

# LA NOMENCLATURA ARANCELARIA Y LA CLASIFICACIÓN DE LAS MERCADERÍAS EN URUGUAY Y EN EL MERCOSUR

POR DR. PABLO GONZÁLEZ BIANCHI<sup>1</sup>

## SUMARIO

- I. Introducción. Aspectos Generales.
  1. La identificación de las mercaderías.
  2. La nomenclatura.
  3. Requisitos Generales de una Nomenclatura.
- II. Los esfuerzos hacia una Nomenclatura uniforme.
  4. El Sistema Armonizado (SA).
  5. La aplicación del Sistema Armonizado. Uruguay, ALADI y MERCOSUR.
- III. Breve análisis de la Convención Internacional sobre el Sistema Armonizado. El Consejo de Cooperación Aduanera (Organización Mundial de Aduanas –OMA–) y el Comité del Sistema Armonizado.
  6. La Convención. Estructura.
  7. Obligaciones de las Partes Contratantes.
  8. Comité del Sistema Armonizado. Notas Explicativas y Opiniones de Clasificación.
  9. Otros aspectos.
- IV. La Nomenclatura Arancelaria del MERCOSUR (NCM base Sistema Armonizado).
  10. El Sistema Armonizado. Estructura básica.
  11. Fundamento de la estructura del SA.
  12. Estructura de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM). La Nomenclatura nacional.
  13. La Nomenclatura “Arancelaria”.
- V. La Clasificación Arancelaria.
  14. Complejidad de la cuestión. Instrumentos.
  15. Unicidad de la clasificación.

---

1. Profesor Titular de la materia Derecho del Comercio Internacional en la Universidad de Montevideo, República Oriental del Uruguay, y Miembro Corresponsal del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros en Montevideo.

- VI. Las Reglas Generales (RG) para la interpretación del Sistema Armonizado.
16. Aspectos generales.
  17. Regla General N° 1 (Regla Básica – “*Basic Rule*”).
  18. Regla General N° 2 (Regla para los bienes y mezclas incompletos o sin terminar– “*Rule for incomplete/Unfinished Goods and Mixtures*”).
  19. Regla General N° 3 (Regla decisoria – “*Deciding Rule*”).
  20. Regla General N° 4 (Regla residual o “*Catch-all rule*”).
  21. Regla General N° 5 (Regla para estuches y material de empaque – “*Rule for cases and packing materials*”).
  22. Regla General N° 6 (Regla para subpartidas – “*Subheading Rule*”).
  23. Reglas Generales Complementarias.
  24. Regla General Complementaria Nacional.

## I. 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 de terceros, de toda mercadería procedente del exterior (art. 1° del decreto-ley N° 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 jurídico<sup>2</sup>.

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

## 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 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*”<sup>3</sup>. 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 orden<sup>4</sup>. También se ha definido como una lista ordenada y sistemática de mercaderías o grupos de mercaderías, según reglas y principios técnico-jurídicos<sup>5</sup>.

Esa lista exhaustiva se compone normalmente de dos columnas: en la primera figura un cierto número de dígitos (“código” o “par-

tida”); en la segunda, al lado de cada serie de dígitos, se establece una breve descripción de la mercadería (“Descriptor” o “Designaciones”<sup>6</sup>). 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 características generales, las que han sido señaladas por la doctrina<sup>7</sup> 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 Contreras<sup>8</sup> 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 univer-

3. Páez, Enrique B.: “*Clasificación arancelaria de mercaderías*”, Taric, 3ª Ed., ps. 22-23.

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

5. Fernández, Silvina S.; Pellegrino, Leonardo; y Pranteda, Nicolás Natalio: “*Clasificación Aduanera de Mercaderías (Sistema Armonizado – Nomenclatura Común del MERCOSUR – Nomenclatura de ALADI)*”, Guía Práctica S.A. y Ed. IARA S.A., Bs. As., 2011, 1ª Ed., p. 22.

6. Denominación tomada de Páez, ob. cit., ps. 25-26.

7. Páez, ob. cit., ps. 22-26; Carvajal Contreras, Máximo: “Derecho Aduanero”, Porrúa. México 1993, ps. 230-232; Cañas Carvallido, Miguel: “La nueva nomenclatura – El sistema armonizado de designación y codificación de mercaderías-”, Guía Práctica del Exportador e Importador, Bs. As., Nos. 330 y 331, julio de 1984, año XXVIII, p. LXVI.

8. Ob. cit., ps. 230 a 232.

salmente. 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 sólo en el aspecto global de incluirlas todas, sino en el hecho de que cada mercancía sólo pueda encontrarse en un único lugar<sup>9</sup>. Por tanto la Nomenclatura debe conformar un *sistema absoluto*, y debe tener *precisión* para que a cada mercancía sólo 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 sólo para fines 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 procedimien-

tos 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 internacionales<sup>10</sup>.

## II. LOS ESFUERZOS HACIA UNA NOMENCLATURA UNIFORME

### 4.- 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 Naciones<sup>11</sup>, 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 Consejo<sup>12</sup> es en la 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 elaboración<sup>13</sup>.

9. Páez, ob. cit., ps. 23-24.

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, ob. cit., ps. 28-29.

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

13. Fernández, Pellegrino y Pranteda, ob. cit., ps. 337-338.

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 Convención<sup>14</sup>.

Uruguay no suscribió la Convención indicada. No obstante, por decreto 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 items, 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 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 empresas<sup>15</sup>.

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 obligatorio<sup>16</sup>. El Sistema es *polivalente* ya que está creado no sólo para atender las necesidades de clasificación arancelaria, de estadística, de estadística internacional, de estadísticas de producción, de sistemas de codificación de los transportes, de comercialización<sup>17</sup>. La Organización Mundial de Aduanas (OMA) ha destacado este aspecto –la polivalencia del Sistema Armonizado– según hemos visto al comienzo de este trabajo<sup>18</sup>.

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

14. Berr y Trémeau, ob. cit., p. 107.

15. Berr y Trémeau, ob. cit. p. 117.

16. Gómez García-Arguelles, Ricardo: “Sistema Armonizado de designación de mercaderías” en Revista “Aduanas” –España- Revista de Comercio Internacional y Estudios Fiscales N° 358, Noviembre de 1987, p. 50.

17. Carvajal Contreras, ob. cit., p. 230.

18. Supra N° 3.

fundamentales. No obstante, sin esta nomenclatura, numerosas reglamentaciones nacionales y convenciones internacionales no podrían ser puestas 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 designado 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 substancias 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 substancias 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 reglamentario<sup>19</sup>.

## **5.- La aplicación del Sistema Armonizado. Uruguay, ALADI y MERCOSUR.**

La resolución N° 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.

Uruguay no podía ser ajeno a este proceso, y en consecuencia, por decreto 20/92 de 2 de enero de 1992, se dispuso que a partir del 1° de enero de 1992, el comercio exportador e importador debería declarar conjuntamente con la Nomenclatura NADI y NADE (con origen en el decreto 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. 3° 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 7/94 y 22/94 del Consejo Mercado Común). El decreto 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

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

ajustes necesarios al Arancel Externo Común (Decisión 7/94 del Consejo Mercado Común arts. 7 a 9; Decisión 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 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 1° de enero de 1996, en base a la Res. GMC N° 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 suscribió<sup>20</sup>. En el caso de la República Argentina, ésta ya había aprobado dicho Convenio por la ley 24.206 (publicada en el Boletín Oficial de 6 de agosto de 1993), lo que determinó además la nueva redacción de los arts. 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 Mer-

cado Común ha continuado desde el año 1995. Así, por decreto 511/96 de 31 de diciembre de 1996 se aprobó la NCM ajustada a la Enmienda del Sistema Armonizado (art. 1°) recogiendo las modificaciones realizadas a lo largo del año 1996. Por decreto 485/97 (art. 1°) de 29 de diciembre de 1997 se modificó nuevamente la NCM y su correspondiente AEC aprobados por el art. 1° del decreto 511/96, recogiendo las modificaciones efectuadas en 1997 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 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 del 3 de enero de 2000), 27 de diciembre de 2000 (Diario Oficial del 2 de enero de 2001) y 26 de diciembre de 2001 (Diario Oficial del 31

---

20. La República Argentina adecuó su Nomenclatura al SA a partir del dictado del Decreto 2657/91, por el cual se puso en vigencia la primera nomenclatura arancelaria y estadística nacional aplicable a la importación y exportación basada en el SA (Fernández, Pellegrino y Pranteda, ob. cit. p. 130). En el caso de la República del Paraguay, por Ley 2953 de 29/08/06 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).

de diciembre de 2001). Estas consolidaciones recogen las modificaciones arancelarias efectuadas en el año respectivo por los decretos 425/99 de 29 de diciembre de 1999, 391/00 del 27 de diciembre de 2000 y 511/01 del 26 de diciembre de 2001.

Continuando con esta evolución, la resolución del Ministerio de Economía de 31 de diciembre de 2003 (Diario Oficial del 5 de enero de 2004) consolida las modificaciones arancelarias establecidas por los decretos del 31 de diciembre de 2003; la resolución del Ministerio de Economía y Finanzas de 30 de diciembre del 2005 (Diario Oficial del 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 del 2 de enero de 2007), aprueba a partir del 1° 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. 1°)<sup>21</sup>. 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 Res. GMC N° 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. 1°). El art. 2° 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. 4° de dicha Resolución estableció que las modificaciones de la No-

menclatura Común del MERCOSUR y su correspondiente Arancel Externo Común, aprobadas por la misma Resolución tendrían vigencia a partir del 1° 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 426/2011 de 8 de diciembre de 2011 (Diario Oficial del 28 de diciembre de 2011) aprueba a partir del 1° 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 Res. GMC 05/11 del 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 mediata 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 2012; pero hasta el 2011 la situación era, en resumen:

---

21. La Nomenclatura así descrita había sido aprobada por la Res. N° 70/06 del Grupo Mercado Común de 13 de diciembre de 2006.

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 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 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 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 descripta, 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 Común<sup>22</sup>.

### III. BREVE ANÁLISIS DE LA CONVENCIÓN INTERNACIONAL SOBRE EL SISTEMA ARMONIZADO. EL CONSEJO DE COOPERACIÓN ADUANERA (ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS –OMA–) Y EL COMITÉ DEL SISTEMA ARMONIZADO

#### 6.- 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:

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 éstas, las cuatro primeras indican el capítulo y la partida y las dos restantes la subpartida<sup>23</sup>.

22. Por decreto 9.430 del 19 de marzo de 2013 (art 1º), 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 (CCA) – Organización Mundial de Aduanas (OMA)”.

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

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*<sup>24</sup>, 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.

#### 7.- 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 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.

#### 8.- Comité del Sistema Armonizado. Notas Explicativas y Opiniones de Clasificación.

En el art. 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 uniformes del Sistema Armonizado; proporcionar, de oficio o a pedido de parte, informaciones o consejos sobre todas las cuestiones relativas a la clasificación de las

24. Carvajal Contreras, ob. cit. p. 235.

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 art. 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, Opinio-

nes, 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 doctrina<sup>25</sup> 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 cualquier Parte Contratante puede pedir que se devuelvan total o parcialmente al Comité para un nuevo estudio.

#### 9.- 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 decisiones<sup>26</sup>.

### IV. LA NOMENCLATURA ARANCELARIA DEL MERCOSUR (NCM base Sistema Armonizado)

#### 10.- 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 Cap. 72 contiene cuatro subcapítulos, siendo que éstos se identifican nuevamente con números romanos (para el caso del Cap. 72: I, II, III y IV)<sup>27</sup>. Veamos algunos ejemplos.

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

26. Ob. cit. en nota anterior, ps. LX y LXIV.

27. Fernández, Pellegrino y Pranteda, ob. cit., p. 28.

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*

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 éstas, 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 subpartida<sup>28</sup>. A su vez, cada capítulo, partida y subpartida tiene un texto asociado, que identifica a las mercaderías o grupos de mercaderías en ellos contenidas. Estas mercaderías pueden denominar a los bienes de forma nominal, genérica o residual<sup>29</sup>.

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
---------	---

28. Cf. Máximo Carvajal Contreras, ob. cit. p. 231.

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

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 sólo 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. Lo 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.

#### 11.- 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 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 Nomenclatura<sup>30</sup>. 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)<sup>31</sup>. 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 humano<sup>32</sup>.

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 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 “vitrocámica”, existía la posibilidad de incluirlos como “materias minerales manufacturadas” (partida 68.16), materia cerámica (cap. 69) o vidrio (cap. 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

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

31. Ricardo Gómez García-Arguelles (“Introducción al estudio del arancel”, Revista “Derecho Aduanero”, T. V, p. 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, p. 69. Páez, p. 67. Rohde Ponce, Vol. 2, ps. 304-305. Gómez García-Arguelles, “Introducción al estudio del arancel”, cit., p. 875.

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 progresivo<sup>33</sup>.

**12.- Estructura de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM). La Nomenclatura nacional.**

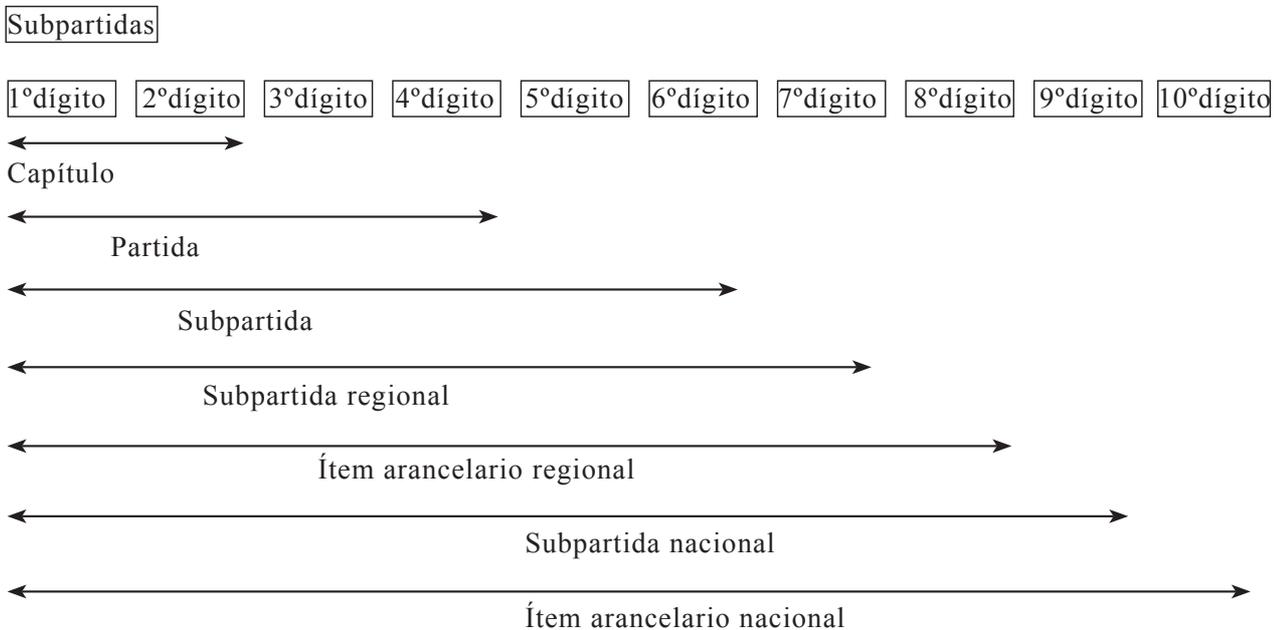
Al analizar el texto del Acuerdo por el que se crea el Sistema Armonizado, pudimos comprobar que las Partes pueden crear subdivisiones en su propia nomenclatura, a un nivel más detallado que el del Sistema Armonizado, siempre que tales subdivisiones se añadan y codifiquen a un nivel superior al del código 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 de poder manejar en forma más amplia 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 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:

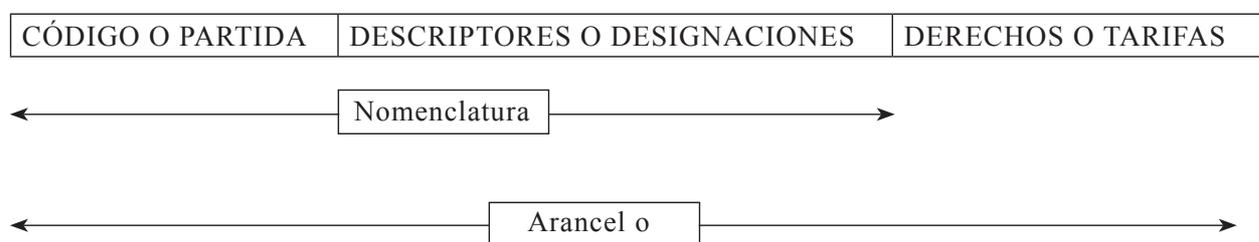


(Cuadro N° 1)

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

Es bueno insistir entonces en que la alícuota arancelaria de la NCM (o sea el AEC) va a estar al nivel del 8° dígito (de ahí la denominación “ítem arancelario regional”). Y la alícuota arancelaria de la Nomenclatura nacional va a estar al nivel del 10° 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”. De tal forma, el esquema es el siguiente:



(Cuadro N° 2)

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.

NCM	DESCRIPCIÓN	AEC	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 N° 2)

NCM	DESCRIPCIÓN	T.G.A.				
		AEC	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

(Cuadro N° 3)

NCM	DESCRIPCIÓN	T.G.A.				
		AEC	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

NCM	DESCRIPCIÓN	T.G.A.				
		AEC	CL	E/Z	I/Z	UVF
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 captadores 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

(Cuadro N° 4)

La primera 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.

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 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 nivel<sup>34</sup>.

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 subsiguientes<sup>35</sup>.

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

35. Páez, ob. cit., ps. 56-57.

### 13.- 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 dígito<sup>36</sup>.

0101.29.00.10	De carrera (pura sangre de carrera)	2%
0101.29.00.20	Para polo	2%
0101.29.00.30	Reproductores	2%

Pueden también existir subpartidas nacionales que se subdividan a nivel de ítem arancelario (10º 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 píxeles activos, sensibles a intensidades de iluminación inferiores a 0,20 lux) están sujetos a un arancel del 0%<sup>37</sup>.

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” (intrazona). La denominada “Tasa Global Arancelaria” (TGA) es un mero mecanismo formal de denominación del conjunto de la carga tributaria aduanera al comercio exterior de importación<sup>38</sup>. La TGA es el resultado de la suma de las alícuotas vigentes para cada producto, de dos tributos: los recargos creados por la ley 12.670 del 17 de diciembre de 1959 (art. 2º) y el Impuesto Aduanero Único a la Importación (IMADUNI), creado por el decreto-ley 14.629 del 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. 2º de la ley 12.670 y al art. 4º del decreto-ley 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).

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 intrazona–, 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.

36. Ver Cuadro Nº 1.

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

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

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%<sup>39</sup>, 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 miembros<sup>40</sup>.

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 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 su-

frido 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.

## V. LA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA

### 14.- 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 Armonizado<sup>41</sup>. 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 completa<sup>42</sup>. En el caso de la NCM, y específicamente para Uruguay, la clasificación así entendida debe hacerse a nivel

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.

41. Se sigue, con variantes, lo expresado por Páez, ob. cit., p. 65.

42. Páez, ob. cit., p. 56.

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 Nomenclatura<sup>43</sup>.

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 art. 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 art. 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 arts. 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 oficial del Sistema Armonizado por parte del Consejo de Cooperación Aduanera<sup>44</sup>. 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 nomenclatura<sup>45</sup>.

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".

<b>Instrumentos de aplicación obligatoria</b>	<b>Instrumentos que no son de aplicación obligatoria</b>
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 N° 1).	Opiniones de Clasificación (OMA)

(Cuadro N° 6)

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".

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

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

45. Carvajal Contreras, ob. cit. p. 235

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 conocido<sup>46</sup>.

### 15.- Unicidad en la clasificación.

Carvajal Contreras<sup>47</sup> 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 cerrado<sup>48</sup>.
- 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 sólo puede estar clasificada en una posición (subpartida) arancelaria*<sup>49</sup>.

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.*

En el mismo sentido, en nuestro país Daniel FERRERE<sup>50</sup> 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)<sup>51</sup>.

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 Ad-*

46. Berr y Tremeau, ob. cit., 1988, p. 122.

47. Ob. cit., ps. 230 a 232.

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

49. Ver opinión de Carvajal Contreras, *supra* nota al pie N° 46.

50. “La regulación del comercio exterior por el Estado” – Parte General – Amalio Fernández, sin fecha, p. 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. I.4, Reglas que eran similares a las del SA.

*ministración 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.

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

### 16.- 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 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 seguidamente<sup>52</sup>.

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*<sup>53</sup>.

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 sólo 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 ésta el ítem correspondiente, entendiéndose que solo pueden compararse desdoblamientos nacionales del mismo nivel.

### 17.- Regla General N° 1 (Regla Básica – “Basic Rule”)<sup>54</sup>

La RG N° 1, denominada por la doctrina “Regla básica” (“*Basic Rule*”) establece que: **“Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo 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

52. Manzano, Felipe J. “La Clasificación Arancelaria de las Mercaderías”, en Revista Derecho Aduanero, Bs. As., T. IV, ps. 778-779.

53. Fernández, Pellegrino y Pranteda, ob. cit., ps. 67-68.

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

primera regla de interpretación, así como el orden de aplicación de las restantes reglas<sup>55</sup>.

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 título<sup>56</sup>. 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 hubiera<sup>57</sup>; 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 procedencia<sup>58</sup> o definir términos<sup>59</sup>, o conceptos y productos<sup>60</sup> (Notas de naturaleza definitoria), ampliar conceptos<sup>61</sup> (Notas de naturaleza ampliatoria), con fin clasificatorio<sup>62</sup> (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 sólo porque la normativa lo impone (“la clasificación está determinada legalmente por 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 alcance<sup>63</sup>.

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 Capítulo<sup>64</sup>. 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 ésta 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 comprenden<sup>65</sup>.

55. Rohde Ponce, ob. cit., vol. 2, p. 309.

56. Mordeglia y Martínez, p. 11.

57. En este párrafo, y en los ejemplos de Notas, se ha seguido lo expresado por Páez, ob. cit., ps. 75-79.

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

59. Por ej., “crin”, “marfil” (Cap. 5), “lana”, “pelo fino” y “pelo ordinario” (Cap. 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 esquiarse (Caps. 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 ej., la Nota del Cap. 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.

63. Gómez García-Arguelles, “Introducción al estudio del Arancel”, cit., p. 866. Hagamos notar que este autor se refería a la Nomenclatura de Bruselas.

64. Fernández, Pellegrino y Pranteda, ob. cit. p. 70.

65. Manzano, ob. cit. ps. 782-783.

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”)

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 N° 1 con la RG N° 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 N° 1. Ésta 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 sólo 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 N° 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 ésta 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 N° 1 y la Regla Complementaria Nacional N° 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 primeras<sup>66</sup>. Ello no se vería confirmado por la RG N° 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 N° 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 gobierno<sup>67</sup>.

66. Rohde Ponce, Andrés: “Derecho Aduanero Mexicano”, ISEF, México, 4ª. Reimpresión 2005, Vol. 2, p. 309.

67. Páez, ob. cit. p. 68.

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**<sup>68</sup>.

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 huecograbado

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 residual** aquellos textos que ocupan el último lugar de la respectiva subpartida nacional, cuyo nivel genérico es más intenso:

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 gené-

rica 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 sólo en aquellos casos en los que un producto no tenga otra posible localización<sup>69</sup>.

La RG N° 1 establece que: “Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo 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 antes<sup>70</sup>, la cual establece la prioridad de la RG N° 1, la aplicación subsidiaria de las demás Reglas y el orden de aplicación de éstas.

**18.- Regla General N° 2 (Regla para los bienes y mezclas incompletos o sin terminar – “Rule for Incomplete/Unfinished Goods and Mixtures”<sup>71</sup>).**

La parte final de la RG N° 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 N° 1 sobre las demás reglas<sup>72</sup>

La RG N° 2 expresa:

**a) Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que éste 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.**

68. Se sigue con variantes, a Páez, ob. cit., ps. 69-70.

69. Páez, ob. cit., p. 71.

70. Supra N° 17 de este Capítulo.

71. Weerth, ob. cit., p. 62.

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

**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 N° 1. La doctrina da este ejemplo a título ilustrativo<sup>73</sup>:

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 N° 2 a) para clasificar termos desmontados en la partida en análisis.

La RG N° 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 las 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 N° 1 o por la RG N° 3, según los casos<sup>74</sup>.

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 éste 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 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 otros<sup>75</sup>, situación que obviamente deberá ser examinada caso a caso, sin poder efectuar generalizaciones al respecto<sup>76</sup>.

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 ejemplifica<sup>77</sup>.

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 N° 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 presentes<sup>78</sup>.

73. Fernández, Pellegrino y Pranteda, ob. cit., p. 75.

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

75. Ferrere, Daniel M., ob. cit., p. 83.

76. Páez, ps. 80-81.

77. Páez, p. 81.

78. Weerth, p. 63. Gómez García-Arguelles, p. 871.

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 sólo para la fabricación del producto terminado cuya clasificación se está considerando<sup>79</sup>. Contrariamente, podrán considerarse esbozos los tacos de corcho que por su forma y dimensiones no pueden ser destinados más que a la fabricación de tapones, o las láminas de acero estampadas para la fabricación de hojas de afeitar<sup>80</sup>. 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 N° 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 Nomenclatura<sup>81</sup>.

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 componentes<sup>82</sup>.

Esta normativa fue erróneamente interpretada durante muchos años al encontrarse descrita equívocamente en las Notas Explicativas cuando citaban que la estructuración de estos artículos había de hacerse mediante sencillas operaciones de montaje<sup>83</sup>. 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 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 N° 1<sup>84</sup>.

Son condiciones necesarias para la aplicación de esta Regla: (i) que sean presentadas todas las partes destinadas a ser ensambladas; (ii) que éstas 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, sólo 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 clasificación<sup>85</sup>.

79. Ferrere, Daniel M., ob. cit., p. 83-84; Fernández, ob. cit., ps. 87-88. Gómez García-Arguelles, p. 871.

80. Páez, ps. 81-82.

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

82. Fernández, Pellegrino y Pranteda, p. 87. En cuanto al montaje o instalación, Páez indica que en muchas oportunidades, estas operaciones sólo son posibles en el lugar al que va destinado el producto (colocación de motores, bancadas, cadenas de transporte o de transmisión, etc. —ob. cit., p. 82).

83. Páez, p. 82.

84. Gómez García-Arguelles, p.871-872.

85. Páez, p. 82; Fernández, p. 87.

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 montar<sup>86</sup>.

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 sólo requieran operaciones de montaje<sup>87</sup>.

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 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 sólo requiere operaciones de montaje. Clasificación: Subpartida 9403.50 (RG 2 a y RGI 6 –texto de subpartida de primer nivel–)<sup>88</sup>. 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)<sup>89</sup>.

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 refiere<sup>90</sup>:

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 par-

86. Gómez García-Arguelles, p. 873.

87. Fernández, Pellegrino y Pranteda, p.88.

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

89. Weerth, p. 63.

90. Gómez García-Arguelles, p. 874.

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

La doctrina<sup>92</sup> 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 N° 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 N° 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 N° 1, son susceptibles de clasificarse en dos o más partidas y deben, por tanto, clasificarse de acuerdo con la RG N° 3.<sup>93</sup>

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 sólo 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 N° 3.

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 estas materias pueden presentarse asociadas entre sí o con otras materias, siempre que tal asociación no haya sido realizada de forma que origi-

ne una nueva materia cerámica del cap. 69 o un vidrio del cap. 70, la ampliación resultante de la Regla 2 b) no puede alcanzar a aquellas materias que son objeto de clasificación en otras partidas, y ello como consecuencia de lo establecido en la Regla 1<sup>(94)</sup>.

Debe tenerse siempre en cuenta la supremacía de la RG N° 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 N° 1 y no resulta procedente su encuadre en los términos de la RG N° 2 b). Debe concluirse, en relación a la RG N° 2 b), que la misma remite a la RG N° 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 N° 1<sup>95</sup>.

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 par-

91. Gómez García-Arguelles, p. 873-874.

92. Fernández, Pellegrino y Pranteda, p. 94.

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

94. Gómez García-Arguelles, “Introducción al Estudio del Arancel”, cit. p. 878.

95. Fernández, Pellegrino y Pranteda, p. 94.

tida 07.01, que sólo 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*<sup>96</sup>.

Determinadas mezclas, por sus especiales características, han sido consideradas por la Nomenclatura en forma concreta, ya sea en el texto de las 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 cap. 9; la nota 2 del cap. 40 que, junto con la nota 3 del Cap. 59 determina la forma de clasificación de las asociaciones textiles-caucho; las notas 2 del la sección XI, 5 del cap. 71, 3 y 5 de la sección XV que, en lo que refiere a las asociaciones de textiles entre sí, de aleaciones de metales preciosos y de aleaciones y asociaciones de metales comunes, establecen la forma de determinar la materia a considerar<sup>97</sup>; los productos textiles y las aleaciones metálicas, que aparecen reguladas por las notas de la Sección XI en el primero de los casos, del Cap. 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 N° 1<sup>(98)</sup>

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 N° 1. Si ese no fuera el caso y

la mezcla o manufactura en cuestión no estuviera claramente indicada o descrita en la glosa, y por tanto fuera susceptible de clasificarse en dos o más partidas, habrá de recurrirse a la RG N° 3. Finalmente, no sólo 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)<sup>99</sup>.

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 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

96. Gómez García-Arguelles, “Introducción al Estudio del Arancel”, cit., p. 878.

97. Gómez García-Arguelles, “Introducción al Estudio del Arancel”, cit. p. 879.

98. Páez, p. 84.

99. Gómez García-Arguelles, “Introducción al Estudio del Arancel”, cit. p. 879.

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.<sup>100</sup>

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 N° 1 como lo recuerda su último párrafo:

“Siempre que no sean contrarias al texto de las partidas y notas”<sup>101</sup>

### **19.- Regla General N° 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:**

**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 N° 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) sólo se aplicará si la Regla 3 a) no permite solucionar el problema, y la Regla 3 c) sólo se aplicará en el caso de que las anteriores no sean suficientes para solucionar el conflicto<sup>103</sup>.

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 considerada<sup>104</sup>.

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

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

102. Weerth, p. 63.

103. Ferrere, p. 85. Mordeglia y Martínez, p. 12.

104. Ferrere, ps. 85-86; Fernández, Pellegrino y Pranteda, p. 97. Mordeglia y Martínez, p. 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 automotores<sup>105</sup>.

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”<sup>106</sup>.

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 3 c)<sup>107</sup>.

La segunda parte de la Regla 3 a) refiere a casos en que las partidas son *parcialmente específicas*<sup>108</sup>: 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 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.

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)<sup>109</sup>.

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 caso<sup>110</sup>. 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 concreto<sup>111</sup>.

Esta Regla comprende cuatro tipos de mercaderías:

- productos mezclados;
- manufacturas compuestas de materias diferentes;
- manufacturas constituidas por la unión de artículos diferentes; y
- mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor.

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

106. Weerth, p. 64.

107. Weerth, p. 64.

108. Fernández, Pellegrino y Pranteda, p. 99.

109. Weerth, p. 64.

110. Mordeglia y Martínez, p. 12.

111. Ferrere, p. 86, Páez, ps. 87-88; Fernández, Pellegrino y Pranteda, p. 101.

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 madera 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 sólo 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.<sup>112</sup>

En cuanto a las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor deben cumplir simultáneamente las siguientes tres condiciones<sup>113</sup>: 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 acti-

vidad 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 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 esencial<sup>114</sup>.

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 numeración<sup>115</sup>.

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

113. Fernández, Pellegrino y Pranteda, p. 101.

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

115. Weerth, p. 64.

## 20.- Regla General N° 4 (Regla residual o “Catch-all rule”<sup>116</sup>)

La Regla N° 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 artículo<sup>117</sup>. 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 N° 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 aplicación<sup>118</sup>. La doctrina más moderna, continuando en cierta forma con el razonamiento anterior, ha indicado que esta Regla no es de 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 N° 4 ha sido creada para clasificar cualquier bien que se cree en el futuro, así como para prevenir “huecos” en la clasificación<sup>119</sup>.

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 correcto<sup>120</sup>. 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 mano<sup>121</sup>.

## 21.- Regla General N° 5 (Regla para estuches y material de empaque – “Rule for Cases and Packing Materials”<sup>122</sup>)

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.**

La RG N° 5 a) refiere a estuches y continentes que deben cumplir simultáneamente las siguientes condiciones<sup>123</sup>:

116. Weerth, p. 64.

117. Páez, p. 89.

118. Mordegliá y Martínez, p.14.

119. Weerth, p. 64.

120. Páez, p. 90.

121. Fernández, Pellegrino y Pranteda, p. 111.

122. Weerth, p. 65.

123. Fernández, Pellegrino y Pranteda, ps. 112-113. Páez, p. 91

- 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; y
- 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 separada<sup>124</sup>.

Así, una pulsera de oro presentada con su correspondiente estuche de cuero, o una gui-

tarra española presentada a despacho conjuntamente con las fundas de materia textil, envasados separadamente. En ambos casos, 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 guardasahumerios, de marfil esculpido con una 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)<sup>125</sup>.

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 5 b), primera parte<sup>126</sup>. 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 contienen<sup>127</sup>.

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

124. Weerth, p. 65.

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

126. Weerth, p. 65.

127. Páez, p. 91.

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 diferente<sup>128</sup>. 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 licuados<sup>129</sup>. 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 casos<sup>130</sup>. 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.

## **22. Regla General N° 6 (Regla para las subpartidas – “Subheading Rule”<sup>131</sup>).**

El contenido de la Regla N° 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 N° 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 ésta es la segunda parte de la Regla- que sólo pueden compararse subpartidas del mismo nivel<sup>132</sup>.

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 ésta se encuentra subdividida, entonces y sólo entonces, interviene el considerar el texto de las subpartidas con dos guiones para determinar cuál de ellas debe mantenerse finalmente<sup>133</sup>.

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”.

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 contrario<sup>134</sup>.

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 7110.19. 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:

128. Weerth, p. 65.

129. Páez, p. 91.

130. Fernández, Pellegrino y Pranteda, p. 114.

131. Weerth, p. 66.

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

133. Páez, p. 93.

134. Fernández, Pellegrino y Pranteda, p. 116.

“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.

### 23.- 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 sólo 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 N° 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 NCM<sup>136</sup>.

A la vez que la RGI N° 6, la RGC N° 1 advierte que sólo 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 4<sup>(137)</sup>.

Debe observarse que la RGC N° 2 implica un cambio en relación a lo previsto por la RG 5 b), ya que según esta última, los envases que sean susceptibles de utilizarse en forma repetida, se clasifican por separado. En cambio, por imperio de la RGC N° 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.

### 24.- 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 ésta 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 N° 1, y eventualmente las demás Reglas en la forma que se ha descrito con anterioridad.

<sup>135</sup> Páez, p. 93.

<sup>136</sup> 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 se 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 Cap. 90 (Fernández, Pellegrino y Pranteda, p. 145).

<sup>137</sup> Fernández, Pellegrino y Pranteda, p. 146-147.

