cámaras fotográficas, instrumentos musicales, armas, instrumentos de dibujo, collares y continentes similares, especialmente apropiados para contener un artículo determinado o un juego o surtido, susceptibles de uso prolongado y presentados con los artículos a los que están destinados, se clasifican con dichos artículos cuando sean de tipos normalmente vendidos con ellos. Sin embargo, esta Regla no se aplica en la clasificación de los continentes que confieran al conjunto su carácter esencial;
- b. Salvo lo dispuesto en la Regla 5 a) anterior, los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas cuando sean de los tipos normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.

119 Weerth, pág. 64.

120 Páez, pág. 90

121 Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 111.

122 Weerth, pág. 65.

La RG No. 5 a) refiere a estuches y continentes que deben cumplir simultáneamente las siguientes condiciones¹²³:

- Estar preparados particularmente para alojar un artículo determinado o un juego o surtido; esto es, el continente debe presentar características tales que permitan que el artículo contenido disponga de un lugar exacto e incluso algunos continentes pueden tener la forma del objeto u objetos que han de contener.
- Deben ser susceptibles de uso prolongado; ello significa que sean apropiados por su resistencia y demás características constitutivas a tener una vida útil comparable con la del artículo o artículos que deben contener. Además estos continentes se usan generalmente para guardar y preservar la mercadería que alojan cuando la misma no es utilizada (transporte, almacenamiento, etc.).
- Presentados con los artículos, juegos o surtidos que han de contener, aún cuando estén envasados separadamente al momento del despacho aduanero, sea por razones de transporte o manipulación; en caso de presentarse aisladamente, los continentes siguen su propio régimen.
- Son de los tipos normalmente vendibles con dichos artículos.
- No deben conferir al conjunto el carácter esencial.

Una cámara fotográfica producida en Taiwán es presentada ante aduanas empacada en un estuche de cuero artificial. Este estuche está especialmente diseñado para contener la cámara y susceptible de utilización por un período prolongado. Las cámaras son usualmente vendidas con su estuche. Por tanto, es posible clasificar el estuche en la partida correspondiente a la cámara, de acuerdo con la RG 5 a), primera parte. Si el estuche está hecho con un cuero de alta calidad, sería aplicable la segunda frase de la RG 5 a), ya que el estuche le da al conjunto su carácter esencial. Por tanto la clasificación debe efectuarse en forma separada¹²⁴.

Así, una pulsera de oro presentada con su correspondiente estuche de cuero, o una guitarra española presentada a despacho conjuntamente con las fundas de materia textil, envasados separadamente. En ambos caso, el continente (estuche de cuero y funda) se clasifican en la subpartida del objeto principal (pulsera y guitarra). No obstante, esta Regla no es aplicable en el caso de una caja guarda-sahumerios, de marfil esculpido con una

123 Fernández, Pellegrino y Pranteda, págs. 112-113. Páez, pág. 91

124 Weerth, pág. 65.

rica decoración figurativa, que contiene 50 sahumerios hindúes de diferentes aromas, presentados en un envase para la venta directa, ya que el carácter esencial está dado por la caja de marfil (continente)¹²⁵.

La segunda parte de la Regla 5 que transcribimos nuevamente expresa: **“salvo lo dispuesto en la Regla 5 a) anterior, los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas cuando sean de los tipos normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida”**. Esta parte está destinada a regir la clasificación de los demás envases de los tipos normalmente utilizados para las mercaderías que contienen. Por ejemplo los textiles producidos en China son acondicionados en contenedores de papel resistente, que son normalmente utilizados para el empaque de tales bienes; de ahí que estos materiales de empaque deban ser clasificados en la misma partida que los bienes empacados, conforme a la RG 5b), primera parte¹²⁶. También los casos de las latas de metal común conteniendo bebidas o alimentos diversos, envases de productos cosméticos o de tocador, cajas o cajones de madera, plástico, cartón, etc. utilizados normalmente como envases para diferentes mercaderías. En todos estos casos los envases se clasificarán con las mercaderías que contienen¹²⁷.

Sin embargo esta disposición no es obligatoria si los textiles mencionados anteriormente son empacados en cajas de metal que pueden ser reutilizadas para sucesivos y futuros transportes de bienes. En este caso la clasificación de estas cajas debería ser realizada aplicando la segunda frase de la RG 5 b), ya que las cajas de metal son aptas para numerosos ciclos de transporte. Por tanto, la clasificación de este material de empaque y de los bienes, deben ser realizada en forma diferente¹²⁸. Otros casos de envases que son claramente susceptibles de utilización repetida, son ciertos bidones metálicos o recipientes de hierro o acero para gases comprimidos o licuados¹²⁹. A excepción de los productos a granel y de las mercaderías presentadas en estuches o continentes similares alcanzados por la RG 5 a), la RG 5 b) se aplica básicamente en todos los casos¹³⁰. En efecto, puede apreciarse que la primera parte de la RG 5 b) de alguna manera establece que los casos previstos en la RG 5 a) son taxativos.

125 Ejemplos brindados en Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 113-114

126 Weerth, pág. 65.

127 Páez, pág. 91.

128 Weerth, pág. 65.

129 Páez, pág. 91.

130 Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 114.

7. Regla General No. 6 (Regla para las subpartidas - “Subheading Rule”¹³¹)

El contenido de la Regla No. 5 es:

“La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, *mutatis mutandis*, por las Reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario”.

La primera parte de esta Regla, referida a las subpartidas, es enteramente similar a la RG1, que refiere a las partidas; es una extensión de la RG No. 1 para todas las subpartidas. De tal forma, para la clasificación de mercaderías a nivel de subpartida, la RG indica como primer elemento interpretativo, la consideración del texto de la subpartida y de las Notas de subpartida. En los casos en que no se pueda aplicar este primer criterio interpretativo, la RG 6 indica que se aplicarán (al igual que en el caso de las partidas), las Reglas Generales siguientes, “*mutatis mutandi*”, o sea “cambiando lo que haya que cambiar”, bien entendido –y esta es la segunda parte de la Regla- que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel¹³².

En cuanto a la expresión “subpartidas del mismo nivel” deben entenderse aquellas que se encuentran precedidas del mismo número de guiones, por lo que, si en el marco de una misma partida pueden tomarse en consideración dos o más subpartidas con un guión, debe apreciarse la especificidad de cada una de estas subpartidas con un guión en relación a un artículo determinado. Cuando ya se ha hecho la elección de la subpartida más específica con un guión y esta se encuentra subdividida, entonces y solo entonces, interviene el considerar el texto de las subpartidas con dos guiones para determinar cuál de ellas debe mantenerse finalmente¹³³.

La tercera parte de esta Regla expresa que también son aplicables las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario. Esta “disposición en contrario” puede emanar de la Nota de una subpartida. Por ejemplo, la Nota 3 del Capítulo 29 (“Productos químicos orgánicos”) establece que “Cualquier producto que pudiera clasificarse en dos o más partidas de este Capítulo se incluirá en la última de dichas partidas por orden de numeración”.

131 Weerth, pág.66.

132 Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 115. Weerth, pág. 66.

133 Páez, pág. 93.

Pero la Nota 2 de subpartida de ese mismo Capítulo expresa que: “La Nota 3 del Capítulo 29 no se aplica a las subpartidas de este Capítulo”. De tal forma puede verse que las Notas de Sección o de Capítulo son aplicables, salvo que una Nota de subpartida, establezca lo contrario¹³⁴.

Otro ejemplo es la nota de subpartida 2 del Capítulo 71, que da al término platino un alcance diferente del contemplado por la Nota 4 b) del mismo Capítulo y que es la única aplicable para la interpretación de las subpartidas 7110.11 y 7110.19¹³⁵. La Nota 4 b) indica que: “El término *platino* abarca el platino, iridio, osmio, paladio, rodio y rutenio. Pero la nota de subpartida 2 del mismo capítulo establece que: “A pesar de las disposiciones de la Nota 4 b) de este Capítulo, en las subpartidas 7110.11 y 7110.19, el término *platino* no incluye el iridio, osmio, paladio, rodio ni rutenio.

8. Reglas Generales Complementarias

Las mismas rezan:

1. Las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado se aplicarán, *mutatis mutandis*, para determinar dentro de cada partida o subpartida del Sistema Armonizado, la subpartida regional aplicable y dentro de esta última el ítem correspondiente, entendiéndose que solo pueden compararse desdoblamientos regionales del mismo nivel.
2. Los envases que contengan mercancías y sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida, mencionados en la Regla 5 b), seguirán su propio régimen de clasificación siempre que sean sometidos a los regímenes de admisión o exportación temporaria. Caso contrario, seguirán el régimen de clasificación de las mercancías.

De esta disposición se desprende que las Reglas Generales para la interpretación del Sistema Armonizado, resultan de aplicación *mutatis mutandis* al nuevo nivel de desagregación constituido por las subpartidas e ítems regionales. De ello se deduce que, por aplicación de la RG No. 1, deberá analizarse en primer término los textos de las subpartidas regionales e ítems de la NCM, así como las definiciones dadas en las notas de sección, capítulo y de subpartida (de no existir disposición en contrario), como asimismo lo expuesto en las Notas Complementarias de la NCM¹³⁶.

134 Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág.116

135 Páez, pág. 93.

136 Los Estados Partes han introducido en la NCM notas para la interpretación del alcance de determinadas subpartidas regionales e ítems de la NCM, así como para establecer lineamientos generales para la clasificación de determinados bienes. Estas notas

s e

A la vez que la RGI No. 6, la RGC No. 1 advierte que solo pueden compararse desdoblamientos regionales del mismo nivel. Esto es primero comparar textos de subpartida regional contra textos de subpartida regional, y una vez determinada dicha partida subregional, comparar textos de ítem NCM contra textos de ítem NCM. De no poderse concluir la clasificación del producto por lo indicado anteriormente, deberá recurrirse *mutatis mutandis*, y de no ser contrario al texto de las subpartidas regionales e ítems de la NCM, a los preceptos de las siguientes Reglas Generales del S.A. ello es las RGI 2, 3 o 4¹³⁷.

Debe observarse que la RGC No. 2 implica un cambio en relación a lo previsto por la RG 5b), ya que según esta último, los envases que sean susceptibles de utilizarse en forma repetida, se clasifican por separado. En cambio, por imperio de la RGC No. 2, ello no será así (esto es, no seguirán su propio régimen de clasificación), en los casos en que sean sometidos a los regímenes de admisión o exportación temporaria, en cuyo caso, se clasificarán en la misma forma que su contenido.

9. Regla general complementaria nacional

El contenido de esta Regla es el siguiente:

1. Las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado, se aplicarán, *mutatis mutandis*, para determinar dentro de cada subpartida o ítem Regional, la subpartida nacional y dentro de esta el ítem correspondiente, entendiéndose que solo pueden compararse desdoblamientos nacionales del mismo nivel.

Dado que nuestro país ha establecido una ulterior desagregación agregando dos dígitos (subpartida e ítem nacional), deberá seguirse, según esta Regla, el mismo proceso que sigue la clasificación en una subpartida e ítem regional. Esto es primero determinar, dentro de una subpartida e ítem regional, los textos de las subpartidas nacionales aplicables, y una vez determinada dicha subpartida nacional, analizar los textos de ítem de la Nomenclatura nacional hasta llegar al que corresponda aplicar, aplicando en este proceso la RG No. 1, y eventualmente las demás Reglas en la forma que se ha descrito con anterioridad.

denominan Notas Complementarias y se presentan a continuación de la Notas del Sistema Armonizado; existen Notas Complementarias en los Capítulos 3, 27, 29, Sección XVI y Capítulo 90 (Fernández, Pellegrino y Pranteda, pág. 145).

RESEÑA JURISPRUDENCIAL

Naturaleza de las Resoluciones de Clasificación Arancelaria

Tomás Barreto*

Desde el año 2011 el Consejo de Estado modificó la reiterada posición de la misma corporación, en el sentido de considerar las resoluciones de clasificación arancelaria como un acto general y abstracto no susceptible de acciones de nulidad y restablecimiento del derecho, lo cual tiene importantes consecuencias.¹

LA NUEVA TESIS DEL CONSEJO DE ESTADO

Hasta antes del cambio jurisprudencial reseñado, esta alta corporación venía admitiendo las demandas contra las Resoluciones de clasificación arancelaria petición de parte únicamente bajo la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, en el entendido de que eran actos de carácter particular y concreto, pues afectaban los derechos particulares de quien efectuaba la solicitud².

Señalaba esta tesis, que la acción de nulidad únicamente podía interponerse contra actos que comportaran “... un interés para la comunidad de tal naturaleza e importancia, que vaya aparejado con el afán de legalidad,...” que esta clase de actos no tenían.³

Al cambiar esta posición, señala el Consejo de Estado que “... las resoluciones de clasificación arancelaria de bienes crean situaciones jurídicas de carác-

* Profesión. Abogado, Miembro del Consejo Directivo del ICDA. Correo Electrónico: jbarreto@deloitte.com

1 Consejo de Estado. Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. sentencia del Veintitrés (23) de junio de dos mil once (2011). Radicado:11001-03-27-000-2006-00032-00- 16090.

2 Ver por ejemplo Consejo de Estado, Consejero Ponente Juan Angel Palacio Hincapié. Sentencia del doce (12) de abril de dos mil siete (2007) Radicación número: 11001-03-27-000-2006-00042-00(16175).

3 Consejo de Estado, Consejera Ponente María Inés Ortiz Barbosa, Sentencia del doce nueve (9) de noviembre de dos mil seis (2006) Radicación: 11001-0324-000-2004-00023-00 (15206).

ter general y abstracto, pues tienen como fin especificar la subpartida arancelaria de la nomenclatura del sistema integrado en la que clasifican las mercancías objeto de comercio exterior, clasificación a la que están sujetos todos los usuarios que realicen operaciones de comercio exterior...”

Por lo anterior, según la alta Corporación, únicamente se produce una situación jurídica particular y concreta cuando el importador “...*presente la respectiva declaración aduanera de la mercancía que fue objeto de clasificación...*”

LAS CONSECUENCIAS DE LA NUEVA TESIS

La dicotomía entre si una resolución de clasificación arancelaria a petición de parte es un acto de carácter general o particular, proviene de la misma norma, pues el artículo 236 del decreto 2685 de 1999 permite que ellas se expida a petición de parte o de oficio por la misma DIAN, pero es el reglamento el que por un lado, ordena la notificación conforme los actos administrativos de carácter particular, pero por otro señala que “*Las clasificaciones arancelarias expedidas mediante resolución, serán de carácter general y de obligatorio cumplimiento*”.⁴

Y es que a pesar de ser un acto general y de obligatorio cumplimiento, la clasificación arancelaria a petición de parte es un acto sui generis en el que el interesado expone las razones técnicas, legales y presenta las pruebas respectivas para que la DIAN emita una decisión, en la que cualquier error de apreciación sobre la composición o uso de la mercancía puede modificar sustancialmente la subpartida aplicable y ello puede afectar derechos particulares del solicitante

El hecho de que la subpartida indicada por la DIAN sea aplicable a todos los importadores o contribuyentes, pues una misma mercancía no puede estar clasificada en subpartidas distintas, ello no implica que con su expedición no se hayan podido vulnerar derechos particulares que deben ser restablecidos en una sentencia y no hasta que la DIAN decida iniciar sus procesos de fiscalización, generalmente al borde del término de firmeza de las declaraciones, como se asegura con la nueva posición jurisprudencial.

Varios han sido los casos en que se ha demostrado la errada posición de la DIAN en sus clasificaciones arancelarias que afectaron derechos particulares, que de haber esperado a que fueran restablecidos en la infini-

4 DIAN, Artículo 157 de la Resolución 4240 de 2000

dad de demandas contra las múltiples liquidaciones oficiales, probablemente nunca habían logrado hacerse efectivas.⁵

Al declararse la nulidad simple de una clasificación arancelaria, implica que dicha clasificación salga del mundo jurídico con efectos “*ex tunc*”, es decir, desde el momento en que se profirió el acto anulado, pero solo respecto a las situaciones que no se encuentren consolidadas.

Si adicionamos el hecho de que el importador tiene que radicar una nueva solicitud ante la DIAN, para que esta entidad emita una nueva resolución, sin la certeza de que salga con una correcta clasificación arancelaria, podemos entrar en un círculo vicioso en el que la falta de seguridad jurídica siempre estará en contra del administrado.

En efecto, mientras todo esto sucede, si el importador declaró por la subpartida señalada por la DIAN y pretende recuperar los tributos aduaneros pagados de más, las declaraciones de importación ya estarán en firme (situación jurídica consolidada) lo que le impedirá hacerlo.

Por el contrario, si declaró por la subpartida que él consideraba correcta, tendrá que demandar las liquidaciones oficiales emitidas por las direcciones seccionales, sin la certeza de cuál es la correcta clasificación arancelaria de su mercancía y con los sobrecostos que implica un proceso de esta naturaleza.

En esta medida surgen muchos interrogantes sobre lo que seguiría a una declaratoria de simple nulidad ¿qué hará la DIAN cuando el interesado presente una clasificación arancelaria con los mismos argumentos técnicos y legales con los que inicialmente radicó la solicitud y adicionalmente presente la sentencia de nulidad de la clasificación arancelaria emitida? En este caso, no podrá emitir la misma clasificación declarada nula, pero tampoco está obligada a hacerlo por la subpartida sugerida por el peticionario.

De otra parte, ¿qué va a pasar si ningún interesado presenta una nueva solicitud de clasificación arancelaria? ¿debería la DIAN expedir una de oficio? ¿podría la DIAN expedir una liquidación oficial por error en la subpartida declarada por el importador, cuando esta fue declarada nula por el Consejo de Estado? ¿podría entonces el importador seguir declarando por la subpartida que él considera la correcta, sin que la DIAN pueda controvertirla? ¿podría la DIAN determinar una tercera clasificación arancelaria?

5 Podemos mencionar el caso del Ensure y otros medicamentos que la DIAN consideraba como simples bebidas nutricionales.

En este punto, es importante resaltar el principio de economía contemplado en el artículo 3° del C.P.A. en virtud del cual las autoridades deberán proceder con austeridad y eficiencia, optimizar el uso del tiempo y de los demás recursos, procurando el más alto nivel de calidad en sus actuaciones y la protección de los derechos de las personas, el cual debería ser la base para un nuevo cambio de jurisprudencia hacia la tesis anterior, que permitía tener certeza jurídica sobre la clasificación arancelaria de los bienes desde la expedición de la sentencia definitiva.

Ahora bien, consideramos que el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo ha venido a zanjar esta discusión, pues admite que los actos de carácter general puedan afectar derechos particulares y por ello en su artículo 138 permite que contra los mismos se pueda presentar una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho al señalar que:

“...igualmente podrá pretenderse la nulidad del acto administrativo general y pedirse el restablecimiento del derecho directamente violado por este al particular demandante o la reparación del daño causado a dicho particular por el mismo, siempre y cuando la demanda se presente en tiempo, esto es, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su publicación.”

En este sentido se impone un nuevo cambio jurisprudencial que admita tanto los medios de control de simple nulidad como las de nulidad y restablecimiento del derecho contra las resoluciones de clasificación arancelaria emitidas por la DIAN.

LAS VENTAJAS DE UN CAMBIO EN LA JURISPRUDENCIA

El hecho de que a través del restablecimiento del derecho El Consejo de Estado pueda determinar la subpartida arancelaria de la mercancía, luego de analizadas las pruebas y los argumentos de las partes, permite dar seguridad jurídica a la actuación y, en aplicación del principio de economía procesal, no dejar para el futuro la definición de la clasificación arancelaria y todos los efectos que de ello se derivan para el interesado, quien desde ese momento sabrá si puede reclamar los tributos pagados de más o no y a la autoridad aduanera si puede o no seguir con sus procesos de fiscalización.

Queda la vía abierta para que cualquier ciudadano pueda demandar en acción de nulidad simple las resoluciones de clasificación arancelaria, con lo cual esta ya no sería de obligatorio cumplimiento para los administrados.

Como podemos ver, el carácter particular y sui generis de las Resoluciones de clasificación arancelaria a petición de parte, implica que con su expedición se pueden vulnerar derechos de carácter particular y concreto sin desconocer su aplicación de carácter general y obligatorio.

No obstante, si cualquier el interesado lo considera pertinente, también podría demandar en simple nulidad la decisión de la DIAN, a efectos de que si logra un fallo a favor la misma entidad reconsidere la clasificación arancelaria inicialmente emitida.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, consideramos que se impone un cambio de jurisprudencia en relación con la posibilidad de que en contra de las resoluciones de clasificación arancelaria se pueda interponer el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho a pesar de que sea un acto de carácter general, no solo porque el código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo así lo permite, sino que por economía procesal resulta más conveniente que el juez, en caso de declarar la nulidad del acto administrativo, señale de una vez la clasificación arancelaria aplicable a los bienes.

En este sentido, no se entiende cómo aún en vigencia del nuevo código, el Consejo de Estado sigue insistiendo con esta posición, aun cuando el tema que se discute no sea la acción escogida por el demandante, sino que se hace como una advertencia que no tiene sentido cuando lo que se está es confirmando la posición de la DIAN⁶.

No obstante lo anterior, queda la vía abierta para que cualquier ciudadano pueda demandar en acción de nulidad simple las resoluciones de clasificación arancelaria, con lo cual esta ya no sería de obligatorio cumplimiento para los administrados.

6 Ver sentencias del veintiséis (26) de septiembre de dos mil trece (2013); No. Interno 18253; MP Hugo Fernando Bastidas y del veinticuatro (24) de octubre de dos mil trece (2013) Radicación número: 110010327000200900026 00 (17727); MP. Carmen Teresa Ortiz.